

قياس فهم المديرين والمدققين وحملة الأسهم للمسؤولية عن فشل التدقيق/ الشركة في بيئة الأعمال الأردنية

دكتور أحمد حلمي جمعة*
دكتور زياد أحمد الزعبي**

ملخص الدراسة

لقد جذب موضوع فشل التدقيق/ الشركة انتباه الأدب المحاسبي منذ نهاية القرن العشرين، ومع بداية القرن الحادي والعشرين ورغم أن الدراسات التجريبية السابقة قد ركزت على ما يسمى " بفجوة التوقعات " ، إلا أنها تجاهلت البحث عن نتيجة/ سبب الفجوة وهي فشل التدقيق/ الشركة، وفي المقابل تعتبر هذه الدراسة امتداد للدراسات السابقة من خلال عمل مقارنة مباشرة بين آراء المديرين الماليين (ممثل الإدارة) والمدققين الخارجيين وحملة الأسهم في بيئة الأعمال الأردنية مع تضمينها الأبعاد المختلفة للمعايير المتعلقة بفشل التدقيق/ الشركة التي تجاهلتها الدراسات السابقة أيضاً.

وعليه لقد قمنا في هذه الدراسة بتحديد الأبعاد المختلفة للفشل من أسباب ومعايير، ولقد تلاحظ من الدراسة التحليلية أن هناك صراع تاريخي بين الأطراف الثلاثة مجتمع الدراسة، كما أن مهنة المحاسبة تقوم بتوفير معايير مناسبة لنجاح التدقيق/ الشركة، كما أشارت الدراسة الميدانية إلى أن حملة الأسهم أكثر فهم للمسؤولية عن فشل التدقيق/ الشركة يليهم المدققين الخارجيين ثم المديرين الماليين.

مصطلحات البحث: المديرين الماليين - المدققين الخارجيين - حملة الأسهم 5% فأكثر - فشل التدقيق/ الشركة -

المسؤولية.

البيانات المتاحة: للحصول على قائمة الاستبيان يرجى مراجعة الباحثان.

(1) المقدمة

تتزايد اليوم تساؤلات المجتمع المالي العالمي عن أسباب الفضائح والانهيارات وضياع أموال المستثمرين فهل تعود إلى فشل التدقيق أم فشل الإدارة؟ أو الاثنين معاً؟، وبمعنى آخر من المسؤول عن الفشل؟ المستثمرين يرون أن فشل (إفلاس) المنظمة معناه فشل التدقيق، بينما يري المدققون أن فشل التدقيق يعود إلى عدم إتباع المدققون للمعايير المهنية، وأن فشل المنظمة يعود إلى سوء الإدارة والمنافسة. واستجابة لما تقدم قام IFAC من خلال مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي IAASB ولجانه المختلفة وخاصة لجنة أخلاقيات المهنة الدولية ICEC ولجنة التعليم الدولية IEC وغيرها في نسخة Handbook لعام 2004*** حيث تضمنت النسخة المعدلة لمعايير التدقيق والضمان الدولية لعام 2004 الأقسام الخمسة التالية⁽¹⁾: المعايير الدولية للتدقيق (ISAs 100-999)؛ وبيانات تطبيقات التدقيق الدولية (IAPSs 1000-1100)؛ و المعايير الدولية لمهام الفحص (ISREs 2000-2999)، و المعايير الدولية لمهام الضمان (ISAEs 3000-3999)، و المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة (ISRSs 4000-4999)، وقد تطلب ذلك إعادة توزيع بعض المعايير ونقلها من مجموعة إلى أخرى في ظل المجموعات الجديدة فضلاً عن إصدار معايير جديدة، وتعديل معايير قائمة.

كما شهدت معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في نسخة 2004 أيضاً تطورات غير مسبوقه تضمنت في بدايتها تغيير اسم معايير المحاسبة الدولية IASs إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs فضلاً عن تقسيمها إلى ثلاث أقسام، القسم الأول يتضمن خمسة معايير

* أستاذ المحاسبة والتدقيق المشارك - قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية- جامعة الزيتونة الأردنية، الباحث حاصل علي درجة البكالوريوس في المحاسبة 1983، ودبلوم الدراسات العليا في المحاسبة والمراجعة 1987، والماجستير في المحاسبة 1991، والدكتوراه في المحاسبة عام 1995، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، وللباحث اهتمامات بحثية وتدرسية في مجال التدقيق (المراجعة) ومعايير المحاسبة والتدقيق الدولية والتدقيق الداخلي والإداري والحكومي، كما قام الباحث بتحكيم ومناقشة والأشراف على رسائل الماجستير والدكتوراه في جامعة عمان العربية للدراسات العليا، وللباحث كتب ومقالات وبحوث منشورة وتحت النشر في المجالات العلمية والمهنية المتخصصة، وشارك الباحث في العديد من المؤتمرات والندوات العلمية والمهنية، وعمل الباحث رئيس لقسم المحاسبة من عام 2000:2002، E-mail:ahmed_gomaa61@hotmail.com.

** أستاذ المحاسبة المساعد - قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية- جامعة الزيتونة الأردنية، الباحث حاصل علي درجة البكالوريوس في المحاسبة 1984، والماجستير في المحاسبة 1994، والدكتوراه في المحاسبة عام 2000، وللباحث اهتمامات بحثية في مجال المحاسبة والتدقيق (المراجعة) وللباحث كتب وبحوث منشورة وتحت النشر في المجالات العلمية المتخصصة، وشارك الباحث في العديد من المؤتمرات العلمية والمهنية.

*** للمزيد من التفاصيل يرجى زيارة الموقع التالي: www.ifac.org.

للإبلاغ المالي، والثاني يتضمن معايير المحاسبة الدولية والثالث يتضمن التفسيرات، بالإضافة إلى قائمة المصطلحات****.

ونظراً لأن الفكر والتطبيق المحاسبي عادة ما يفرق بين عمل المحاسب (إعداد البيانات المالية) وعمل المدقق (تدقيق البيانات المالية) ولذلك يعبر ISA رقم 200 المعدل عام 2004 من معايير التدقيق الدولية الموسوم: الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية عن هذه التفرقة في الفقرة (12) من خلال النص التالي(2):

" بينما يكون المدقق مسؤولاً عن تكوين وبيان رأيه المهني حول البيانات المالية فإن مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية هي من واجب إدارة المنظمة وأن تدقيق البيانات المالية لا يعفي الإدارة من مسؤولياتها هذه ".
مشكلة الدراسة

يعتبر موضوع فشل التدقيق/الشركة من أهم التحديات المعاصرة التي تواجهها المهنة في الألفية الثالثة والتي تشير إلى التباين بين فهم المجتمع ومستخدمي البيانات المالية الآخرين لمسؤوليات المدققين التي يجب أن تكون واعتقاد المدققين لمسؤولياتهم اللازمة عند إصدارهم للتقارير النظيفة قبل الإفلاس، ولقد جذب هذا التباين انتباه الأدب المحاسبي منذ نهاية القرن العشرين، وتزايد مع بداية القرن الحادي والعشرين بعد الفضائح المالية للشركات الأمريكية وانهيار شركة التدقيق المصنفة الأولى عالمياً آرثر أندرسون، وشركة أنرون للطاقة.

ولذلك تتمثل المشكلة الرئيسية لفجوة التوقعات التي تم تناولها في العديد من الدراسات النظرية والميدانية والتجريبية في النتيجة المتوقعة لها والتي تكمن في فشل التدقيق/الشركة وليست في الفرق بين التوقع والإدراك والنتائج عن إصدار المدقق لتقرير نظيف علماً بأن هناك أحداث أو ظروف تؤدي إلى إفلاس العميل ولكنها كانت خافية عن المدقق وكان يمكن للمدقق أن يكون على علم بها - على سبيل المثال- انتهاك المبادئ المحاسبية المقبولة، وجود مخاطر تتعلق بفرضية الاستمرارية، وجود نقص جوهري في قيمة الشركة، وتتلخص أسباب ذلك بالنسبة للمدقق في الآتي:

1- عدم معرفة المدقق بطبيعة عمل الشركة، و بمدي إجراءات التدقيق الواجب أداؤها أو لحجم عمليات التدقيق في الشركة.

2- بطء الاستجابة في حالات الرد على الشكاوى والاستفسارات.

أما بالنسبة للشركة فتتلخص الأسباب في الآتي:

1- عدم معرفة الشركة بحجم الخدمات التي يمكن أن تحصل عليها من المدقق خاصة إذا كان العقد بين الشركة والمدقق طبقاً لنظام العقود الثابتة.

2- سيطرة الشعور بعدم الرضا لدى إدارات الشركات وحملة الأسهم عن أداء مدققي الحسابات.

ولذلك يمكن صياغة عناصر مشكلة الدراسة في الإجابة على الأسئلة التالية:

س1: ماذا يعني مصطلح فشل التدقيق/الشركة؟ من المسؤول عن فشل التدقيق/الشركة؟

س2: ما هي طبيعة العلاقة بين المديرين الماليين والمدققين الخارجيين وحملة الأسهم؟

س3: هل نجحت التطورات في معايير التدقيق والضمان الدولية في علاج فشل التدقيق/الشركة؟

س4: ما هي درجة فهم كل من المديرين الماليين (الإدارة) والمدققين الخارجيين حملة الأسهم لهذه المسؤولية؟ وهل يوجد تأثير للمؤهل العلمي والتخصص والخبرة علي مستوي الفهم لعينة البحث؟ ومن هي الفئة الأكثر فهم للمسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة في البيئة الأردنية؟

أهمية الدراسة

1- محاولة التوصل إلى نتائج إضافية تفيد في إثراء نتائج الجهود البحثية الحالية حول المسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة من خلال بيان الأبعاد المختلفة للمسؤولية عن الفشل بعد مراجعة الأدب المحاسبي والتعرف على المدى الذي تم التوصل إليه بشأن المسؤولية.

2- معظم الدراسات السابقة كانت تمثل وجهة نظر الباحثين دون أن تطرق إلى المعايير المهنية.

3- جذب انتباه الممارسين والتنظيمات المهنية المختصة وإدارات الشركات في الأردن إلى معرفة دور المدقق عند تدقيق البيانات المالية والفرق بين فشل التدقيق/الشركة ومدي فهم حملة الأسهم لواجبات ومسؤوليات المديرين الماليين والمدققين الخارجيين، فضلاً عن معرفة وفهم المديرين الماليين والمدققين الخارجيين لذلك عند استخدام معايير التدقيق الدولية المطبقة الدولة.

**** المزيد من التفاصيل يرجى زيارة الموقع التالي: www.iasb.org.

4- مراجعة التطورات في معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بالمسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة، وتقديم الاقتراحات المناسبة بشأن علاج مشكلة فشل التدقيق/الشركة.

هدف الدراسة

- 1- يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في قياس درجة فهم المديرين الماليين والمدققين وحملة الأسهم للمسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة في بيئة الأعمال الأردنية.
- 2- تقييم مدى فهم المسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة من خلال مقارنة آراء المديرين الماليين والمدققين الخارجيين وحملة الأسهم والكشف عن مجالات التطابق أو الاختلاف بينهما.
- 3- التحقق من مدى فعالية التطورات في معايير التدقيق والضمان الدولية في نجاح التدقيق/الشركة.

فرضيات الدراسة

تقوم هذه الدراسة لاختبار مدى صحة الفرضيات الثلاثة التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى: يوجد اختلاف في الفهم لدى المديرين الماليين والمدققين الخارجيين وحملة الأسهم بشأن المسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة؛ ولاختبار هذه الفرضية فقد تم تقسيمها إلى الفرضيات الفرعية التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى: يوجد اختلاف في الفهم لدى المديرين الماليين بشأن المسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة عند إعداد البيانات المالية.

- الفرضية الفرعية الثانية: يوجد اختلاف في الفهم لدى المدققين الخارجيين بشأن المسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة عند تدقيق البيانات المالية.

- الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد اختلاف في الفهم لدى حملة الأسهم بشأن المسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة عند استلام البيانات المالية المدققة.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن اختلاف مدى فهم المديرين الماليين والمدققين الخارجيين وحملة الأسهم للمسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة تعزي إلى التأهيل العلمي، التخصص، والخبرة العملية؛ وتنقسم هذه الفرضية الرئيسية الثانية إلى الفرضيات الفرعية التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن اختلاف مدى فهم المديرين الماليين والمدققين الخارجيين وحملة الأسهم للمسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة تعزي إلى التأهيل العلمي.

- الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن اختلاف مدى فهم المديرين الماليين والمدققين الخارجيين وحملة الأسهم للمسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة تعزي إلى التخصص.

- الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن اختلاف مدى فهم المديرين الماليين والمدققين الخارجيين وحملة الأسهم للمسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة تعزي إلى الخبرة العملية.

الفرضية الرئيسية الثالثة: تميل الفروق بشأن مدى فهم المسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة لصالح المدققين الخارجيين.

مجتمع الدراسة والعينة

يتكون مجتمع الدراسة من المديرين الماليين والمدققين الخارجيين وحملة الأسهم في الشركات المساهمة العامة الأردنية وهم من ذوي الخبرة في الممارسة العملية علاوة على إلمامهم بمشاكل الممارسة المهنية، أما عينة الدراسة فقد تكونت من هذا المجتمع وهم الأفراد الذين وزعت عليهم قائمة الاستبيان وطلب منهم الرد على ما ورد فيها من أسئلة وعبارات بهدف استطلاع رأيهم في مستوى فهم المسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة.

ومن أجل ذلك فقد اعتمد الباحثان على أسلوب المقابلة الشخصية مع عينة الدراسة وتم توزيع عدد 200 قائمة استبيان على مفردات العينة أمكن استلام 150 استبانته بنسبة 75% تم فحصها واستبعاد غير الصحيحة منها وبلغ عدد الردود الصحيحة 136 قائمة بنسبة 91% من الاستبانات المستلمة من إجمالي الردود وذلك وفقاً للجدول رقم (1) التالي:

جدول رقم (1)

يوضح عينة الدراسة***** وعدد الاستبانات الصحيحة

***** لقد تم اختيار عينة البحث من خلال دليل الشركات المساهمة العامة الأردنية لعام 2003 وقد تبين أن عدد المدققين للشركات المساهمة العامة (السوق الأول، السوق الثاني، السوق الثالث) يبلغ 50 مدقق، وقد تم اختيارهم بحيث تمثل الشركات المختارة كل القطاعات الاقتصادية في المملكة الأردنية الهاشمية كما تم اختيار اثنين مساهمين لكل شركة ممن وردت أسماؤهم في البيانات العامة لكل شركة، للمزيد من التفاصيل أنظر: دليل الشركات المساهمة العامة الأردنية، بورصة عمان، 2003.

بيان	الاستبيانات المرسله	الاستبيانات المستلمه	عدد الردود المستبعدة	الاستبيانات الصحيحة	%
المديرين الماليين	50	40	2	38	28
المدققين الخارجيين	50	40	2	38	28
حملة الأسهم	100	70	10	60	44
الإجمالي	200	150	14	136	100

لقد تمت المقابلات مع عينة الدراسة واشتملت المناقشات على نفس محاور قائمة الاستبيان التي أجابوا عليها وهي عبارة عن 20 عبارة تتعلق بأسباب وجود الفجوة و16 عبارة تتعلق بمعايير الفجوة، وبخصوص التحليل الإحصائي للردود على قائمة الاستبيان، حيث أن قائمة الاستبيان كانت تتضمن عبارات على شكل مقياس ليكرت المكون من خمس نقاط وبحيث يقوم المستقصي منه بتحديد درجة الأهمية النسبية من خلال إعطاء وزن نسبي لكل عبارة وهي متأكد تماماً (5) إلى غير متأكد تماماً (1).

ولقد تم اختبار مدي صدق قائمة الاستبيان بعرضها على بعض من أعضاء الهيئة التدريسية في أقسام المحاسبة، كما تم إجراء بعض التعديلات المناسبة على القائمة كما تم اختبار مدي ثبات الأداة من خلال حساب معامل الثبات (كرونباخ ألفا) حيث بلغ معامل الثبات لكافة أسئلة وعبارات الاستبيان لعينة الدراسة أكثر من 60%.

ولتحليل واختبار نتائج الفرضيات فقد استخدم الباحثان بعض الأساليب الإحصائية التي تخدم عينة الدراسة الميدانية حيث تم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري للدرجات المعطاة حيث يشير الوسط الحسابي إلى متوسط درجات الأهمية النسبية المعطاة لكل سؤال/عبارة بينما يشير الانحراف المعياري إلى مدي تشتت درجات الأهمية النسبية عن وسطها الحسابي، كما تم استخدام اختبار - Kruskal Wallis Test و Mann-Whitney Test لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين عينة الدراسة تعزي إلى المتغيرات المستقلة التي تتضمن المؤهل العلمي والتخصص والخبرة.

(2) الإطار النظري للدراسة

عرض وتحليل لأهم أدبيات الدراسة

تلقي مشكلة فشل التدقيق/الشركة اهتماماً متزايداً من قبل الباحثين و التنظيمات المسنولة عن المهنة مع تزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المدققين في كثير من الدول مثل الولايات المتحدة، بريطانيا، استراليا، كندا، وبعض الدول العربية وذلك على الرغم من تنوع وتعدد أسباب هذه القضايا، كما أصبح الأدب المحاسبي يزخر بدراسات كثيرة بدأ بمحاولة وضع مضامين لتعريف فشل التدقيق/الشركة و دراسة الأسباب والعوامل التي ساهمت في نشأة الفشل وكيفية علاجه إلى التعرف على الأفكار والمعتقدات والتصورات من قبل الأطراف المعنية في المجتمع المالي من خلال الدراسات الميدانية والتجريبية.

ورغم أن الدراسات التجريبية والميدانية قد ركزت على مفاهيم مختلفة لفجوات معينة ذات علاقة بفشل التدقيق/الشركة - مثل- فجوة المعقولة، وفجوة الأداء أو فجوة التوقعات بالمشاركة مع مدي خدمات التدقيق كما ركزت على آراء رجال البنوك باعتبارهم أهم مجموعات المستخدمين ودراسات ركزت على علاج مشكلة فجوة التوقعات ومن أهم الدراسات الأجنبية في هذا الصدد: دراسة McEnroe and Martens (3) 2001 في أمريكا والتي شملت عينة من البنوك والمدققين ومن أهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة هي وجود فجوة التوقعات وأن لدي المستثمرين توقع عالي للضمان الذي يقدمه المدققين كما أكدت الدراسة أيضاً على أن مهنة المحاسبة يجب أن تضع المعايير المناسبة لتخفيض فجوة التوقعات.

وأما دراسة Kinney and Nelson (4) 1996 في أمريكا أيضاً فقد ركزت على أحد الجوانب الهامة وهي الفجوة المتعلقة بالمحاسبة عن الخسائر أو الالتزامات الشرطية وذلك للتمييز بين الفجوة المرتبطة بتقرير المدقق عن الأحداث الفعلية وتلك المرتبطة بالتقرير عن الأحداث المحتملة.

بينما دراسة Epsterin and Geider (5) 1994 فقد ركزت على المستويات المختلفة للتأكيد الذي يوفره التدقيق من خلال عينة من المستثمرين، في حين أن دراسة Porter (6) 1993 قد ربطت بين ما تتعرض له مهنة التدقيق من نقد ومقاضة وفجوة توقعات الأداء، وأيضاً نجد أن دراسة Humphrey, et al (7) 1992 في بريطانيا قد توصلت إلى وجود اختلافات حول طبيعة عملية التدقيق وعمل المدققين بين المدققين والأطراف المعنية بالتقارير المالية.

وأما الدراسات التي ركزت على علاج المشكلة كانت دراسة Sikka et al (8) 1992، ودراسة Jekins (9) 1990 وغير ذلك من الدراسات - مثل- دراسة Geiger and Raghunandan (10) 2002

في أمريكا والتي تناولت العلاقة بين طول فترة تثبيت Tenure المدقق وفشل تقرير التدقيق ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة وجود علاقة عكسية بين تثبيت المدقق وفشل تقرير التدقيق.

أما على المستوى العربي فقد قدمت العديد من الدراسات النظرية والميدانية أو التجريبية ومن أهم الدراسات العربية دراسة " السقا" 1997⁽¹¹⁾ في المملكة العربية السعودية والتي اعتمدت على العديد من الدراسات الأجنبية ومعايير التدقيق السعودية وتكون مجتمع الدراسة من المدققين الداخليين والخارجيين والمديرين الماليين ومديري محافظ الاستثمار ومديري الائتمان ومتعاملين في الأسهم ومكاتب تداول الأسهم والصحافة المالية، وقد تضمنت الدراسة الميدانية 66 مهمة وعاملاً افتراضياً مبنية على: (1) المهام الحالية للمدققين (36) مهمة؛ و(2) توقعات المجتمع المطلوبة من المدققين (14) مهمة؛ و(3) عوامل نجاح المدققين في الوفاء بتوقعات المجتمع (16) مهمة، ومن أهم نتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أن الجوانب المختلفة لفجوة التوقعات تعبر أمراً حتمياً في مهنة التدقيق إلا أنها في حاجة للمزيد من التأصيل وتوفير دلائل تجريبية أو ميدانية في عدد أكبر من الدول.

و دراسة "جمعه" 2000⁽¹²⁾ وهي دراسة نظرية اعتمدت على مقارنة معايير التدقيق الدولية بمعايير التدقيق الأمريكية المتعلقة بفجوة التوقعات بعد اعتماد تطبيق الأولى في الأردن عام 1998 بموجب تعليمات الإفصاح رقم (1) الصادرة عن بورصة الأوراق المالية الأردنية، وبعد تحليل معايير فجوة التوقعات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية الصادرة عام 1997 فقد توصلت الدراسة إلى أن مسؤولية الإدارة عن فجوة التوقعات عند إصدار التقرير غير المتحفظ تقدر ب70%، بينما مسؤولية المدقق تقدر ب55%.

كما تبين أيضاً أن هناك علاقة عكسية متوسطة بين مسؤولية المدقق ومسؤولية الإدارة مقدارها 0.398 أي كلما زادت مسؤولية أحد الأطراف زادت مسؤولية الطرف الآخر ولكن بمستوى متوسط، مع الأخذ بعين الاعتبار أن هناك قصور ومحددات ملازمة للتدقيق تؤثر على قدرة المدقق في اكتشاف التحريفات المادية وهي ناتجة عن عوامل عديدة منها(1) استعمال الاختبارات؛ و(2) القصور والتحديدات الملازمة لأي نظام محاسبي أو لأي نظام للرقابة الداخلية (احتمال التواطؤ)، (3) حقيقة كون معظم قرائن التدقيق مقنعة وليست قاطعة (المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة)؛ و(4) غياب أية مؤشرات بأن تحريفات مادية قد حدثت. في حين نجد أن دراسة طلبية 2000⁽¹³⁾ في مصر قد تناولت قياس العلاقة بين فشل التدقيق وإحلال Switching المدقق الخارجي، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة (1) يجب عدم إحلال المدقق إذا كان فشل التدقيق ناتج عن الخطأ العشوائي في الفترة القصيرة لأن الإدارة عادة ما تنجح في إخفاء الغش عن المدقق الجديد؛ (2) يجب إحلال المدقق إذا كان فشل التدقيق ناتج عن التحيز من المدقق مع الإدارة في الفترة الطويلة لأن طول فترة التدقيق عادة ما تجعل المدقق يميل إلى إرضاء الإدارة للمحافظة على مصدر الأتعاب منها.

وفي المقابل يرى الباحثان إن هذه الدراسة تعتبر امتداد للدراسات السابقة المتعلقة بفجوة التوقعات في مهنة التدقيق ولكنها تتعرض لنتيجة/ سبب فجوة التوقعات وهي فشل التدقيق/ الشركة، كما أنها تتميز عن الدراسات السابقة بتناولها مشكلة فهم المسؤولية عن فشل التدقيق/ الشركة والتي لم تتناولها الدراسات السابقة بالإضافة إلى عمل مقارنة مباشرة بين آراء عينة مكونة من المديرين الماليين والمدققين الخارجيين وحملة الأسهم.

كما تكتسب هذه الدراسة أهمية خاصة لتضمينها الأبعاد المختلفة للمسؤولية عن الفشل من أسباب ومعايير وفقاً لمعايير التدقيق والضمان الدولية الصادرة عن IAASB عام 2004، وكذلك طبيعة العلاقة بين الأطراف الثلاثة مجتمع الدراسة والتي لم تتضمنها الدراسات الميدانية والتجريبية السابقة أيضاً، وذلك لإضفاء المزيد من التأصيل العلمي بالإضافة إلى توفير مؤشرات ميدانية عن مدي فهم المسؤولية عن فشل التدقيق/ الشركة في دول أخرى ممثلة في المملكة الأردنية الهاشمية وهو ما تسعى إليه الدراسة الحالية كهدف رئيسي.

مفهوم فشل التدقيق/ الشركة

يتفق العديد من الباحثين Stice ، زين ، وطلبية⁽¹⁴⁾ على أن فشل التدقيق/ الشركة يحدث نتيجة إغفال بيانات جوهرية أو وقوع تحريفات مؤثرة في البيانات المالية سواء حصل المدققون على أدلة تدقيق كافية من عدمه، وعليه يرتبط فشل التدقيق/ الشركة غالباً بإصدار بيانات مالية خاطئة، إلا أن مجرد وجود خطأ في البيانات المالية لا يعد شرطاً كافياً لفشل التدقيق حيث أن هناك العديد من العوامل المتعلقة بفشل التدقيق/ الشركة تعود للإدارة، وأخرى تعود للمدقق ومن العوامل المتعلقة بالإدارة:

1- مخاطر البنود المحاسبية: التي تتطلب حكماً شخصياً في تحديد قيمتها تحمل مخاطر متزايدة للخطأ، كما تحمل البنود التي تمثل نسبة مئوية كبيرة من إجمالي الأصول خطراً أكبر للتقاضي المحتمل، لأن

نسبة الخطأ المنوية الصغيرة في حساب ذو رصيد كبير نسبياً قد تؤدي إلى تلاعب مادي ملموس مثال ذلك ما تمثله حسابات المدينين والمخزون في معظم المنشآت حيث تمثل نسبة كبيرة من إجمالي الأصول في تلك المنشآت، وتتطلب تقدير القيمة المستقبلية بمعرفة المدقق⁽¹⁵⁾.

ويؤكد على مخاطر هذين العنصرين Simunic⁽¹⁶⁾ ويرى أن التعرض للمسؤولية شئ متوقع وذلك تبعاً للحجم النسبي لمبالغ المدينين والمخزون في الميزانيات منسوبة لإجمال الأصول، فكلما زاد هذا الحجم كلما زادت مخاطر التقاضي أيضاً.

2- تصميم نظام الرقابة الداخلية: ويذكر Hall & Renner⁽¹⁷⁾ أن الشركات ذات النمو السريع والتي لم تصمم نظاماً رقابياً للتعامل مع النمو غالباً ما تتسبب في وقوع حالات تقاضي ضد مكاتب المحاسبة.

3- الحالة المالية للشركة: يؤكد Kinney & McDaniel⁽¹⁸⁾ على وجود أدلة عملية تشير إلى أن الحالة المالية للشركات تعد في الغالب مؤشراً للبيانات المالية الخاطئة، فإدارات الشركات التي تمر بظروف مالية صعبة تكون أكثر استعداداً لاصطناع وتجميل Window Dress معلوماتها المالية كمحاولة لإخفاء Disguise ما تمر به من صعوبات مؤقتة.

4- مشاكل السيولة: ويرى Kreutzfeldt & Wallace⁽¹⁹⁾ أن الشركات التي تعاني من مشاكل في السيولة أو الربحية تتعرض للأخطاء بشكل ملحوظ في بياناتها المالية أكثر من غيرها من الشركات؛ فأخطاء القوائم المالية إضافة إلى الظروف المالية السيئة قد تؤديان إلى رفع القضايا ضد المدققين، فهذه العوامل قد تشجع المودعين الذين وقعت لهم خسائر إلى الاتجاه نحو التقاضي كمحاولة لاسترداد خسائرهم ممن يمكن دفعها لهم مثل المدققين، ولذا يفترض أن مقياس الحالة المالية للمنشأة العميلة يرتبط بمخاطر التقاضي التي يواجهها المدققون.

أما العوامل المتعلقة بالمدقق فتعود إلى تنوع مستويات الجودة التي تقدمها مكاتب التدقيق وتؤثر الموارد المتاحة في تيار التقاضي، فكلما زادت تلك الموارد قلت احتمالات وقوع حالات تقاضي ضد المدققين، وتؤثر قدرة المدقق على إجراء تقدير سليم لطبيعة وخصائص العميل، وأداء إجراءات تدقيق كافية على احتمالات الأخطاء المكتشفة.

لذلك يرى Simunic & Stein⁽²⁰⁾ أن العملاء يستنتجون جودة التدقيق من الاسم البراق والسمعة التي يتمتع بها مكتب التدقيق.

كما ترى Palmrose⁽²¹⁾ أن مكاتب التدقيق الصغيرة والمتوسطة بها معدلات وقوع حالات تقاضي أعلى من المكاتب الكبرى، وقد يعود ذلك للموارد المتاحة للمكاتب تبعاً لأحجامها.

ومن العوامل المشاركة في وقوع فشل التدقيق مدى ولاء واستقرار علاقة المدقق/العميل Tenure of auditor/client relationship فإلمدقق يتكبد تكاليف وأعباء أكبر في التدقيقات الأولى للعميل حيث يسعى في هذه المرحلة للتكيف والتأقلم مع عمليات العميل، وفي ظل هذه الظروف تتزايد مخاطر عدم اكتشاف الأخطاء كنتيجة لعدم التألف والتأقلم، ولذا يرى St. Pierre & Anderson⁽²²⁾ أن التعلم يحدث للمدقق مع تزايد الخبرة مع العميل ومن ثم تحقق كفاية أكبر في جمع وتقييم الأدلة. ومما تقدم يتضح للباحثان أن مخاطر التقاضي ضد المدقق تكون أعلى في السنوات الأولى لعلاقة المدقق/الشركة.

وأما العامل الأخير المرتبط بفشل التدقيق هو مدى قدرة المدقق الخارجي على الإفصاح عن أخطاء مكتشفة، وينسب Watts & Zimmerman⁽²³⁾ هذا العامل لاستقلال المدقق، فإذا كان العميل قادراً على الضغط على المدقق لعدم الإفصاح عن تلك الأخطاء فإن فرصة تعرض المدقق لمخاطر التقاضي تكون أكبر. ومن العرض المتقدم يرى الباحثان أن هناك دافعان قويان يظهران فشل التدقيق/الشركة وهما العسر المالي للشركة ومقاضة المدقق.

وفيما يتعلق بالدافع الأول: العسر المالي: فقد أشارت العديد من الدراسات وجود علاقة إيجابية بين العسر المالي وفشل التدقيق منها دراسة Kinney and Krishnan⁽²⁴⁾ 1997، ودراسة Kinney and McDaniel⁽²⁵⁾ 1989، ودراسة Schwartz and Soo⁽²⁶⁾ 1989، حيث وجد أن هناك علاقة إيجابية بين استقالة المدقق والافلاسات اللاحقة، بينما أشارت دراسات أخرى إلى وجود علاقة سالبة بين العسر المالي وفشل التدقيق وهي دراسة Carcello and Palmrose⁽²⁷⁾ 1994، ودراسة Lys and Watts⁽²⁸⁾ 1994.

وفيما يتعلق بالدافع الثاني: مقاضة المدقق: فقد أثبتت بعض الدراسات بالأدلة على وجود ارتباط بين فشل الأعمال ومقاضة المدققين وهي دراسة St. Pierre and Anderson⁽²⁹⁾ 1984، ودراسة Palmrose⁽³⁰⁾ 1987، Stice⁽³¹⁾ 1991، وقد أشارت دراسة Sullivan⁽³²⁾ 1992 إلى أن عدد الشكاوي

ضد مكاتب التدقيق الست الكبرى المرفوعة من الشركات العامة يصل إلى ثلاث أضعاف العدد الفعلي لفشل التدقيق ودراسة **Albrecht and Willingham 1993** (33) فقد أشارت إلى أن عدد القضايا المرفوعة ضد المدققين في تزايد مستمر في السنوات الأخيرة، ولذلك يري **Frantz 1999**، **Heninger 2001** (34) أن أزمة المقاضاة ضد المدققين أصبحت تمثل عمقا في أمريكا وإن بريطانيا ليست بمنأى عن هذه الأزمة، كما أن عدد القضايا ضد المدققين تتزايد مع تزايد الأحداث الشاذة في تقرير الشركة مثل زيادة الدخل وهذه النتيجة تتسق مع اعتقاد أصحاب المصالح الخارجيين عن مسؤولية المدقق عن الفشل لأنه قادر على كبح جماح الإدارة لعرض تقارير مالية أكثر صحة*.

وبناء على ما تقدم يري الباحثان أن السبب الرئيسي في رفع الدعاوى القضائية ضد المدققين يعود إلى عدم استيعاب مستخدمي القوائم المالية المدققة للفرق بين فشل التدقيق وفشل الشركة حيث أن فشل التدقيق **Audit Failure** يعني: أداء التدقيق بدون توافق مع معايير التدقيق المقبولة، أما فشل الشركة **Business Failure** يعني الإفلاس **Bankruptcy** بسبب عدم كفاءة الإدارة، المنافسة، الظروف غير المتوقعة، أما فجوة فشل التدقيق/ الشركة فإنها تعني: وجود تباين بين اعتقاد مستخدمي البيانات المالية المدققة حول مسؤوليات/ واجبات المدققين التي يجب أن تكون، واعتقاد المدققين لمسؤولياتهم/ وواجباتهم اللازمة عند إصدارهم التقارير النظيفة في الفترة السابقة للإفلاس.

التأصيل التاريخي للعلاقة بين الإدارة والمدقق الخارجي وحملة الأسهم في الحقيقة يعد التدقيق هدف كل ممارس للمهنة، ولا يمكن لأي ممارس أن يرغب عن قصد في أداء سيئ، ولكن هناك كثير من العوامل التي تؤدي إلى فشل التدقيق/ الشركة ومن ثم زيادة عدم ثقة ورضا المجتمع عن أداء مدققي الحسابات، ومن أهم هذه العوامل ما يلي (35):
أ- قبول أتعاب منخفضة عن عمليات تدقيق لا تتناسب مع الجهود اللازم لأدائها وذلك كنتيجة للمنافسة بين مزاولي المهنة.

ب- أداء خدمات أخرى لعلماء التدقيق بأتعاب منخفضة للحصول على رضا هؤلاء العملاء وضمان تجديد تعينهم سنوياً.

ج- عدم التحفظ بشأن الاستمرارية عندما يكون ذلك ضرورياً لعدم فقد العميل.
د- وجود درجة المنافسة بين مدققي الحسابات فيما بينهم للحصول على عمليات تدقيق جديدة، أو لعدم فقد العمليات الحالية.

ه- وجود ما يسمى "بفجوة التوقعات" **Expectation Gap** والتي يرجع سببها إلى اختلاف الأداء المهني للتدقيق من حيث الجودة ومعايير الأداء عن المتوقع منها أن تحققه، وتظهر هذه الفجوة لاختلاف بين ما يتوقعه مستخدمي البيانات المالية من مدققي الحسابات وبين ما تم تحقيقه.

ويري **Porter 1993** (36) أن فجوة التوقعات تتكون من نوعين أساسيين النوع الأول: فجوة المعقولة وتتمثل في التباين بين توقعات المجتمع من المدقق وبين ما يستطيع إنجازها بصورة معقولة، وأما النوع الثاني: فجوة الأداء والتي تتمثل في التباين بين الواجبات التي يتوقعها المستخدمين بصورة معقولة من مدقق الحسابات، وبين الأداء الفعلي له.

ولذلك يعتقد المجتمع المالي أن هذه الفجوات قد تؤدي إلى فشل التدقيق/ الشركة، ولهذا يري المجتمع المالي إن دور الإدارة من منظور نظرية الوكالة باعتبارها مجموعة من التعاقدات الرسمية وغير الرسمية له انعكاسات على عمل كل من المحاسب والمدقق حيث يري على سبيل المثال **Watts and Zimmerman 1986** (37) أن دور المحاسب المساعدة في إتمام هذه التعاقدات بشكل يخفف من تكاليف الوكالة الناتجة عن هذه العقود ولكن الحق أن دور المحاسب في تخفيض الوكالة أو تكاليف التعاقدات لن يكون فعالاً إلا إذا كانت هناك رقابة جيدة **Monitoring** على هذه العلاقات التعاقدية لمنع قيام الوكيل بتعظيم دالة منفعة على حساب المنفعة الذاتية للأصيل وهذا هو دور التدقيق الخارجي الذي يتمثل في تحقيق الرقابة على التعاقدات الموجودة في المنشأة مثل العلاقة التعاقدية بين الإدارة العليا وحملة الأسهم، العلاقة التعاقدية بين حملة الأسهم وحملة السندات ومن ثم يساعد التدقيق الخارجي في تحقيق التوازن بين المصالح المتعارضة في المنظمة.

* External stakeholders holding auditors responsible for failure to curb management exercise of discretion over accruals to present financial statements that portray the financial health more favorably.

وعليه أشار Rick 1982⁽³⁸⁾ أن تحقيق هذا الهدف يتم عن طريق تضمين دور المدقق الخارجي الآتي:

أ- إبداء رأي فني محايد عما إذا كانت السياسات التي تتبعها الإدارة العليا تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.

ب- الرقابة على سلوك الإدارة العليا باعتبارها وكيل عن المساهمين ومن ثم منعها من تعظيم دالة منفعتها على حساب منفعة الأصيل.

ويقرر "سالم" 1994⁽³⁹⁾ أن المشكلة الرئيسية في العلاقات التعاقدية هي عدم تماثل المعلومات فليس من شك في أن الوكيل لديه خبرة ومعلومات أفضل من حيث الكم والكيف عما يمتلكه الأصيل الأمر الذي قد يدفع الوكيل (المدقق) إلى العمل على استغلال ما لديه من المعلومات في تنظيم منفعته وبالتالي يحدث ما يسمى بالتدخل الخلفي Moral Hazard ولتخفيض هذه المشكلة لابد أن يلجأ الأصيل (حملة الأسهم) إلى المدقق الخارجي للرقابة على تصرفات الوكيل أي أن دور التدقيق الخارجي يتمثل في تخفيض التدخل الخلفي.

ويرى الباحثان أنه نتيجة لوجود تلك الصراعات والتعارضات فقد دعا ذلك الدول إلى التدخل عن طريق التشريع لتنظيم العلاقة بين الأصيل والوكيل كما انتهج ذلك القانون الأردني وغيره من القوانين الأخرى حيث أن وضع السياسات المحاسبية أدى إلى وضع قيود على سلوك الإدارة العليا وسلوك المجموعات الأخرى المهتمة بالمعلومات المحاسبية كما أصبح هناك حتمية لقبول هذه السياسات سواء كانت هذه الحتمية إجبارية عن طريق إلزام المدققين الخارجيين بالتأكد من أن الإدارة العليا تتبع نفس السياسات المحاسبية عند إعداد بياناتها المالية، مثال ذلك ما يصدره البنك المركزي من قواعد وسياسات محاسبية ملزمة للبنوك التجارية التي تخضع لرقابته وقد تكون هذه الحتمية اختيارية بمعنى أن تقوم الإدارة العليا باختيار مجموعة من هذه السياسات لأنها تحقق دالة هدفها.

كما قامت الاتحادات والمجامع والجمعيات المهنية إلى وضع معايير للأداء وقواعد للسلوك المهني باعتبار أن أعضاؤها يعتبرون وكلاء لعملائهم ومن أمثلة ذلك معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، ومعايير التدقيق والضمان الدولية وغير ذلك، حيث أن الهدف العام من إصدار هذه المعايير تطوير وتعزيز مهنة التدقيق، ورفع درجة توحيد الممارسات المهنية في كافة أنحاء العالم.

باستقراء وتحليل الباحثان لطبيعة العلاقة بين الإدارة والمدقق الخارجي وحملة الأسهم يتضح الآتي:

1- يوجد صراع بين الإدارة وحملة الأسهم من ناحية وحملة الأسهم من ناحية أخرى، بسبب تعقد ممارسة مهنة المحاسبة في ضوء زيادة حجم الشركات والاتجاه نحو العولمة، وتعقد العمليات التشغيلية، وقد أدى هذا الصراع إلى تزايد الإدراك من قبل مستخدمي البيانات المالية المدققة لمسؤوليات المدققين الخارجيين، وتزايد اهتمام هيئة سوق المال بتنفيذ مسؤوليتها الخاصة بحماية المستثمرين.

2- أن معظم الباحثين في نظرية الوكالة قد اتفقوا على أن مهنة التدقيق الخارجي تلعب دوراً جوهرياً في التخفيف من حدة الصراعات والتعارضات.

3- لقد دعت كل من الصراعات والتعارضات إلى التدخل التشريعي من قبل الدول والتدخل المهني من قبل المنظمات المهنية المختلفة من تحسين جودة معلومات البيانات المالية وزيادة قدرة المدقق في مواجهة الأصيل والأطراف الأخرى ذوي العلاقة والحد من مشكلة التدخل الخلفي حيث أن بيئة التدقيق تنطوي على العديد من التعارضات التي يمكن صياغتها في العلاقات التالية:

1/3 التعارض بين الإدارة وحملة الأسهم من ناحية والمدقق من ناحية أخرى.

2/3 التعارض بين حملة الأسهم والإدارة.

3/3 التعارض بين المصالح المادية للمدقق والمعايير المهنية للتدقيق.

4- نتيجة للصراعات والتعارضات بين الإدارة والمدقق الخارجي وحملة الأسهم وعدم وضوح الدور يجب على الإدارة والمدققين إدراك أن بعض الدعاوى القضائية قد ترفع على أمل أن يحصل الأفراد الذين لحقت بهم خسائر على تعويض من أي مصدر بغض النظر عما إذا كان المصدر قد ارتكب أخطاء أم لا، وذلك بسبب ما يلي:

1/4 وجود قبول عام في المجتمع برفع دعاوى قضائية.

2/4 يوجد تحفيز لدى المحامين على توفير الخدمات القانونية وفقاً لأساس الأتعاب المشروطة.

3/4 توجد العديد من الصعوبات التي تواجه القضاء في تفسير الجوانب الفنية في مهنة المحاسبة.

4/4 عدم وضوح التفسير الخاص بالمسؤولية القانونية عند قيام مكاتب التدقيق بالممارسة المهنية.

دور IFAC في تطوير دور ومسؤولية المدقق/الإدارة لنجاح التدقيق

يجدر - بادئ ذي بدء- الإشارة إلى أنه على الرغم مما تقدم يوجد اتفاق عالمي بين الكتاب والباحثين⁽⁴⁰⁾ على أن فشل التدقيق/ الشركة يعود إلى مهنة التدقيق، لذلك منذ منتصف السبعينيات يحاول AICPA دراسة وفحص مشكلة فشل التدقيق/ الشركة وتطوير مسؤوليات المدققين وقد شكل لذلك لجنة تعرف **Chen Commission** وقد قدمت هذه اللجنة عدة توصيات متنوعة لإعادة ثقة المجتمع في خدمات التدقيق، فضلاً عن ذلك تشهد مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة خاصة وغيرها من الدول منذ أكثر من مائة عام تغيرات كثيرة، ومنذ حوالي عشرين عام شهدت الكثير من التغيرات نتيجة لفشل التدقيق/ الشركة وهذا الفشل قد تطور جزئياً بسبب الفشل المالي للبيانات المالية للشركات، كما ترتب على ذلك تطوير العديد من معايير التدقيق.

إلا أن المجتمع العالمي وخاصة أعضاء الكونجرس الأمريكي قد تنبه أخيراً إلى دور إدارة الشركات في موضوع فشل التدقيق، ومع ذلك أيضاً يستجيب AICPA بتشكيل لجنة عام 1985 تعرف **Treadway Commission** أو لجنة حماية التنظيمات الإدارية COSO⁽⁴¹⁾ لدراسة علاقة الإدارة بالغش ودور المدققين الخارجيين في اكتشاف الأنواع المختلفة من الغش، وقد قدمت هذه اللجنة أول تقرير لها عام 1987، كما أصدرت في نهاية عام 2003 تقرير بشأن الإطار المتكامل للرقابة الداخلية ولا تزال تقارير هذه اللجنة مستمرة حتى الآن لتطوير الرقابة الداخلية وإنشاء لجان للتدقيق والإفصاح في الشركات⁽⁴²⁾.

وتأسيساً على ما تقدم يعتقد الباحثان أن توقعات المجتمع المالي تجاه مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء المادية والمخالفات الموجودة بالبيانات المالية هي قلب مشكلة فشل التدقيق/ الشركة، كما تعتبر القضية الأساسية التي أثارت اهتمام جميع المهتمين بأمور المهنة نظراً لتأثيرها على عملية اتخاذ القرارات حيث يتوقع المجتمع المالي وجود تأكيد مطلق من المدقق بعدم وجود أخطاء جوهرية بينما لا يمكن عملياً تحقيق ذلك نظراً لقيود الوقت والتكلفة المرتبطة بالحصول على أدلة الإثبات.

ولهذا تنحصر مسؤولية المدقق في إبداء رأي فني في عدالة البيانات المالية وعدم احتوائها على أخطاء مادية أو مخالفات وفقاً لمبدأ التأكيد المعقول؛ كما تعتبر توقعات المجتمع تجاه مسؤوليات المدقق بشأن استمرارية الشركة هي عقل مشكلة فشل التدقيق/ الشركة وعين وأذن المجتمع المالي تجاه دور الإدارة/ المدققين التي يجب أن تكون، ولاشك أن هذا يتطلب تطويراً جذرياً لعملية الاتصال بين المدقق/ الشركة.

وعليه ففي إطار المحاولات التي استهدفت نجاح التدقيق/ الإدارة ركزت الجهود من جانب المنظمات المهنية وخصوصاً مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC - مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي IAASB على إصدار وتطوير المعايير والبيانات المهنية ودستور السلوك الأخلاقي بهدف تطوير مسؤوليات وواجبات المدقق وتحقيق فهم كامل لمضمون عملية التدقيق، وأسفرت الجهود الحالية لعام 2004، مقارنة بعام 1997 عن حدوث العديد من التطورات في المعايير المتعلقة بمشكلة فشل التدقيق/ الشركة - مثل - الغش، والاستمرارية والاتصال ومخاطر التدقيق من جانب وعدم حدوث تطورات في المعايير المتعلقة بالأنظمة والقوانين، الرقابة الداخلية، التقديرات المحاسبية، والإجراءات التحليلية وأخيراً التقرير عن البيانات المالية، وفيما يلي تحليل موجز لأهم التطورات في معايير التدقيق الدولية لنجاح التدقيق/ الشركة كما يلي:

مسؤولية المدقق في اعتبار الغش والخطأ عند تدقيق البيانات المالية⁽⁴³⁾

لقد تم تعديل معيار التدقيق الدولي رقم (240) بتوسيع مسؤوليات المدقق بشأن الغش والخطأ ولعل أهم ما تضمنته التعديلات موضوعات تتعلق باعتبار ما إذا كان خطأ محدد يمكن أن يكون دليلاً على وجود غش، وتقدير الأخطاء والتصرف بشأنها وأثرها على تقرير المدقق، والتوثيق، والحصول على إقرارات الإدارة بالإضافة إلى ملحق يتضمن أمثلة على عوامل المخاطرة المتعلقة بالبيانات المحرفة الناتجة عن الغش، وأمثلة على تعديلات إجراءات الاستجابة لتقدير عوامل الغش وذلك بالإضافة إلى ما سبق وروده في المعيار قبل التعديل، ولعل أهم ما ورد في المعيار بشأن مسؤوليات المدقق/ الإدارة ما يلي:

1- لقد تضمنت الفقرات 10-12 التأكيد على أن المسؤولية الرئيسية للأشخاص المكلفين بالتحكم المؤسسي والرقابة منع واكتشاف الخطأ والغش، كما تضمنت الفقرات 13-41 التأكيد على أن المدقق لا يتحمل مسؤولية منع الغش أو الخطأ ولا يمكن أن يكون كذلك؛ و

2- تم توسيع إجراءات التدقيق لتشمل القيام بالتخطيط وأداء عملية التدقيق باتخاذ موقف الحذر المهني، والمناقشات مع فريق التدقيق، والحصول على الاستفسارات من الإدارة، والمناقشات مع الأشخاص المكلفين بالتحكم المؤسسي، ومخاطر التدقيق، وعند مواجهة الظروف التي تشير إلى وجود تحريف محتمل، والنظر فيما إذا كان التحريف المحدد قد يكون دليلاً على وجود غش، وتقييم التحريفات والتصرف بشأنها

والتوثيق لعوامل مخاطر الغش المحددة ورد فعله تجاهها والإبلاغ عنها للإدارة والمكلفين بالتحكم المؤسسي والسلطات التنفيذية والتشريعية أحياناً.

3- يعتمد رأي المدقق حول البيانات المالية على مفهوم الحصول على تأكيد معقول ولذلك لا يضمن المدقق في عملية التدقيق أن يكتشف أي تحريفات مادية سواء كانت نتيجة للغش أو لخطأ وتبعاً لذلك فإن اكتشاف وجود تحريفات مادية في البيانات المالية ناتجة عن غش أو خطأ لا يضمن في حد ذاته ما يلي: 1/3 عدم الحصول على تأكيد معقول؛ و 2/3 التخطيط أو الأداء أو الحكم الشخصي غير الملائم؛ و 3/3 عدم وجود الكفاءة المهنية والعناية اللازمة؛ 4/3 عدم الامتثال لمعايير التدقيق والضمان الدولية.

وعلى الرغم من التعديلات السابقة قد زادت من واجبات ومسؤوليات المدقق بشأن تقديمه الضمان المناسب بأن الأخطاء والغش ذات التأثير على البيانات المالية سيتم اكتشافها وفقاً لمفهوم التأكيد المعقول، إلا أن هذا المعيار نجح في تطوير أداء المدقق بالفعالية المطلوبة لتوفير مبدأ التأكيد المعقول، حيث يشير إلى أن الأخطاء والمخالفات الناتجة عن الغش المعتمد صعبة الاكتشاف، وأن المدقق مسؤولاً عن اكتشاف الأخطاء المادية الناتجة عن وجود غش ولا يعد مسؤولاً عن اكتشاف الغش في حد ذاته، كما وفر المعيار الإرشادات اللازمة لاكتشاف الغش المؤثر على البيانات المالية حيث تضمن المعيار إرشادات مقسمة في ثلاث مجموعات ليسترشد بها المدقق لتحديد الأخطاء المادية الناتجة عن الغش المعتمد الأمر الذي يؤدي إلى نجاح مهمة التدقيق ومن ثم تخفيض احتمال الفشل.

استمرارية الشركة⁽⁴⁴⁾

لقد تم إجراء تعديل شامل في معيار التدقيق الدولي رقم (570) بشأن استمرارية الشركة من قبل IAASB بتوسيع مسؤوليات الإدارة والمدقق من خلال زيادة الإجراءات التي سوف يقوم بها ولعل أهم ما تضمنته التعديلات إبراز مسؤوليات الإدارة والمدقق مع بيان اعتبارات التخطيط، وكيفية تقييم المدقق لتقدير الإدارة، والاستفسار عن الفترة خارج نطاق تقييم الإدارة، وإجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف التي يكون لها تأثير هام على قدرة الشركة على الاستمرارية بالإضافة إلى موقف المدقق من التأخير الكبير في توقيع أو اعتماد البيانات المالية، وذلك بالإضافة إلى سبق وروده في المعيار المعدل، ولعل أهم ما ورد في المعيار بشأن مسؤوليات المدقق/الإدارة ما يلي:

1- تقع على الإدارة مسؤولية تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية حتى ولو كان إطار تقديم التقارير المالية لا يتضمن مسؤولية صريحة للقيام بذلك.

2- إن مسؤولية المدقق هي النظر في مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض استمرارية الشركة في إعداد البيانات المالية، والنظر ما إذا كانت هناك شكوك مادية تحتاج للإفصاح عنها حول قدرة الشركة على الاستمرارية، وعلى المدقق النظر في مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية حتى ولو كان إطار تقديم البيانات المالية المستخدم في إعداد البيانات المالية لا يتضمن مطلباً صريحاً بأن تقوم الإدارة بأجراء تقييم محدد للقدرة على الاستمرارية.

3- لا يستطيع المدقق التنبؤ بالأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تسبب في أن تتوقف الشركة عن الاستمرارية، وتبعاً لذلك فإن عدم وجود إشارة إلى الشك في الاستمرارية في تقرير المدقق لا يمكن النظر إليه كضمان لقدرة الشركة على الاستمرارية.

4- على المدقق تقييم تقديرات الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرارية مع مراعاة أن التقييم يغطي فترة اثني عشر شهراً من تاريخ قائمة المركز المالي، والاستفسار من الإدارة عن معرفتها بأحداث أو ظروف خارج نطاق فترة التقييم التي استخدمتها الإدارة والتي قد تثير شكاً كبيراً حول القدرة على الاستمرارية، وإذا رفضت الإدارة يعتبر ذلك قيد على نطاق عمل المدقق يتطلب تعديل تقرير التدقيق.

وعلى الرغم من التعديلات السابقة قد زادت من واجبات ومسؤوليات الإدارة بشأن تقديم قدرة الشركة على الاستمرارية، إلا أن هذا المعيار نجح في تطوير أداء المدقق بالفعالية المطلوبة لتوفير مبدأ التأكيد المعقول حيث أن عملية تقييم القدرة على الاستمرارية عملية صعبة وأكثر تعقيداً، وأن المدقق مسؤولاً عن النظر في مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض استمرارية الشركة ولا يعد مسؤولاً عن تقييم القدرة على الاستمرارية في حد ذاتها، كما وفر المعيار الإجراءات والإرشادات اللازمة لمساعدة المدقق في التقييم (فقرة 8) ليسترشد بها الأمر الذي يؤدي إلى المساعدة على نجاح مهمة التدقيق ومن ثم تخفيض احتمال الفشل.

الاتصالات بشأن أمور التدقيق مع المكلفين بالتحكم

ومن أجل المساعدة في نجاح مهمة التدقيق وتخفيض احتمال فشل التدقيق/الشركة فقد تم إلغاء البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم 1007 الموسوم: الاتصالات مع الإدارة في 2001/6، وأصدر IAASB معيار التدقيق الدولي رقم (260) الموسوم⁽⁴⁵⁾ : Communications of Audit Matters With Those

Charged With Governance بتوسيع مسؤوليات المدقق بالاتصال مع أولئك المكلفين بالتحكم وقد تضمن المعيار تحديد من هم الأشخاص المناسبون، وأمور التدقيق الهامة بالنسبة للرقابة التي سيتم الاتصال بشأنها، وتوقيت وأشكال الاتصال والعوامل المؤثرة فيه مع مراعاة السرية والقوانين والأنظمة المنظمة لذلك، ولعل أهم ما ورد في المعيار بشأن أمور التدقيق الآثار المادية للتغير في السياسات المحاسبية، ومخاطر التقاضي، والأحداث أو الظروف المتعلقة بقدرة الشركة على الاستمرارية، ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية، وأخيراً نزاهة الإدارة والغش الذي للإدارة علاقة به.

إنطلاقاً مما تقدم وبعد عرض أهم التطورات في مسؤولية المدقق بشأن الغش والخطأ وتقييم قدرة الشركة على الاستمرار وتطوير الاتصالات بين المدقق والإدارة (المكلفين بالتحكم المؤسسي) يري الباحثان أن هناك تطور ملموس في إجراءات التدقيق والاتصالات وفقاً لمعايير التدقيق والضمان الدولية الصادرة عن IFAC – مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي IAASB - ولكن المسؤولية بشأن الغش والخطأ وتقييم قدرة الشركة على الاستمرار تقع على إدارة الشركة.

وللتدليل على ما سبق فقد تضمنت الفقرة 51 من معيار التدقيق الدولي المعدل رقم 240 التأكيد على قيام المدقق بالحصول على إقرارات من الإدارة بأنها(46):

- 1- تعترف بمسئوليتها عن وضع وتطبيق أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية المصممة لمنع واكتشاف الغش والخطأ.
- 2- تعتقد أن الآثار الناجمة عن التحريفات غير المصححة في البيانات المالية التي جمعها المدقق أثناء عملية التدقيق غير مادية منفردة ومجمعة وبالنسبة للبيانات المالية كل ويجب إرفاق ملخص لهذه البنود مع الإقرارات الخطية.
- 3- أفصحت للمدقق عن جميع الحقائق المهمة التي تتعلق بوجود أي غش أو شك في وجود غش تعلم به الإدارة ومن المحتمل أن يكون قد أثر على الشركة.
- 4- أفصحت للمدقق عن نتائج تقييمها للمخاطر بأن البيانات المالية قد تكون حرفت مادياً نتيجة للغش.

(3) الدراسة الميدانية

خصائص عينة الدراسة

لقد تم تبويب عينة الدراسة إلى ثلاث مجموعات والجدول رقم(2) التالي يوضح خصائص مفردات العينة المختارة وفقاً للمؤهل العلمي، التخصص، والخبرة العملية كما يلي:

جدول رقم (2) يوضح تصنيف مفردات العينة المختارة وفقاً للمؤهل العلمي، التخصص، والخبرة العملية

1- المؤهل العلمي		المدرين الماليين		المدققين		حملة الأسهم	
العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
10	26.3	4	10.5	20	33.3		
28	73.7	34	89.5	40	66.7		
38	100	38	100	60	100		
المجموع							
2- التخصص							
29	76.3	38	100	15	25		
9	23.7	صفر	صفر	45	75		
38	100	38	100	60	100		
المجموع							
3- الخبرة العملية							
17	44.7	13	34.2	14	23.3		
18	47.4	14	36.8	26	43.3		
2	5.3	11	28.9	15	25		
1	2.6	صفر	صفر	5	8.3		
38	100	38	100	60	100		
المجموع							

نتائج تحليل اتجاهات عينة الدراسة نحو أسئلة وعبارات الاستبيان

من خلال تحليل نتائج عينة الدراسة نحو أسئلة وعبارات الاستبيان اتضح أن قيمة الوسط الحسابي (M) لاتجاهات عينة البحث البالغة 136 مفردة يتراوح ما بين (3.02:4.9) أي بين متوسط الأهمية (متأكد ومتأكد تماماً) طبقاً لمقياس ليكرت وهذا يدل على وجود اتفاق بين ما وصل إليه الباحثان في الإطار النظري من هذه الدراسة على الأهمية النسبية لهذه العوامل في التأثير على فشل التدقيق/الشركة.

نتائج التحليل المقارن لأراء مجتمع الدراسة

يوضح الجدول رقم (4) الوسط الحسابي للأهمية المعطاة بخصوص أسباب احتمال فشل البيانات المالية المدققة من قبل عينة البحث المدربين الماليين والمدققين الخارجيين وحملة الأسهم وترتيبها من وجهة نظرهم كما يلي:

جدول رقم (4) يوضح مدي فهم عينة الدراسة
للأسباب المحتملة لفشل البيانات المالية المدققة

حملة الأسهم		المدققين		المدربين الماليين		السؤال/ العبارة
R	M	R	M	R	M	
1	4.8	2	2.9	3	2.7	1- هل تعتقد أن هناك احتمال فشل في البيانات المالية المدققة؟.
3	4.2	4	3.1	4	2.9	2- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى عدم فهم مسؤوليات المدقق؟.
3	4.2	1	3.6	1	4.1	3- هل تعتقد أن فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى عدم فهم مسؤوليات الإدارة؟.
1	4.5	7	2.7	2	3.4	4- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى عدم الثقة في مهنة التدقيق؟.
4	4.1	3	3.2	4	2.9	5- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى عدم الثقة في الإدارة؟.
2	4.3	10	2.3	8	2.1	6- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى عدم ملائمة المعايير المهنية للبيئة؟.
8	3.6	5	3.0	7	2.2	7- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى غياب أو عدم متابعة الالتزام بالتشريعات المحلية؟.
9	3.5	5	3.0	5	2.7	8- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى الفضائح المالية في الشركات العالمية؟.
6	3.9	9	2.4	7	2.2	9- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى استخدام أسلوب العينات الإحصائية في التدقيق
2	4.3	2	3.3	7	2.2	10- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى ضعف أنظمة الرقابة الداخلية أو عدم الإيمان بها من قبل الإدارة؟.
5	4.0	4	3.1	5	2.7	11- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى انتشار ظاهرة الشركات العائلية؟.
5	4.0	8	2.6	6	2.6	12- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى وجود أسواق المال والرغبة في التلاعب في الأرباح؟.
4	4.1	2	3.3	9	1.9	13- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى قصر فترة التدقيق وعدم تغيير المدقق؟.
7	3.8	6	2.9	3	3.2	14- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى ارتفاع أعداد غير المتخصصين في

--	--	--	--	--	--	--

وباستقراء بيانات الجدول رقم (4) السابق يتضح ما يلي:

1- فيما يتعلق بأن هناك احتمال فشل البيانات المالية المدققة نجد أنها قليلة الأهمية من وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الداخليين ولكنها على درجة عالية جداً من الأهمية من وجهة نظر حملة الأسهم.

2- إن أسباب احتمال فشل البيانات المالية المدققة الأكثر أهمية من وجهة نظر المديرين الماليين في البيانات المالية المدققة تعود إلى الآتي:

- أ- عدم فهم مسؤوليات الإدارة.
 - ب- عدم الثقة في مهنة التدقيق.
 - ج- ارتفاع أعداد غير المتخصصين في المحاسبة والتدقيق.
- 3- إن أسباب احتمال فشل البيانات المالية المدققة الأكثر أهمية من وجهة نظر المدققين الخارجيين في البيانات المالية المدققة تعود إلى الآتي:

- أ- عدم فهم مسؤوليات الإدارة.
- ب- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية أو عدم الإيمان بها من قبل الإدارة.
- ج- قصر فترة التدقيق وعدم تغيير المدقق.
- د- عدم الثقة في الإدارة.
- هـ- عدم إدراك المجتمع المالي لمسؤوليات المدقق.
- و- انتشار ظاهرة الشركات العائلية.

4- إن أسباب احتمال فشل البيانات المالية المدققة الأكثر أهمية من وجهة نظر حملة الأسهم في البيانات المالية المدققة تعود إلى الآتي:

- أ- عدم الثقة في الإدارة.
- ب- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية أو عدم الإيمان بها من قبل الإدارة.
- ج- عدم ملاءمة المعايير المهنية للبيئة.
- د- عدم فهم مسؤوليات المدقق.
- هـ- عدم فهم مسؤوليات الإدارة.
- و- عدم الثقة في المدققين الخارجيين.
- ز- قصر فترة التدقيق وعدم تغيير المدقق.
- ح- انتشار ظاهرة الشركات العائلية.
- ط- وجود أسواق المال والرغبة في التلاعب في الأرباح.
- ي- استخدام أسلوب العينات الإحصائية في التدقيق.
- ك- ارتفاع أعداد غير المتخصصين في المحاسبة والتدقيق.
- ل- عدم متابعة الالتزام بالتشريعات المحلية.
- م- الفضائح المالية في الشركات العالمية.

كما يوضح الجدول رقم (5) التالي الوسط الحسابي للأهمية المعطاة بخصوص مدى اعتقاد عينة البحث في التقرير النظيف وترتيبها من وجهة نظرهم كما يلي:

جدول رقم (5): يوضح مدى فهم عينة الدراسة من المديرين الماليين والمدققين الخارجيين وحملة الأسهم لمعاني التقرير النظيف

حملة الأسهم		المدققين		المديرين الماليين		السؤال/ العبارة
R	M	R	M	R	M	
1	4.8	1	3.5	1	4.0	15- هل تعتقد أن التقرير النظيف يعني أن التدقيق تم أدائه باستقلالية وموضوعية ونزاهة؟
1	4.8	3	2.9	1	4.0	16- هل تعتقد أن التقرير النظيف يعني اكتشاف المدقق الأخطاء والغش المتعمد وغير المتعمد؟
1	4.8	4	2.8	1	4.0	17- هل تعتقد أن التقرير النظيف يعني منع المدقق إصدار قوائم مالية مضللة؟
4	3.8	5	2.3	4	2.7	18- هل تعتقد أن التقرير النظيف يعني استخدام المدقق مدخل الشك المهني عند التدقيق بدلاً من

						نزاهة الإدارة؟.
2	4.7	2	3.0	2	3.7	19- هل تعتقد أن التقرير النظيف يعني قيام المدقق بالتحقق من عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة؟.
3	4.3	1	3.5	3	3.5	20- هل تعتقد أن التقرير النظيف يعني التزام المدقق بتقديم مقترحات وتوصيات بشأن البيانات المالية وطريقة عرضها؟.

وباستقراء بيانات الجدول رقم (5) السابق يتضح ما يلي:

- 1- يوجد اتفاق بين مفردات عينة البحث من المديرين الماليين والمدققين الخارجيين وحملة الأسهم بشأن معنى التقرير النظيف، ولكن تختلف الأهمية النسبية المعطاة لها كما يلي:
1/1 من وجهة نظر المديرين الماليين تعتبر المعاني التالية هامة وهي:
أ- أن التدقيق تم أدائه باستقلالية وموضوعية ونزاهة.
ب- اكتشاف المدقق الأخطاء والغش المتعمد وغير المتعمد.
ج- منع المدقق إصدار قوائم مالية مضللة.
د- قيام المدقق بالتحقق من عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة.
هـ- التزام المدقق بتقديم مقترحات وتوصيات بشأن البيانات المالية وطريقة عرضها.
2/1 من وجهة نظر المدققين الخارجيين تعتبر المعاني التالية هامة وهي:
أ- أن التدقيق تم أدائه باستقلالية وموضوعية ونزاهة.
ب- التزام المدقق بتقديم مقترحات وتوصيات بشأن البيانات المالية وطريقة عرضها.
3/1 من وجهة نظر حملة الأسهم تعتبر المعاني التالية هامة وهي:
أ- أن التدقيق تم أدائه باستقلالية وموضوعية ونزاهة.
ب- اكتشاف المدقق الأخطاء والغش المتعمد وغير المتعمد.
ج- منع المدقق إصدار قوائم مالية مضللة.
د- قيام المدقق بالتحقق من عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة.
هـ- التزام المدقق بتقديم مقترحات وتوصيات بشأن البيانات المالية وطريقة عرضها.
و- استخدام المدقق مدخل الشك المهني عند التدقيق بدلاً من نزاهة الإدارة.

كما يوضح الجدول رقم (6) التالي الوسط الحسابي للأهمية المعطاة بخصوص مدي اعتقاد عينة البحث للمسؤولية عن مناطق فشل التدقيق/ الشركة وترتيبها من وجهة نظرهم كما يلي:
جدول رقم (6): يوضح مدي فهم عينة الدراسة للمسؤولية عن فشل التدقيق/ الشركة

حملة الأسهم		المدققين		المديرين الماليين		السؤال/ العبارة
R	M	R	M	R	M	
1	4.3	2	4.1	3	3.2	21- تعتبر الإدارة مسؤولة عن منع واكتشاف وتصحيح عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة.
1	4.7	2	3.8	3	3.7	22- يعتبر المدقق مسؤول عن اكتشاف ما يرد إلى انتباهه بشأن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة.
1	4.8	2	4.2	3	3.6	23- تعتبر الإدارة مسؤولة عن منع واكتشاف وتصحيح نقاط الضعف في ICS.
3	3.5	1	4.1	2	3.8	24- يعتبر المدقق مسؤول عن الحصول على الفهم وتقييم واكتشاف ما يرد إلى انتباهه من نقاط الضعف في ICS وتقدير المخاطر.
1	4.3	3	3.3	2	3.7	25- لا تعتبر الإدارة مسؤولة بشأن توفير البيانات اللازمة لتطبيق الإجراءات التحليلية عند التدقيق.
1	4.2	3	3.0	2	3.2	26- لا يعتبر المدقق مسؤول بشأن عدم استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق.
1	4.7	2	3.7	3	2.8	27- تعتبر الإدارة مسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية.
1	4.7	2	3.7	3	2.9	28- يعتبر المدقق مسؤول عن منع الانحرافات عند تدقيق التقديرات المحاسبية.

1	4.8	3	3.5	2	3.7	29- تعتبر الإدارة مسؤولة عن منع واكتشاف وتصحيح الخطأ والغش.
1	5.0	1	5.0	2	4.8	30- يعتبر المدقق مسؤول عن تطبيق المبادئ الأساسية للتدقيق واكتشاف ما يرد إلى انتباهه بشأن الخطأ والغش.
1	5.0	1	5.0	2	4.3	31- تعتبر الإدارة مسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار.
1	5.0	1	5.0	2	4.4	32- تعتبر مسؤولية المدقق هي النظر في مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض استمرارية الشركة في إعداد البيانات المالية.
1	5.0	1	5.0	2	3.3	33- تعتبر الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وتقديمها للمدقق.
2	4.0	1	5.0	1	5.0	34- يعتبر المدقق مسؤول عن تدقيق البيانات المالية المعدة بمعرفة الإدارة على أساس اختباري وإعداد تقرير بشأنها للمساهمين.
1	4.8	2	4.5	3	2.8	35- تعتبر الإدارة مسؤولة عن قبول أو رفض المقترحات أو التوصيات المقدمة من المدقق سواء شفويا أو كتابيا بشأن أمور التدقيق الهامة بالنسبة للتحكم المؤسسي.
1	4.7	2	4.1	3	3.7	36- يعتبر المدقق مسؤول عن الاتصال مع الإدارة في حينه شفويا أو كتابيا بشأن أمور التدقيق الهامة بالنسبة للتحكم المؤسسي.

وباستنقراء بيانات الجدول رقم (6) السابق يتضح ما يلي:

- 1- بالنسبة للأنظمة والقوانين: فقد عرض الباحثان العبارات رقم واحد وعشرون واثان وعشرون وقد تبين أن عينة الدراسة من حملة الأسهم لديهم فهم عالي للعبارات التالية وهي:
أ- أن الإدارة مسؤولة عن منع واكتشاف وتصحيح عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة.
ب- المدقق مسؤول عن اكتشاف ما يرد إلى انتباهه بشأن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة. يليهم المدققين الخارجيين ثم المديرين الماليين.
- 2- بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية: فقد عرض الباحثان العبارات رقم ثلاثة وعشرون وأربعة وعشرون وقد تبين أن عينة الدراسة من حملة الأسهم لديهم فهم عالي بأن الإدارة مسؤولة عن منع واكتشاف وتصحيح نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية، يليهم المدققين الخارجيين ثم المديرين الماليين. بينما نجد أن عينة الدراسة من المدققين الخارجيين لديهم فهم عالي بأن المدقق مسؤول عن الحصول على الفهم وتقييم واكتشاف ما يرد إلى انتباهه من نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر، يليهم المديرين الماليين ثم حملة الأسهم.
- 3- بالنسبة للإجراءات التحليلية: فقد عرض الباحثان العبارات رقم خمسة وعشرون وستة وعشرون وقد تبين أن عينة الدراسة من حملة الأسهم لديهم فهم عالي للآتي:
أ- أن الإدارة مسؤولة بشأن توفير البيانات اللازمة لتطبيق الإجراءات التحليلية عند التدقيق.
ب- أن المدقق مسؤول بشأن عدم استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق. يليهم المديرين الماليين ثم المدققين الخارجيين.
- 4- بالنسبة للتقديرات المحاسبية: فقد عرض الباحثان العبارات رقم سبعة وعشرون وثمانية وعشرون وقد تبين أن عينة الدراسة من حملة الأسهم لديهم فهم عالي يليهم المدققين الخارجيين بمستوى أعلى من المتوسط ثم المديرين الماليين بمستوى قليل للآتي:
أ- الإدارة مسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية.
ب- المدقق مسؤول عن منع الانحرافات عند تدقيق التقديرات المحاسبية.
- 5- بالنسبة للخطأ والغش: فقد عرض الباحثان العبارات رقم تسعة وعشرون وثلاثون وقد تبين أن عينة الدراسة من حملة الأسهم لديهم فهم عالي بأن الإدارة مسؤولة عن منع واكتشاف وتصحيح الخطأ والغش، يليهم المديرين الماليين ثم المدققين الخارجيين.

بينما نجد أن عينة الدراسة من حملة الأسهم والمدققين الخارجيين لديهم فهم عالي بأن المدقق مسؤول عن تطبيق المبادئ الأساسية للتدقيق واكتشاف ما يرد إلى انتباهه بشأن الخطأ والغش، يليهم المديرين الماليين.

6- بالنسبة لتقييم قدرة الشركة على الاستمرارية: فقد عرض الباحثان العبارات رقم واحد وثلاثون واثنتان وثلاثون وقد تبين أن عينة الدراسة من المدققين الخارجيين وحملة الأسهم لديهم فهم عالي للآتي:
أ- أن الإدارة مسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرارية.
ب- أن مسؤولية المدقق هي النظر في مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض استمرارية الشركة في إعداد البيانات المالية.

بينما نجد أن عينة الدراسة من حملة الأسهم والمدققين الخارجيين لديهم فهم عالي بأن المدقق مسؤول عن تطبيق المبادئ الأساسية للتدقيق واكتشاف ما يرد إلى انتباهه بشأن الخطأ والغش، يليهم المديرين الماليين.

7- بالنسبة للتقرير: فقد عرض الباحثان العبارات رقم ثلاثة وثلاثون وأربعة وثلاثون وقد تبين أن عينة الدراسة من حملة الأسهم والمدققين الخارجيين لديهم فهم عالي بأن الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وتقديمها للمدقق، يليهم المديرين الماليين.

بينما نجد أن عينة الدراسة من المديرين الماليين والمدققين الخارجيين لديهم فهم عالي بأن المدقق مسؤول عن تدقيق البيانات المالية المعدة بمعرفة الإدارة على أساس اختبائي وإعداد تقرير بشأنها للمساهمين، يليهم حملة الأسهم.

8- بالنسبة للاتصال بشأن التحكم المؤسسي: فقد عرض الباحثان العبارات رقم خمسة وثلاثون وستة وثلاثون وقد تبين أن عينة الدراسة من حملة الأسهم لديهم فهم عالي يليهم المدققين الخارجيين بمستوى أعلى من المتوسط ثم المديرين الماليين بمستوى قليل للآتي:

أ- إن الإدارة مسؤولة عن قبول أو رفض المقترحات أو التوصيات المقدمة من المدقق سواء شفويا أو كتابيا بشأن أمور التدقيق الهامة بالنسبة للتحكم المؤسسي.

ب- المدقق مسؤول عن الاتصال مع الإدارة في حينه شفويا أو كتابيا بشأن أمور التدقيق الهامة بالنسبة للتحكم المؤسسي.

تحليل ومناقشة نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

تقوم هذه الدراسة لاختبار مدى صحة ثلاثة فرضيات رئيسية، وفيما يلي تحليل نتائج اختبار كل فرضية رئيسية وفرضياتها الفرعية كما يلي:

تحليل نتائج اختبار الفرضية الأولى:

من أجل التعرف على مستوى فهم المديرين الماليين والمدققين الخارجيين وحملة الأسهم بشأن المسؤولية عن فشل التدقيق / الشركة بشكل عام وفي كل مرحلة من المراحل التي تمر بها البيانات المالية من إعداد وتدقيق واستلام، فقد تم حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على كل فقرة من فقرات الاستبيان كما يوضحها الجدول رقم (7) التالي:

جدول رقم (7): يوضح نتائج تحليل مستوي الاختلاف في فهم المسؤولية عن فشل التدقيق/ الشركة لعينة الدراسة

الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
الرئيسية	3.8382	0.9388	يوجد فهم عام
الفرعية الأولى	3.529	1.1079	يوجد فهم لدى المديرين الماليين
الفرعية الثانية	4.2247	0.7711	يوجد فهم لدى المدققين الخارجيين
الفرعية الثالثة	4.3889	0.4407	يوجد فهم لدى حملة الأسهم

وباستقراء نتائج الجدول رقم (7) السابق يتضح أن المتوسطات الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس (3) ويدل ذلك على وجود فهم لدى كل من المديرين الماليين والمدققين الخارجيين، وحملة الأسهم بشكل عام وبشكل خاص عند إعداد وتدقيق واستلام البيانات المالية المدققة، كما يوجد اختلاف في الفهم حيث أن الوسط الحسابي لحملة الأسهم أكبر من الوسط الحسابي للمدققين الخارجيين والمديرين الماليين؛

وهذا يؤكد على صحة الفرضية الأولى وفرضياتها الفرعية والتي تشير إلى: يوجد اختلاف في الفهم لدى المديرين الماليين والمدققين الخارجيين وحملة الأسهم بشأن المسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة. تحليل نتائج اختبار الفرضية الثانية وفرضياتها الفرعية:

لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين عينة الدراسة حول مستوى فهم المسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة بشكل عام تعزى إلى المتغيرات المستقلة (المؤهل العلمي- التخصص- الخبرة) للدراسة لذلك تم استخدام اختبار Mann-Whitney واختبار Kruskal-Wallis لاختبار الفرضية الثانية الرئيسية وفرضياتها الفرعية، وبعد التحليل فقد تم التوصل إلى النتائج الموضحة في الجدول رقم (8) التالي:

جدول رقم (8): يوضح نتائج تحليل أثر المتغيرات المستقلة في فهم المسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة لعينة الدراسة

النتيجة	Kruskal-Wallis		Mann-Whitney		المتغير
	Sig	قيمة كا ²	Sig	قيمة Z	
توجد فروق	-	-	صفر	5.03-	المؤهل العلمي
توجد فروق	-	-	صفر	8.122-	التخصص
توجد فروق	صفر	99.432	-	-	الخبرة

وباستقراء الجدول رقم (8) السابق يتضح أن قيمة Sig أقل من 0.05 مما يدل على وجود فرق ذات دلالة إحصائية بشأن اختلاف فهم العينة للمسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة تعزى إلى المؤهل العلمي والتخصص والخبرة، وهذا يؤكد على عدم صحة الفرضية الثانية الرئيسية وفرضياتها الفرعية التي تشير إلى الآتي: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بشأن اختلاف مدى فهم المديرين الماليين والمدققين الخارجيين وحملة الأسهم للمسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة تعزى إلى كل من التأهيل العلمي- التخصص- الخبرة العملية.

تحليل نتائج اختبار الفرضية الثالثة:

ولمعرفة اتجاه الفروق لنتائج تحليل أثر المتغيرات المستقلة في فهم المسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة لعينة البحث يميل لصالح المديرين الماليين أم المدققين الخارجيين أم حملة الأسهم فقد تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعينة الدراسة كما يوضحها الجدول رقم (9) التالي:

جدول رقم (9): يوضح اتجاهات الفروق لنتائج تحليل أثر

المتغيرات المستقلة في فهم المسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة لعينة الدراسة

النتيجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	بيان
الثالث	0.9963	3.3004	المديرين الماليين
الثاني	1.0058	3.5066	المدققين الخارجيين
الأول	0.4407	4.3889	حملة الأسهم

باستقراء الجدول رقم (9) السابق يتضح أن الفروق بين عينة الدراسة بشأن فهم المسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة تميل لصالح حملة الأسهم، وهذا يؤكد على عدم صحة الفرضية الثالثة التي تشير إلى الآتي: تميز الفروق بشأن مدى فهم المسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة لصالح المدققين الخارجيين.

ويمكن تفسير اتجاه الفروق لصالح حملة الأسهم حيث أنهم يمتلكون مؤهلات جامعية، كما أن لديهم العديد من التجارب والخبرات المختلفة بوجه عام كما أتضح من خصائص عينة الدراسة السابق ذكرها، وبلا شك يصحب ذلك نمو إيجابي في فهمهم للأسباب والمسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة، خاصة وأنهم من المستثمرين الرئيسيين في الشركات المساهمة العامة الأردنية حيث تزيد مساهمتهم عن 5% وفقاً لدليل الشركات الصادر عن بورصة عمان عام 2003 كما سبق القول.

بالإضافة إلى ما تقدم فإن النتائج السابقة تؤكد على أن لدى حملة الأسهم فهم عالي بأن المديرين الماليين (ممثل الإدارة) تتحمل المسؤولية الأكبر عند فشل التدقيق، وهو ما يؤكد أيضاً صحة ما توصل إليه الباحثان في الإطار النظري للدراسة وما توصل إليه " جمعة " عام 2000 في دراسته النظرية للمسؤولية عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية الصادرة عام 1997.

وعليه تتفق بعض نتائج هذه الدراسة مع دراسة الذنبيات عام 2003 في الأردن⁽⁴⁷⁾ من حيث عدم وجود اتفاق بين المدققين الخارجيين حول مسؤولياتهم، مما يشير إلى وجود نقص في المعرفة لدى بعض المدققين، ويلاحظ الشيء نفسه بالنسبة للمديرين الماليين (ممثل الإدارة) وبالتالي عدم الفهم الكامل لمسؤولياتهم عن فشل التدقيق/الشركة، مع مراعاة الفروق الجوهرية بين هذه الدراسة ودراسة " الذنبيات

" خاصة أن هذه الدراسة تركز على المسؤوليات الحالية وفقاً لمعايير التدقيق والضمان الدولية الصادرة في 2004/2/1، والمعتمدة في الأردن بموجب قانون مهنة المحاسبة القانونية رقم 2003/73، وقانون الشركات 1997/22، وتعديلاته، وتعليمات مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية الصادرة عام 2004 بموجب قانون الأوراق المالية رقم 2002/76.

(4) النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية المقترحة

حاول الباحثان في هذه الدراسة تحقيق هدف رئيسي يتمثل في قياس فهم المديرين الماليين (ممثل الإدارة)، المدققين الخارجيين، وحملة الأسهم للمسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة في بيئة الأعمال الأردنية، وبعد عرض الباحثان للجانبين النظري والميداني فقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:
أولاً: اقتصرت الدراسات السابقة على فجوة التوقعات بأنواعها المختلفة من فجوة الأداء إلى المعقولة ثم أخيراً الجهل وأكدت على وجود نقص في المعرفة لدى الأطراف المختلفة من المجتمع المالي حول مهام وواجبات المدققين الحالية والمتوقعة، ولكنها تجاهلت الأسباب والمعايير المتعلقة بالفشل، وهذا يدعو إلى أهمية البحث الحالي الذي أمتد ليشمل المسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة (أو ما يمكن تسميتها بفجوة الفشل) بين طرفي العلاقة (الوكيل - الأصيل) باعتبارها سبب/نتيجة فجوة التوقعات.
ثانياً: تعود مشكلة فشل التدقيق/الشركة إلى عاملين أساسيين هما:

1/1 غش الإدارة.

2/1 الإفلاس بعد إصدار المدقق لتقريره النظيف.

ثالثاً: تعتبر البيانات المالية المدققة ذات أهمية كبيرة في صنع القرارات وبث روح من الثقة في أسواق المال، ونظراً لعدم تماثل المعلومات بين الإدارة من ناحية وحملة الأسهم من ناحية ثانية والمدقق من ناحية أخرى فإن ذلك يتطلب وضع الضوابط اللازمة لتنظيم العلاقات بينهم وذلك من خلال الالتزام بالمعايير المهنية لتوحيد الممارسات وتحقيق التوازن بين أطراف الصراع والحد من قدرة إدارة الشركات في التأثير على المدقق الخارجي لمخالفة المعايير المهنية.

رابعاً: يوجد تطوير في الإصدارات المهنية الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي التابع لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين وخصوصاً في ثلاث مناطق أساسية تشمل:

1/4 مسؤوليات الإدارة/ المدقق بشأن الغش.

2/4 مسؤوليات الإدارة / المدقق بشأن الاستمرارية.

3/4 الاتصالات بين المكلفين بالتحكم المؤسسي/المدقق.

خامساً: لقد أكد المشاركون في الدراسة الميدانية على أن عوامل فشل التدقيق/الشركة الأكثر أهمية تعود إلى الأسباب التالية:

1/5 عدم فهم مسؤوليات الإدارة.

2/5 عدم الثقة في الإدارة والمدققين الخارجيين.

3/5 ضعف أنظمة الرقابة الداخلية أو عدم إيمان الإدارة بها.

4/5 عد إدراك المجتمع المالي لمسؤوليات المدققين الخارجيين.

5/5 وجود أسواق المال والرغبة في التلاعب في الأرباح.

6/5 عدم متابعة الالتزام بالتشريعات المحلية.

سادساً: لقد اتفق المشاركون في الدراسة الميدانية على أن معنى التقرير النظيف يعني أن التدقيق تم أدائه باستقلالية وموضوعية ونزاهة، والالتزام المدقق بتقديم مقترحات وتوصيات بشأن البيانات المالية وطريقة عرضها، بينما اختلف المشاركون حول اكتشاف المدقق للأخطاء والغش المتعمد وغير المتعمد، ومنع المدقق إصدار بيانات مالية مضللة، وقيام المدقق بالتحقق من عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة، واستخدام المدقق مدخل الشك المهني عند التدقيق بدلاً من نزاهة الإدارة.

سابعاً: لقد أكدت الدراسة الميدانية على زيادة وعي حملة الأسهم في الشركات المساهمة العامة الأردنية بشأن المسؤوليات المختلفة المؤدية (نتائج تحليل الجدول رقم 6) إلى فشل التدقيق/الشركة، وعلى أهمية تأهيل وتدريب المدققين الخارجيين والمديرين الماليين بما يتناسب مع التطورات في المسؤوليات الحالية والجديدة بموجب تطبيق معايير التدقيق والضمان الدولية المعتمدة في الأردن.

وبناء على النتائج السابقة يوصي الباحثان بما يلي:

1- يوصي الباحثان المدققين الخارجيين بضرورة العمل على الآتي:

1/1 الالتزام بمعايير التدقيق والضمان الدولية و قواعد السلوك المهني عند القيام بواجباتهم المهنية وإجراء تحليل مستفيض للقضايا التي عرضت على المحاكم و الأحكام التي صدرت من تلك المحاكم بشأنها وذلك للاستفادة مما جاء بها.

2/1 النظر في تعيين مستشار قانوني دائم بمكاتب التدقيق وذلك إذا كان حجم عملياتها ونشاطها ومشاكلها القانونية مع العملاء و الأطراف الأخرى يبرر ذلك أو الاتفاق مع مستشار قانوني خارجي للحصول على المشورة القانونية السليمة بشأن جميع المواقف التي تحمل معها أخطار محتملة، فضلاً عن عمل تغطية تأمينية كافية للمخاطر المهنية المحتملة.

3/1 القيام بإجراء فحص دقيق للعملاء المرتقبين وإدارتهم قبل إبرام التعاقد النهائي معهم وذلك لتجنب التورط في تعاقدات ذات مخاطر قد تجلب معها مشاكل للمدققين بسبب عدم استقامة العميل أو إدارته من خلال الحصول على معلومات دقيقة عن نشاط العميل و الصناعة التي ينتمي إليها ومدى تعرض هذا النشاط أو تلك الصناعة لمخاطر.

4/1 ضرورة استخدام رسالة الارتباط في جميع الخدمات المهنية المتفق على تقديمها للعميل وليس على مهمة التدقيق فقط، على أن يوضح بهذه الرسالة الأمور الأساسية التي قد تكون محل خلاف فيما بين المدقق والشركة ومنها: الخدمات المتعاقد على تقديمها بمعرفة المدقق الخارجي، والفترة المطلوب استكمال المهام خلالها و الموعد النهائي لانتهاؤها منها، وأسس تحديد أتعاب تلك الخدمات، وحدود المسؤولية التي يتحملها المدقق الخارجي تجاه العميل، والاتفاق على مثل تلك الأمور في رسالة الارتباط ومن بداية علاقة العميل/ بالمدقق يقلل لأدنى حد ممكن الخلافات التي قد تثار مستقبلاً وتهدد هذه العلاقة خاصة في إطار عقد مكتوب يشير صراحة إلى أن التدقيقات المعتادة لم تصمم أساساً لكشف الغش والتلاعب واستمرارية الشركة.

5/1 ممارسة العناية الفائقة عند التعاقد مع عملاء يعانون من مصاعب مالية، فالدانين والمستثمرين وحملة الأسهم وغيرهم في شركات متعسرة أو مقلسة قد يبحثون عن كبش فداء يحملونه خسائرهم، خاصة وأن استعراض القضايا التي عرضت على المحاكم والأحكام التي صدرت بشأنها تشير إلى أنها شملت مدققين تعاقدوا مع عملاء أصبحوا فيما بعد مفلسين، وعلى المدقق الحريص أن يتجنب التعاقد مع هؤلاء العملاء حتى لا يجد نفسه في موقف يجلب عليه العديد من المشاكل وعلى رأسها مشاكل التقاضي.

2- يوصي الباحثان جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بضرورة التأكد من التزام المدققين بالأعمال السابق ذكرها (التوصية رقم 1) وتنظيم دورات تدريبية للمدققين والمدربين الماليين في الشركات لتعريفهم بمسؤولياتهم عند تطبيق معايير التدقيق والضمان الدولية والتطورات في هذه المعايير وخاصة بالنسبة للمسؤولية عن الغش والاستمرارية.

3- يوصي الباحثان بورصة الأوراق المالية الأردنية بمايلي:

1/3 بضرورة مراقبة التزام مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين بتطبيق معايير التدقيق والضمان الدولية عند تدقيق البيانات المالية للشركات المساهمة العامة المقيدة في بورصة عمان، والتأكد من حصولهم على دورات تدريبية بالتنسيق مع جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين لمتابعة التطورات في التطبيق، والتنسيق مع مراقبة الشركات بشأن التوصية رقم 4 سالفة الذكر.

2/3 بالزام جميع الشركات الأردنية ببدائل محاسبية ملزمة تستخدم كأساس لإعداد البيانات المالية - وليس فقط بمعايير محاسبية دولية لأنها تتضمن أكثر من بديل - وتوفر أساساً للمقارنة بين البيانات المالية للشركات للحد من البدائل من الطرق المحاسبية التي تستخدمها الشركات للتحكم في المركز المالي ونتيجة الأعمال التي تظهرها البيانات المالية مما قد يؤدي إلى تضليل مستخدمي هذه البيانات وذلك للحد من تأثير الإدارة على المدقق وتحقيق التوازن بين الوكيل والأصيل حيث أنها تمثل مقياساً لكفاءة كل وكيل على حدة بمقدار مساهمته في تحقيق الهدف.

4- يوصي الباحثان أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة بالجامعات الأردنية والعربية بضرورة إعادة النظر في خطط التعليم المحاسبي وخاصة خطط مساقات التدقيق والعمل على تطويرها لتشمل التطورات الجديدة في معايير التدقيق والضمان الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية السابق ذكرها في مقدمة هذه الدراسة.

الدراسات المستقبلية المقترحة

لقد اعتمدت الدراسة الحالية على قائمة استبيان وكان حجم البيانات كافياً للوصول إلى نتائج قوية على الرغم من وجود شبه إجماع على أن استخدام أسلوب الاستبيان عرضة للتحيز الشخصي، ولتدعيم نتائج هذه الدراسة يمكن للدراسات المستقبلية استخدام أساليب بحث أخرى مثل دراسة الحالة أو عمل الدراسات المعملية، وحتى يمكن تعميم النتائج التي تم التوصل إليها لتشمل بقية المجتمع يجب تكرار دراسة

الموضوع والحصول على ردود فئات أخرى من المحاسبين والمدققين الداخليين وحملة الإسناد وغيرهم في الأردن وفي دول عربية أخرى.

لقد كشفت الدراسة الحالية عن وجود تطورات في مناطق مختلفة من معايير التدقيق والضمان الدولية ولعل أهمها منطقتي الغش والاستمرارية بشأن مسؤوليات كل من المدققين الخارجيين وإدارة الشركات لذا يقترح الباحثان عمل دراسات ميدانية مستقبلية لقياس مدى قيام كل من المدققين الخارجيين وإدارة الشركات بواجباتهم بشأن الغش من ناحية والاستمرارية من ناحية أخرى وكذلك عمل دراسات نظرية مقارنة لما شهدته مسؤوليات المدققين الخارجيين والإدارة من تطورات بعد ما شهدته المعايير المتعلقة بهما من تطورات عن نسخة 1992، 1989، 1997، ونسخة 2004، وما بعد.

(5) قائمة الهوامش والمراجع مرتبة كما وردت في البحث

(1) IFAC, **Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements**, The International Federation of Accountants, <http://www.ifac.org>, January 1, 2004.

(2) Ibid, p.p.178-88.

(3) McEnroe, John, E. and Martens, Stanley C., Auditors` and Investors` Perception of the “ Expectation Gap “, **Accounting Horizons**, <http://www.aaa.org>, November 16, 2001.

(4) Geiger, Marshall A. and Raghunandan, K., Auditor Tenure and Audit Reporting Failures, **AUDITING: A Journal of Practice & Theory**, <http://www.aaa.org>, March 14, 2002.

(5) Kinney, W. R. and Nelson, M. W., Outcome Reporting and the “ Expectation Gap “: The Case of Loss Contingencies, , **Journal of Accounting Research**, Vol.34, No.2, Autumn, 1996, p. 281.

(6) Epstein, M. J. and Geiger, Marshall A., Investor View of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap, **Journal of Accountancy**, January 1994, p.60.

(7) Porter, B., An Empirical Study of the Audit Expectation- Performance Gap, **Accounting and Business Research**, Vol.24, No.93, Winter 1993, p.p.49-68.

(8) Humphrey, C. G., Moizer, P. and Turley, S., The Audit Expectation Gap in the UK, **The Research Board**, ICAEW, London, 1992.

(9) Sikka, B. A., Puxty, H. W. and Cooper, C., Eliminating the Expectation Gap, **Chartered Association of Certified Accountants**, 1992.

(10) Jekins, B., An Auditor`s Guide to Bridging the Gap, **Accountancy**, October 1990, p.22.

(11) السيد أحمد إسماعيل السقا، فجوة التوقعات في بيئة المراجعة: دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية، **مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد الأول، العدد الخامس، سبتمبر 1997، ص423.**

(12) أحمد حلمي جمعة، مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2000، ص.**

(13) علي إبراهيم طلبة، نموذج مقترح لقياس العلاقة بين فشل/نجاح المراجعة والإحلال (التدوير) الإيجابي للمراجع (دراسة تجريبية)، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2000، ص159.**

(14) للمزيد من التفاصيل:

A- Stice, James D., Using Financial and Market Information to Identify Pre-Engagement Factors Associated With Lawsuits Against Auditors, **The Accounting Review**, Vol.66, No. 3, July 1991, p.516.

B- علي احمد زين، دراسة تحليلية لمشاكل التقاضي في مجال الممارسة المهنية للمراجعين الخارجيين، **المجلة المصرية لدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الخامس عشر، العدد الخامس-1991، 1، ص392.**

C- علي إبراهيم طلبية، **مرجع سابق ذكره، ص161.**
(15) للمزيد من التفاصيل:

A - Loebbecke, J. K, Eining M. M. and Willingham, J. J., auditors` Experience With Material Irregularities: Frequency, Nature and Detectability, **ADITING: A Journal of Practice & theory** , No.9,Fall, 1989, p.p.1-28.

B- علي إبراهيم طلبية، **مرجع سابق ذكره، ص185.**
C- علي احمد زين، **مرجع سابق ذكره، ص398.**

(16) Simunic, D., The Pricing OF Audit Services: Theory and Evidence, **Journal of Accounting Research**, Spring, 1980, p. 173.

(17) Hall, William D. and Renner, Arthur J., Lessons That Auditors Ignore at Their Own Risk, **Journal of Accountancy**, July 1988,p.p. 50-58.

(18) Kinney, W. B. and Mc Daniel, L., Characteristics of Firms Correcting Previously Reported Quarterly Earnings, **Journal of Accounting & Economics**, No.11, February 1989, p.74.

(19) Kreutzfeldt, R. and Wallace, W., Error Characteristics in Audit Populations: Their Profile and Relationships to Environmental Factors, **ADITING: A Journal of Practice & theory**, Fall 1986, p.p. 20-43.

(20) Simunic, D. and Stain, M., Product Differentiation in Auditing: A Study of Auditor Choice in the Market for New Issues, **Canadian Certified General Accountant's Research Foundation**, 1987.

(21) Palmrose, Zoe-Vonna, An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality, **The Accounting Review**, Vol. LXIII, No.1., January 1988, p.56.

(22) St. Pierre, Kent and Anderson, James A., An Analysis of the Factors Associated With Lawsuits Against Public Accountant's, **The Accounting Review**, April 1984, p.p.246-47.

(23) Watts, R. and Zimmerman, J., **Positive Accounting Theory**, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 1986, p.92.

(24) Krishnan and Krishnan, J., The Role of Economic Trade Offs in the Audit Opinion Decision: An Empirical Analysis, **Journal of Accounting, Auditing& Finance**, No.11, Fall 1996, 560-86.

(25) Kinney, W. B. and Mc Daniel, L., **Op. Cit**, p.p.71-93.

(26) Schwartz, K. B. and Soo, B. S., An Analysis of Form 8-K Disclosures of Auditor Changes by Firms Approaching Bankruptcy, **ADITING:A Journal of Practice & theory**, No.14, Spring 1995, p.p.125-36.

(27) Carcello, J. V. and) Palmrose, Zoe-Vonna, Auditor Litigation and Modified Reporting on Bankrupt Clients, **Journal of Accounting Research**, No.32 Supplement, 1994, p.p. 1-30.

(28) Lys, T. and Watts, R. L., Lawsuits Against Auditors, **Journal of Accounting Research**, No.32 Supplement, 1994, p.p. 65-93.

(29) St. Pierre, Kent and Anderson, James A., **Op. Cit.**, p.p.246-47.

(30) Palmrose, Zoe-Vonna, Litigation and Independent Auditor: The Role of Business Failures and Management Fraud, **ADITING: A Journal of Practice & theory**, Spring 1987, p.p. 90-103.

(31) Stice, James D., **Op. Cit.**, p.p.535-40.

(32) Sullivan, J. D., *Litigation Risk broadly Considered in Auditing, Symposium XI: Proceedings of the 1992 Deloitte& Touche*, Symposium on Auditing Problems, University of Kansas, School of Business, 1992, p.p.49-59.

(33) Kinney, W. B., Auditor's Liability: Opportunities Research, **Journal of Economics& Management Strategy**, Fall 1993, p.p.349-60.

(34) See:

A- Frantz, Pascal, Auditor's Skill, Auditing Standards, Litigation and Audit Quality, **British Accounting Review**, No. 31, 1999, p.p.151-83.

B- Heninger, W. G., The Association Between Auditor Litigation and Abnormal Accruals, **The Accounting Review**, Vol.76, No.1, January 2001. p.124.

(35) شوقي السيد فوده، تحليل العوامل المؤثرة في جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة وأثر ذلك على مصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية: دراسة نظرية وميدانية، **مجلة آفاق جديدة**، كلية التجارة، جامعة المنوفية، المجلد الرابع عشر، العدد الثالث – الرابع، 2002، ص159.

(36) Porter, B., **Op. Cit.**, p.50.

(37) Watts, R. and Zimmerman, J., **Op. Cit.**, p.92.

(38) Antle, R., The Auditor as Economic Agent , **Journal of Accounting Research**, Autumn, 1982.

(39) محمد يوسف سالم، استخدام نظرية تكلفة الوكالة في تحليل الطلب على جودة المراجعة، **مجلة آفاق جديدة**، كلية التجارة، جامعة المنوفية، المجلد السادس، العدد الرابع، 1994، ص16.

(40) See:

A- Taylor, D.H. and Glezen, G. W., **Auditing: Integrated Concepts and Procedures**, 6th ED, John Wiley& Sons, Inc., USA, 1994, p.p.58-59.

B- Gupta, K., **Contemporary Auditing**, 5th, ED., Tata McGraw- Hill Publishing Company Limited, New Delhi, 1999, p.p.918-19.

C- Konrath, Larry F., **Auditing Concepts and Applications: A Risk Analysis Approach**, 4th ED., South-Western College Publishing, Cincinnati, Ohio, 1999, p.p.61-63.

(41) Taylor, D.H. and Glezen, G. W., **Op. Cit.**, p.p.57-58.

(42)) See:

A-Roth, James and Espersen, Donald, Internal Auditor's Role in Corporate Governance: El Paso Internal Control Assessment Survey, **IIA Research Foundation**, Inc., Altamonte, Springs, Florida, USA, 2002, p.p.1-26.

B-Roth, James and Espersen, Donald, Internal Auditor's Role in Corporate Governance: Alltel Control and Risk Self-Assessment Process, **IIA Research Foundation**, Inc., Altamonte, Springs, Florida, USA, 2003, p.p.1-12.

C-Roth, James and Espersen, Donald, Internal Auditor's Role in Corporate Governance: Implementation Guide Series, Section 302-CEO/CFO Certification of Disclosure Controls, **IIA Research Foundation**, Inc., Altamonte, Springs, Florida, USA, 2003, p.p.1-18.

D-Roth, James and Espersen, Donald, Internal Auditor's Role in Corporate Governance: Implementation Guide Series, Section 404-Organization's Assessment of Internal Control, **IIA Research Foundation**, Inc., Altamonte, Springs, Florida, USA, 2003, p.p.1-16.

E-Roth, James and Espersen, Donald, Internal Auditor's Role in Corporate Governance: Sample Audit Committee Charter, **IIA Research Foundation**, Inc., Altamonte, Springs, Florida, USA, 2003, p.p.1-6.

F-Roth, James and Espersen, Donald, Internal Auditor's Role in Corporate Governance: Audit Committee Charter Issues Matrix, **IIA Research Foundation**, Inc., Altamonte, Springs, Florida, USA, 2003, p.p.1-8.

G-Roth, James and Espersen, Donald, Internal Auditor's Role in Corporate Governance: Sample Disclosure Committee Charter, **IIA Research Foundation, Inc.**, Altamonte, Springs, Florida, USA, 2003, p.p.1-3.

(43) IFAC, **Op. Cit.**, p.p.252-61.

(44) **Ibid**, p.p.483-494.

(45) **Ibid**, p.p.262-68.

(46) **Ibid**, p.p.213-14.

(47) علي عبد القادر الذنبيات، بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها: دليل من الأردن، **مجلة دراسات، العلوم الإدارية، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، المجلد 30، العدد 1، كانون الثاني 2003، ص117.**

ملحق البحث:

قائمة استبيان

القسم الأول: معلومات عامة

أولاً : الوظيفة الحالية	
ثانياً المؤهل العلمي:	
أ . أقل من جامعي	ب . جامعي
ثالثاً التخصص العلمي:	
أ . المحاسبة	ب . أخرى
رابعاً : الخبرة العملية (بالسنوات):	
أ . أقل من 10	ب . من (10) إلى (20)
ج . من (20) إلى(30)	د . أكثر من (30)

القسم الثاني : بعد قراءة الأسئلة التالية يرجى اختيار الإجابات المناسبة...

السؤال/ العبارة - درجة التأكد	متأكد تماماً	متأكد إلى حد ما	غير متأكد	غير متأكد تماماً
1- هل تعتقد أن هناك احتمال فشل في البيانات المالية المدققة؟.				
2- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى عدم فهم مسؤوليات المدقق؟.				
3- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى عدم فهم مسؤوليات الإدارة؟.				
4- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى عدم الثقة في مهنة التدقيق؟.				
5- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى عدم الثقة في الإدارة؟.				
6- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى عدم ملاءمة المعايير المهنية للبيئة؟.				
7- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى غياب التشريعات المحلية أو عدم متابعة الالتزام بالتشريعات المحلية؟.				
8- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى الفضائح المالية في الشركات العالمية؟.				
9- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى استخدام أسلوب العينات الإحصائية في التدقيق؟.				
10- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى ضعف أنظمة الرقابة الداخلية أو عدم الإيمان بها من قبل الإدارة؟.				

				11- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى انتشار ظاهرة الشركات العائلية؟.
				12- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى وجود أسواق المال والرغبة في التلاعب في الأرباح؟.
				13- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى قصر فترة التدقيق وعدم تغيير المدقق؟.
				14- هل تعتقد أن احتمال فشل البيانات المالية المدققة يعود إلى ارتفاع أعداد غير المتخصصين في المحاسبة والتدقيق؟.
				15- هل تعتقد أن التقرير نظيف يعني أن التدقيق تم أدائه باستقلالية وموضوعية ونزاهة؟.
				16- هل تعتقد أن التقرير نظيف يعني اكتشاف المدقق الأخطاء والغش المتعمد وغير المتعمد؟.
				17- هل تعتقد أن التقرير نظيف يعني منع المدقق إصدار قوائم مالية مضللة؟.
				18- هل تعتقد أن التقرير نظيف يعني أستخدم مدخل الشك المهني عند التدقيق بدلاً من نزاهة الإدارة؟.
				19- هل تعتقد أن التقرير نظيف يعني قيام المدقق بالتحقق من عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة؟.
				20- هل تعتقد أن التقرير نظيف يعني التزام المدقق بتقديم مقترحات وتوصيات بشأن البيانات المالية وطريقة عرضها؟.
				21- تعتبر الإدارة مسؤولة عن منع واكتشاف وتصحيح عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة.
				22- يعتبر المدقق مسؤول عن اكتشاف ما يرد إلي انتباهه بشأن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة.
				23- تعتبر الإدارة مسؤولة عن منع واكتشاف وتصحيح نقاط الضعف في ICS.
				24- يعتبر المدقق مسؤول عن الحصول علي الفهم وتقييم واكتشاف ما يرد إلي انتباهه من نقاط الضعف في ICS وتقدير المخاطر.
				25- لا تعتبر الإدارة مسؤولة بشأن توفير البيانات اللازمة لتطبيق الإجراءات التحليلية عند التدقيق.
				26- لا يعتبر المدقق مسؤول بشأن عدم استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق.
				27- تعتبر الإدارة مسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية.
				28- يعتبر المدقق مسؤول عن منع الانحرافات عند تدقيق التقديرات المحاسبية.

				29- تعتبر الإدارة مسؤولة عن منع واكتشاف وتصحيح الخطأ والغش.
				30- يعتبر المدقق مسؤول عن تطبيق المبادئ الأساسية للتدقيق واكتشاف ما يرد إلي انتباهه بشأن الخطأ والغش.
				31- تعتبر الإدارة مسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار.
				32- يعتبر مسؤولية المدقق هي النظر في مدى ملائمة استخدام الإدارة لفرض استمرارية الشركة في إعداد البيانات المالية.
				33- تعتبر الإدارة مسؤولة عن أعداد البيانات المالية وتقديمها للمدقق .
				34- يعتبر المدقق مسؤول عن تدقيق البيانات المالية المعدة بمعرفة الإدارة علي أساس اختباري وإعداد تقرير بشأنها للمساهمين.
				35- تعتبر الإدارة مسؤولة عن قبول أو رفض المقترحات أو التوصيات المقدمة من المدقق سواء شفويا أو كتابيا بشأن أمور التدقيق الهامة بالنسبة للتحكم المؤسسي.
				36- يعتبر المدقق مسؤول عن الاتصال مع الإدارة في حينه شفويا أو كتابيا بشأن أمور التدقيق الهامة بالنسبة للتحكم المؤسسي.

ونشكر لسيادتكم تعاونكم الصادق معنا،....

والله ولي التوفيق