

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

الدكتور زياد أحمد الزعبي  
محاضر متفرغ في قسم المحاسبة  
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية  
جامعة الزيتونة . الأردن

الدكتور أحمد حلمي جمعة  
أستاذ مشارك في قسم المحاسبة  
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية  
جامعة الزيتونة . الأردن

### الملخص

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 علي ما يسمي " 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.

وعليه لقد قمنا في هذه الدراسة بتحديد الأبعاد المختلفة للفشل من أسباب ومعايير، وقد يلاحظ من الدراسة التحليلية أن هناك صراعاً تاريخياً 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 المدققون الخارجيون ثم المدريون الماليون.

**مصطلحات الدراسة:** المدريون - المدققون - حملة الأسهم - فشل التدقيق/الشركة - المسؤولية.

**البيانات المتاحة:** للحصول على قائمة الاستبيان يرجى مراجعة الباحثين.

## (1) المقدمة

تتزايد اليوم تساؤلات المجتمع المالي العالمي عن أسباب الفضائح والانهيئات وضياع أموال المستثمرين فهل تعود إلى فشل التدقيق أم فشل الإدارة؟ أو الاثنين معاً؟، وبمعني آخر من المسؤول عن الفشل؟ المستثمرون يرون أن فشل (إفلاس) المنظمة معناه فشل التدقيق، بينما يري المدققون أن فشل التدقيق يعود إلى عدم إتباع المدققين للمعايير المهنية، وأن فشل المنظمة يعود إلى سوء الإدارة والمنافسة.

واستجابة إلى ما تقدم قام IFAC من خلال مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي IAASB بالعديد من التعديلات في نسخة عام 2004<sup>(1)</sup>، كما شهدت أيضاً معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن IASB في نسخة 2004 أيضاً تطورات تضمنت شمولها لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs.

ونظراً لأن الفكر والتطبيق المحاسبي عادة ما يفرق بين عمل المحاسب (إعداد البيانات المالية) وعمل المدقق (تدقيق البيانات المالية) ولذلك يعبر ISA رقم 200 من معايير التدقيق الدولية عن هذه التفرقة في الفقرة (12) من خلال النص التالي<sup>(2)</sup>: "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 النظيفية 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 في النتيجة المتوقعة لها والتي تكمن في فشل التدقيق/الشركة وليست في الفرق بين التوقع والإدراك الناتج عن إصدار المدقق لتقرير نظيف علماً بأن هناك أحياناً أو ظروفأ تؤدي إلى إفلاس العميل ولكنها كانت خافية عن المدقق وكان يمكن للمدقق أن يكون على علم بها.

وتتلخص أسباب ذلك للمدقق في (1) عدم معرفة المدقق بطبيعة عمل الشركة، ومدى إجراءات التدقيق الواجب أداؤها في الشركة؛ (2) بطء الاستجابة في حالات الرد على الشكاوى والاستفسارات، وأما للشركة فتتلخص في (1) عدم معرفة الشركة بحجم الخدمات التي يمكن أن تحصل عليها من المدقق، (2) سيطرة الشعور بعدم الرضا لدي إدارات الشركات وحملة الأسهم عن أداء مدققي الحسابات.

### 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.

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

3- جذب انتباه الممارسين والتنظيمات المهنية المختصة وإدارات الشركات في الأردن إلى معرفة دور المدقق عند تدقيق البيانات المالية والمسؤولية عن فشل/ التدقيق الشركة.

### هدف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في قياس درجة فهم المديرين الماليين والمدققين وحملة الأسهم للمسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة في بيئة الأعمال الأردنية، ويتحقق هذا الهدف من خلال:

1- 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.

2- 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 لدي 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 لدي المديرين الماليين بشأن المسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة عند إعداد البيانات المالية.

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

- الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد اختلاف في الفهم لدي 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 تعزى إلى التأهيل العلمي، والتخصص، والخبرة العملية؛ وتتقسم 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 تعزى 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 تعزى 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 تعزى 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 إمامهم 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 استبانة 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

بيان	الاستبانات المرسله	الاستبانات المستلمة	الردود المستبعدة	الاستبانات 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 محاور قائمة الاستبيان، بحيث يقوم المستقصي منه بتحديد درجة الأهمية النسبية من خلال إعطاء وزن نسبي لكل عبارة وهي متأكد تماماً<sup>(5)</sup> إلى غير متأكد تماماً<sup>(1)</sup>.

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

وتحليل واختبار نتائج الفرضيات استخدم الباحثان بعض الأساليب الإحصائية حيث تم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري، كما تم استخدام اختبار Kruskal -Wallis Test و Mann-Whitney Test لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين عينة الدراسة تُعزى إلى المتغيرات المستقلة التي تتضمن المؤهل العلمي والتخصص والخبرة.

## (2) الإطار النظري للدراسة

### عرض وتحليل لأهم أدبيات الدراسة

تلقى مشكلة فشل التدقيق/الشركة اهتماماً متزايداً من قبل الباحثين و التنظيمات المسؤولة 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.

ومن أهم الدراسات الأجنبية في هذا الصدد: دراسة McEnroe and Martens 2001<sup>(3)</sup> في أمريكا والتي شملت عينة من البنوك والمدققين ومن أهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة هي وجود فجوة التوقعات وأن لدى المستثمرين توقعاً عالياً للضمان الذي يقدمه المدققون كما أكدت الدراسة أيضاً على أن مهنة المحاسبة يجب أن تضع المعايير المناسبة لتخفيض فجوة التوقعات.

وأما دراسة Kinney and Nelson 1996<sup>(4)</sup> في أمريكا أيضاً فقد ركزت على أحد الجوانب المهمة 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 ركزت دراسة Epsterin and Geider (5) 1994 على المستويات المختلفة للتأكيد الذي يوفره التدقيق من خلال عينة من المستثمرين، في حين أن دراسة Porter عام 1993 (6) ربطت بين ما تتعرض له مهنة التدقيق من نقد ومقاضاة وفجوة توقعات الأداء، وأيضاً نجد أن دراسة Humphrey, et al عام 1992 (7) 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 فهي دراسة Sikka et al 1992 (8)، ودراسة Jenkins 1990 (9) وغير ذلك من الدراسات - مثل - دراسة Geiger 2002 and Raghunandan (10) 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 أهم الدراسات على المستوى العربي دراسة "السقا" 1997 (11) في السعودية، وقد تضمنت الدراسة الميدانية 66 مهمة وعاملاً افتراضياً، ومن أهم نتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أن الجوانب المختلفة لفجوة التوقعات تعتبر أمراً حتمياً في مهنة التدقيق إلا أنها في حاجة إلى المزيد من التأصيل وتوفير دلائل تجريبية أو ميدانية في عدد أكبر من الدول.

ودراسة "جمعة" 2000 (12) وهي دراسة نظرية اعتمدت على مقارنة معايير التدقيق الدولية بمعايير التدقيق الأمريكية المتعلقة بفجوة التوقعات، وبعد تحليل معايير فجوة التوقعات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية الصادرة عام 1997 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.

في حين نجد أن دراسة طلحة 2000<sup>(13)</sup> في مصر قد تناولت قياس العلاقة بين فشل التدقيق وإحلال Switching المدقق الخارجي، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة<sup>(1)</sup> يجب عدم إحلال المدقق إذا كان فشل التدقيق ناتجاً عن الخطأ العشوائي في الفترة القصيرة؛<sup>(2)</sup> يجب إحلال المدقق إذا كان فشل التدقيق ناتجاً عن التحيز من المدقق مع الإدارة في الفترة الطويلة لأن طول فترة التدقيق عادة ما تجعل المدقق يميل إلى إرضاء الإدارة.

### مفهوم فشل التدقيق/الشركة

يتفق العديد من الباحثين Stice، زين، وطلحة<sup>(14)</sup> على أن فشل التدقيق/ الشركة يحدث نتيجة إغفال بيانات جوهرية أو وقوع تحريفات مؤثرة في البيانات المالية سواء حصل المدققون على أدلة تدقيق كافية أو لم يحصلوا، 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<sup>(15)</sup> و<sup>(16)</sup>، (2) تصميم نظام الرقابة الداخلية<sup>(17)</sup>، (3) الحالة المالية للشركة<sup>(18)</sup>، (4) مشاكل السيولة<sup>(19)</sup>.

أما العوامل المتعلقة بالمدقق فتعود إلى تنوع مستويات الجودة التي تقدمها مكاتب التدقيق والموارد المتاحة في تيار التقاضي، وقدرة المدقق على إجراء تقدير سليم لطبيعة وخصائص العميل وأداء إجراءات تدقيق كافية على احتمالات الأخطاء المكتشفة، لذلك يرى Simunic & Stein<sup>(20)</sup> أن العملاء يستنتجون جودة التدقيق من الاسم البراق والسمعة التي يتمتع بها مكتب التدقيق، كما ترى Palmrose<sup>(21)</sup> أن مكاتب التدقيق الصغيرة والمتوسطة بها معدلات وقوع حالات تقاضي أعلى من المكاتب الكبرى.

ومن العوامل المشاركة في وقوع فشل التدقيق مدى ولاء واستقرار علاقة المدقق/العميل، ولذا يرى St. Pierre & Anderson<sup>(22)</sup> أن التعلم يحدث للمدقق مع تزايد الخبرة مع العميل ومن ثم تحقق كفاية أكبر في جمع وتقييم الأدلة.



وأما العامل الأخير المرتبط بفشل التدقيق فهو مدى قدرة المدقق الخارجي على الإفصاح عن أخطاء مكتشفة، وينسب Watts & Zimmerman<sup>(23)</sup> هذا العامل إلى الاستقلال المدقق.

ومن العرض المتقدم يري الباحثان أن هناك دافعين قويين يظهران فشل التدقيق/الشركة وهما العسر المالي للشركة ومقاضاة المدقق، وفيما يتعلق بالدافع الأول: العسر المالي: فقد أشارت العديد من الدراسات وجود علاقة إيجابية بين العسر المالي وفشل التدقيق منها دراسة 1997 Krishnan and Krishnan<sup>(24)</sup>، ودراسة Kinney and McDaniel 1989<sup>(25)</sup>، ودراسة Schwartz and Soo<sup>(26)</sup> 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 1994 and Palmrose<sup>(27)</sup>، ودراسة Lys and Watts 1994<sup>(28)</sup>.

وفيما يتعلق بالدافع الثاني: مقاضاة المدقق: فقد أثبت بعض الدراسات بالأدلة وجود ارتباط بين فشل الأعمال ومقاضاة المدققين وهي دراسة St. Pierre and Anderson 1984<sup>(29)</sup>، ودراسة Palmrose 1987<sup>(30)</sup>، Stice 1991<sup>(31)</sup> وقد أشارت دراسة Sullivan 1992<sup>(32)</sup> إلى أن عدد الشكاوى ضد مكاتب التدقيق الستة الكبرى المرفوعة من الشركات العامة يصل إلى ثلاثة أضعاف العدد الفعلي لفشل التدقيق أما دراسة Albrecht and Willingham 1993<sup>(33)</sup> فقد أشارت إلى أن عدد القضايا المرفوعة ضد المدققين في تزايد مستمر في السنوات الأخيرة، ولذلك يرى Frantz 1999، Heninger 2001<sup>(34)</sup> أن أزمة المقاضاة ضد المدققين أصبحت تمثل عمقاً في أمريكا وأن بريطانية 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.

ومما تقدم يتضح للباحثين أن مخاطر النقص ضد المدقق تكون أعلى في السنوات الأولى لعلاقة المدقق/الشركة، وأن السبب الرئيسي في رفع الدعاوى القضائية ضد المدققين يعود إلى عدم استيعاب مستخدمي القوائم المالية المدققة للفرق بين فشل التدقيق وفشل الشركة إذ أن فشل التدقيق Audit Failure يعني: أداء التدقيق بدون توافق مع معايير التدقيق المقبولة، أما فشل الشركة Business Failure فيعني الإفلاس 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 النظيفية في الفترة السابقة للإفلاس.

### التأصيل التاريخي للعلاقة بين الإدارة والمدقق الخارجي وحملة الأسهم

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 ورصا المجتمع عن أداء مدققي الحسابات، ومن أهم هذه العوامل ما يلي<sup>(35)</sup>: (أ) قبول أتعاب منخفضة، والمنافسة، وأداء خدمات أخرى، وعدم التحفظ بشأن الاستمرارية؛ و (ب) وجود ما يسمى "بفجوة التوقعات Expectation Gap".

ويري Porter 1993<sup>(36)</sup> أن فجوة التوقعات تتكون من نوعين أساسيين النوع الأول: فجوة المعقولية، وأما النوع الثاني: فجوة الأداء، ولهذا يرى المجتمع المالي أن دور الإدارة من منظور نظرية الوكالة باعتبارها مجموعة من التعاقدات الرسمية وغير الرسمية له انعكاسات على عمل كل من المحاسب والمدقق حيث يربي على سبيل المثال Watts and Zimmerman 1986<sup>(37)</sup> أن دور المحاسب المساعدة في إتمام هذه التعاقدات بشكل يخفض من تكاليف الوكالة الناتجة عن هذه العقود ولكن الحق أن دور المحاسب لن يكون فعالاً إلا إذا كانت هناك رقابة جيدة Monitoring على

هذه العلاقات التعاقدية لمنع قيام الوكيل بتعظيم دالة منفعته على حساب المنفعة الذاتية للأصيل وهذا هو دور التدقيق الخارجي.

وعليه أشار Rick 1982<sup>(38)</sup> أن تحقيق هذا الهدف يتم عن طريق تضمين دور المدقق الخارجي (أ) إبداء رأي فني محايد عما إذا كانت السياسات التي تتبعها الإدارة العليا تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا؛ و(ب) الرقابة على سلوك الإدارة العليا باعتبارها وكيلاً عن المساهمين ومن ثم منعها من تعظيم دالة منفعتها على حساب منفعة الأصيل.

ويقرر "سالم" 1994<sup>(39)</sup> 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.

باستقراء الباحثين وتحليلهما لطبيعة العلاقة بين الإدارة والمدقق الخارجي وحملة الأسهم يتضح الأتي:

1- يوجد صراع بين الإدارة وحملة الأسهم من ناحية وحملة الأسهم من ناحية أخرى، 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- لقد دعت كل من الصراعات والتعارضات إلى التدخل التشريعي من قبل الدول والتدخل المهني من قبل المنظمات المهنية المختلفة لتحسين جودة معلومات البيانات المالية وزيادة قدرة المدقق في مواجهة الأصيل والأطراف الأخرى ذوي العلاقة والحد من مشكلة التدخل الخلفي، إذ أن بيئة التدقيق تتطوي على العديد من التعارضات.

3- 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 (1) وجود قبول عام في المجتمع برفع دعاوى قضائية؛ (2) وجود تحفيز لدي المحامين على توفير الخدمات القانونية وفقاً لأساس الأتعاب المشروطة؛ (3) وجود العديد من الصعوبات التي تواجه القضاء في تفسير الجوانب الفنية في مهنة المحاسبة؛ (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<sup>(40)</sup> على أن فشل التدقيق/ الشركة يعود إلى مهنة التدقيق، لذلك يحاول AICPA منذ منتصف السبعينيات 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، كما تم تشكيل لجنة عام 1985 تعرف Treadway Commission أو لجنة حماية التنظيمات الإدارية COSO<sup>(41)</sup> 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 تقريراً بشأن الإطار المتكامل للرقابة الداخلية ولا تزال تقارير هذه اللجنة مستمرة حتى الآن لتطوير الرقابة الداخلية وإنشاء لجان للتدقيق والإفصاح في الشركات<sup>(42)</sup>.

وعليه ففي إطار المحاولات التي استهدفت نجاح التدقيق/ الشركة ركزت الجهود من جانب المنظمات المهنية وخصوصاً IFAC- IAASB على إصدار وتطوير المعايير والبيانات المهنية، وأسفرت الجهود الحالية لعام 2004، مقارنه بعام 1997 عن حدوث العديد من التطورات في المعايير المتعلقة بمشكلة فشل

التدقيق/الشركة، وفيما يلي تحليل موجز لأهم التطورات في معايير التدقيق الدولية كما يلي:

### **مسؤولية المدقق في اعتبار الغش والخطأ عند تدقيق البيانات المالية<sup>(43)</sup>:**

تم تعديل معيار التدقيق الدولي رقم (240) بتوسيع مسؤوليات المدقق والإدارة بشأن الغش والخطأ وعلى الرغم من أن التعديلات 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.

### **استمرارية الشركة<sup>(44)</sup>:**

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، وأكد المعيار أن المدقق مسؤول عن النظر في مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض استمرارية الشركة ولا يعد مسؤولاً عن تقييم القدرة على الاستمرارية في حد ذاتها.

### **الاتصالات بشأن أمور التدقيق مع المكلفين بالتحكم:**

تم إلغاء البيان الدولي لمهنة التدقيق رقم 1007 الموسوم: الاتصالات مع الإدارة في 2001/6، وأصدر IAASB معيار التدقيق الدولي رقم (260) <sup>(45)</sup> بتوسيع مسؤوليات المدقق بالاتصال مع أولئك المكلفين بالتحكم، 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.

انطلاقاً مما تقدم يرى الباحثان أن هناك تطوراً ملموساً في معايير التدقيق والضمان الدولية، ولكن تتجه التطورات نحو تحميل الإدارة مسؤوليات عالية، إذ تضمنت الفقرة 51 من معيار التدقيق الدولي المعدل رقم 240 التأكيد على قيام المدقق بالحصول على إقرارات من الإدارة بأنها تعترف بمسؤوليتها عن وضع وتطبيق

أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية المصممة لمنع واكتشاف الغش والخطأ، فضلاً عن الإفصاح عن جميع الحقائق المهمة<sup>(46)</sup>.

### (3) الدراسة الميدانية

**خصائص عينة الدراسة:** يوضح الجدول رقم (2) خصائص مفردات العينة المختارة وفقاً للمؤهل العلمي، والتخصص، والخبرة العملية كما يلي:

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

1- المؤهل العلمي		المدرسين الماليين		المدققين		حملة الأسهم	
العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
10	26.3	4	10.5	20	33.3	أقل من جامعي	
28	73.7	34	89.5	40	66.7	جامعي	
38	100	38	100	60	100	المجموع	
2- التخصص		المدرسين الماليين		المدققين		حملة الأسهم	
العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
29	76.3	38	100	15	25	المحاسبة	
9	23.7	صفر	صفر	45	75	أخرى	
38	100	38	100	60	100	المجموع	
3- الخبرة العملية		المدرسين الماليين		المدققين		حملة الأسهم	
العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
17	44.7	13	34.2	14	23.3	أقل من 10 سنوات	
18	47.4	14	36.8	26	43.3	أكثر من 10 - 20 سنة	
2	5.3	11	28.9	15	25	أكثر من 20 - 30 سنة	
1	2.6	صفر	صفر	5	8.3	أكثر من 30 سنة	
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 (4.9:3.02) 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 في 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 مدى 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 العالمية؟.
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 المحاسبة؟.

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 عوامل أهمها: أ- عدم فهم مسؤوليات الإدارة. ب- عدم الثقة في مهنة التدقيق؛ كما أن أسباب احتمال فشل البيانات المالية المدققة الأكثر أهمية من وجهة نظر المدققين الخارجيين في البيانات المالية المدققة تعود إلى عوامل أهمها: أ- عدم فهم مسؤوليات الإدارة، ب- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية أو عدم الإيمان بها من قبل الإدارة.

3- إن أسباب احتمال فشل البيانات المالية المدققة الأكثر أهمية من وجهة نظر حملة الأسهم في البيانات المالية المدققة تعود إلى عوامل أهمها: أ- عدم الثقة في الإدارة. ب- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية أو عدم الإيمان بها من قبل الإدارة.

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:

يوجد اتفاق بين مفردات عينة البحث من المديرين الماليين والمدققين الخارجيين وحملة الأسهم بشأن معنى التقرير النظيف، ولكن تختلف الأهمية النسبية المعطاة لها من وجهة نظر المديرين الماليين تعتبر المعاني التالية مهمة: أ- أن التدقيق تم أدائه باستقلالية وموضوعية ونزاهة، ب- اكتشاف المدقق الأخطاء والغش المتعمد وغير المتعمد، أما من وجهة نظر المدققين الخارجيين فتعتبر المعاني التالية مهمة وهي: أ- أن التدقيق تم أدائه باستقلالية وموضوعية ونزاهة، ب- التزام المدقق بتقديم مقترحات وتوصيات بشأن البيانات المالية وطريقة عرضها، ومن وجهة نظر حملة الأسهم تعتبر المعاني التالية مهمة وهي: أ- أن التدقيق تم أدائه باستقلالية وموضوعية ونزاهة، ب- اكتشاف المدقق الأخطاء والغش المتعمد وغير المتعمد.

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

جدول رقم (6) يوضح مدى 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 مسؤولاً 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 مسؤولاً 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 مسؤولاً 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 مسؤولاً 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 مسؤولاً 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 الاستمراره.
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 مسؤولاً عن تدقيق البيانات المالية المعدة بمعرفة الإدارة على أساس اختياري 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 مسؤولاً عن الاتصال مع الإدارة في حينه شفويا أو كتابيا بشأن أمور التدقيق المهمة بالنسبة للتحكم المؤسسي.

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

- 1- بالنسبة لإلى الأنظمة والقوانين: تبين أن عينة الدراسة من حملة الأسهم لديهم فهم عالٍ للعبارات (21-22) يليهم المدققون الخارجون ثم المديرون الماليون.
- 2- بالنسبة إلى نظام الرقابة الداخلية: تبين أن عينة الدراسة من حملة الأسهم لديهم فهم عالٍ للعبارات رقم (23) ثم المديرين الماليين، بينما نجد أن عينة الدراسة من المدققين الخارجيين لديهم فهم عالٍ للعبارات رقم (24)، يليهم المديرون الماليون ثم حملة الأسهم.
- 3- بالنسبة للإجراءات التحليلية: تبين أن عينة الدراسة من حملة الأسهم لديهم فهم عالٍ للعبارات (25-26)، يليهم المديرون الماليون ثم المدققون الخارجيون.

4- بالنسبة للتقديرات المحاسبية: تبين أن عينة الدراسة من حملة الأسهم لديهم فهم عالٍ للعبارات (27-28) يليهم المدقون الخارجيون بمستوى أعلى من المتوسط ثم المديرون الماليون بمستوى قليل.

5- بالنسبة للخطأ والغش: قد تبين أن عينة الدراسة من حملة الأسهم لديهم فهم عاليٍ للعبارة (29)، يليهم المديرون الماليون ثم المدققون الخارجيون ، بينما نجد أن عينة الدراسة من حملة الأسهم والمدققين الخارجيين لديهم فهم عالٍ للعبارة (30)، يليهم المديرون الماليون.

6- بالنسبة لتقييم قدرة الشركة على الاستمرارية: تبين أن عينة الدراسة من المدققين الخارجيين وحملة الأسهم لديهم فهم عالٍ للعبارات (31-32)، يليهم المديرون الماليون.

7- بالنسبة للتقرير: تبين أن عينة الدراسة من حملة الأسهم والمدققين الخارجيين لديهم فهم عالٍ للعبارة (33)، يليهم المديرون الماليون، بينما نجد أن عينة الدراسة من المديرين الماليين والمدققين الخارجيين لديهم فهم عالٍ للعبارة (34)، يليهم حملة الأسهم.

8- بالنسبة للاتصال بشأن التحكم المؤسسي: تبين أن عينة الدراسة من حملة الأسهم لديهم فهم عالٍ للعبارات (35-36) يليهم المدققون الخارجيون بمستوى أعلى من المتوسط ثم المديرون الماليون.

### تحليل ومناقشة نتائج اختبار فرضيات الدراسة

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

#### تحليل نتائج اختبار الفرضية الأولى

من أجل التعرف إلى 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 مستوى 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) وبذلك 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 صحة الفرضية الأولى وفرضياتها الفرعية.

### 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 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 $\chi^2$	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 عدم صحة الفرضية الثانية الرئيسية وفرضياتها الفرعية.

### تحليل نتائج اختبار الفرضية الثالثة

ولمعرفة اتجاه الفروق لنتائج تحليل أثر المتغيرات المستقلة في فهم المسؤولية عن فشل التدقيق/ الشركة لعينة البحث أيميل 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	المديرون الماليون
الثاني	1.0058	3.5066	المدققون الخارجيون
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 عدم صحة الفرضية الثالثة للدراسة.

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

بالإضافة إلى ما تقدم فإن النتائج السابقة تؤكد أن لدى حملة الأسهم فهماً عالياً بأن المديرين الماليين (ممثل الإدارة) يتحمل 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 من حيث عدم وجود اتفاق بين المدققين الخارجيين حول مسؤولياتهم، مما يشير إلى وجود نقص في المعرفة لدى بعض المدققين، ويلاحظ الشيء نفسه بالنسبة إلى المديرين الماليين (مثل الإدارة) وبالتالي عدم الفهم الكامل لمسؤولياتهم عن فشل التدقيق/الشركة، مع مراعاة الفروق الجوهرية بين هذه الدراسة ودراسة "الذنبيات" ولاسيما أن هذه الدراسة تركز على المسؤوليات الحالية وفقاً لمعايير التدقيق والضمان الدولية الصادرة في 2004، والمعتمدة في الأردن 2002.

#### (4) النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية المقترحة

##### نتائج الدراسة

حاول الباحثان في هذه الدراسة تحقيق هدف رئيسي يتمثل في قياس فهم المديرين الماليين (مثل الإدارة)، والمدققين الخارجيين، وحملة الأسهم للمسؤولية عن فشل التدقيق/الشركة في بيئة الأعمال الأردنية، وبعد العرض المتقدم توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

أولاً: يوجد تطوّر في الإصدارات المهنية الصادرة عن IAASB التابع IFAC وخصوصاً في ثلاث مناطق أساسية تشمل: 1/4 مسؤوليات الإدارة/ المدقق بشأن الغش؛ و 2/4 مسؤوليات الإدارة / المدقق بشأن الاستمرارية؛ و 3/4 الاتصالات بين المكلفين بالتحكم المؤسسي/المدقق.

ثانياً: أكد المشاركون في الدراسة الميدانية أن عوامل فشل التدقيق/الشركة الأكثر أهمية تعود إلى الأسباب التالية أهمها: 1/5 عدم فهم مسؤوليات الإدارة؛ و 2/5 عدم الثقة في الإدارة والمدققين الخارجيين؛ و 3/5 ضعف أنظمة الرقابة الداخلية أو عدم إيمان الإدارة بها؛ و 4/5 عد إدراك المجتمع المالي لمسؤوليات المدققين الخارجيين؛ و 5/5 وجود أسواق المال والرغبة في التلاعب في الأرباح؛ و 6/5 عدم متابعة الالتزام بالتشريعات المحلية.

ثالثاً: لقد اتفق المشاركون في الدراسة الميدانية على أن معنى التقرير النظيف يعني أن التدقيق تم أدائه باستقلالية وموضوعية ونزاهة، والتزام 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.

رابعاً: 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.

### التوصيات

بناء على النتائج السابقة يوصي الباحثان:

1- المدققين الخارجيين بضرورة العمل علناً للالتزام بمعايير التدقيق والضمان الدولية وقواعد السلوك المهني عند القيام بواجباتهم المهنية والقيام بإجراء فحص دقيق للعملاء المرتقبين وإدارتهم قبل إبرام التعاقد النهائي معهم، وإجراء تحليل مستفيض للقضايا التي عرضت على المحاكم وذلك للاستفادة مما جاء بها، والنظر في تعيين مستشار قانوني دائم بمكاتب التدقيق وذلك إذا كان حجم عملياتها ونشاطها ومشاكلها القانونية مع العملاء و الأطراف الأخرى يبرر ذلك.

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

3- بورصة الأوراق المالية الأردنية بضرورة مراقبة التزام مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين بتطبيق معايير التدقيق والضمان الدولية للشركات المقيدة في بورصة عمان،

والتأكد من حصولهم على دورات تدريبية بالتنسيق مع جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين لمتابعة التطورات في التطبيق، والتنسيق مع مراقبة الشركات لإلزام جميع الشركات الأردنية ببدائل محاسبية ملزمة وذلك للحد من تأثير الإدارة في المدقق وتحقيق التوازن بين الوكيل والأصيل إذ أنها تمثل مقياساً لكفاءة كل وكيل على حدة بمقدار إسهامه في تحقيق الهدف.

4- أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة بالجامعات الأردنية والعربية بضرورة إعادة النظر في خطط التعليم المحاسبي ولاسيما خطط مساقات التدقيق والعمل على تطويرها لتشمل التطورات الجديدة في موضوع التحكم المؤسسي، ومعايير التدقيق والضمان الدولية السابق ذكرها في مقدمة هذه الدراسة.

#### **الدراسات المستقبلية المقترحة:**

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 دراسة استخدام أساليب بحث أخرى مثل دراسة الحالة أو عمل الدراسات المعملية، وحتى يمكن تعميم النتائج التي تم التوصل إليها لتشمل بقية المجتمع ويجب تكرار دراسة الموضوع والحصول على ردود فئات أخرى من المحاسبين والمدققين الداخليين وحملة الإسناد وغيرهم في الأردن وفي دول عربية أخرى.

كشفت الدراسة الحالية عن وجود تطورات في مناطق مختلفة من معايير التدقيق والضمان الدولية لذا يقترح الباحثان عمل دراسات ميدانية مستقبلية لقياس مدى قيام كل من المدققين الخارجيين وإدارة الشركات بواجباتهم بشأن الغش والاستمرارية وكذلك عمل دراسات نظرية مقارنة لما شهدته مسؤوليات المدققين الخارجيين والإدارة من تطورات.

#### **قائمة الهوامش والمراجع مرتبة كما وردت في الدراسة**



- (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) Jenkins, 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، ص 159.

(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 أحمد زين، دراسة تحليلية لمشاكل التقاضي في مجال الممارسة المهنية للمراجعين الخارجيين، *المجلة المصرية لدراسات التجارة*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الخامس عشر، العدد الخامس-1991، ص 392.

C- علي إبراهيم طلبة، مرجع سابق ذكره، ص 161.

(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 طلبة، مرجع سابق ذكره، ص 185.

C- علي أحمد زين، مرجع سابق ذكره، ص 398.

(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**, 6<sup>th</sup> ED, John Wiley & Sons, Inc., USA, 1994, p.p.58-59.

B- Gupta, K., **Contemporary Auditing**, 5<sup>th</sup> 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**, 4<sup>th</sup> 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، ص 117.