

دور المراجعة الخارجية في جودة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في ظل

دوافع مجلس الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية

[دراسة تحليلية من وجهة نظر بعض مراجعي الحسابات في اليمن]

قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية،

جامعة سيئون حضرموت اليمن

00967772855504

د. محمد مهدي عبيد

mohammedmahdium@gmail.com

ملخص

يهدف هذا البحث إلى قياس أثر العلاقة بين كل من المراجعة الخارجية (متغير مستقل) على جودة الإفصاح المحاسبي (متغير تابع) في ظل دوافع مجلس الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية (متغير وسيط)، ولتحقيق هدف البحث تم تصميم استبانة موجهة إلى عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة، وقد تم الاستعانة بأساليب إحصائية عدة مثل مقاييس النزعة المركزية والتمثلية بالوسط الحسابي والانحراف المعياري، والانحدار الخطي البسيط، وتم تحليل الدراسة بواسطة برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). وقد توصل البحث إلى العديد من النتائج أهمها، يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للمراجعة الخارجية على جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، وكذلك يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لرقابة المراجعة الخارجية على دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية. وقد توصل البحث إلى العديد من التوصيات، أهمها يجب على مكتب مراقب الحسابات أن يراجع علاقته مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة مما يعزز جودة الإفصاح المحاسبي، وكذلك على مكتب مراقب الحسابات إجراء تقييم للعمل المحتمل قبل قبول مهمة المراجعة لضمان جودة الإفصاح المحاسبي، ويجب على المنظمات المهنية الخاصة بالعمل المحاسبي عدم التأثير بطبيعة المناخ الاقتصادي والاجتماعي السائد في المجتمع مما يحفز مجلس الإدارة على تمهيد الدخول من خلال التلاعب والتضليل في المعلومات المحاسبية المتعلقة بالدخل بما ينعكس على جودة الإفصاح. الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية، جودة الإفصاح المحاسبي، مجلس الإدارة، التلاعب بالسياسات المحاسبية، اليمن.



The Roles of External Audit in the Quality of Accounting Disclosure of Financial Statement under the Board of Directors Motivation to Manipulate Accounting Policies

D.Mohammed Mahdi Obaid

mohammedmahdiuum@gmail.com

Faculty of Administrative Sciences,
Seiyun University, Seiyun,
Hadhramout, Yemen
00967772855504

Abstract

This study aims to measure the roles of the relationship between external audit on the quality of accounting disclosure under the board of directors motivation to manipulate accounting policies and to achieve the search objective a sample of accounting and audited offices, and several statistically statistical methods such as central middle geometries, normative ancient deviation, simple linear decline, and testing of study hypotheses have been used SPSS. The research has reached many of the most important results, there is a significant impact on external audit control on the quality of disclosure Accounting in the financial statements, as well as a significant impact of a statistically significant impact on management motivations to manipulate accounting policies. The research has reached several recommendations, the most important of which the Office of the Accounts must review its relationship with existing customers Continually enhance the quality of accounting disclosure, as well as the Office of Accounts, as well as an assessment of a possible customer before accepting the audit task to ensure the quality of accounting disclosure, and professional organizations for accounting work should not affect the nature of economic climate The prevailing social community, which stimulates the administration to pave income through manipulation and misleading accounting information related to income, reflected on the quality of disclosure.

Keywords: external audit. quality of accounting disclosure, board of directors motivation to manipulate accounting policies.

1- المقدمة:

أدى التطور العلمي والنمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي إلى كبر حجم المشروعات وتشعب أعمالها ووظائفها وصعوبة إدارتها وتعدد مشاكلها وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها (تركي، 2015). فلم يكن الاهتمام بدور لجان المراجعة في مجال الجهود الرامية إلى إعادة الثقة والمصدقية للقوائم المالية للشركات وليد السنوات القليلة الماضية، فقد بدأ هذا الاهتمام منذ ما يقرب من ثلاثة عقود، غير أنه قد تزايد بصورة كبيرة عقب انهيار كبرى الشركات العالمية (American & Riskan، 2008). ولقد تزايدت أهمية المراجعة في عصرنا الحالي، فهي لم تعد تهم المالكين أو المساهمين الحاليين فقط بل عدة جهات، وفي مقدمتهم المستثمرين الجدد أو المتوقعون إذ يهتمهم الحصول على معلومات محاسبية تتصف بالدقة والوضوح بعيدا عن التضليل والغموض (Amrah & Obaid، 2020).

وتعد المراجعة عملية منتظمة للحصول على قرائن مرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابقة هذه العناصر والمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية فهي عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها. (جلول، 2019).

ونتيجة لتعارض المصالح بين الإدارة والمالكين، وبقيّة أصحاب المصالح في الشركة والذي بموجبه يحاول كل طرف تعظيم منافعه الخاصة سواء كانت مالية أو غير مالية، لذا فهي تعتبر من أهم الأسباب التي أدت إلى حدوث الأزمة المالية العالمية وسقوط وإفلاس كيانات مالية كبيرة وفشائح شركات المراجعة الخارجية العالمية واتهامها بالتواطؤ مع هذه الشركات، وكذلك القصور من قبل مراقبي الحسابات المستقلين في أداء الأعمال المناطة إليهم والخاصة بعمليات تدقيق القوائم المالية وغير المالية، ومخالفة التشريعات والقوانين وعدم التطبيق السليم للمعايير الموضوعية من قبل الهيئات والمنظمات المهنية والتي تعنى بالعمل المحاسبي والمراجعة الخارجية.

=====

لذلك أصبح دور مهنة المراجعة الخارجية وأداء المراجعين محل جدل بين المعنيين في الدور الذي تضيفه عملية التدقيق على جودة الإفصاح للقوائم المالية المنشورة ومدى إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات السليمة من قبل المستخدمين الخارجيين وعلى رأسهم المستثمرون والمقرضون والذين لا يمكنهم الحصول على المعلومات الخاصة بأعمال الشركة إلا من خلال هذه القوائم المالية وتحليل وتقدير المخاطر والمزايا والتوصيات ولتحقيق الأهداف والفروض المرجوة من هذا البحث والوصول إلى النتائج. (التميمي وآخرون، 2002).

إن مشكلة البحث تكمن في مدى قدرة المراجع الخارجي من القيام بعمليات رقابية تضمن جودة العمل التدقيقي المنوطة به ويؤدي إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية لعملية المراجعة الخارجية مما يستطيع الوصول إلى مرحلة إبداء الرأي بصورة عادلة ونزيهة عن البيانات المالية المنشورة مما يحقق جودة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية، ومن جهة ثانية، مدى تأثير رقابة المراجعة الخارجية على جودة الإفصاح المحاسبي حتى وإن كان هناك دوافع مبطنة من قبل الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية بما يحقق منفعتها الشخصية سواء كانت مالية أم غير مالية قصيرة الأجل أم طويلة الأجل.

لذلك فقد تم صياغة مشكلة البحث من خلال السؤال الرئيسي التالي "ما أثر رقابة المراجعة الخارجية على جودة الإفصاح المحاسبي في ظل دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية"

تمثل المراجعة الخارجية ضمانا أكبر حول مصداقية مخرجات نظام المعلومات المحاسبية نتيجة لما يتمتع به المراجع (محافظ الحسابات) من استقلالية تامة حيث يعتبر رأيه الفني المحايد والذي يتضمنه تقريره النهائي مقياسا لمدى الصحة والمصداقية والثقة في اعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن قبل مختلف الجهات على أن يكون كل ذلك معدا وفقا للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، مع ضرورة التحلي بأخلاقيات المهنة والتمتع بالاستقلالية التامة وإمكانية الاطلاع على المعلومات الكافية عن أعمال المؤسسة وتنفيذ مختلف متطلبات التقارير والبيانات المالية.

جاء هذا البحث ليتناول المشكلة التي تستند إلى مجموعة الاسئلة التالية:

1- ما أثر رقابة المراجعة الخارجية على جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية؟

2- ما أثر رقابة المراجعة الخارجية في الحد من دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية؟

3- ما أثر دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية على جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ؟

4- ما أثر دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية على العلاقة بين رقابة المراجعة الخارجية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.
ونسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- معرفة أثر رقابة المراجعة الخارجية على جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.
2- معرفة أثر رقابة المراجعة الخارجية على دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية.

3- معرفة أثر دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية على جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

4- معرفة أثر دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية على العلاقة بين رقابة المراجعة الخارجية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.
وتظهر أهمية هذا البحث من خلال:

1- الدور المهم والفعال لجودة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية والعمل التنظيمي والإداري لمكاتب مراجعي الحسابات عند القيام بعملية المراجعة، ودور مراجع الحسابات المستقل الذي يقوم به من خلال توجيه الإمكانات المتاحة والكفاءات المطلوبة واستثمار الوقت بصورة صحيحة وذلك من خلال توافر متطلبات وبنى تحتية تسمح بإنجاز أعمال المراجعة بصورة علمية وعملية، وتقييم عملية التدقيق ومراجعته بصورة مستمرة بما يضمن الاستقلالية والجودة المرجوة.

2- تسليط الضوء على الدوافع الحقيقية للإدارة بالقيام بالتلاعب بالسياسات المحاسبية وبيان هذا الأثر خصوصا بعد الممارسات المفرطة من إدارة تلك الشركات في مجال إدارة الأرباح وتمهيد الدخل ، ولدفع الوحدات الاقتصادية إلى تحقيق الغايات الرئيسة التي تم إنشائها لأجله.

=====

3- تقديم إطار نظري متكامل حول رقابة المراجعة الخارجية ، بالإضافة إلى شرح تفصيلي عن جودة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية.

4- معرفة أثر الرقابة الخارجية على جودة الإفصاح المحاسبي في ظل وجود تلاعب بالسياسات المحاسبية من قبل الإدارة وذلك من خلال دراسة ميدانية لمجموعة (عينه) من مكاتب المراجعة والمحاسبة في اليمن. وبما يقدمه من نتائج وتوصيات ممكن تستفيد منها مكاتب المراجعة في اليمن.

فرضيات الدراسة:

تتمحور فرضيات البحث من خلال الفرضية الرئيسة التالية:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لرقابة المراجعة الخارجية على جودة الإفصاح المحاسبي في ظل دوافع مجلس الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية" وتشتق من هذه الفرضية عدة فرضيات فرعية منها:

1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الخارجية وبين جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الخارجية وبين دوافع مجلس الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية.

3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دوافع مجلس الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

4- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لدوافع مجلس الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية على العلاقة بين رقابة المراجعة الخارجية وبين جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

مصطلحات الدراسة والتعريفات الإجرائية:

اشتملت هذه الدراسة على المصطلحات الآتية:

"المراجعة"

عرفت المراجعة بأنها : هي فحص القوائم المالية لمنشأة أو هيئة عامة أو خاصة عن طريق مراجع مستقل ،وتتكون المراجعة من تقصي وبحث السجلات المحاسبية وغيرها من القرائن التي تدعم القوائم المالية ، من خلال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة

، وفحص الوثائق ،ومعaine الأصول والقيام باستقصائيات داخل وخارج المنشأة بالإضافة إلى إجراءات المراجعة الأخرى، يقوم المراجع بتجميع القرائن وأدلة الإثبات الضرورية لتقرير ما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج عملياتها خلال الفترة التي تتم فيها المراجعة. (حجازي، 1981).

"المراجعة الداخلية "

تعرف بأنها: مراقبة مدى تطبيق محتويات نظام المراقبة الداخلية، المتمثلة في مجموعة القوانين الداخلية والإجراءات وطرق العمل (المكتوبة وغير المكتوبة) المعمول بها، وكذا تعليمات الإدارة التي تتحكم في تسيير المؤسسة التي يقوم بها المراجعون الداخليون ذوي كفاءة في الميدان. (بوتين، 2008).

"المراجعة الخارجية "

تعرف بأنها: عملية منظمة لجمع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تماشي هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها. (علي وشحاته، 2004).

"الإفصاح المحاسبي "

يعرف بأنه: إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل. (سمير، 2000).

" القوائم المالية "

تعرف بأنها: تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المالية للجهات التي تهتم بأعمال المشروع وتلخص القوائم المالية عمليات المشروع عن فترة زمنية معينة ونسبة للنمو المتزايد في المشاريع الاقتصادية وتباين النشاطات التي تمارسها الشركات والمؤسسات بمختلف أنواعها واختلاف حاجات المستخدمين للقوائم المالية في جميع أنحاء العالم. (نور، 2003).

" التلاعب المحاسبي "

يعرف بأنه: عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية وذلك باستغلال الطرق الأساسية والبديلة في عمليات القياس المحاسبي والتي أتاحتها المعايير المحاسبية وذلك لتغيير حقيقة وواقع القوائم

=====

المالية من الوضع الطبيعي والواجب أن يكون عليه شكل الإفصاح المحاسبي إلى وضع آخر مخالف لهذا الوضع وذلك لخدمة أهداف معدي القوائم وأهداف الإدارة. (رياض، 2010).

2- الإطار النظري والدراسات السابقة

1-2 أهمية المراجعة الخارجية:

"تعرف المراجعة الخارجية بأنها " علم له قواعد وقوانين ومبادئ ومعايير متعارف عليها من أصحاب هذه المهنة، ويقوم بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية لذلك المشروع في الفترة الزمنية المعلومة".

لذلك فإن أهمية المراجعة الخارجية تظهر في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة اعتمادا كثيرا على البيانات المالية التي يعتمد عليها مراجع الحسابات الخارجي المستقل وذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات التي تختلف تبعا لاختلاف مصالحها وأهدافها وهذه الفئات تتمثل فيما يلي:

1- الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة:

حيث يتركز الغرض الرئيسي من تقرير المراجع في الحصول على المعلومات التي تمكنه من مراجعة الأداء وتقييم عملية إعداد التقارير على العمليات المالية المعقدة إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة.

2- المستثمرون:

يهتم المستثمرون بالتقارير المالية ويؤكدون على ضرورة دقة قائمة نتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة للحكم على معدلات الربحية واحتمالات تحققها في المستقبل، وذلك بهدف تقدير حدود الاشتراك أو المساهمة في رأسمالها. (عبيد وعبد الوهاب، 2001).

3- البنوك والدائنون:

فالبنوك يهمها الاطمئنان على سلامة المركز المالي للمؤسسة، وعلى مقدار رأسمال الثابت وكذا رأسمال العامل وذلك تمهيدا لمنحها قروضا وتسهيلات ائتمانية.

أما الدائنون فيهمهم الاطمئنان على متانة وسلامة المركز المالي للمؤسسة، والربحية الحالية والمحتملة للمؤسسة مستقبلا، وكذلك درجة السيولة بالنسبة لأصولها المتداولة وذلك لإمكانية استمرار منحها الائتمان الممكن والتعامل معها مستقبلا.

4- حملة الاسهم:

حيث يسعون للحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي.

5- حملة السندات الحاليون و المحتملون:

إن هؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعد في تقييم درجة المخاطر في المؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها.

6- اقتصاديون ورجال البحث العلمي:

تتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية وعلى قرارات السياسة العامة والمساعدة في المجال المبحوث والدارسات. كما أن رجال الاقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المحققة في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الاقتصادي. (أبو سرعه، 2010)

7- العملاء والموردون والمنافسون:

إن هذه الفئة تحتاج إلى المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجية لتمكنهم من تقييم مدى استمرارية مهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات او كمستهلك للسلع والخدمات.

8- دعاه ومؤسسات حمايه البيئة:

وهؤلاء يحتاجون إلى معلومات تساعد في تقييم الأضرار البيئية الناتجة عن مزاوله المؤسسة لنشاطاتها.

9- الأجهزة الحكومية:

تعتمد أجهزة الدولة على بيانات المؤسسات المعتمدة من مراجع مستقله في العديد في العديد من الأغراض منها) مراقبة النشاط الاقتصادي/ رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض ضرائب.

=====

10- نظام المحاكم:

هذا النظام يحتاج إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس وتقييم الأصول الضرورية وفي أغراض الدعاوي القضائية.

11- الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار:

فهؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدف إبداء النصح للمستثمرين وتوجيههم.

12- المستثمرون المحتملون:

هم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في اتخاذ قرارات حول إمكانية الاعتماد في المؤسسة وتحديد السعر المناسب للاستثمار مما يحقق لهم أكبر عائد. (أبوسرعه، 2010).

1-1-2 أهداف المراجعة الخارجية:

تتمثل في الأهداف الآتية

1- أهداف رئيسية:

وفقا للمعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، فإن أهداف المراجعة هي (أبو هيبة، 2011) :

- إن الهدف من مراجعة البيانات المحاسبية المعدة في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها هو تمكين المراجع من إبداء رأيه في البيانات المحاسبية.
- يساعد رأي المراجع الخارجي في تحديد مصداقية البيانات المحاسبية، وعلى مستخدم هذه البيانات (على أي الأحوال) ألا يفترض أن رأي المراجع هو تأكيد لما ستكون عليه المنشأة (في المستقبل)، أو أنه بموجبه تعمل الإدارة على إدارة شئون المنشأة بفعالية وكفاءة.

2- أهداف خاصة:

تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الأهداف الرئيسية للمراجعة، وفي سبيل تحقيق المراجع لتلك الأهداف، فإن هناك أهداف فرعية عليه أولا أن يحققها، وهي الستة الأهداف المتعلقة بفحص أرصدة حسابات القوائم المالية، هذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطة، وتعتبر حلقة وصل بين معايير المراجعة وإجراءاتها، وتتمثل هذه الأهداف الفرعية في الآتي (توماس وهنكي، 2006):

- **التحقق من الوجود:** أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلا في تاريخ معين
- **التحقق من الاكتمال:** يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والايرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.
- **التحقق من الملكية:** يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاما حقيقيا على المؤسسة في تاريخ معين.
- **التحقق من التقييم:** أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة.
- **التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة:** أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقا للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة.
- **التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية:** أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والايرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة، وتم اعتمادها من السلطة المختصة قانونا وفقا لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

الجدول رقم (1-2) : تطور أهداف المراجعة ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية

الفترة	الهدف من المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1550-1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850-1905	-اكتشاف التلاعب والاختلاس -اكتشاف الأخطاء والتلاعب	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الاعتراف بها
1905-1933	- تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي - اكتشاف الأخطاء والتلاعب	بالتفصيل ومراجعة اختبارية	اعتراف سطحي
1933-1940	-تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي -اكتشاف الأخطاء والتلاعب	مراجعة اختبارية	بداية الاهتمام بها
1940-1960	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	مراجعة اختبارية	اهتمام وتركيز قوي

المصدر: محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، " المراجعة الخارجية -المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية "الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2002، ص5

=====

2-1-2 معايير المراجعة الخارجية:

تعتمد المراجعة الخارجية على مجموعة من المعايير وهي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يجتري بها المراجع أثناء أداء مهمته والتي تنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها على أي حال، وتنقسم المعايير إلى ثلاث مجموعات: معايير عامة، وأخرى تتعلق بالعمل الميداني وثالثة تتعلق بإعداد التقارير.

أ. المعايير العامة:

وتتعلق هذه المعايير بشخصية وكفاءة المراجع والموضحة فيما يلي:

1- التدريب والكفاءة:

يعتمد مستخدمو القوائم المالية على المراجع باعتباره خبيراً مهنياً لديه الخبرة والتعليم وتعليم المراجع يجب ألا يقتصر على العلوم المحاسبية أو التجارية فقط، وإنما يجب أن يمتد ليشمل الحصول على قسط كبير من التعليم العام والثقافة الواسعة والمراجع الناجح يعمل بصفة دائمة على تحديث معلوماته وخبراته بأحدث التطورات في محيط مهنته حتى يستطيع الحكم بموضوعية على البيانات المقدمة من إدارة المؤسسة وإبداء رأيه الفني المحايد. (محمود وآخرون، 2002).

2- الاستقلال:

يجب أن يتوفر في المراجع أو المراجعين خلال كافة مراحل عملية المراجعة بالاستقلال والذي يعرف بأنه "القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية"، فهذا الاستقلال مثل حجر الأساس أو الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة أي أن رأي المراجع لا يكون له قيمة اجتماعياً أو اقتصادياً إذا كان غير مستقلاً. (محمود وآخرون، 2002).

3- بذل العناية المهنية المقبولة:

يشترط هذا المعيار على المراجع أن يبذل العناية والمهارة المهنية المعقولة عند أداء عمله فإذا كان المراجع لا يتمتع بالمهارات اللازمة ولا يمارس عمله بدرجة العناية المعقولة فإنه يكون قد خالف آداب المهنة وأخلاقياتها. (لطفي، 2007).



ب - معايير العمل الميداني:

1- الإشراف والتخطيط المناسب:

يتضمن التخطيط الرؤية والخطة التي يتبعها المراجع عند قيامه بأعمال المراجعة وعليه في نهاية هذه الخطوة أن يقوم بإعداد برنامج المراجعة مستعينا في ذلك بالمعلومات التي حصل عليها خلال فترة التخطيط وحتى يكون تخطيطه سليما يجب أن يفهم طبيعة العمل وتنظيمه حتى يتمكن من تقدير الأثر المحتمل للأحداث والعمليات على القوائم المالية أما الإشراف فيتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص والمراجعة وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في نهاية العمل الميداني أم لا. (صباح، 2002)

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية لدى العميل من أهم المفاهيم التي يركز عليها المراجعة وذلك لما يوفره من بيانات ومعلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فمن خلاله يتضح مدى مصداقية نظام المعلومات في المؤسسة حيث يستوجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي المتبع لدى العميل قبل قيامه بإجراءات المراجعة وفحص الحسابات كونه يساعده على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية. (بلخيزر، 2002).

3- جمع أدلة المراجعة الكافية:

تعتبر أدلة المراجعة الكافية طبقا لهذا المعيار هي التي تمثل أساسا معقولا للمراجع لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية ويمثل دليل المراجعة أحد الأسس الهامة لعملية المراجعة كما أنه يدعم كافة معايير العمل الميداني أي أن أدلة المراجعة توافر الأساس المنطقي والرشد لأحكام وتقديرات المراجع حول صدق وعدالة المعلومات المالية. (توماس وهنكي، 2006).

ج- معايير إعداد التقارير:

حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربع معايير تحكم إعداد تقرير المراجع وهي:

1- اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها: وفقا لهذا المعيار يجب

على المراجع أن يشير في تقريره بنتائج عملية المراجعة إلى أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ولا تتطلب هذه الإشارة القيام بإعداد قائمة بالمبادئ

=====

والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية إلا في الحالات التي يكون فيها ذكر هذه المبادئ والسياسات أمراً لازماً لتوضيح بعض الأرقام الواردة بالقوائم المالية، مثل طرق تقييم الاستثمارات والمخزونات وما شابه ذلك. (بن يخلف، 2002).

2- الثبات:

يهدف معيار الثبات إلى:

- التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية.
- لو حدث وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري يمثل هذه التغيرات فإن هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقرير المراجعة.
- وتتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بما يلي (صيام، 2002):
- التغيرات المحاسبية.
- وجود خطأ في القوائم المالية السابقة.
- التغير في تبويب القوائم المالية.
- وجود عمليات تختلف اختلافاً جوهرياً عن تلك التي تمت المحاسبة عنها في القوائم المالية التي سبق إصدارها.

3- كفاية الإفصاح الإعلامي:

يقصد بكفاية الإفصاح الإعلامي بأن التفسير المتوافر في البيانات المالية يكون بشكل كافٍ وأنه القادر على عكس قراءة واضحة وصحيحة ودقيقة لمحتويات البيانات المالية من كافة الأطراف التي لها مصلحة من هذه البيانات فالقوائم المالية تقدم معلومات إلى مستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، ولذا يتعين أن تكون هذه المعلومات كاملة، مناسبة للقرار وواضحة يسهل فهمها. (البشير، 2002).

4- إبداء الرأي في القوائم المالية:

ينص هذا المعيار على أن تقرير المراجع يجب أن يحتوي على رأيه حول إجمالي القوائم المالية أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء رأيه فالمراجع يصدر عادة

تقريراً خالياً من التحفظات بشأن عدالة القوائم المالية أو تقريراً سالباً يذكر فيه أن القوائم المالية لا تظهر بعدالة المركز المال للمؤسسة ونتائج أعمالها. (البشير، 2002).

• التدريب والكفاءة. • الاستقلال. • العناية المهنية المقبولة.	المعايير
• الإشراف والتخطيط المناسب. • تقييم نظام الرقابة الداخلية. • جمع أدلة المراجعة الكافية.	معايير العمل الميدي
• اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. • الثبات. • كفاية الإفصاح المحاسبي. • إبداء الرأي حول القوائم المالية.	معايير إعداد القوائم

الشكل رقم (1-2): معايير المراجعة الخارجية
المصدر: من إعداد الباحث.

2-2 الإفصاح المحاسبي:

إن انفصال الملكية عن الإدارة وظهور مفهوم الشخصية المعنوية أدى إلى تعدد المستفيدين من الشركة وخاصة المساهمين ، وبذلك يكون الاعتماد على الإدارة لتوفير المعلومات عن الشركة ، وهو السبب الأساس لنشوء الإفصاح ، وتزايدت أهمية الإفصاح بعد تحول المحاسبة إلى مدخل المستخدمين بعدما كانت تقوم على مدخل الملكية واعتبر تحولاً تاريخياً حينها فقد تحولت إلى نظام معلومات يقوم بتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بينما كانت عبارة عن حماية مصالح الملاك و مسك السجلات والدفاتر وهي الوظيفة التقليدية ، ولتحقيق ذلك لابد من الارتقاء بالإفصاح من خلال المعايير المحاسبية. (بيان صادق عزيز، 2002).

=====

وتعود الجذور التاريخية لمفهوم الإفصاح المحاسبي إلى العام (1837) حيث نشرت مجلة (Magazinep Railway) مقالة عن الإفصاح المحاسبي وضرورة الإفصاح عن المعلومات المالية كل ستة أشهر بحيث تشمل هذه المعلومات بيانات عن الأرباح ورأس المال وتقييم الموجودات.

أهمية الإفصاح في القوائم المالية:

يستمد الإفصاح المحاسبي أهميته في إعداد التقارير المالية كونه مبدأ أساساً ورئيساً ترتكز عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) بشكل عام وأن هذه المبادئ جاءت بالتوصية الشاملة حول الإفصاح الكامل عن المعلومات المالية والمحاسبية وغيرها من المعلومات التي تخص الجهات المعنية بالإفصاح المحاسبي عن نشاط معين لتمكين المستفيدين والمستخدمين من الاستفادة من هذه المعلومات بشكل كاف. (عبيد وهاب، 2001).

ويعتبر تعدد الجهات المستفيدة من المعلومات المالية السبب الذي يستمد منه الإفصاح أهميته وهذه الجهات المتمثلة بالمستثمرين والمصرفيين والمقرضين والأجهزة الحكومية وغيرهم من الجهات تعتبر المصادر لاتخاذ القرارات بالاستناد إلى المعلومات المفصح عنها، وبالتالي فإن القرارات التي تتخذها هذه الجهات تتأثر بافتقار المعلومات المالية والإفصاح غير الكافي عن هذه المعلومات لذلك يضعف القرار الذي تتخذه جهة معينة ويسبب الآثار السلبية.

ونظراً لهذه الأهمية وحاجة المستخدمين لقوائم مالية مضمونة وموثوقة وغير مضللة تكون المرتكز الأساس لاتخاذ القرار، أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) معياراً يحكم عالم الأعمال وهو المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS30) المختص بالإفصاح عن البيانات المالية للمصارف والمؤسسات المشابهة وذلك لأهمية ذلك على اتخاذ القرارات الاستثمارية والاقتصادية.

3-2 دوافع مجلس الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية

إن أي قرار في الحياة يتم اتخاذه يكمن خلفه دافع معين، أي أن الدافع يكمن وراءه تحقيق أهداف مسبقة، لذلك فإن للإدارة دوافع للتلاعب بالسياسات المحاسبية وقد بينت نتائج العديد من الدراسات السابقة أهم هذه الدوافع وكما يلي. (اللوذي، 2013):

1- الدوافع المتعلقة بتوقعات وتقييم السوق المالي :إن الاستخدام السائد للمعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين والمحللين الماليين للمساعدة في تقييم الأسهم، يمكن أن يولد دافعا أو حافزا للمديرين للتلاعب بالأرباح، وذلك محاولة منهم للتأثير على أداء سعر السهم في المدى القصير.

2-الدوافع التعاقدية :تستخدم البيانات المحاسبية للمساعدة في رصد وتنظيم العقود بين الشركة والملاك المتعددين، حيث تنشأ عقود المكافآت الإدارية الصريحة والضمنية للملاءمة بين مصالح الإدارة وبين أصحاب المصالح الأخرى.

3- الدوافع التنظيمية :كلما زادت احتمالات تعرض الشركة إلى ضغوطات خارجية وتدخلات من قبل الحكومة لجأت إدارة الشركات إلى تبني سياسات محاسبية تظهر مستويات منخفضة من الربح.

كما تم تقسيم هذه الدوافع إلى دوافع داخلية وأخرى خارجية وكما يلي
(إبراهيم،2006):

1- دوافع داخلية: هي تلك الدوافع التي تتبع من داخل الشركة، ولذا ترتبط هذه الدوافع بكل من حجم الشركة وربحياتها وهيكل أصولها ومديونيتها والعلاقة بين الإدارة والملكية، فضلاً عن خطة حوافز الإدارة، وكما يلي:

أ - حوافز الإدارة :يقوم هذا الدافع على فكرة أن إدارة الشركة سوف تختار الطرق المحاسبية التي تسفر عن تحقيق أرباح أعلى أو مبكرة بهدف زيادة حوافزها ودعم مركزها الوظيفي، حيث يتفق هذا الدافع مع نظرية الوكالة.

ب- حجم الشركة :تميل الشركات الأكبر حجماً إلى اختيار الطرق المحاسبية التي من شأنها تخفيض أو تأجيل الأرباح، كما يؤدي ذلك إلى تحقيق منافع متعددة لهذه الشركات سواء كانت في صورة تحقيق وفورات ضريبية أو تجنب التدخل الحكومي.

ج-هيكل التمويل :لأن هذه الشركات التي يعتمد هيكلها التمويلي على نسبة أعلى من الديون مقابل حقوق الملكية تلجأ إلى التلاعب بالسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة أرباحها ومن ثم تحسين قيمتها السوقية بالمقارنة مع مثيلاتها التي يعتمد هيكلها التمويلي على

=====

حقوق الملكية فقط، لذلك تلجأ هذه الشركات إلى التلاعب بالسياسات المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل.

د- الوفورات الضريبية: تعتبر الوفورات الضريبية من الدوافع الهامة وراء قيام الإدارة بالتلاعب في الدخل لتجنب الضرائب أو تحقيق وفورات ضريبية كلما أمكن ذلك أو تأجيلها إلى المستقبل، ويمكن للإدارة تحقيق الهدف الذي تسعى إليه في إطار المرونة المتاحة لها للاختيار من بين الطرق المحاسبية.

هـ - ربحية الشركة: يعتبر حجم الأرباح المتحققة للشركة ومدى استقرارها بين الفترات المتتالية أحد الدوافع التي تحفز إدارة الشركة على التلاعب في الطرق والسياسات المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل، فكلما زادت أرباح الشركة كلما كان لها فرصة أكبر في ممارسة تمهيد الدخل والعكس صحيح.

2- الدوافع الخارجية: تتمثل الدوافع الخارجية في العوامل والظروف الخارجية عن إرادة الشركة والتي من شأنها تحفيز الإدارة على ممارسة التلاعب في الطرق والسياسات المحاسبية لأغراض تمهيد الدخل وتتحصر هذه الدوافع إلى ما يلي:

أ - المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية: لقد أصبحت المرونة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها أمراً طبيعياً وواقعياً تقبله جميع الجهات المهنية لأن عدم السماح بها يعتبر تجاهل للظروف المختلفة المحيطة بالشركات والتي لا تسمح باستخدام ممارسات محاسبية متماثلة حتى لو كانت هذه الشركات داخل صناعة واحدة، وتسمح المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية للشركة باختيار أو تطبيق سياسة محاسبية معينة دون غيرها لظروفها المحيطة. وقد تنبّهت العديد من الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة إلى السلوك الإداري تجاه مرونة تطبيق المعايير المحاسبية وذلك من خلال التركيز على الشركات من عدم التحول من خيار محاسبي إلى آخر دون وجود مبررات كصدور معيار محاسبي جديد أو الغاء بديل معين، وكذلك الطلب من الإدارة الإفصاح ضمن الإيضاحات المرفقة مع القوائم المالية عن عملية التحول من خيار محاسبي إلى آخر وبيان أثر هذا التحول لأصحاب المصالح.

ب- طبيعة المناخ الاقتصادي والسياسي والاجتماعي: يعتبر المناخ الاقتصادي والسياسي والاجتماعي السائد في مجتمع ما من الدوافع التي تساعد الإدارة على ممارسة تمهيد الدخل من خلال التلاعب والتحايل أو التضليل في المعلومات المحاسبية المتعلقة بالدخل، وبصفة خاصة عندما يكون هناك تدخل حكومي وسياسي في بعض أعمال الشركات كبيرة الحجم ذات التأثير على النشاط الاقتصادي مما يجعل هذه الشركات محط أنظار الجهات الحكومية والرسمية والرأي العام بشكل دائم.

ج- غياب متطلبات المنظمات المهنية والهيئات الرقابية: تفرض المنظمات المهنية ذات الصلة بمهنة المحاسبة والمراجعة على الشركات في مجتمع ما ضرورة الالتزام بالمعايير والمبادئ المحاسبية باعتبارها أمراً لا يجوز التجاوز عنه والا تعرضت هذه الشركات لكثير من الصعوبات المهنية، كما أن الجهات الرقابية مثل هيئة سوق المال تسعى إلى رقابة الأسواق والحفاظ على المصالح الاقتصادية للشركات والمجتمع ككل من خلال متابعة تطبيق القواعد والإجراءات وبصفة خاصة ما يتعلق بقواعد النشر والشفافية، لذا فإن غياب متطلبات المنظمات المهنية وغياب سيطرة وقوة الهيئات الرقابية يعطي فرصة أكبر أمام إدارة الشركات للتلاعب بالسياسات المحاسبية وممارسة تمهيد الدخل، وعليه يجب تنفيذ عملية المراجعة بمهنية عالية والتزام المدققين بقواعد السلوك المهني للحد من التلاعب بالسياسات المحاسبية وممارسة تمهيد الدخل.

4-2 الدراسات السابقة

1- دراسة: هشام الدين الشافعي (2013):

تمثلت مشكلة الدراسة في أهمية لجان المراجعة في بيئة الأعمال السودانية وأثر لجان المراجعة على جودة القوائم المالية في بيئة الأعمال السودانية، هدفت الدراسة إلى تحقيق هدف عام وهو دراسة وتحليل دور لجان المراجعة في زيادة فعالية حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة ، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج التاريخي ، والمنهج الوصفي التحليلي ، ومنهج دراسة الحالة ، حيث تختبر الدراسة الفرضيات وهي : تكوين لجان المراجعة تؤدي إلى تحسين بيئة الرقابة والمراجعة ، وتحديد الشكل القانوني وخصائص ومهام لجان المراجعة يؤدي إلى فعاليتها واستقلالها. وبعد تحليل الاستثمارات واختبار فرضيات

=====

الدراسة توصل الباحث إلى العديد من النتائج منها: هناك مجموعة من الآليات والأساليب لتحسين جودة التقارير المالية، من أهمها زيادة الإفصاح والشفافية، وتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة، أظهرت الدراسة الحاجة الماسة لوجود لجان المراجعة وأثرها الإيجابي والفعال على جودة المعلومات بالتقارير المالية، ولذلك أوصت الدراسة بدعم هذه اللجان من أجل تحسين جودة المعلومات بالتقارير المالية المنشورة.

2- دراسة: أحمد علي غازي صقر (2016):

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي : هل بدلا من أن تقضي جودة عملية المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح تؤدي لزيادتها .هدفت الدراسة إلى توضيح المفاهيم الخاصة بجودة عملية المراجعة والمقاييس والمؤشرات المستخدمة لقياسها ثم توقفت عند مجموعة من العناصر المؤثرة في الجودة واتخذت تلك العناصر كمحددات للجودة وفق دراسة استكشافية لمجموعة من أهم الدراسات التي اهتمت بمجال جودة عملية المراجعة والرقابة عليها ، ثم قامت بقياس أثر تلك المحددات على ممارسات المديرين للتغير في رقم الربح ، وذلك للوقوف على طبيعة تأثير جودة عملية المراجعة على ممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح . ترجع أهمية الدراسة إلى الغرض الضمني لسلوك المديرين من ممارستهم لإدارة الحقيقية للأرباح مبهم وغير واضح بالإضافة إلى صعوبة اكتشافه، وقد يكون سلوك الإدارة الحقيقية للأرباح سلوكا عن كفاءة. وتوصلت الدراسة إلى أنه لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين جودة عملية المراجعة والإدارة الحقيقية للأرباح، ولا توجد علاقة بين حجم مكتب المراجع وممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح، ولا توجد علاقة بين خبرة المراجع وتخصصه وممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح، ولا توجد علاقة بين تقاضي المراجع أتعاب الخدمات الاستشارية وممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح. أوصت الدراسة الهيئات التنظيمية والجهات المهنية وضع ضوابط محكمة لتقليل ممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح لحماية المستثمرين والسوق من الأغراض الضمنية لمديري الشركات، وأن ينتظر المراجع مدة الثلاث شهور بعد أخذ البيانات وقبل كتابته للتقرير النهائي لبيان تحقق الغرض الضمني من عدمه.

3-دراسة: إيهاب مكي محمد عبد الله (2017):

تناولت الدراسة دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وتمثلت مشكلة الدراسة في عدة تساؤلات هل يؤدي التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة إلى الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، هل تؤدي قدرة المراجع الخارجي على إعداد تقرير جيد عن نتيجة عملية المراجعة للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وهدفت الدراسة إلى بيان الدور الذي يؤديه التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية. وتوصلت الدراسة إلى أن قدرة المراجع الخارجي على القيام بالفحص الجيد لسجلات والمستندات المحاسبية وغير المحاسبية تؤدي للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وأن إتباع المراجع الخارجي لوسيلة المصادقات كأداء للحصول على مصادقات أو إقرارات مكتوبة من العملاء تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وأن قدرة المراجع الخارجي على ملاحظة التجهيزات الخاصة بالعميل ومتابعة تنفيذ بعض المهام المحاسبية تساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، توصي الدراسة بضرورة احتواء تقرير المراجع الخارجي عن معلومات كافية وشاملة عن مجريات الأمور في المنشأة محل المراجعة للحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية وضرورة قيام المراجع الخارجي بإعداد خطة مراجعة الفعالة ووضع استراتيجية شاملة لتساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية كما يجب على المراجع الخارجي بذل للعناية المهنية اللازمة ممارسة الشك المهني عند أداء مهمة المراجعة للحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية.

4- دراسة : غريب محمد محمد عبد العزيز(2021)

يهدف هذا البحث إلى تحديد معوقات الإفصاح المحاسبي الداخلية والخارجية عن فرض الاستمرارية في ظل حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19) من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، وتناول البحث مفهوم فرض الاستمرارية، وأهمية التقرير عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية، وكيفية قيام الإدارة بتقييم مدى ملائمة فرض الاستمرارية، والمجهودات المهنية الدولية والمحلية لدعم فرض الاستمرارية ، ومتطلبات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية كأحد أهم التداعيات المحاسبية لفيروس كورونا وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، و تحليل أثر المخاطر الداخلية والخارجية خاصة التي سببها حدث جائحة فيروس كورونا (

(COVID-19) على بيئة الأعمال المحاسبية والتشغيلية، وتم اختبار مدى صحة فروض الدراسة باستخدام تحليل التباين الأحادي الاتجاه (Anova-Way-One)، وتوصلت الدراسة إلى موافقة مستخدمي القوائم المالية حول معوقات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية الداخلية المتعلقة بفكر وقدرات إدارة المنشأة وسياساتها، والخارجية المتعلقة بتداعيات حدث جائحة فيروس كورونا، وأوصت الدراسة بضرورة تكاتف جميع الأطراف مثل الدول والمؤسسات المهنية والمالية ومنشآت الأعمال في دعم استدامة الأعمال، والأخذ بما جاء بتعديلات معايير المحاسبة الدولية بشأن متطلبات الإفصاح عن قدرة المنشأة على الاستمرارية، وضرورة أن تفصح منشآت الأعمال عن كافة المخاطر وآلية إدارتها بشكل كامل ينعكس على جودة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، وبما يخدم مصالح مستخدمي القوائم المالية.

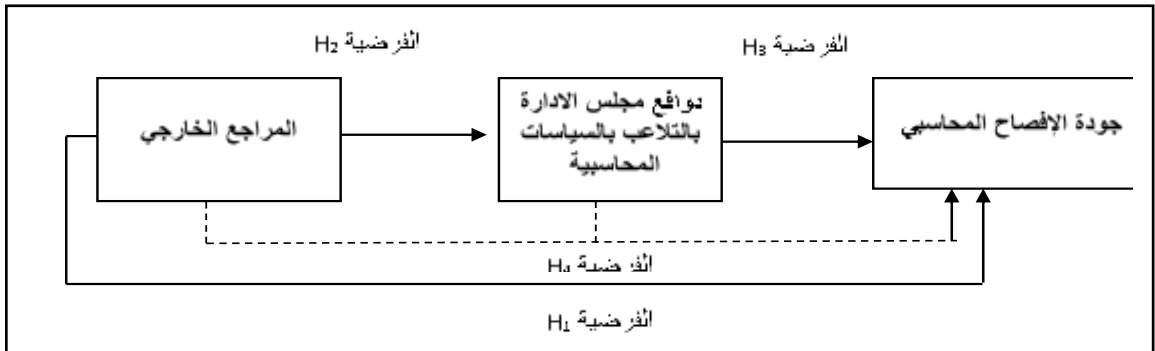
3- الطرق والإجراءات

1-3 مجتمع وعينة الدراسة

تم اختيار عينة من مكاتب المراجعة والمحاسبة في اليمن لتوزيع الاستبيان عليهم، إذ تم تحديد العينة بأسلوب الاختبار العشوائي والتي شملت 175 مراجعا ومحاسبا.

2-3 نموذج الدراسة:

تم تصميم نموذج الدراسة استنادا على النظرية أعلاه والبحث في الدراسات السابقة وما فيها من فجوات ومن خلال ذلك توصل الباحث إلى النموذج المقترح الآتي:



4- النتائج:

تم استهداف عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة، إذ تم توزيع (175) استبانة تم اعتماد (80) أي بنسبة (46%) للتحليل، ويبين الجدول عدد الاستبيانات الموزعة والمستردة وغير المستردة والمعتمدة وغير المستخدمة في التحليل كما يلي:

جدول رقم (1-4) عدد الاستبيانات الموزعة والمستردة والمعتمدة وغير المستخدمة في التحليل

النسبة المئوية	العدد	البيان
100%	175	الاستبيانات الموزعة
4%	7	الاستبيانات غير المستردة
46%	80	الاستبيانات المستردة والخاضعة للتحليل
50%	88	الاستبيانات غير المستخدمة

4-2 اختبار ثبات أداة الدراسة:

أن المقصود بثبات أداة الدراسة هي إمكانية الحصول على نفس النتائج عند إعادة الدراسة باستخدام أداة الدراسة نفسها على الأفراد أنفسهم وفي ظل ظروف واحدة، إذ تم احتساب معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لقياس مصداقية إجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة، وكانت النتائج كما يلي:

جدول (2-4) معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لقياس مصداقية إجابات عينة الدراسة على

أسئلة الاستبانة

المتغيرات	الكود	العناصر	Cronbach's Alpha كرونباخ ألفا
فقرات المحور الأول (الفرضية الأولى)	EXA	7	0.780
فقرات المحور الثاني (الفرضية الثانية)	EAU	8	0.751
فقرات المحور الثالث (الفرضية الثالثة)	DIS	7	0.704
فقرات المحور الرابع (الفرضية الرابعة)	POL	6	0.815

جدول (4-3) يوضح نتيجة اختبار كرومباخ ألفا لمتغيرات الدراسة

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.816	4

يوضح الجدول (4-3) قيمة الثبات لمتغيرات الدراسة الإجمالية (816)، والتي تدل على أن أداة البحث تتمتع بمعامل ثبات بدرجة قوية، ولديها القدرة على تحقيق أغراض البحث.

4-3 اختبار الفرضيات

1. اختبار الانحدار الخطي البسيط بين رقابة المراجعة الخارجية وجودة الإفصاح

المحاسبي:

الجدول رقم (4-4) يوضح تحليل التباين الأحادي للانحدار لقياس الفرضية الأولى

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	12.420	1	12.420	46.363	.000 ^b
Residual	20.894	78	.268		
Total	33.314	79			

a. Dependent Variable: DIS جودة الإفصاح المحاسبي

b. Predictors: (Constant), EXA رقابة المراجعة الخارجية

الجدول رقم (4-5) يوضح نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الأولى

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	1.665	.284		5.859	.000
EXA	.512	.075	.611	6.809	.000

a. Dependent Variable: DIS جودة الإفصاح المحاسبي

يتضح من الجدولين السابقين (4-4) و(4-5):

إن قيمة F تساوي (46.363) وهي معنوية عند مستوى دلالة (0.05) مما يعني أن المتغير المستقل (رقابة المراجعة الخارجية) صالح للتنبؤ بالمتغير التابع (جودة الإفصاح

المحاسبي). بلغت قيمة معامل الارتباط $R(611)$ وبمستوى دلالة (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05)، مما يعني أن العلاقة بين رقابة المراجعة الخارجية وبين جودة الإفصاح المحاسبي علاقة طردية موجبة، وهذا يعني أن زيادة استخدام رقابة المراجعة الخارجية تعكس طرديا على جودة الإفصاح المحاسبي.

كما بلغت درجة التأثير (1.665) B أي أن التغير الحاصل في رقابة المراجعة الخارجية سيؤدي إلى تغير طردي في جودة الإفصاح المحاسبي بمقدار قيمة مضروبة ب (512)، ويمكن تبين ذلك من خلال معادلة الانحدار التالية :

$$Y1 = 1.665 + 0.512 X$$

2. اختبار الانحدار الخطي البسيط بين رقابة المراجعة الخارجية ودوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية:

الجدول رقم (4-6) يوضح تحليل التباين الأحادي للانحدار لقياس الفرضية الثانية

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Regression	10.452	1	10.452	49.662	.000 ^b
Residual	16.416	78	.210		
Total	26.867	79			

a. Dependent Variable: MED دوافع مجلس الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية

b. Predictors: (Constant), EXA المراجعة الخارجية

الجدول رقم (4-7) يوضح نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الثانية

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	1.921	.252		7.629	.000
EXA	.470	.067	.624	7.047	.000

a. Dependent Variable: MED دوافع مجلس الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية

يتضح من الجدولين السابقين (4-6) و(4-7):

إن قيمة F تساوي (49.662) وهي معنوية عند مستوى دلالة (0.05) مما يعني أن المتغير المستقل (رقابة المراجعة الخارجية) صالح للتنبؤ بالمتغير المعدل (دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية). وبلغت قيمة معامل الارتباط (624) R وبمستوى دلالة (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05)، مما يعني أن العلاقة بين رقابة المراجعة الخارجية وبين دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية علاقة طردية موجبة، وهذا يعني أن زيادة استخدام رقابة المراجعة الخارجية تعكس طرديا على دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية. كما بلغت درجة التأثير B(1.921) أي أن التغير الحاصل في رقابة المراجعة الخارجية سيؤدي إلى تغير طردي في دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية بمقدار قيمة مضروبة ب(470)، ويمكن تبين ذلك من خلال معادلة الانحدار التالية:

$$Y1 = 1.921 + 0.470X$$

3. اختبار الانحدار الخطي البسيط بين دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية

وجودة الإفصاح المحاسبي:

الجدول رقم (4-8) يوضح تحليل التباين الأحادي للانحدار لقياس الفرضية الثالثة

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	15.295	1	15.295	66.205	.000 ^b
Residual	18.019	78	.231		
Total	33.314	79			

a. Dependent Variable: DIS جودة الإفصاح المحاسبي

b. Predictors: (Constant), MED دوافع مجلس الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية

الجدول رقم (4-9) يوضح نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الثالثة

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	.798	.344		2.324	.023
MED	.754	.093	.678	8.137	.000

a. Dependent Variable: DIS جودة الإفصاح المحاسبي

يتضح من الجدولين السابقين (4-8) و(4-9):

إن قيمة F تساوي (66.205) وهي معنوية عند مستوى دلالة (0.05) مما يعني أن المتغير المعدل (دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية) صالح للتنبؤ بالمتغير التابع (جودة الإفصاح المحاسبي).

بلغت قيمة معامل الارتباط (678) R وبمستوى دلالة (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05)، مما يعني أن العلاقة بين دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية وجودة الإفصاح المحاسبي علاقة طردية موجبة، وهذا يعني أن زيادة استخدام دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية تعكس طرديا على جودة الإفصاح المحاسبي.

كما بلغت درجة التأثير (798) B أي أن التغير الحاصل في دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية سيؤدي إلى تغير طردي في جودة الإفصاح المحاسبي بمقدار قيمة مضروبة ب(754)، ويمكن تبين ذلك من خلال معادلة الانحدار التالية:

$$Y1 = 798 + 0.754X$$

4. اختبار الانحدار الخطي البسيط بين دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية على العلاقة بين رقابة المراجعة الخارجية وجودة الإفصاح المحاسبي:

الجدول رقم (10-4) يوضح تحليل التباين الأحادي للانحدار لقياس الفرضية الرابعة

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	17.221	2	8.611	41.199	.000 ^b
Residual	16.093	77	.209		
Total	33.314	79			

a. Dependent Variable: DIS جودة الإفصاح المحاسبي

b. Predictors: (Constant), MED , دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية
رقابة المراجعة الخارجية EXA

=====

الجدول رقم (4-11) يوضح نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الرابعة

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	.626	.332		1.887	.063
1 EXA	.258	.085	.308	3.036	.003
MED	.541	.113	.486	4.793	.000

a. Dependent Variable: DIS جودة الإفصاح المحاسبي

يتضح من الجدولين السابقين (4-10) و (4-11): أن معامل الارتباط بين رقابة المراجعة الخارجية وبين جودة الإفصاح المحاسبي كان بمقدار (308) وهو قوي وقريب من (400) لكن مع دخول متغير دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية زاد ليصبح (486) وهذا يدل على أن استخدام دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية يؤثر على قوة الارتباط بين رقابة المراجعة الخارجية وجودة الإفصاح المحاسبي فتقوم بتقويتها مع بقاء مستوى المعنوية ذو دلالة إحصائية بين رقابة المراجعة الخارجية وجودة الإفصاح المحاسبي، وبالتالي يتم قبول هذه الفرضية.

5. اختبار فرضيات الدراسة:

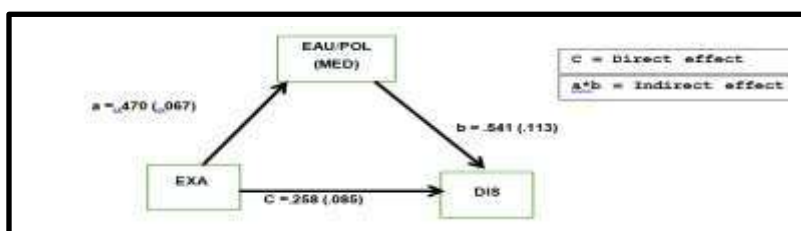
جدول رقم (4-12) يوضح نتائج اختبار One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
EXA	80	3.70	.774	.087
DIS	80	3.56	.649	.073
EAU/POL (MED)	80	3.66	.583	.065

جدول رقم (4-13) يوضح نتائج اختبار One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
EXA	42.727	79	.000	3.698	3.53	3.87
DIS	49.019	79	.000	3.559	3.41	3.70
EAU/POL (MED)	56.118	79	.000	3.659	3.53	3.79

6. اختبار الفرضية الرابعة:



شكل رقم (4-2) يبين اختبار الفرضية الرابعة

Using Sobel test calculator for the significance of mediation

جدول رقم (4-14) يوضح استخدام حاسبة اختبار سوبل لأهمية الوساطة

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	95.0% Confidence Interval for B	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
(Constant)	.626	.332		1.887	.063	-.035	1.286
1 EXA	.258	.085	.308	3.036	.003	.089	.427
EAU/POL (MED)	.541	.113	.486	4.793	.000	.316	.766

a. Dependent Variable: DIS

Testing indirect effect using Sobel test

جدول رقم (4-15) يوضح اختبار التأثير غير المباشر باستخدام اختبار سوبل.

Input:	Test statistic:	Std. Error:	p-value:
a .470	Sobel test: 3.95441938	0.06430021	0.00007672
b .541	Aroian test: 3.92728955	0.0647444	0.00008591
s _a .067	Goodman test: 3.98211934	0.06385293	0.0000683
s _b .113	Reset all	Calculate	

indirect effect through Sobel test is significant P- value ≥ 0.05 , thus mediator is existed

جدول رقم (16-4) يبين نتائج تحليل المسار

الفرضيات	العلاقة	Path coefficient	T-value	P-value	اتجاه الفرضية (قبول أو رفض)
الفرضية الأولى	EXA -> DIS	0.512	6.809	0.000**	قبول
الفرضية الثانية	EXA -> MED	0.470	7.047	0.000**	قبول
الفرضية الثالثة	MED -> DIS	0.754	8.137	0.000**	قبول
الفرضية الرابعة	EXA -> MED-> DIS	0.541	4.793	0.000**	قبول

Notes: ** p < 0.01, (two-tailed)

جدول رقم (17-4) يوضح ملخص نتائج الفرضيات

الرقم	الفرضية	القبول أو الرفض للفرضية	المعنوية
H ₁	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجع الخارجي وبين جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية	قبول	معنوي
H ₂	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجع الخارجي وبين دوافع مجلس الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية.	قبول	معنوي
H ₃	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دوافع مجلس الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية	قبول	معنوي
H ₄	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لدوافع مجلس الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية على العلاقة بين المراجعة الخارجية وبين جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية	قبول	معنوي

4-4 معامل التحديد R²:

هو مقياس شائع يتم على أساسه تقييم النموذج البنوي، يمثل هذا المعامل التأثيرات المجمعة لجميع المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة.

الجدول (31-4) يوضح معامل التحديد R² للنموذج

المتغير التابع والوسيط	R ² Value	الحجم
جودة الإفصاح المحاسبي	51.7%	جيد جداً
دوافع مجلس الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية	38.9 %	جيد

من الجدول (18-4) نلاحظ أن قيمة R² للنموذج الشامل هنا جيدة جداً بنسبة (51.7%)، وجيد بنسبة (38.9 %) وهذا يعني أن قوة الارتباط بين المتغيرات في النموذج الكامل فسرت بشكل قوي.



5- خلاصة النتائج:

يهدف البحث إلى قياس أثر رقابة المراجعة الخارجية على الإفصاح المحاسبي في ظل دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية حيث توصل البحث إلى العديد من النتائج وكما يلي:

1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين رقابة المراجعة الخارجية وبين جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، كذلك بينت النتائج بالتزام موظفي مكتب مراقب الحسابات بمبادئ الأمانة والسرية والموضوعية والاستقلال من الناحية الذهنية والموضوعية مما يساهم في جودة الإفصاح المحاسبي، وكذلك تقوم مكاتب مراقبي الحسابات بتوزيع أعمال المراجعة على الموظفين ممن لديهم قدر عالي من التدريب الفني والكفاءة اللازمة بما يضمن أن المهمة المناسبة للشخص المناسب علمياً وعملياً- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين رقابة المراجعة الخارجية وبين جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، كذلك بينت النتائج بالتزام موظفي مكتب مراقب الحسابات بمبادئ الأمانة والسرية والموضوعية والاستقلال من الناحية الذهنية والموضوعية مما يساهم في جودة الإفصاح المحاسبي، وكذلك تقوم مكاتب مراقبي الحسابات بتوزيع أعمال المراجعة على الموظفين ممن لديهم قدر عالي من التدريب الفني والكفاءة اللازمة بما يضمن أن المهمة المناسبة للشخص المناسب علمياً وعملياً لتحقيق جودة في الإفصاح المحاسبي.

2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين رقابة المراجعة الخارجية وبين دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية، وذلك لقيام مكاتب مراقب الحسابات بتوظيف أفراد ممن لديهم المهارات والكفاءة والتي تساهم في الحد من دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية، وكذلك لتوزيع أعمال التدقيق على موظفين ممن لديهم قدر من التدريب الفني والكفاءة اللازمة بما يضمن في تقليل دوافع الإدارة في التلاعب بالسياسات المحاسبية.

3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية وجودة الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية، وذلك لغياب متطلبات المنظمات المهنية وغياب سيطرة وقوة الهيئات الرقابية يعطي فرصة أكبر أمام إدارة الشركات للتلاعب بالسياسات المحاسبية وممارساتها التي تنعكس سلباً على جودة الإفصاح المحاسبي،



وكذلك لقيام بعض إدارة الشركات باختيار الطرق المحاسبية التي تُفسر عن تحقيق أرباح أعلى أو مبكرة في سبيل تحقيق حوافز إدارية تعظم منفعتها الذاتية طبقاً لهيكل الملكية مما يحول دون تحقيق جودة الإفصاح المحاسبي.

4- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لدوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية على العلاقة بين رقابة المراجعة الخارجية وبين جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، وذلك لعدم استقرار إدارة الشركة مما يزيد من دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية والذي ينعكس تأثيره على العلاقة بين رقابة المراجعة الخارجية وجودة الإفصاح المحاسبي، ولمرونة تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية والتي تساهم في دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية مما يؤثر على العلاقة بين رقابة المراجعة الخارجية وجودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

5- وجود ارتباط طردي بين متغيرات البحث حيث بينت النتائج إلى أن أعلى ارتباط قد بلغ (678) بين دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية وجودة الإفصاح في القوائم المالية وهو علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.01) ، وكذلك وجود ارتباط طردي بين رقابة المراجعة الخارجية ودوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية وكذلك وجود ارتباط بين رقابة المراجعة الخارجية وجودة الإفصاح المحاسبي.

6- من خلال اختبار الانحدار الخطي البسيط فقد بينت النتائج إلى أن التغير الحاصل في رقابة المراجعة الخارجية سيؤدي إلى تغير طردي في جودة الإفصاح المحاسبي، وأن أي تغير يحصل في رقابة المراجعة الخارجية سيؤدي إلى تغير طردي في دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية، وأن التغير الحاصل في دوافع الإدارة للتلاعب بالسياسات المحاسبية سيؤدي إلى تغير طردي في جودة الإفصاح المحاسبي.

6- التوصيات:

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها في كل من الدراسة النظرية والتطبيقية يوصي الباحث بما يلي:

1- نوصي المحاسب القانوني أن يراجع علاقته مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة مما يعزز جودة الإفصاح المحاسبي، وكذلك على مكتب المحاسب القانوني إجراء تقييم للعميل المحتمل قبل قبول مهمة المراجعة لضمان جودة الإفصاح المحاسبي.

2- نوصي المحاسب القانوني أن يراجع علاقته مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة مما يدفع الإدارة بعدم التلاعب بالسياسات المحاسبية، ومراجعة المحاسب القانوني علاقته مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة يقلل من دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية.

3- نوصي المنظمات المهنية الخاصة بالعمل المحاسبي عدم التأثير بطبيعة المناخ الاقتصادي والاجتماعي السائد في المجتمع مما يساعد الإدارة على تمهيد الدخل من خلال التلاعب والتضليل في المعلومات المحاسبية المتعلقة بالدخل بما ينعكس على جودة الإفصاح المحاسبي.

4- نوصي بضرورة قيام المراجع الخارجي بالاهتمام والتركيز على كل حركات الحسابات لمواجهة مخاطر التلاعب بالسياسات للقوائم المالية.

قائمة المصادر والمراجع:

الكتب:

أبو هيبه، حامد طلبة محمد ، "أصول المراجعة"، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، عمان، 2011.

بوتين، محمد ، " المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008.

التميمي، مهند محمد جاسم ، وآخرون ، " أثر رقابة جودة التدقيق على جودة الإفصاح المحاسبي في ظل دوافع الإدارة بالتلاعب بالسياسات المحاسبية (20)"، بغداد، 2002.

توماس، وليم وإمرسون هنكي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، القاهرة، مصر، 2006.

حجازي، محمد عباس "المراجعة: الأصول العلمية والممارسة الميدانية"، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1981 .
رياض، أحمد سامح محمد رضا ، " اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية "، معهد الإدارة العامة (الرياض-السعودية)، 2010.

سمير، محمد ، و علي، عبد الوهاب نصر ، " المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"، الاسكندرية، الدار الجامعية ، 2002
الشاهد، محمد سمير، " قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقاً للمعايير الدولية "، منشورات اتحاد المصارف العربية، 2000.

الصبان، حمد سمير، وعلي، عبد الوهاب نصر ، " المراجعة الخارجية -المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية "الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2002 .

=====

طواهر، محمد التهامي ، وصديقي، مسعود ،"المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)"، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر، 2005.

عبد العزيز، غريب محمد محمد ، " معوقات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية في ظل حدث جائحة فيروس كورونا (COVID-19)"، كلية إدارة الأعمال - جامعة حفر الباطن - السعودية، 2021.

عبد الله، خالد أمين "علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001 .

عبد الوهاب نصر علي، "موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة"، مصر، الدار الجامعية ،2009.

عبدالله، إيهاب مكي محمد ،" دور المراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية"، دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية، 2017.

عبيد، يحيى حسين ، عبد الوهاب، إبراهيم طه ،"أصول المراجعة"، الطبعة الأولى ،مكتبة جلاء الدين، المنصورة، 2001.

علي، عبد الوهاب نصر وشحاتة، السيد شحاتة،" مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية"، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004.

لطفى، أمين السيد ، "التطورات الحديثة في المراجعة الإسكندرية مصر"، الدار الجامعية، 2007 .

محمد، عبد الفتاح وآخرون، مصر، الدار الجامعية، 2002 .

نور، أحمد محمد ، "مبادئ المحاسبة المالية ، الاسكندرية"، الدار الجامعية ،2003.

الرسائل الجامعية:

أبو سرعه، عبد السلام عبد الله ،" التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر للعلوم والتكنولوجيا"، ب.ن ، 2010.

بلقاسم بعوج، "أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، الجزائر، جامعة محمد خضير، رسالة ماجستير غير منشورة، 2014.

بن يخلف، آمال ،" المراجعة الخارجية في الجزائر رسالة ماجستير غير منشورة"، جامعة الجزائر ، 2002.

جلول، محمد البشير ، "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية "، رسالة ماجستير، 2016.

خضير ، بشرى فاضل ،" الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ودوره في حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية"، اطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 2009 .

رياض ، أحمد سامح ،" دور المراجعة الخارجية في كشف الممارسات المحاسبية الاحتيالية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة"، رسالة دكتوراه ،جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال، 2008.

سمير بلخضر، "المراجعة في قطاع البنوك"، رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة الجزائر، 2002.



الشافعي، هشام الدين محمد ، "لجان المراجعة وأثرها على جودة القوائم المالية" ، دراسة ميدانية على مكاتب الميزانية ، الخرطوم ، جامعة السودان المفتوحة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2013.
صلاح، حواس ،"التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية ، اطروحة دكتوراة ، جامعة أم البواقي الجزائر، 2008 .

عزيز، بيان صادق، "تقييم مدى الإفصاح في القوائم المالية (نموذج مقترح)"، رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة صلاح الدين أربيل ،2002.
علي، خالد عبد الرحمن أحمد، " مستوى الإفصاح المحاسبي لشركات المساهمة اليمنية قياسه وتطويره بما يتناسب ومتطلبات إقامة سوق الأوراق المالية في الجمهورية اليمنية ، رسالة ماجستير ،كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل،2002 .

اللوذي، خالد محمد، "أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم(دراسة اختبارية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان"، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2013.

الأوراق والمجلات العلمية :

البشير، محمد ، " الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية"، مجلة المدقق، العدد(51)، 2002.
بغدادى، حسين فهمي أحمد محمد ، "نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق آلية المراجعة الخارجية على جودة أداء المراجعين في الجمعيات والمؤسسات الأهلية" ،"دراسة تطبيقية" ، بحث منشور في المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، مصر ، العدد الرابع ، 2015.
تركي، أحمد ، " المراجعة الداخلية: رأي اقتصادي مقال منشور في جريدة النهار"، العدد (2592)، الكويت، 2015.

الجبلي، وليد سمير عبد العظيم ،"الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين" آثار انتشار فيروس كورونا (كوفيد)- 19 على إعداد القوائم المالية ومراجعتها"، نشرة إرشادية مختصرة لأهم المعايير الدولية التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية في ظل ظروف فايروس كورونا ، أبريل ، 2020.
سقر، أحمد على غازي ، " أثر جودة عملية المراجعة على الإدارة الحقيقية للأرباح "، دراسة تطبيقية ، بحث منشور في مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، المجلد 38 ، العدد الأول ، 2016.

صيام، وليد زكريا ، "أثر الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية على تقرير مدقق الحسابات"، مجلة المدقق، العدد (43)، 2000.



ثالثا :المراجع باللغة الأجنبية :

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA),Current Accounting Issues and Risk an Alert for Audit Committee, 2008.
- Amrah M,R & M,M Obaid. Effective Corporate Governance Mechanisms, Ownership structure and Financial Reporting Quality: Evidence from Oman. 2019, *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, Volume 14 Issue 3
- Choi, Frederick,D.S. financial Disclosure and entry to the European Capital Market, *Journal Of Accounting Research*,11(2) (1972).(
- Stolowy, &Breton, (2004) "Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework", *Review of Accounting and Finance*, Vol. 3 Issue: 1.