المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة وأثرها على الفائدة والثقة بالقوائم المالية المنشورة من قبل الشركات السورية الخاصة -دراسة ميدانية-

الدكتور نبيل الحلبي
قسم المحاسبة
كلية الاقتصاد
جامعة دمشق

الملخص

يهدف البحث إلى بيان أهم المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة في الشركات السورية الخاصة. وقد حُدِّد متغيران اثنانهما: درجة الثقة بالقوائم المالية المدققة وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة عموماً، ومدى الفائدة من القوائم المالية المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في تقويم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية. وقد اختيرت عينة مؤلفة من عشرين قائمة مالية عائدة لمختلف الشركات الخاصة الصناعية والتجارية والخدمية التي تهدف إلى تحقيق الربح في مدينة دمشق وريفها (20 شركة تضامنية ومساهمة)، متوسطة وكبيرة الحجم. وقد وزعت استمارة الاستبانة الاحصائية على عينة البحث وهم: القائمون على أعمال المراجعة والإداريون/ والمحاسبون/والمالكون. كما استخدمت الاختبارات الاحصائية في تحديد المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة في العينة المشمولة بالاستبانة عن متغيري البحث.

نتائج البحث

1- هناك مشكلات تتمثل في سلوك الخلل الوظيفي ونوعية إجراءات المراجعة والتي تؤثربمدى الثقة بالقوائم المالية المدققة وفقاً لمبادئ المراجعة المقبولة عموماً لتقويم الأداء واتخاذ القرارات المختلفة، أهمها: التلاعبات المحاسبية -الخلل الوظيفي ضمن المستويات الإدارية - السلوك السلبي للمحاسبين والإداريين نحو مضمون القوائم المالية (الفرضية الأولى للبحث).

2- هناك مشكلات تتمثل في سلوك الخلل الوظيفي ونوعية إجراءات المراجعة والتي تؤثر بمدى الفائدة من القوائم المالية المعّدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الرقابة على أداء الشركة واتخاذ القرارات الإدارية كونها معلومات: مالية غير كافية- عرضة للغش- غير صحيحة أحيانا- تاريخية- غير ملائمة- لاتستند إلى الأساس النقدي (الفرضية الثانية للبحث).

3- هناك اتفاق عام بين المشاركين بالعينة المشمولة بالاستبيان بمستوياتهم المختلفة بأن هناك حاجة ملحّة إلى تطوير إجراءات المهنة من خلال: (أ) نشر الوعي بين المهنيّين والمستفيدين من القوائم المالية (ب) التدريب المستمر للمحاسبين والإداريين (ج) تطوير التعليمات والإجراءات القانونية والعقدية التي تتناسب مع إجراءات الرقابة الإدارية. بينّت مجموعات عينة الدراسة أن مثل هذه الإجراءات تسهم إسهاماً كبيراً في التغلب على المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة في الشركات السورية الخاصة. كما بينّت الدراسة أن القوائم المالية المنشورة حاليا لاتساعد كثيراً في تحديد جدوى كفاية وكفاءة الأداء الإداري في الشركات السورية الخاصة التي تهدف إلى تحقيق الربح، والسبب الرئيس في ذلك يعود إلى عوامل الخبرة ودرجة التعليم وتعارض المصالح ومدى الاهتمام بأدوات الرقابة الرسمية وغير الرسمية (الفرضية الثالثة للبحث).

مقدمة البحث

قدمت معظم الأدبيات المحاسبية، خلال أكثر من عشرين سنة مضت، عدداً لابأس به من حالات إخفاق عمل المراجعة و إجراءاتها، مما أدى إلى جعل المناقشة حول مشكلات التوقع في عملية المراجعة تظهرفي جدول أعمال كل من مهنة المحاسبة و القائمين على هذه المهنة[1]. وتتمثل مشكلات التوقع في عملية المراجعة من خلال بيان الاختلافات الناشئة بين ملاحظات المستفيدين نحو ذلك الدور. إذ ترتبط تلك المشكلات بشكل مباشر بظروف عدم التأكد المرافقة لهدف وطبيعة و أثر عملية المراجعة، كما تظهر الدراسات و البحوث التي أجريت على صعوبة التوقع في مجال المراجعة أنها قائمة وموجودة فعلا ولايمكن عزوها أصلاً إلى مجرد توقعات غير معقولة و ساذجة من قبل مستخدمي القوائم المالية، حيث تتعدد و تتنوع الأسباب المحتملة لتلك المشكلات[2]. فقد عزاها بعضهم إلى عدد من النقاط أهمها : الطبيعة الاحتمالية لعملية المراجعة، التقويم المتأخر لأداء عملية المراجعة، ازدياد دورعملية المراجعة في الاستجابة لمتطلبات مهنة المراجعة، و ذلك ريثما يتم تغيير التوقعات السابقة، اضافة إلى الأزمات الاقتصادية العامة و التي تقودنا إلى طرح توقعات ومتطلبات جديدة قابلة للقياس المحاسبي، مع وضع معايير عالية المستوى[3]. كما أن المصلحة الشخصية للقائمين بعملية المراجعة تؤثر في عملية تمثيلهم للدور الذي يقومون به و توجيهه حسب أوضاعهم الاجتماعية[4].

على الرغم من أنّه لم يتم التوصل إلى إتفاق على المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة والتوقع في عملية المراجعة، إلا أنه يوجد إعتراف بوجودها، كما أنها تشكل دليل إثبات على عجز المهنة ومقاومتها التي تتمثل في السعي من أجل التغلب على مثل تلك المشكلات[5]. ويمكن تفسير استجابات مهنة المحاسبة تجاه هذه المشكلات لدى الأدب المحاسبي على أنها تحمل أحد الطابعين، الأول أكاديمي و الآخر مهني. حيث تتضمن الاستجابات الأكاديمية التأكيد على ضرورة تعليم الجمهور فيما

---

[1] Humphrey, C Moizer, P & Truly, S. "The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation ". Accounting & Business Research , Vol. 23,1993, p.395.
Hopwood, A.G." An Empirical Study of the Role of Accounting in Performance Evaluation ", Journal of Accounting Research, 1977, p:172.

2 Arrington, C.E Hillson, W.A. & Wilson , P.F."The Psychology of Expectations Gaps: Why is There So Much Dispute About Auditor Responsibilities?", Accounting and Business Research , Autumn, 1983, pp: 243.

3 Humphrey, C Moizer, P. & Trully, Op. Cit., 1993, p. 401.

[4] Eynon, G et .al ,. Perceptions of Sole Practitioners on Ethics Training in Profession "National Public Accountant Vol. 41 No.4, 1996, PP: 25-26.

[5] Eynon, G. et,al.,op.cit,p.27

6 Pillsbury,C.M. "Limited Assurance Engagements ", Auditing : A Journal of Practice and Theory, Vol.4 No.2,Spring,1985,P.63.

يتعلق بمحاولة إخفاق عملية المراجعة ومن ثم تقديم المقترحات بشكل متكرر حول وجهات نظر مهنة المراجعة. أما الاستجابات المهنية فتتضمن التأكيد على الوعي من أجل توسيع نطاق عملية المراجعة وكشف الممارسات ذات المسارات الخاصة وغير المنتظمة[6]. ومع ذلك فقد انتُقِدَ مثل هذا التوسع في نطاق عملية المراجعة لأنه أدى إلى النظر لعملية المراجعة ودور مهنة المراجعة على أنها مجموعة من السلع و الخدمات التي تقدم لمصلحة الإدارة، وكوسيلة لتعزيز قيام المراجعة بإعطاء نوع من التاكيد على القوائم المالية المراجعة. بينما يحاول بعض المهتمين بأعمال المراجعة أن يبرهنوا على أن التغيرات الحديثة من إجراء توسيع في صيغة تقارير المراجعة المعّدة عن القوائم المالية وتطوير دور المراجعة والمراجعين والتي تمثل حقوقاً توجهها الطبيعة الاجتماعية للقائمين على مهنة المراجعة يحاول آخرون أن يبرهنوا على أن ذلك يعد بحد ذاته تنصلاً من مسؤولية ودور مهنة المراجعة[7].

يركز البحث على بيان المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة والتوقع في عملية المراجعة وإجراءاتها ودور المراجعين من خلال دراسة بعض المواضيع التي جرى جدل اكاديمي عليها في الدراسات السابقة، مثل: دور وأداء القائمين على مهنة المراجعة، طبيعة ومضمون تقارير المراجعة، نوعية المراجعة، وبنية وتنظيم عملية المراجعة. كما يقوم البحث على تحديد المشكلات التي تواجهها مهنة المراجعة ودورالقائمين عليها في الشركات السورية الخاصة مع بيان مواقفهم المهنية وملاحظات ومواقف الإداريين والمحاسبين والمالكين - أي المستفيدين من التقارير والقوائم المالية - من جدوى تقويم الأداء في تلك الشركات ومدى تعزيز مضمون القوائم المالية لخدمة المستفيدين من داخل تلك الشركات والمستفيدين من خارج الشركات، كما هو وارد في مخطط البحث.

أهداف البحث

يمكن تحقيق أهداف البحث من خلال النقاط الآتية:

1- تحديد المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة حول درجة الثقة بالقوائم المالية المدققة وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة عموماً لتقويم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية في الشركات السورية الخاصة.

Carmichael, D. R., "The Assurance Function- Auditing at the Crossroads", Journal of Accountancy. September, 1974, p.69.

[7] Nair,R.D. and Rittenberg, L.E. "Messages Perceived From Audit, Review, and Compilation Reports : Extension to more Diverse Groups", Auditing :A Journal of Practice and Theory, Vol.7,No.1 ,1987, pp.18.

2- تحديد المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة حول مدى فائدة القوائم المالية المعدة وفقاً للمبادىء المحاسبية المقبولة عموماً في اتخاذ القرارات وتقويم أداء الإدارة واتخاذ القرارات الاقتصادية في الشركات السورية الخاصة.

3- تقديم بعض الحلول التي تسهم في التغلب على المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة والمستفيدين من القوائم المالية وتحسين مستويات الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية في الشركات السورية الخاصة.

مجال البحث

تركز هذه الدراسة على دور وأداء مهنة المراجعة والمشكلات التي يواجهونها في الشركات السورية الخاصة مع بيان مواقف وملاحظات المستفيدين من القوائم المالية سواء منهم الإداريون والمحاسبون والمالكون وغيرهم من متخذي القرارات من مدى الثقة والفائدة من القوائم المالية المدققة وفق معايير المراجعة المقبولة عموماً والمعدة وفق المبادىء المحاسبية المقبولة عموماً.

يوجد عدد من أدلة الإثبات التي تبين أهم المشكلات التي يواجهها القائمون على أعمال المراجعة ومواقف مستخدمي القوائم المالية من الإداريين والمحاسبين والمالكين، والوسائل والأساليب المتخذة للتغلب عليها، مع عدم وجود اتفاق في بعض نتائج الدراسات السابقة على أهم تلك المشكلات [8].

يقوم هذا البحث على تحديد المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة و مواقف مستخدمي القوائم والتقارير المالية وجدوى تقاريرالمراجعة بهدف تطوير مهنة المراجعة في سورية و تعزيز الثقة والفائدة من القوائم المالية في تقويم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية في الشركات السورية الخاصة .

[8] Al-Halabi, N. "The Relationship Between Dysfunctional Behavior & Obstacles Facing Individuals in Auditing Offices",Irbid Lil-Buhooth Waldirasat, Irbid National University, Jordan. 1999.pp.133.
Gay & Schelluch .Op .Cit.pp.7.
Hopwood .Op.Cit.p173.
Johnson,D., Pany,k.,& White,R., "Reports and the Loan Decision :Actions & Perceptions", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Spring , 1983.pp.45 .
Mckinley.W.Poneon,L.A.& Schick,AG.Op. Cit, p:39 .

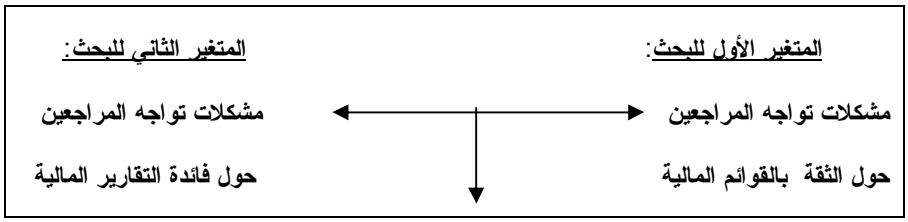
مخطط البحث

المستفيدون من تقارير المراجعة والقوائم المالية

(الإداريون و المحاسبون و المالكون)

متغيرات و عوامل تؤثر في دور وأداء المراجعين في الشركات السورية الخاصة

المراجعون /الإداريون / المحاسبون و المالكون •



فرضيات البحث

- **القائمون على أعمال المراجعة/ المراجعون وهم المحاسبون القانونيون- مديرو مراجعة- مراجعون رئيسيون- رؤساء مجموعات في أعمال المراجعة،.**
- **الإداريون / المحاسبون : مديرون- معاونو مديرين- محاسبو ادارة- مديرون ماليون.**
- **المالكون : أصحاب راس المال في الشركات التضامنية و أصحاب الأسهم والسندات في الشركات المساهمة .**

الدراسات السابقة

هناك قلق يتمثل في كون مستخدمي القوائم المالية غير مدركين بشكل كامل لمستوى التأكيد المعتمد من قبل المراجع في تقارير المراجعة مما ينجم عن ذلك اتخاذ قرارات سريعة وغير فعالة في مسألة توزيع الموارد النادرة[9].

[9]Neebes, D.L. and Root, W.G. "ABC-s Ten Expectation Gap Proposals-Will they Do the Job? the CPA Journal, October 1987,pp:24.

ويمكن أن يظهر أسلوب التأكيد على الرأي السلبي للمراجعين بأنه أسلوب غير ملائم وأنه قد يتم إستخدامه سلفاً كمبررعن الأخطاء المفقودة، كما أن استخدام هذا التعبير قد يزيد من حدة مشكلات التوقع أو تعزيز التوقعات غير المنطقية[10]. وعن درجة الثقة بالقوائم المالية فقد دُرس وحُلِّلَ نطاق عمل القائمين على المراجعة عند قيامهم بإجراءات المراجعة التحليلية للقوائم المالية المستندة إلى مبادىء المحاسبة المقبولة عموماً، لمعرفة درجة الاعتماد التي يلاحظها المستخدمون للقوائم المالية، و قد تبين من نتائج دراستهما (Epstein, M.J. & Geiger ,1994) أنه لاتوجد أية فروق جوهرية في ملاحظات المستخدمين لمستوى الثقة بين إجراء ات المراجعة للقوائم المالية، مع الإشارة إلى أن المستخدمين قد يعتمدون على التأكيدات الواردة ضمن تقارير المراجعة السنوية[11].

كما بيّنت ملاحظات موظفي الإقراض في المصارف عند اعتمادهم على القوائم المالية المعدة -وفق معايير المحاسبة الدولية- والمدققة وفق معايير المراجعة المقبولة عموماً أنهم لايستطيعون التمييز بين الأنواع المختلفة من إجراءات التأكيد المتعلقة بنوعية إجراءات المراجعة[12].

وقد قامت دراسة (Kida, T.E, 1984) بفحص عملية تقويم الأداء في خمس شركات مراجعة دولية واستنتجت أن أسلوب القيادة المتبع يؤثر في أبعاد محددة من الأداء في العمل[13].ويتفق ذلك مع مابينته أدبيات علم النفس السلوكي بأن المديرين الذين يتصفون بعلاقات إنسانية إيجابية في العمل يميلون إلى إعطاء درجات عالية بشكل عام، على الرغم من عدم وجود دلالات إحصائية مهمة لهذه النتيجة. وفي دراسة أخرى، استنتجت أن آراء فريق المراجعة له علاقة ايجابية بمستوى ونوع العلاقات الانسانية التي يتبعها مدير المراجعة أو المراجع الرئيسي في المستوى الإداري المتوسط ، ومن ثمَّ فإن أسلوب القائد الذي يتسم بنوع جيد من العلاقات الإنسانية في العمل له علاقة إيجابية مع متغيرات مثل: نوع العلاقات الإنسانية المتداخلة والقناعة في العمل[14].

وفي دراسة لاحقة أخرى (Mckinley,W. et. al. ,1996) وجدت أن المراجعين والمصرفيين لم يلاحظوا أن تقرير المراجعة للقوائم المالية قد تضمن مستوى تأكيد أعلى من المستوى الذي تضمنه تقرير المراجعة محدودة النطاق، و مع ذلك تبين أن درجة الفرق الملاحظ في مستوى التأكيد بين

[10] Glover, S.M. "The Influence of Time Pressure & Accountability on Auditors' Processing of Non – diagnostic Information ", Journal of Accounting Research, Vol.35,No.2,1997, pp:28 .

[11] Epstein, M.J. & Geiger, M.A., "Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap ",Journal of Accountancy, January,1994,pp:117.

[12] Johason, D., Pany, K., & White, R. Op. Cite. P:49.

[13] Kida, T.E."Perormance Evaluation and Review Meeting Characteristics in Public Accounting Firms", Accounting, Organisations, and Society, 1984.

[14] Pratt, J., and Jiambalvo, J."Relationships Between Leader Behavior and Audit Team Performance", Accounting, Organisations, and Society, 1982

التقريرين هي بالنسبة للمراجعين أكبر منها بالنسبة لبقية المستخدمين[15]. في حين لاحظ المستخدمون عدداً من الاختلافات بين عمليتي المراجعة الشاملة والمراجعة محدودة النطاق، إلا أن هذه الاختلافات لم تكن متوافقة مع مفاهيم مهنة المراجعة. علاوة على ذلك قامت دراسات أخرى في مطلع التسعينيات وأواخرها بالتركيز على أشكال الخلل الوظيفي وملاحظات القائمين على المراجعة والادارة داخل شركات ومكاتب المراجعة[16].

بينّت تلك الدراسات (Neebes, D.L., et.al. 1987; Glover, S.M., 1997; Epstein, M.J. & Geiger, M.A.,1994; Johason, D., et.al, 1983; Mckinley, W., et,al. 1996; Kida, T.E., 1984; Pratt, J., and Jiambalvo, J., 1982) أثر السلوك السلبي للمرؤوس في المنظمة من خلال قيامه وهو على علم بانتهاك قواعد نظام الرقابة الداخلية و إجراءاته. وقد أشارت إحدى الدراسات (Jawarski,B., J. & Young S.M, ,1992) بالمقصود بالخلل الوظيفي بشكل عام من خلال عدم تنفيذ خطوات الرقابة الموضوعة مسبقاً ضمن الهيكل التنظيمي للمنظمة أو أنظمة الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف المحددة مسبقاً، إذ يكون سلوك المرؤوس في المنظمة سلوكاً سلبياً من خلال قيامه وهو على علم بانتهاك قواعد وإجراءات أنظمة الرقابة الموضوعة مسبقاً[17]. كما أن هناك أدلة على وجود مستويات عالية من سلوك الخلل الوظيفي لدى المراجعين في شركات المراجعة[18]. و في محيط المراجعة، تمت مناقشة المشكلات المتعلقة بسلوك الخلل الوظيفي من خلال عدم قيام مهنة المراجعة بإتمام خطوات المراجعة دون التمييز بين طبيعة تقارير المراجعة[19]. وفي دراسة أخرى (Glover, S.M., 1997) حُدِّدت بعض المتغيرات التي تؤثر في درجة ثقة مديري المراجعة بالأسلوب المتبع في قيادة فريق عمل المراجعة، ومن ثم توصلت إلى استنتاجات تتعلق بحقيقة أن الاختيار المناسب لإجراءات خطط المراجعة خلال فترة زمنية، والقناعة بالعمل وفعالية الأداء الإداري في مهنة المراجعة هي أدوات رقابة مهمة تفيد في اتخاذ القرارات في المنظمات ومجالاً لدراسات بحثية مستقبلية[20].

وفي دراسة أحدث (Al-Halabi,N,1999) وجدت أن لنوع العلاقات الانسانية في تنفيذ إجراءات المراجعة تأثيراً مهماً و فعالاً في التقليل من السلوك السلبي واختلاف الملاحظات بين مهنة المراجعة

[15] Mckinley, W. Poneon, L. A. & Schick,A. G. "Auditors, Perceptions of Client Firms :the Stigma of Decline and the Stigma of Growth ", Accounting , Originations & Society, Vol.21,No.213,1996, p48.

[16] Kennedy,J. & Peecher, M.E. " Judging Auditors Technal Knowledge", Journal of Accounting Research,Vol35,no.2,1997.pp.116.

[17] Jawarski,B., J. & Young S.M."Dysfunctional Behaviuior & Management. Control :An Empirical Study of Marketing Managers", Accounting Organisations & Society,Vol.17.No,1992.49. Kennedy, J.& Peecher, M.E.Mckinley,W. Poneon, L.a.&Schick,A.G.Op.cit.pp:52 .

[18] Mckinley et. Al. Op. Cite, p 28.

[19] Kennedy, J.& Peecher, M.E.Mckinley,W. Poneon, L.a.&Schick,A.G.Op.cit.pp:121 .

[20] Glover, S.M OpCit.p:114.

وكان التأثير ضعيفاً فيما يتعلق بتقارير المراجعة[21]. وقدمت إحدى الدراسات دليلاً على أن متوسط عدد الأفعال والتصرفات التي تؤدي إلى تخفيض نوعية المراجعة يمكن أن يتناقص كلما كان الأسلوب الإداري القيادي الملاحظ من قبل مديري المراجعة يعكس مستويات عالية من العلاقات الإنسانية الإيجابية مع اتباع إجراءات رقابية رسمية في العمل، وقد استنتجت هذه الدراسة أن وجود مستويات عالية من أسلوب الهيكل التنظيمي لنظام الرقابة الرسمي في عمل المراجعة قد يساعد على استمرارية إعداد موازنات صارمة يمكن أن تؤدي على المدى الطويل إلى سلوك غير مرغوب فيه في العمل[22].

يمكن أن ينجم عن دور مهنة المراجعة إصدار رأي أو تأكيد سلبي يعلم القارئ بأنه نتيجة لتنفيذ إجراءات المراجعة لم يلفت نظر المراجع أي شيء يدعوه إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية لا تظهر بعدالة المركز المالي و ذلك في حدود التقارير المالية المصرح بها[23]. كما تتوقف درجة التأكيد في عملية المراجعة على مدى استقلال المراجع في أثناء عملية المراجعة عند إعداده لبرنامج وخطة المراجعة[24].

أظهرت دراسة (Mckinley, W., et,al. 1996) مدى ثقة مستخدمي القوائم المالية عن طريق التفريق بين مستويات دقة وملاءمة المعلومات المقدمة ودورمهنة المراجعة وإجراءات عملية المراجعة والمستوى الذي يمكن الحصول عليه من خلال القوائم المالية المدققة. إضافة إلى أن مستخدمي القوائم المالية قد يعتمدون مستوى محدداً من الثقة نتيجة اعتمادهم على تقارير المراجعة المختلفة رغم عدم توافقها وملاءمتها مع طبيعة ودرجة العمل الذي سيقع على عاتق المراجع[25]. ويعود سبب ذلك إلى أن مستخدمي القوائم المالية لايمكنهم إبداء ملاحظاتهم حول الفرق بين مضمون عملية المراجعة والتقارير الناتجة عن أعمال المراجعة وبين اعتقاد المستفيدين من القوائم المالية بوجود ثغرات ومشكلات في مضمون القوائم المالية. هذا وتستلزم عملية المراجعة في حد ذاتها اتخاذ

[21] Al-Halabi, N. "The Relationship Between Dysfunctional Behavior & Obstacles Facing Individuals in Auditing Offices",Irbid Lil-Buhooth Waldirasat, Irbid National University, Jordan. 1999.p140.

[22] Kelley, T. and Seiler, S.E." Auditor Stress and Time Budgets", The CPA Journal, 1992.

[23] Brown, T., Hatherly, D. and Innes ,J. "The Review Report :An Empirical Investigation " , Accounting & Business Research, vol.24,1993,pp.14 .

[24] Mckinley, W. Poneon ,L. A.& Schick, A. G. "Auditors, Perceptions of Client Firms :the Stigma of Decline and the Stigma of Growth ", Accounting , Originations & Society, Vol.21,No.213,1996, pp58.

[25] Mckinley, W. Poneon, L.A. & Schick, Op. Cit p:17 .

مجموعة من الإجراءات المحددة التي تشتمل على استفسارات من موظفي الشركة المساهمة، قيد الدراسة، إضافة إلى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية لمعلومات مالية وغير مالية[26].

ومع ذلك فإن تطبيق إجراءات المراجعة وإعداد تقارير المراجعة يتطلب القيام ببعض الإجراءات المعينة و التي قد يكون من المطلوب تنفيذها عند الإجابة على استفسارات وملاحظات المستفيدين والمستخدمين من داخل الشركة وقراء القوائم المالية المنشورة من خارج الشركة، مثل دراسة وتقويم بنية الرقابة الداخلية، وفحص السجلات المحاسبية، والحصول على أدلة إثبات مؤيدة يمكن استخدامها في الإجابة عن تلك الاستفسارات[27]. ولذلك فإن طبيعة و توقيت ونطاق الإجراءات المستخدمة عند تطبيق إجراءات المراجعة وإعداد تقارير المراجعة تقدم عادة أدلة إثبات كافية وملائمة للقيام بعملية المراجعة وذلك لتمكين المراجع من إبداء رأيه المهني[28].

بيّنت عدد من الدراسات اللاحقة عدم وجود استيعاب كامل لما ورد في بعض تفاصيل البيانات المالية المقدمة وكذلك ضعف أجهزة الرقابة الداخلية تحديدا[29]. وكذلك وجود عوامل توقفية (Contingent Factors) سائدة في الشركات السورية الخاصة تجعل من الضروري إلزام الشركات الخاصة تقديم المزيد من المعلومات المالية والنقدية يتم اعتمادها من قبل وزارة المالية لغايات التكليف الضريبي وغيرها من الجهات الرسمية الأخرى لغايات التصدير والاستيراد[30]. كما أن معظم الشركات الخاصة الكبيرة الحجم تولي مزيداً من الاهتمام بمعلومات التدفقات النقدية والافصاح عنها جنباً إلى جنب مع المعلومات المحاسبية القائمة على أساس الاستحقاق المحاسبي[31]. لذا نجد أنه لدى اتباع إجراءات المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة عموماً يكون هدف المراجع تقديم رأي مهني نحو مستوى

---

[26] Stawser, J. R. "The Role of Accountant Reports in Users Decision-making Processes: A Review of Empirical Research ",Journal of Accounting Literature , Vol. 10,1991 .pp:191.
Pound , G.D. "Negative Assurance Reporting - A Review of Practice and Conceptual Issues", Centre for research in Accountancy and Finance, Working Paper , Monash University ,1987 .p.1

[27] Gay, G.E. & Schelluch, P., "The Impact of the Long From Audit Report on Users' Perceptions of the Auditor's Role", The Australian Accounting Review, Vol.3 No.2, November, 1993.pp: 1-11 .

[28] دحدوح،حسين: "أثر استخدام الحاسوب في معايير المراجعة المقبولة عموماً".إربد للبحوث و الدراسات – جامعة إربد الأهلية - الاردن 1999.

[29] الخاطر، خالد، السامرائي، عدنان، " المراجعة التحليلية: دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطر- بحث ميداني" ، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثامن- العدد الأول- مايو - 2005 ص11.

[30] الحلبي، نبيل، "دور معلومات التدفقات النقدية في اتخاذ قرارات الاستثمار والاقتراض في الشركات السورية الخاصة- دراسة تطبيقية"، مجلة جامعة دمشق، 2005.

[31] Reichelstein, Stefan, "Providing Managerial Incentives: Cash Flows Versus Accrual Accounting", Journal of Accounting Research, 2000, Vol. 38, No. 2, pp: 243.
Al-Rashed W. E., " Funds Flows Reporting in Kuwait", The Arab Journal of Accounting, Vol.8, No.1 May, 2005 pp:86.

الثقة في تمثيل القوائم و التي تعدُّ من مسؤولية المحاسبين ونظام الرقابة الداخلي للشركة، إذ من المتوقع أن إعداد تقرير مراجعة للقوائم المالية بإطارها العام يعبرعن رأي موضوعي وإيجابي، كما يزودنا بمستوى عالٍ من التأكيد و لكنه غير مطلق، عن تمثيل وضع الإدارة.

ومن استعراض مواقف وملاحظات المستخدمين والمستفيدين من القوائم المالية يتوقع أن تظهر مشكلات تواجة مهنة المراجعة ودورالقائمين عليها في مدى الثقة ومدى الفائدة من القوائم المالية المستندة إلى معاييرالمراجعة ومعايير المحاسبة الدولية وبيان الوسائل والأساليب المتخذة للتغلب على تلك المشكلات وتحسين الأداء في الشركات السورية الخاصة.

منهجية البحث

قُسمت الدراسة استناداً إلى ذلك إلى قسمين رئيسين : القسم النظري المتمثل في الدراسات السابقة وتحليلها ومناقشتها، وبشكل خاص فيما يتعلق بالمتغيرين المتعلقين بالبحث، والثاني القسم العلمي المتمثل في (I) فرضيات البحث (II) أسلوب البحث.

(I) فرضيات البحث

استناداً إلى ماسبق يمكننا عرض فرضيات البحث الآتية:

1- ليس لمشكلات الخلل الوظيفي وإجراءات المراجعة تأثير في الثقة بالقوائم المالية الختامية المعّدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

2- ليس لمشكلات الخلل الوظيفي وإجراءات المراجعة تأثير في الفائدة من القوائم المالية الختامية المعّدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

3- ليس هناك اختلافات في مواقف وملاحظات المشاركين بالبحث في الوسائل والأساليب المتخذة للتغلب على المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة وتسهم في تحسين الأداء واتخاذ القرارت في الشركات السورية الخاصة.

(II) أسلوب البحث

مجتمع الدراسة ووسيلة جمع المعلومات

تمت دراسة 20 قائمة مالية مدققة وفق تقارير المراجعة المقبولة عموماً لعشرين شركة من الشركات الخاصة السورية التي تهدف إلى تحقيق الربح والرائدة في القطاعات الصناعية والتجارية والخدمية في مدينة دمشق وريفها، وذلك استناداً إلى عدد العمال والموظفين القائمين على أعمالهم بالشركة ورقم الأعمال وكتلة رأس المال المستثمر وطريقة عرض هيكلها التنظيمي، وغيرها من المزايا التنظيمية والرقابية الأخرى مثل حصول الشركة على شهادة الآيزو وتأكيد الجودة. كما أُعدّت

استمارة استبانة (الملحق –أ-) تتضمن أسئلة عن أهداف البحث موجهة إلى عينة البحث المؤلفة من ثلا ث مجموعات: مجموعة مهنة المراجعة، و مجموعة الإداريين والمحاسبين، ومجموعة المالكين في الشركات المختارة،(الجدول رقم 1). وقد أُستخدِم أسلوب الإرسال بالبريد الرسمي وأسلوب الجهود الشخصية للباحث لإتمام عملية جمع المعلومات. وحدِّدت المتغيرات الخاصة بردود فعل عينة البحث والمتعلقة بمواقف وملاحظات المشاركين بالاستبانة عن المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة في الشركات السورية الخاصة.

الجدول (1) متغيرات البحث

المتغيرات	البنودالمتعلقة بأهم المشكلات
1- مستوى الثقة بالقوائم المالية (البنود 1-5)	1- مدى حصول مستخدمي القوائم المالية على تأكيد مطلق بخلو تلك القوائم من البيانات الكاذبة (أو عدم حصولهم على هذا التأكيد). 2- مدى اتفاق مهنة المراجعة مع السياسات المحاسبية المستخدمة ضمن القوائم المالية و مدى تأكدهم (أو عدم اتفاقهم حيال ذلك). 3-مدى الثقة بصحة وعدالة القوائم المالية من حيث كونها تقدم رأياً صحيحاً وعادلاً. 4- مدى الثقة بالقوائم المالية في اتخاذ القرارات المختلفة (او أنها غيرموثوق فيها في اتخاذ القرارات المختلفة). 5-مدى المساهمة في إيصال نطاق عمل المراجعة إلى المستفيدين منها بوضوح.(أو أنها لاتسهم في مضمون هذا البند).
2- مدى فائدة القوائم المالية في الرقابة واتخاذ القرارات الاقتصادية (البنود 6-15)	6- مدى الفائدة من القوائم المالية المدّققة وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة عموماً والتي جرت عليها أعمال المراجعة في الرقابة على أداء الشركة (أو أنها ذات فائدة غير محدودة). 7- مدى الفائدة في اتخاذ القرارات المختلفة و قدرتها على التعبير.(أو أنهاغير مفيدة في اتخاذ القرارات المختلفة). 8- مدى الفائدة في معرفة كفاءة أداء الإدارة داخل الشركة أو الوحدة الاقتصادية التي تهدف إلى تعظيم الربح (أو عدم الفائدة في تقويم الأداء). 9- اكتشاف جميع أنواع الغش. (أو عدم القدرة على اكتشاف الغش). 10- دراسة بنية الرقابة الداخلية في المشروع. (أو إخفاق نظام الرقابة الداخلية في المشروع). 11-طريقة عرض السجلات المحاسبية. (أو عدم القدرة على طريقة عرض السجلات المحاسبية). 12-المسؤولية المهنية في إعداد القوائم المالية (أو عدم المسؤولية عن إعداد القوائم المالية). 13-منع حدوث الغش (أو عدم القدرة على منع حدوث الغش). 14-التحيز و الموضوعية (أو عدم المسؤولية عن التحيز والموضوعية). 15-المحاكمة العقلانية عند اختيار إجراءات المراجعة التحليلية وصياغة مضمون تقارير المراجعة للمستفيدين منها (أو عدم القناعة بإجراءات المراجعة المطبقة بالشركة).

تم استخدام البنود أعلاه على أن كلاً منها يمثل البند 1 في مقياس ليكرت المؤلف من خمس نقاط كما يأتي: النقطة (1) تمثل دائماً و النقطة (2) تمثل غالباً. والنقطة (3) تمثل أحياناً. والنقطة (4) تمثل نادراً والنقطة (5) تمثل أبداً. في حين استخدمت البنود بين قوسين لتكون النقيض لها أي أن كلاً منها يمثل البند رقم 5 وفق مقياس ليكرت (ذي النقاط الخمس).

يبين الجدول رقم (2) توزيع مجموعات المستفيدين من القوائم المالية (عينة البحث) ونسب استجاباتهم والاختبارات الإحصائية التي تقيس الاختلافات بين عينة البحث حول متغيرات البحث (درجة الثقة ومدى الفائدة من القوائم المالية في تقويم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية) وتحديد المشكلات التي تواجهها مهنة المراجعة في الشركات السورية الخاصة. تمت متابعة البريد المعاد ومع ذلك تعذر الحصول على عدد من المشاركين، و لم تظهر اختبارات Mann –Whitney- Tests التي تقيس الاختلافات بين الاستجابات المبكرة و الاستجابات المتأخرة لموضوع البحث أية فروق جوهرية في الإجابات عن مواقف وملاحظات المشاركين بالبحث في المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة في الشركات السورية الخاصة.

الجدول (2) توزيع عينة البحث و نسب الاستجابة

المجموعة	المراجعون	المحاسبون /الإداريون	المالكون ♣	المجموع
-العدد الكلي للمشاركين بالبحث	63	56	32	151
-إجابات غير قابلة للاستخدام	19	16	15	50
-بريد معاد دون إجابات	12	11	- -	23
-المشاركون فعليا في عينة البحث	32	29	17	78
نسبة الاستجابة للعينة (%)	%51	%52	%53	%52

♣ قام الباحث من خلال المقابلات معهم بشرح مضمون الاستبانة نظرا لأهمية دورهم وملاحظاتهم في

تحديد المشكلات التي تواجه المهنة وأساليب التغلب عليها، كما بذل الباحث المزيد من الجهد والوقت لشرح بعض المفاهيم التي تضمنتها الاستبانة.

تحليل نتائج الدراسة و مناقشتها

عُرضت البنود الخاصة بالقوائم المالية لعينة الدراسة المتعلقة بالمتغيرين اللذين سبق عرضهما (مستوى الثقة ومدى فائدة القوائم المالية) مع تفصيل البنود المتعلقة بكل متغير على حدة في الجدولين 3و4، على التوالي. حيث حُلِّلت النتائج المتعلقة بالبنود استناداً إلى كل متغير حسب صلته بموضوع البحث مع الاستجابات الاساسية لكل مجموعة من مجموعات عينة البحث وملخص لنتائج & Mann –Whitney -U-Tests Anova Tests الاختبارات التي تقوم على المقارنة بين كل من المجموعات السابقة لاختبار فرضيات البحث.

أولاً : النتائج المتعلقة بالملاحظات حول المتغير الأول للبحث - درجة الثقة بالقوائم المالية المعّدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية

عُرضت نتائج مقياس ليكرت المستخدم سابقاً و ذلك للبنود المتعلقة بعامل درجة الثقة في الجدول رقم (3). يشير الجدول إلى توافق الملاحظات المتعلقة بدرجة الثقة بالقوائم المالية المعدة استناداً إلى معايير المحاسبة الدولية بهدف تحديد المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة. و قد نتج عن استخدام درجات Z و مستويات أهمية الاختلافات بين المتغيرا ت في اختبارات Mann-Whitney والتي أعدّت لمقارنة الاختلافات الجوهرية الملاحظة بين جميع البنود المتعلقة بالمشكلات التي يلاحظها المشاركين بالبحث وجود تأثيرملاحظ جوهريا بين سلوك الخلل الوظيفي ودرجة نوعية إجراءات المراجعة فيما يتعلق بمدى الثقة بالقوائم المالية.

عند استخدامه لبيان الاختلافات بين مجموعات Mann - Whitneyونتج عن اختبار المستفيدين من القوائم المالية للبنود المتعلقة بالمشكلات التي يلاحظها المشاركون بالبحث خمسة فروق جوهرية تتعلق بسلوك الخلل الوظيفي وثلاثة فروق جوهرية تتعلق بنوعية إجراءات المراجعة. إذ تشير هذه الفروق إلى اختلافات في ملاحظات كل مجموعة من مجموعات المستفيدين من القوائم المالية نحو عامل درجة الثقة ومدى تقويمهم للمشكلات المتعلقة بسلوك الخلل الوظيفي ونوعية إجراءات المراجعة وذلك وفقاً للأسئلة الخمسة المخصصة لهذا المتغير والمبّينة بالجدول رقم (1) والنتائج المبيّنة بالجدول رقم (3).

الجدول رقم (3) نسب الاستجابات للأسئلة الخمسة المتعلقة بدرجة الثقة بالقوائم المالية

بنود المتغير الأول للبحث	مشكلات المراجعة	مجموعات عينة البحث			الاختلافات بين مجموعات عينات البحث		
		القائمون على أعمال المراجعة	الإداريون/ المحاسبون	المالكون	القائمون على أعمال لمراجعة مع المحاسبين	القائمون لى أعمال المراجعة مع المالكين	المحاسبون مع المالكين
1- مدى خلو القوائم المالية من البيانات الكاذبة	أ. سلوك الخلل الوظيفي	*2.45	*3.40	*3.53	* *C	* *C	
	ب- نوعية إجراءات عملية المراجعة	*1.05	* 1.9	*2.65		* *C	
	مستوى الاحتمال P >		0.01	0.01			

2- مدى توافق أعمال المراجعة مع السياسات المحاسبية الحالية	أ- سلوك الخلل الوظيفي	*3.67	*3.59	*3.43	* *C	* *C	
	ب- نوعية إجراءات المراجعة	*2.11	*2.87	*2.89			* *B
	مستوى الاحتمال P <	0.01		0.05			
3-مدى صحة القوائم المالية وعدالتها	أ. سلوك الخلل الوظيفي	*3.67	*1.85	*2.97	* *C	* *C	* *B
	ب- نوعية إجراءات المراجعة	1.98	*2.7	*2.91		* *C	* *C
	مستوى الاحتمال P <		0.05	0.01			
4- درجة الثقة أو عدم الثقة بخلو القوائم من حوادث الغش	أ- سلوك الخلل الوظيفي	*2.78	*2.88		* *C	* *C	* *B
	ب- - نوعية إجراءات المراجعة	2.63	*3.05			* *C	
	مستوى الاحتمال P <	0.05	0.01				
5- درجة الثقة أو عدم الثقة بأن القوائم المالية تسهم بخدمة المستفيدين والمستثمرين	أ ا سلوك لخلل الوظيفي	1.75	2.21	2.51	* *B		
	ب- نوعية إجراءات المراجعة	1.53	1.79	2.12	* *B		* *A
	مستوى الاحتمال P <	0.10	0.05				

* تمثل Z درجات في اختبار Mann- Whitney التي تقارن الاختلافات الجوهرية لأهم المشكلات التي تواجه المشاركين بالبحث وذلك عند مستويات الاحتمال المشار إليها .

* * تمثل Z في اختبار Mann-Whitney التي تميز الفروق الجوهرية بين المجموعات المشار إليها على أساس ثلاثة مستويات احتمالية كما يأتي: (A) 0.1 > - (B) 0.05 > - (C) 0.01 >).

يشير مستوى الاستجابات (وفق قيمة Z ولمستوى احتمال واحد بالمئة -الجدول رقم 3) إلى أن القائمين على مهنة المراجعة على وعي بعدم قدرة مهنة المراجعة على تقديم تأكيد مطلق بأن القوائم المالية لاتحتوي أية بيانات كاذبة جوهرية (السؤال الأول)، ومع ذلك فقد كان لدى المراجعين اعتقاد أكبر حول درجة التأكيد التي يمكن أن يقدمها تقرير المراجعة بالمقارنة مع مواقف وملاحظات الإداريين / المحاسبين والمالكين. ويشير ذلك إلى وجود تفاوت في تقدير مشكلات أعمال المراجعة

بين المستفيدين من القوائم المالية في هذا المجال. إذ يتمتع المراجعون بسلطة أقوى بشكل جوهري من السلطة التي يتمتع بها المحاسبون والإداريون.

وقد وجد من ملاحظات مجموعات عينة البحث كافة أن مستوى التأكيد الذي تم الحصول عليه في حال كان هناك سلوك وظيفي (سلوك وظيفي سلبي) يتمثل في اتباع أعمال المراجعة أقل كثيراً من المستوى الذي تم الحصول عليه في حال تم اتباع سلوك خلل وظيفي (سلوك وظيفي إيجابي) وكما يبدو فإن المراجعين يعتقدون بأن عملهم يضيف درجة ثقة أكبر إلى التقرير المالي، في حين لم يكن ذلك في إجابات باقي المجموعات من معّدي التقارير المالية ومستخدميها.

يعدُّ مستوى التأكيد الذي تقدمه مهنة المراجعة مهماً بشأن مصداقية القوائم المالية المعّدة وفقاً للمبادىء المحاسبية المقبولة عموماً. وقد يعود سبب هذا التغير في تفاوت توقع المشاركين بالبحث وتقديراتهم إلى ضعف أداء بعض المراجعين، ولذلك نجد أن هناك حاجة ملحة نحو تطوير المهنة لتأخذ بالجانب المهني من خلال تحسين أداء عملية المراجعة وتخفيض عدد حالات الإخفاق التي تواجهها هذه المهنة عن طريق تطوير إجراءات المراجعة كلما كان ذلك ضرورياً و التأكيد على ضرورة الالتزام بمعايير المراجعة المقبولة عموماً وتطوير نوعية الإجراءات الرقابية المتخذة.

يشير مستوى الاستجابات بوجود اتفاق بين مهنة المراجعة حول طبيعة السياسات المحاسبية المستخدمة ضمن القوائم المالية (السؤال الثاني)، إذ لم تكن هناك فروقات تذكر بين مجموعات المستفيدين من القوائم المالية. ولكن من جهة أخرى كانت ملاحظات المراجعين و المالكين نحو مشكلات السلوك الوظيفي عند إعداد التقارير المالية أقوى بشكل جوهري من ملاحظاتهم نحو مشكلات نوعية وإجراءات عملية المراجعة.

جاء في اجابات مجموعات عينة البحث كافة أنّ مشكلات عمل المراجعة تتمثل في عدم صحة القوائم المالية وعدالتها (السؤال الثالث) و مع ذلك فقد كانت ملاحظات المستفيدين من القوائم المالية نحو المشكلات المتمثلة بسلوك الخلل الوظيفي وتأثيره في مدى صحة القوائم المالية وعدالتها أقوى بشكل جوهري مقارنة بمشكلات نوعية إجراءات عملية المراجعة وذلك لدى مجموعات عينة البحث كافةَ. وقد كانت هذه الاستجابات متفقة مع مستوى التأكيد المتخذ في جميع البنود المعروضة من المشاركين حول المشكلات في أعمال المراجعة. وكان لدى المراجعين اعتقاد أقوى بشكل جوهري حول تأثير سلوك الخلل الوظيفي في صحة القوائم المالية وعدالتها مقارنة بمجموعتي المستخدمين، الإداريين والمالكين.

كما بيّنت الدراسة عدم وجود اختلافات بين الإداريين و المحاسبين في كون القوائم المالية خالية من حوادث الغش (السؤال الرابع). ولكن تبين وجود فروق جوهرية بين المراجعين نتيجة اعتقادهم أن

متغير سلوك الخلل الوظيفي لمستخدمي القوائم المالية أكثر تأثيرا من نوعية إجراءات المراجعة كمشكلة مهمة تسهم في مدى الثقة بخلو القوائم المالية في الشركات السورية الخاصة من حوادث الغش، في حين كان اعتقاد المالكين بأن متغير نوعية إجراءات المراجعة أكثر تأثيراً من مشكلة السلوك السلبي كمشكلة تسهم في مدى الثقة بالقوائم المالية. وقد تبين من مستوى الاستجابات وجود اتفاق في كون الشركة غير خالية من حوادث الغش، كما أنها متفقة مع التعريف المحدّد للقيود الملازمة لعملية المراجعة في أدبيات وقواعد السلوك المهنيَ.

نستنتج من ذلك أنه من الواجب إعلام المالكين أو المساهمين بأن مسألة منع حدوث حوادث الغش لاتعد مسؤولية المراجعين و إنما هي مسؤولية الإدارة. وعلى الرغم من وجود مشكلات في أعمال المراجعة والمراجعين تتعلق بمسألة منع حوداث الغش إلا أن هذه المشكلات لاتظهر عند اعتماد تقارير المراجعة بشكلها النهائي، كما أن لدى المالكين توقعاًت بأن مسؤولية المراجع في منع حوداث الغش مسؤولية غير جوهرية عند مقارنتها بالمسؤولية التي تقع على عاتق الإداريين والمحاسبين، كما أشارت معايير المراجعة المقبولة عموماً بوضوح إلى أن مسألة منع حوادث الغش تعدُّ مسؤولية الإدارة.

ولم يتم اكتشاف اختلافات جوهرية بين نوعين من مشكلات المراجعة نحو مايأتي: ما تأثير نوع السلوك الوظيفي للمراجع؟ و هل تمّ إيصال نطاق عملية المراجعة إلى المستخدمين بوضوح؟ (السؤال الخامس). وعلى الرغم من عدم وجود فروق جوهرية (كما تبين قيمة Z في اختبار Mann-Whitney في الجدول رقم 3) بين مجموعات المستفيدين من القوائم المالية لهذين النوعين من المشكلات كانت إجابات المالكين أقل من إجابات الإداريين والمحاسبين حول نوع السلوك الوظيفي للمراجعين. وقد كان المستوى العام للإجابات يدور حول المعدل الوسطي من نطاق مقياس ليكرت الذي يشير إلى وجود اختلافات في ملاحظات المشاركين بالبحث نحو هذا البند. ولعل رغبات وأهداف المستفيدين من القوائم المالية قد أسهم في هذا الاعتقاد وأدى إلى التوصل لمثل تلك الفروقات الجوهرية في مواقف وملاحظات المشاركين بالبحث. ومع ذلك نرى أنه ما تزال هناك حاجة ملحة لإجراء توسيع في صياغة تقارير المراجعة من أجل تحسين عملية إطلاع الجمهور على درجة العمل المتخذة في إجراءات عملية المراجعة، فهي تعدُّ بذلك وسيلة لتعليم الجمهور وتعريفه بالمواضيع المرتبطة بنوعية عملية المراجعة.

استناداً إلى قيم Z والمتوسطات المبينة في الجدول رقم 3' تشير النتائج السابقة إلى رفض الفرضية الأولى للبحث بأنه ليس لمشكلات الخلل الوظيفي وإجراءات المراجعة تأثير في الثقة بالقوائم المالية الختامية المّعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية. ويتضح أن معظم استجابات المشاركين بالبحث

تتمحور حول المشكلات الآتية: التلاعبات المحاسبية (أو مايدعى بالمحاسبة الإبداعية) – نوع السلوك الوظيفي - الرضى الوظيفي بالعمل- السلوك الوظيفي للمحاسبين والإداريين (مثل المحسوبيات بين المستويات الإدارية المختلفة) – تأثير نوعية إجراءات المراجعة.

ويرى الباحث أن أسباب وجود تلك المشكلات ووجود اختلافات في مواقف وملاحظات المشاركين بالبحث تعود إلى وجود اختلاف في درجة العمل و درجة التأكيد على الرأي السلبي أو الرأي الإيجابي للمراجع وعدم تدريب المراجعين على مضمون معايير المراجعة المقبولة عموماً، إذ يشير عدد لابأس به من المشاركين بالبحث إلى اتباع الأعراف في أعمال المراجعة والعناوين الرئيسية لما يعرف بمعايير المراجعة الخاصة بالبيئة السورية.

ثانياً: النتائج المتعلقة بالملاحظات حول المتغير الثاني للبحث- فائدة القوائم المالية المعّدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في الرقابة على أداء الشركة واتخاذ القرارات الاقتصادية

عُرضت نتائج مقياس ليكرت ذي النقاط الخمس للبنود المتعلقة بفائدة القوائم المالية استناداً إلى القوائم المالية المصّدق عليها من قبل القائمين على مهنة المراجعة (الجدول رقم 4). وقد نتج عن استخدام درجات z ومستويات أهمية الاختلافات في اختبارات Mann-Whitney والتي أعدت لمقارنة الاختلافات الجوهرية الملاحظة بين سلوك الخلل الوظيفي ونوعية إجراءات المراجعة لكل مجموعة من مجموعات عينة البحث سبعة فروق جوهرية، إذ تشير إلى وجود اختلافات واضحة في ملاحظات المشاركين بالبحث نحو أهمية المقارنة لبنود المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة والتي تعكس أثراً سلبياً على فائدة القوائم المالية في الرقابة على الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية (الأسئلة من 6- 15 كما هو مبيّن في الجدول رقم (4)). كما نتج عن اختبار Mann-Whitney عند تفريقه بين مجموعات المستفيدين من القوائم المالية لبنود مشكلات المراجعة أربعة فروق جوهرية تتعلق بنوعية إجراءات المراجعة إذ تشير هذه الفروق إلى الاختلافات في ملاحظات كل مجموعة من مجموعات عينة البحث نحو المواضيع الواردة في بنود نوعية إجراءات المراجعة وتأثيرها في فائدة القوائم المالية في الرقابة على الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية.

وقد كانت ملاحظات القائمين على مهنة المراجعة واضحة فيما يتعلق بمدى الفائدة من القوائم المالية التي تأثرت بمشكلات نوع السلوك الوظيفي ونوعية إجراءات المراجعة في الرقابة على أداء الشركة. وكانت مواقف وملاحظات المالكين أقل بشكل جوهري من اعتقاد مواقف وملاحظات الإداريين والمحاسبين حول وجود تأثير كبير لسلوك الخلل الوظيفي في الفائدة من القوائم المالية. ولم تكن

هناك اختلافات بين مجموعات المشاركين فيما يتعلق بأهمية نوعية إجراءات المراجعة، إلا أنه ومع ذلك فقد كان مستوى استجاباتهم يشير إلى ضعف اعتقادهم بمدى هذه الفائدة في الرقابة على أداء المنشاة (السؤال السادس).

وكان اعتقاد المالكين بأهمية تأثير سلوك الخلل الوظيفي في فائدة القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية أقوى جوهرياً من اعتقادهم بمدى تحقق هذا التأثير مقارنة بمشكلات نوعية إجراءات المراجعة. كما كانت ملاحظات المالكين والمراجعين أقوى بشكل جوهري من اعتقاد الإداريين والمحاسبين حول تأثير مشكلات سلوك الخلل الوظيفي في فائدة القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية. ومع ذلك نجد أن مستوى استجابات مجموعات عينة البحث كان يشير إلى التقليل من جدوى وفائدة القوائم المالية التي لم تخضع لعملية المراجعة الدورية وما يصاحب ذلك من عدم اتباع إجراءات المراجعة وفق معايير المراجعة المقبولة عموماً. وظهرت فروق جوهرية بين استجابات مجموعات عينة البحث حول مشكلات سلوك الخلل الوظيفي وتأثيرها في نوعية الإدارة وأسلوب العمل الإداري ضمن المستويات الإدارية المختلفة بالشركات الخاصة- ضمن القطاعات الصناعية والتجارية والخدمية- في سورية (السؤال السابع).

الجدول (4)المتغير المتعلق بمدى فائدة القوائم المالية في اتخاذ القرارت الاقتصادية اختبارات فروق الاستجابات بين مجموعات عينة البحث

بنود المتغير الثاني للبحث	مشكلات المراجعة	مجموعات عينة البحث			الاختلافات بين مجموعات عينة البحث		
		القائمون على أعمال المراجعة	الإداريون/ المحاسبون	المالكون	قائمون على أعمال المراجعة مع المحاسبين	قائمون على أعمال المراجعة مع المالكين	محاسبون مع المالكين
6- مدى الرقابة على أداء الشركة /مستوى الاحتمال P< 0.05 0.01	أ-سلوك الخلل الوظيفي	*3.21	*2.95	2.23	C**	C**	
	ب- نوعية إجراءات المراجعة	3.01	*3.08	1.98		B**	

7- مدى فائدة في اتخاذ القرارات / مستوى الاحتمال P > 0.01 0.1	أ- سلوكا للخلل الوظيفي	3.1*	2.91 *	2.32 *	* *C	* *C	* *A
	ب- نوعية إجراءات المراجعة	2.97	2.71	2.13		* *A	
8-مدى كفاءة الادارة من خلال القوائم المدققة والمعدة وفق ل GAAP و GAAS / مستوى الاحتمال P > 0.05 0.01	أ- سلوك الخلل الوظيفي	2.15	2.35*	2.21	* *C		
	ب- نوعية إجراءات المراجعة	2.11	2.25	2.11		* *B	
9- مدى ا اكتشاف الغش مستوى الاحتمال P > 0.01 0.05	أ- سلوك الخلل الوظيفي	2.89*	2.86*	2.32	* *C	* *C	* *B
	ب- نوعية إجراءات المراجعة	2.71	2.41	2.12		* *C	
10-مدى تعزيز نظام الرقابة الداخلية مستوى الاحتمال P > 0.01	أ- سلوك الخلل الوظيفي	2.89*	2.17*	2.41*	* *C	* *C	
	ب- نوعية إجراءات المراجعة	2.25	2.09	2.33*	* *C		
11- مدى تجنب الممارسات المهنية المغلوطة في التسجيل المحاسبي / مستوى الاحتمال P > 0.01	أ- سلوك الخلل الوظيفي	2.11*	2.30*	2.47	* *C		
	ب- نوعية إجراءات المراجعة	2.08	2.18	2.14			
12- مدى تقويم الأداء مستوى الاحتمال P > 0.05	أ- الخلل الوظيفي	2.91	2.85	2.31			* *B
	ب- نوعية إجراءات المراجعة	2.75	2.62	2.11		* *B	
13- إمكانية منع التلاعبات المحاسبية مستوى الاحتمال P > 0.01 0.1	أ- الخلل الوظيفي	2.45*	2.75*	2.31	* *C	* *C	
	ب- نوعية إجراءات المراجعة	2.03	2.05	2.13	C		* *A
14- مدى كشف التحيز والموضوعية مستوى الاحتمال P > 0.01 0.05 0.1	أ- سلوك الخلل الوظيفي	2.51*	2.27	2.17	* *B	* *C	
	ب- نوعية إجراءات المراجعة	2.11	2.01	2.07			A
15- مدى اعادة صياغة مضمون تقارير المراجعة بشكل متكرر مستوى الاحتمال P > 0.01 0.05	أ- سلوك الخلل الوظيفي	2.96*	2.68	2.29	* *C	* *B	
	ب- نوعية إجراءات المراجعة	2.23	2.51				

* تمثل Z درجات في اختبار Mann- Whitney التي تقارن الاختلافات الجوهرية لأهم المشكلات التي تواجه المشاركين بالبحث وذلك عند مستويات الاحتمال المشار إليها .

* * تمثل Z في اختبار Mann-Whitney التي تميز الفروق الجوهرية بين المجموعات المشار إليها على أساس ثلاثة مستويات احتمالية كما يأتي: (A) 0.1 > - (B) 0.05 > - (C) 0.01>.

يبين المعدل الوسطي للإجابات المتعلق بمدى كفاءة الادارة في تحسين القوائم المدققة وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة عموماً والمعّدة وفقاً للمبادىء المحاسبية المقبولة عموماً، إلاّ أن مجموعات عينة البحث كافة كانوا حياديين ولم يتحيزوا إلى أي من الصفتين المتضادتين المميزتين لهذا البند. ونتيجة لذلك اعتقدت المجموعات المشمولة بالعينة كافة بأن وجود مشكلات سلوك الخلل الوظيفي ونوعية إجراءات المراجعة يمكن أن يقدم معلومات مهمة عن الطريقة التي تتم بها ادارة الشركة. وقد جاءت هذه النتائج متفقة مع الآراء المهنية والتي تشير إلى أن الرأي العام حول مشكلات المراجعة هو رأي يخص القوائم المالية فقط ولا يمكنه أنْ يفيد في التقريرعن مدى كفاءة و كفاية الإدارة في المنشاة الاقتصادية (السؤال الثامن).

تبيّن نتائج الدراسة وفق الجدول رقم (4) بأن مجموعات عينة البحث كافةً تعتقد بعدم قدرة القوائم المالية الحالية للشركات الخاصة على اكتشاف الغش. حيث هناك توافق بين مجموعات عينة البحث نحوعجز هذه القوائم عن اكتشاف الغش لأنها غالباً ماتعد متأخرة وتفقد مصداقيتها نتيجة مرور الزمن ولاتكون الاستفادة منها الا بعد أن تكون الأحداث التاريخية لصفقات الأعمال قد تمت فعلاً وجرت التسويات المتفق عليها تمهيداً للإعداد النهائي للقوائم المالية (السؤال التاسع).

وعن بنية نظام الرقابة الداخلية فقد بيّنت مجموعات عينة البحث وجود ضعف واضح في أدوات الرقابة الداخلية مع الاعتماد على أدوات الرقابة غير الرسمية (مثل: المشاركة في إعداد الموازنات التقديرية- استخدام البيانات الإحصائية- الاستفادة من تقارير الحالة الاقتصادية) أكثر من الاعتماد على أدوات الرقابة الرسمية. كما أن عدم وجود أطر إدارية ومحاسبية كفوءة يسهم في ضعف بنية نظام الرقابة الداخلية في الشركات السورية الخاصة. حيث هناك فروق جوهرية بين اعتقاد المراجعين من جهة وبين اعتقاد المحاسبين والمالكين من جهة أخرى، مع ملاحظة توافق غير ملاحظ جوهريا بين كل من المحاسبين والمالكين (السؤال العاشر).

أما مايتعلق بالسلوك السلبي للإداريين والمحاسبين فقد بدا واضحاً لدى المشاركين كافةً بالبحث من خلال بيان رأيهم وملاحظاتهم لمواضيع وبنود أخرى ضمن إجاباتهم عن أسئلة الاستبانة بأن هناك ممارسات مغلوطة مهنياً مثل: عدم إكمال إجراءات الدورة المستندية للمخازن، وعدم إتمام دورة المحاسبة عن العقود قصيرة ومتوسطة الأجل، وما يعكس ذلك عدم امكانية كشفها بالوقت المناسب

مع وجود عرقلة إدارية بحال وجود تغير متكرر في الأطر الوظيفية بعد حدوث مثل تلك الممارسات، إضافة إلى عدم المبالاة بأهمية قوائم التدفقات النقدية ومضمونها (السؤال الحادي عشر).

وفيما يتعلق بممارسات السلوك الإداري وما تعكسه من آثار سلبية (مثل تطبيق المحسوبيات ضمن المستويات الإدارية المختلفة والتي تعرقل تطبيق الأساليب العلمية في تقويم الأداء للمستويات الإدارية أو الأنشطة التنفيذية في الشركة) بينّت مجموعات عينة البحث توافقاً ضمنيا للتعبيرعن أهمية مثل تلك الممارسات في الشركات السورية الخاصة (السؤال الثاني عشر).

وفيما يخص التلاعبات المحاسبية (أو مايدعى بالمحاسبة الإبداعية) فقد تبين أنها موجودة من خلال الممارسات العملية للمهنة ومايعكس ذلك من مشكلات تتمثل في سلوك سلبي لدى المحاسبين واتفاقهم مع الإداريين لتكوين رأي مهني ملائم تصبح رقابته من قبل مهنة المراجعة أمراً أكثر صعوبة. فقد ظهر اعتقاد المالكين على وجه الخصوص بأن تلك الممارسات موجودة ويبرر بعض المشاركين بالبحث أن إحداث ادارة الرقابة والتدقيق ضمن أنشطة الشركة يعدّ تعبيراً عن رغبة الإدارة العليا في مواجهة تلك الممارسات والعمل على الحّد منها (السؤال الثالث عشر).

وأظهرت الدراسة أن ممارسات التحيز في عرض البيانات المالية لدى المحاسبين والمالكين من جهة والمحاسبين والإداريين من جهة أخرى يجعل الاعتقاد أقوى لدى المراجعين في مزيد من التأثير القوي لسلوك الخلل الوظيفي في هذا البند. وقد بينّت ردود فعل المشاركين بالبحث أن تطبيق هذه الممارسات تتم بشكل كبير عند إعداد القوائم المالية السنوية (السؤال الرابع عشر).

تلك المشكلات تتفاقم وتصبح عثرة أمام مهنة المراجعة، وقد أشار معظم المراجعين المشاركين في عينة البحث إلى أن إعادة صياغة التقارير المالية في نهاية السنة المالية بشكل متكرر يكون مؤشراً على تأثير سلوك الخلل الوظيفي لدى المحاسبين والإداريين في تقرير مدى الفائدة من القوائم المالية في خدمة المستفيدين (السؤال الخامس عشر).

تأسيساً على ذلك، فانه رُفضت الفرضية الثانية للبحث حيث بينّت نتائج الدراسة أن لمشكلات الخلل الوظيفي ونوعية إجراءات المراجعة تأثيراً في الفائدة من القوائم المالية الختامية المعّدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية .

ثالثاً: النتائج المتعلقة بالملاحظات حول الوسائل والأساليب المتخذة للتغلب على المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة وتسهم في تحسين الأداء واتخاذ القرارت الاقتصادية

إن تحليلنا السابق يركز على المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة وأثر مشكلات سلوك الخلل الوظيفي ونوعية إجراءات المراجعة في الثقة والفائدة من القوائم المالية لتقويم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية. أما تحليلنا الآن فيركز الاهتمام على أهمية ودور المشاركين بالبحث من مختلف فئاتهم في التغلب على المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة في الشركات السورية الخاصة (n=20).

ولتحقيق ذلك فقد استخدمت اختبارات ANOVA لبيان التفاعلات بين المتغيرات المستقلة المتمثلة بمجموعات عينة البحث (مجموعة المالكين ومجموعة الإداريين/ المحاسبين ومجموعة المراجعين) ومتغيري سلوك الخلل الوظيفي ونوعية إجراءات المراجعة من جهة، والمتغيرات التابعة المتمثلة بمدى الثقة والفائدة من القوائم المالية في تلك الشركات من جهة أخرى، كما هو مبين في الجدولين 5 و6.

وفيما يتعلق بسلوك الخلل الوظيفي يبين الجدول رقم (5) وجود أهمية لتأثيرات المتغيرات المستقلة في الثقة والفائدة من القوائم المالية لمستوى دلالة إحصائية 10% ، إذ بلغت أهمية F 6%. وتبين النتائج في الجدول رقم (6) أن هذه التأثيرات أقل أهمية من حيث الدلالة الاحصائية إذ بلغت أهمية قيمة F 13%. إن التحليل لهذه الظاهرة يؤكد زيادة أهمية مشكلات الخلل الوظيفي مقارنة بنوعية إجراءات المراجعة نحو الثقة والفائدة من القوائم المالية لتقويم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية في الشركات السورية الخاصة. كما تبين نتائج الجدول رقم (6) أن مواقف القائمين على مهنة المراجعة وملاحظاتهم تتمثل في حل بعض المشكلات الخاصة بنوعية إجراءات المراجعة في بيئة عمل المراجعة من خلال اختصار في خطوات المراجعة وصولاً إلى إعداد خطة مراجعة أكثر فعالية، ومن ثمّ حل تلك المشكلات بشكل فردي دون العودة للمستويات العليا في الشركة.

الجدول رقم (5)العلاقة بين مشكلات سلوك الخلل الوظيفي والثقة والفائدة من القوائم المالية في الشركات السورية الخاصة

المتغيرات التابعة والمتغيرات المستقلة ♣	Sig. of F معنوية قيمة F المحسوبة	اختبار F المحسوبة
تأثيرات المتغيرات المستقلة في الثقة والفائدة من القوائم المالية ♣	0.071	1.68
المجموعة الأولى -المالكون/أثر سلوك الخلل الوظيفي ♣	0.24	1.54
المجموعة الثانية -الإداريون والمحاسبون المالكون/أثرسلوك الخلل الوظيفي♣	0.11	1.98
المجموعة الثالثة -المراجعون المالكون/أثر سلوك الخلل الوظيفي ♣	0.43	0.89
شرح الدالة (العلاقة)*	0.071	1.68

* وجود فروق ذات دالة إحصائية 10% حيث الاحتمال لاختبار F = 6%

♣ تمت الاختبارات على المتغيرات التابعة المتمثلة بمدى الثقة والفائدة من القوائم المالية، في حين عُدّت المجموعات الثلاث لعينة البحث وسلوك الخلل الوظيفي متغيرات مستقلة.

الجدول رقم (6) العلاقة بين مشكلات نوعية إجراءات المراجعة والثقة والفائدة من القوائم المالية في الشركات السورية الخاصة

المتغيرات التابعة والمتغيرات المستقلة♣	Sig. of F معنوية قيمة F المحسوبة	اختبار F المحسوبة
تأثيرات المتغيرات المستقلة في الثقة والفائدة من القوائم المالية ♣	0.14	1.69
المجموعة الأولى-المالكون /أثر نوعية إجراءات المراجعة ♣	0.25	1.51
المجموعة الثانية-الإداريون والمحاسبون/أثر نوعية إجراءات المراجعة ♣	0.12	1.62
المجموعة الثالثة-المراجعون/أثرنوعية إجراءات المراجعة ♣	0.29	1.42
شرح الدالة (العلاقة)*	0.14	1.69

* وجود فروق ذات دالة إحصائية 10% حيث الاحتمال لاختبار F = 13%

♣ تمت الاختبارات على المتغيرات التابعة المتمثلة بمدى الثقة والفائدة من القوائم المالية، في حين عُدّت المجموعات الثلاث لعينة البحث وسلوك الخلل الوظيفي متغيرات مستقلة .

اذاً، النتيجة المهمة من الجدولين 5 و 6 أعلاه هي أن المؤشر الذي يبين أهمية الاختلاف بين المتغيرات المستقلة المتمثلة بمشكلات سلوك الخلل الوظيفي (مستوى دلالة 6%) ومشكلات نوعية إجراءات المراجعة (مستوى دلالة 13%) يعطي أرقاماً إيجابية تتعلق بمدى الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية والتأثير في الثقة والفائدة من القوائم المالية في تقويم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية في الشركات السورية الخاصة. واستناداً إلى نتائج الفروقات التي أظهرها اختبار F في الجدولين 5 و6 أعلاه يمكن الاستنتاج أنه كلما ازدادت مشكلات سلوك الخلل الوظيفي كان هناك خلل في نظام الرقابة الداخلية وازدادت مشكلات نوعية إجراءات المراجعة لما يتطلب ذلك من جهد وزمن لإعداد خطة المراجعة وفق معايير المراجعة المقبولة عموماً. إذ يصعب على القائمين على مهنة المراجعة أن يتوقعوا مقدماً عدد الساعات التي يجب أن تختصر من البرنامج الزمني لخطة المراجعة وبذلك تكون الفرصة مهيأة لمشكلات سلوك الخلل الوظيفي، وكلما ازدادت العلاقات الانسانية المتمثلة في التشاور وتبادل الآراء بين مهنة المراجعة انخفضت مشكلات المراجعة.

تأسيساً على ذلك، فإنه قُبِلت الفرضية الثالثة للبحث بأنه ليس هناك اختلافات في مواقف المشاركين بالبحث وملاحظاتهم حول الوسائل والأساليب المتخذة للتغلب على المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة وتسهم في تحسين الأداء واتخاذ القرارت في الشركات السورية الخاصة. حيث هناك اتفاق مقبول بين المشاركين بالعينة المشمولة بالاستبانة بمستوياتهم المختلفة بأن نشر الوعي بين مهنة المراجعة والمستفيدين من القوائم المالية والتدريب المستمرللمحاسبين مع تطوير إجراءات الرقابة الإدارية يسهم إسهاماً كبيراً في التغلب على مشكلات سلوك الخلل الوظيفي ونوعية إجراءات

المراجعة التي تواجه مهنة المراجعة في الشركات السورية الخاصة. كما تم من جهة أخرى قبول الفرضية الثالثة للبحث في كون القوائم المالية المنشورة حالياً عن أداء تلك الشركات لاتساعد كثيراً في تقرير جدوى كفاية وكفاءة الأداء الإداري في الشركات السورية الخاصة التي تهدف إلى تحقيق الربح. ربما يعود السبب الرئيس في ذلك - كما بيّنت بعض ردود فعل المشاركين بالبحث - إلى عوامل الخبرة و درجة التعلم و تعارض المصالح ومدى الاهتمام بأدوات الرقابة الرسمية وأدوات الرقابة غير الرسمية في تلك الشركات.

الاستنتاجات والتوصيات

قدمت هذه الدراسة بعض النتائج المفيدة المتعلقة بملاحظات المراجعين و الإداريين و المحاسبين و المالكين لعشرين شركة من الشركات الخاصة التي تهدف إلى تحقيق الربح والرائدة في القطاعات الصناعية و التجارية والخدمية في مدينة دمشق وريفها نحو المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة. وقد ركّزت هذه الملاحظات على المواضيع المتعلقة بمتغيرين اثنين هما: درجة الثقة و مدى فائدة القوائم المالية المدققة وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة عموماً والمعّدة استناداً إلى المبادىء المحاسبية المقبولة عموماً في الرقابة على الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية.

الاستنتاج الأول هنا هو أنه لا بد من أن يثق الماكون والإداريون بأهمية دور المراجع واستقلاليته حتى يتمكن هؤلاء المستخدمون من الاعتماد على المراجعين بصفتهم عنصراً مشاركاً في عملية المحاسبة عن القوائم المالية. وإذا كان هناك أية قيمة اجتماعية ترجى من عملية المراجعة فان على القائمين على أعمال المراجعة أن يسهموا في تطوير المفاهيم المتعلقة بمهنتهم، إذ إنَّ تطبيق و دعم القواعد المهنية الصارمة المتعلقة بدور المراجع قد تساعد كثيراً في تحقيق ذلك. تشير نتائج البحث إلى أن المالكين قد حملوا كلاً من الادارة والمحاسبين مسؤولية أكبر من القائمين على أعمال المراجعة حول مسألة الحفاظ على معايير الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية. ومع ذلك حمّل المالكون المراجعين مسؤولية تقصيرهم في اتباع معايير المراجعة المقبولة عموماً عند قيامهم بإجراءات المراجعة.

الاستنتاج الثاني هنا هو أنه إذا أرادت مهنة المراجعة تحقيق إحدى وظائفها الاجتماعية و التي تتجلى في زيادة مصداقية القوائم المالية، فإن على المراجعين أن يحسّنوا من مستوى أدائهم و أن يخفضوا

من حالات الإخفاق التي تواجهها المهنة اليوم. ولتحقيق ذلك يجب على المراجعين تطوير إجـراءات المراجعة المتبعة كلما كان ذلك ضروريا والتأكيد على مسالة الالتـزام بتطبيـق معـايير المراجعـة المقبولة عموماً.

الاستنتاج الثالث هو أنه كلما ازدادت مشكلات سلوك الخلل الوظيفي كان هناك خللٌ في نظام الرقابـة الداخلية وازدادت مشكلات نوعية إجراءات المراجعة لما يتطلب ذلك من جهد وزمن من القائمين على أعمال المراجعة لإعداد خطة المراجعة وفق معايير المراجعة المقبولة عموماً. وكلما ازدادت العلاقات الانسانية المتمثلة في التشاور وتبادل الآراء بين القائمين على مهنة المراجعة انخفـضت مـشكلات المراجعة. علاوة على ذلك، فإن الوسائل والأساليب اللازمة للتغلب على تلك المشكلات في الشركات السورية الخاصة تكمن في الآتي:

1- تقوية نظام الرقابة الداخلية عن طريق توضيح إجراءات ودورة الرقابة الداخلية بـين مختلـف الأنشطة التنفيذية في الشركة بحيث تكون مدعومة بالتزام الإداريين والمحاسبين والمـراجعين باتباع الدورات التدريبية المستمرة حول معايير وأدوات الرقابة بما يـتلاءم وطبيعـة أعمـال الشركة وخصوصيتها.
2- الاهتمام بملاحظات القائمين على أعمال المراجعة عند إعدادهم تقاريرالمراجعة السنوية.
3- التدريب المستمر وإعداد الدورات المهنية للمحاسبين والإداريـين والقـائمين علـى أعمـال المراجعة.
4- الاعتماد على البيانات المالية والبيانات غير المالية وزيـادة الاهتمـام بالمعلومـات النقديـة واعتبارها ذات المستوى من الأهمية عند تقويم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية في الشركات السورية الخاصة.
5- تطوير التعليمات والإجراءات الضريبية بما يتناسب وطبيعة عمل شركات القطاع الخـاص فـي سورية.

توصيات البحث

طالبت مجموعات عينة البحث كافة بضرورة تحقيق مستويات من التأكيد و نطاق عمل المراجعة عند مواجهة مشكلات سلوك الخلل الوظيفي ونوعية إجراءات المراجعة. وإذا كان المراجعون يفضلون أن يتم عرض الأساليب التي يتبعونها والوسائل المهنية والاجتماعية الأخرى كوسيلة تعليمية للمستفيدين من القوائم المالية المنشورة للتغلب على، المشكلات التي تواجههم في محيط المراجعـة، أو التقليـل

منها، فإن هناك حاجة ملحة لإجراء تعديل في نوعية إجراءات المراجعة وصياغة تقارير المراجعة بما يتناسب ومستوى التأكيد الذي تقدمه هذه التقارير و نطاق العمل المتخذ ضمنها والذي قد أمكن إيصاله إلى مجموعات المستفيدين بوضوح أكبر. ومع ذلك يرى الباحث أن المجموعات المشاركة بعينة البحث كافة قدمت مستوى من التأكيد عن جدوى القرارات المتخذة استناداً إلى القوائم المالية التي خضعت لعملية المراجعة. كما يرى الباحث أن القوائم المالية التي خضعت لعملية المراجعة الدورية هي أكثر فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية مقارنة بالقوائم المالية التي لم تخضع لعملية المراجعة.

وفي هذا الصدد يوصي الباحث بضرورة اكتشاف حالات جديدة من مشكلات عمل المراجعة وتحديد التفاوت في توقعات المستفيدين من القوائم المالية المعدة استناداً إلى المبادىء المحاسبية المقبولة عموماً، ولاسيما ما يتعلق بعوامل الخبرة و درجة التعليم و تعارض المصالح ومدى السلطة الممنوحة لكل من المالكين ومعّدي القوائم المالية بحيث تصبح مجالاً لبحوث في المستقبل.

فضلاً عن ذلك، يوصي الباحث بضرورة إجراء مقارنة بين القطاعين العام والخاص حول إجراءات المراجعة التحليلية يسهم في كشف المزيد من المشكلات التي تواجه المراجعين. بحيث يتم البحث في ذات الأنواع من القطاعات الصناعية والتجارية والخدمية للشركات التي لاتهدف إلى تحقيق الربح كون هذه الدراسة قد ركزت على الشركات السورية الخاصة التي تهدف إلى تحقيق الربح. أخيراً، يوصي الباحث بأن يتم إعداد البحوث حول مدى تطابق المناهج الأكاديمية في الجامعات وسلوك العمل المهني للمراجعين ومدققي الحسابات مع ماهو سائد ومطلوب فعلا في الشركات السورية الخاصة بما يتوافق مع النظام المالي وإجراءات التكليف الضريبي السائد حالياً لبيان الفروقات ومعالجة المشكلات بتعديل الأنظمة المالية وتبسيط التعليمات والإجراءات والضريبية أو فرض قيود صارمة على سلوك المراجعين والإداريين والمحاسبين في شركات القطاعين العام والخاص، وهي مجال مفيد لبحوث في المستقبل.

المراجع

المراجع العربية

1- دحدوح،حسين: "أثر استخدام الحاسوب في معايير المراجعة المقبولة عموماً". إربد للبحوث والدراسات – جامعة إربد الأهلية - الاردن 1999.

2- السقا، حمدي "أصول المراجعة بين النظرية والتطبيق، الجزء الثاني" ، المطبعة الجديدة للنشر والتوزيع، 1987، دمشق - سورية.

3- سنون، علي سعيد، "مدى استعمال مراقبي الحسابات في مصر لإجراءات المراجعة التحليلية - آفاق جديدة" – كلية التجارة - جامعة المنوفية، العدد الثاني، 1992.

4- السامرائي، عدنان هاشم، الحمود، تركي راجي، "دراسة مدى التزام مراقبي الحسابات في الجماهيرية الليبية بتطبيق إجراءات المراجعة التحليلية - دراسة ميدانية، التعاون الصناعي، العدد 73 - 1998، الدوحة، قطر.

5- الحلبي، نبيل، "دور معلومات التدفقات النقدية في اتخاذ قرارات الاستثمار والاقتراض في الشركات السورية الخاصة - دراسة تطبيقية"، مجلة جامعة دمشق، 2005، ص1 - 24.

6- الخاطر، خالد، السامرائي، عدنان، " المراجعة التحليلية: دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطر - بحث ميداني" ، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثامن - العدد الأول - مايو - 2005 ص1 - 25.

7- القاضي، حسين، دحدوح، حسين، "أساسيات التدقيق في ظل المعايير الدولية والأمريكية"، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للطباعة والنشر - عمان - الأردن، 2001.

8- المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين - منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين – 2004.

المراجع الأجنبية

1- Al-Halabi, N. "The Relationship Between Dysfunctional Behavior & Obstacles Facing Individuals in Auditing Offices",Irbid Lil-Buhooth Waldirasat, Irbid National University, Jordan,1999.pp.123-159.

2- Al-Rashed W. E., " Funds Flows Reporting in Kuwait", The Arab Journal of Accounting, Vol.8, No.1 May, 2005 pp:76-92.

3- Arrington, C.E Hillson, W.A. & Wilson , P.F."The Psychology of Expectations Gaps: Why is There So Much Dispute About Auditor Responsibilities?",

Accounting and Business Research , Autumn, 1983, pp: 243-250.

4- Brown, T., Hatherly, D. and Innes ,J. "The Review Report :An Empirical Investigation ", Accounting & Business Research, Vol.24,1993,pp.11-18.

5- Carmichael, D. R., "The Assurance Function- Auditing at the Crossroads", Journal of Accountancy, September, 1974, p.69.

6-Epstein, M.J. & Geiger, M.A., "Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap ",Journal of Accountancy, January, 1994,pp:117-118.

7-Eynon, et .al ,. Perceptions of Sole Practitioners on Ethics Training in Profession "National Public Accountant Vol. 41 No.4, 1996,25-26.

8-Gay, G.E. & Schelluch, P. "The Impact of the Long Form Audit Report on Users' Perceptions of the Auditor's Role", The Australian Accounting Review, Vol.3 No.2, November.

9-Glover, S.M. "The Influence of Time Pressure & Accountability on Auditors' Processing of Non –Diagnostic Information ", Journal of Accounting Research, Vol.35,No.2,1997, pp:26-29.

10-Hopwood, A.G." An Empirical Study of the Role of Accounting in Performance Evaluation ", Journal of Accounting Research, 1977, pp:172.

11-Humphrey, C Moizer, P & Truly, S. "The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation ". Accounting & Business Research , Vol. 23,1993, pp,395-411.

12- Jawarski,B., J. & Young S.M."Dysfunctional Behavior & Management Control : An Empirical Study of Marketing Managers", Accounting Organizations & Society,Vol.17.No,1992.45-60.

13-Johnson,D., Pany,k.,& White,R., "Reports and the Loan Decision :Actions & Perceptions", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Spring , 1983.pp.38-5.

14- Kelley, T. and Seiler, S.E." Auditor Stress and Time Budgets", The CPA Journal, 1992

14-Kennedy,J. & Peecher, M.E. " Judging Auditors Technal Knowledge", Journal of Accounting Research,Vol35,no.2,1997.pp.114-118.

15- Kida, T.E."Perormance Evaluation and Review Meeting Characteristics in Public Accounting Firms", Accounting, Organisations, and Society, 1984

16-Kronquist, S.L. and Newman, L.N. "Reporting Corporate Cash Flows", Management Accounting, Vol. 72, 7 2001, pp: 31-6.

17-Lin,K.Z.m Fraser, IA.M. and Helherly, D.J. "An Experimental Study of Auditor Analytical Review

18- Mckinley, W. Poneon ,L. A.& Schick, A. G. "Auditors, Perceptions of Client Firms :the Stigma of Decline and the Stigma of Growth ", Accounting , Originations & Society, Vol.21,No.213,1996, pp45-56.

19-Nair,R.D. and Rittenberg, L.E. "Messages Perceived From Audit, Review, and Compilation Reports : Extension to More Diverse Groups", Auditing :A Journal of Practice and Theory, Vol.7,No.1 ,1987, pp.15-38 .

20-Neebes, D.L. and Root, W.G. "ABC-s Ten Expectation Gap Proposals-Will they Do the Job? the CPA Journal, October 1987,pp:23-25 .

21- O'Donnell, E.D. "Evidence of an Association between Error-Specific Experience and Auditor Performance during Analytical Procedures", Behavioral Research in Accountancy, Vol. 14, 2002, p.149.

22-Pillsbury,C.M. "Limited Assurance Engagements ", Auditing : A Journal of Practice and Theory, Vol.4 No.2,Spring,1985,pp.63-79.

23- Pound , G.D. "Negative Assurance Reporting - A Review of Practice and Conceptual Issues", Centre for research in Accountancy and Finance, Working Paper , Monash University ,1987,p1.

24- Pratt, J., and Jiambalvo, J."Relationship Between Leader Behavior and Audit Team Performance", Accounting, Organisations, and Society, 1982

25- Reichelstein, Stefan, "Providing Managerial Incentives: Cash Flows Versus Accrual Accounting", Journal of Accounting Research, 2000, Vol. 38, No. 2, pp: 243.

26- Stawser, J. R. "The Role of Accountant Reports in Users Decision-making Processes: A Review of Empirical Research ", Journal of Accounting Literature, Vol. 10,1991 .pp:181-208.

تاريخ ورود البحث إلى مجلة جامعة دمشق 2005/15.11.

الملحق - أ -

الأسئلة الخاصة باستبانة البحث

مقدمة

نبين فيما يأتي استمارة الاستبانة التي تتضمن عدداً من الأسئلة للاجابة عنها بما يتوافق وطبيعة العمل الذي تقوم به والمنصب الذي تشغله في الشركة (شريك أو مالك في الشركة - عضو في مجلس إدارة الشركة- مديرعام- مدير رقابة داخلية- مدير إداري- ممثل الادارة للآيزو- مدير مالي- رئيس قسم الحسابات- محاسب رئيسي). ونود أن نبين لكم أن المعلومات التي تقدمونها سوف تستخدم للأغراض العلمية ولخدمة أهداف هذه الدراسة، كما سيتم التعامل مع جميع الاجابات الخاصة بالاستبانة بسرية تامة ولاطلاع الباحث فقط الذي يستخدمها لأغراض هذه الدراسة.

تقسم أسئلة الاستبانة إلى قسمين رئيسيين: القسم الأول ويتضمن معلومات عامة عن المشارك بالبحث، والقسم الثاني ويتضمن أسئلة الدراسة المتعلقة بالمشكلات التي تواجة مهنة المراجعة في عدد من الشركات السورية الخاصة، وبالتحديد في الشركات الخاصة الصناعية والتجارية والخدمية التي تهدف إلى تحقيق الربح في مدينة دمشق وريفها.

يرجى التفضّل بالاطلاع على أسئلة الاستبانة ووضع إشارة √ داخل المربع الذي تراه مناسباً لإجابتك عن أسئلة الاستبانة، مع بيان رأيك وملاحظاتك ومقترحاتك التي تراها مناسبة في هذا السياق ضمن الجزء المخصص لكل سؤال من أسئلة الاستبانة.

القسم الأول : معلومات عامة

يرجى وضع إشارة √ داخل المربع الذي تراه مناسباً لإجابتك عن كل سؤال من الأسئلة الآتية:

1- سنوات الخدمة/الخبرة الوظيفية:

أقل من 3 سنوات من 3-5 سنوات أكثر من 5 سنوات

2- التحصيل العلمي:

ثانوية عامة ثانوية تجارية معهد تجاري إجازة جامعية

ماجستير غير ذلك.

3-المنصب الذي تشغله في الشركة:

مدير مالي مديرإداري مدير رقابة وتدقيق رئيس قسم/دائرة

مدقق خارجي مدير عام /مالك عضو مجلس ادارة الشركة

غير ذلك.....

القسم الثاني: الأسئلة المتعلقة بأهداف البحث وفرضياته

تم تبويب أسئلة الاستبانة المبينة أدناه وفقاً لمقياس من 1 إلى 5 حيث يمثل الرقم 1 -دائماً والرقم 2-غالباً والرقم 3- أحياناً والرقم 4- نادراً والرقم 5 أبداً.

أولاً: الأسئلة الخاصة بالفرضية الأولى للبحث

يرجى وضع الرقم المناسب داخل المربع الذي تراه مناسباً لإجابتك عن كل سؤال من الأسئلة الآتية:

1- أي من البيانات الآتية تساعدك في تكوين رأي يسهم في زيادة الثقة بالقوائم المالية في شركتك (ضع الرقم 1 أو 2 أو 3 أو 4 أو 5 أمام كل بند من البنود الواردة أدناه حسب ماتراه مناسباً مع بيان رأيك):

مستوى الربحية السياسات المالية والمحاسبية رأس مال الشركة

بيانات النسب المالية بيانات التدفق النقدي ملخص عن المصاريف الدورية

ملخص عن التغير في حركة المخزون السلعي عن عدة سنوات سابقة

تعديلات على التقارير المبيعات الصافية تعديلات على التقارير المالية المحاسبية

تفاصيل الأصول المكافآت والحوافز توزيعات الأرباح

(1) يمكن الثقة بها بشكل كبير	(2) يمكن الثقة بها	(3) غير متأكد	(4) لا أثق بها	(5) لا أثق بها مطلقاً

يرجى بيان رأيك مقترحاتك:.....

.....

.....

2- هل تعتقد بأنك تستطيع الثقة بالبيانات الآتية، ومدى ملاءمتها في تقويم الأداء واتخاذ القرارات في القسم/الدائرة التي تعمل فيها (ضع علامة 1 أو 2 أو 3 أو 4 أو 5 أمام كل بند من البنود الواردة أدناه حسب ماتراه مناسباً مع بيان رأيك):

حساب الأرباح والخسائر الميزانية العمومية حساب التشغيل

حساب المتاجرة قائمة الدخل.

قوائم أخرى تراها ذات مصدر ثقة .....

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
يمكن الثقة بها بشكل كبير	يمكن الثقة بها	غير متأكد	لا أثق بها	لا أثق بها مطلقاً

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

3- مدى الشك في كيفية الحصول على المعلومات الضرورية التي تسهم في اتخاذ قرارت تتعلق بخطة عمل المراجعة التي تقوم بانجازها في الشركة التي تعمل فيها:

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
دائماً	غالبا	أحياناً	نادراً	أبداً

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

4- مدى قدرتك على التوقع، وبشكل أقرب إلى الدقة، لنتائج القرارات المتعلقة بخطة عمل المراجعة التي تقوم بانجازها في الشركة التي تعمل فيها:

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

.....

ثانياً: الأسئلة الخاصة بالفرضية الثانية للبحث

يرجى وضع الرقم المناسب داخل المربع الذي تراه مناسباً لإجابتك عن كل سؤال من الأسئلة الآتية:

1- أي من التقارير والقوائم الآتية لها فائدة أكثر على عملك الوظيفي وتسهم في الرقابة على أداء العمل (ضع علامة 1 أو 2 أو 3 أو 4 أو 5 أمام كل بند من البنود الواردة أدناه حسب ماتراه مناسباً مع بيان رأيك): قائمة الدخل الميزانية العمومية ملاحظات تفسيرية عن الحسابات

تقارير أخرى تراها ذات فائدة :.....

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
لها التأثير الأكبر	تؤثر	غير متأكد	لا تؤثر	لا تأثير لها مطلقاً

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك.....

.....

2- مامدى ملاءمة البيانات والقوائم الآتية والمحاسبية في تنفيذ خطط المراجعة واتخاذ القرارات الاقتصادية:

(1) ذات ملاءمة عالية	(2) ملائمة	(3) غير متأكد	(4) ليست ذات ملاءمة	(5) غير ملائمة مطلقاً

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك.....

3- أي من المتغيرات والأساليب الآتية تراها مهمة وتقبل أن يستخدمها الإداريون والمحاسبون في شركتك عند إعدادهم البيانات المالية المعدة لجهات متعددة من داخل الشركة وخارجها (ضع علامة 1 أو 2 أو 3 أو 4 أو 5 أمام كل بند من البنود الواردة أدناه حسب ماتراه مناسباً مع بيان رأيك):

التلاعبات المحاسبية إعادة صياغة عرض المعلومات المالية

المحسوبيات والواسطة عند انتقاء الوظائف الإدارية المختلفة توقعات عن معلومات التدفقات النقدية المستقبلية الممارسات الإدارية والمحاسبية الأخرى (مع بيانها)

العوامل البيئية المحيطة بشركتك مثل الضرائب

متغيرات وأساليب وممارسات إدارية أخرى تراها مناسبة ولم تذكر أعلاه.....

.....

(1) ذات أهمية عالية جدا	(2) مهمة	(3) غير متأكد	(4) غير مهمة	(5) غير مهمة مطلقاً

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك.....

ثالثاً: الأسئلة المتعلقة بالفرضية الثالثة للبحث

يرجى وضع الرقم المناسب داخل المربع الذي تراه مناسباً لإجابتك عن كل سؤال من الأسئلة الآتية:

1- أي من البيانات الآتية تعدُّ جزءاً من عمل المحاسبين والإداريين ووالمدققين الداخليين وتسهم في اتخاذ القرارات المختلفة في شركتك (ضع علامة 1 أو 2 أو 3 أو 4 أو 5 أمام كل بند من البنود الواردة أدناه حسب ماتراه مناسباً مع بيان رأيك):

تقويم السيولة معلومات تكشف عن الإفلاس أو التعثر المبكر الدخل المحاسبي

تقويم سياسات المخزون السلعي أساليب تقويم الأداء الإداري أساليب تقويم الأداء التشغيلي

معلومات محاسبية إضافية (مالية وغير مالية) درجة السيولة المستقبلية

(1) أؤيد بشدةً	(2) لا أؤيد ذلك	(3) غير متأكد	(4) لا أؤيد	(5) لا أؤيد مطلقاً

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك.....

2- مدى التأكد من أن الأسلوب الذي تتبعه في معالجتك للمشكلات المحيطة بعملك هو الأسلوب الأفضل:

(1) دائماً	(2) غالباً	(3) أحياناً	(4) نادراً	(5) أبداً

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

.....

3- مدى التأكد من اتباع الأسلوب الأفضل من قبل مهنة المراجعة في الأقسام الأخرى في الشركة لحل المشكلات التي تواجهك بالعمل:

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
دائماً	غالبا	أحياناً	نادراً	أبداً

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

.....

4- إلى أي مدى تجد صعوبة في تحديد هل كان القرار المتعلق بانجازك لإجراءات المراجعة وخطواتها قراراً صحيحاً؟

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

5- مدى الرضى عن الإجراءات الآتية المتخذة من قبل الإدارة الأعلى في الشركة التي تعمل فيها:

إقامة دورات تدريبية دورية للقائمين على أعمال المراجعة.

إقامة دورات تدريبية دورية للمحاسبين والإداريين.

إدخال التكنولوجيا الحديثة للمعلومات كالحاسوب وأساليب إعداد البيانات وعرضها الكترونياً.

سياسات الحوافز المتبعة في شركتك:

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً

يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

.....

6- هل تعتقد، من خلال إجابتك عن الأسئلة السابقة جميعها، بأنك تستفيد من معلومات غير مالية ضمن التقرير السنوي وذلك قبل اتخاذك قرارات مختلفة خاصة بشركتك؟ يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:.....

7- هل تعتقد، من خلال إجابتك عن الأسئلة السابقة جميعها، بأنك تستفيد من معلومات التدفقات النقدية ضمن البيانات المحاسبية الدورية وذلك قبل اتخاذك قرارات مختلفة خاصة بشركتك؟ يرجى بيان رأيك ومقترحاتك: .....

8- هل تعتقد، من خلال إجابتك عن الأسئلة السابقة جميعها، بأنك تستفيد من معلومات التقارير غير الرسمية كمعلومات مكملة للقوائم المالية وذلك قبل اتخاذك قرارات مختلفة خاصة بشركتك؟ يرجى بيان رأيك ومقترحاتك:

.....