

قياس مدى تأثير ظاهرة تسوّق رأي المراجعة على تطبيقات معيار
المراجعة الدولي (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"
بالتطبيق على الشركات الأردنية غير المسجلة
محمد سمير جمال المعاينة

المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر ممارسات ظاهرة تسوّق رأي المراجعة على تطبيقات معيار المراجعة الدولي رقم (٣٠٠) والمتعلق بالتخطيط لعملية المراجعة تطبيقاً على الشركات الأردنية غير المسجلة وذلك من خلال تصميم نموذج استبيان لمعرفة آراء عينة الدراسة حول أثر ممارسات تسوّق الرأي على تطبيقات المعيار. وقد توصلت الدراسة إلى قبول الفرض البديل القائل بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين ظاهرة تسوّق رأي المراجعة و تطبيقات معيار المراجعة الدولي رقم (٣٠٠) في الشركات الأردنية غير المسجلة.

Abstract:

This study aimed to measure the effect of audit opinion shopping practices on the applications of the international audit standard No. (300) related to planning the audit process applied to non-registered Jordanian companies by designing a questionnaire form to find out the study sample opinions about the impact of opinion shopping practices on the application of the said standard. The study result was to acceptance of the alternative hypothesis that there is a significant relationship between the phenomenon of opinion shopping and the applications of the international audit standard No. (300) in the non-registered Jordanian companies.

الإطار العام للبحث

أولاً: مقدمة ومشكلة البحث:

لقد إزداد التركيز على موضوع تسوق الرأي بعد الاخفاقات الكبيرة التي شهدتها الاسواق العربية، والعالمية نتيجة نشر معلومات مالية، وغير مالية، ومحاسبية مضللة للرأي العام وجمهور المستثمرين ومنها إفلاس شركتي إنرون ووردكوم في بداية الفية الثانية، نتيجةً لانعدام الاستقلالية بين المحاسب القانوني وإدارة هاتين الشركتين، وكذلك قيام شركات مدرجة في هيئة سوق المال الامريكية بالتلاعب والتأمر مع مراجع حساباتها للاعتراف بايرادات غير مستحقة لشركات مقاولات. وقد جاءت هذه الدراسة لبحث أثر ممارسات ظاهرة تسوّق رأي المراجعة على تطبيقات معيار المراجعة الدولي رقم (٣٠٠) و المتعلق بالتخطيط لعملية المراجعة بالتطبيق على الشركات الاردنية غير المسجلة.

ثانياً: أهمية البحث:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في أهمية تناول ظاهرة تسوق رأي المراجعة وأثرها على تطبيقات معيار المراجعة الدولي (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية"، لا سيما في ظل قلة الدراسات العربية التي تناولت هذا الموضوع على حد علم الباحث، ويمكن بيان أهمية الدراسة بما يلي:

- الأهمية العلمية (الأكاديمية):

تتمثل بموضوع الدراسة ظاهرة تسوّق الرأي وأثرها على معيار المراجعة الدولي رقم (٣٠٠)، إذ ما زالت هذه الموضوعات بحاجة إلى المزيد من الدراسة لاسيما في المملكة الأردنية الهاشمية، فضلاً عن الاهتمام الذي قد تناله من قبل الباحثين والمهتمين

- الأهمية العملية (التطبيقية):

تتمثل الأهمية العملية للبحث في بيان اهم المؤشرات على وجود ممارسات لتسوّق الرأي و أثرها على معيار المراجعة الدولي رقم (٣٠٠) مما يسهم في الكشف عن هذه الممارسات واتخاذ التدابير اللازمة تجاهها، وكذلك بيان مواطن الضعف في

قياس مدى تأثير ظاهرة تسوّق رأي المراجعة على تطبيقاته معيار المراجعة الدولي (٣٠٠) "التخطيط ...

د/ هلمد سمير جمال المعاينة

التشريعات والقوانين والمعايير الخاصة بتنظيم مهنة المراجعة وذلك لمحاولة معالجتها للحد من ممارسات تسوّق الرأي والرقي بمستوى جودة خدمات المراجعة.

ثالثاً: هدف البحث:

تهدف هذه الدراسة الى قياس الآثار التي تسببها ظاهرة تسوّق رأي المراجعة على معيار المراجعة الدولي رقم (٣٠٠)، وذلك من خلال تناول بنود معيار المراجعة والخاص بالتخطيط لمراجعة القوائم المالية وبيان أثر ممارسات تسوّق الرأي فيه.

رابعاً: فرض البحث:

لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية بين ظاهرة تسوّق رأي المراجعة و تطبيقات معيار المراجعة الدولي (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية".

خامساً: منهجية البحث:

تقوم منهجية الدراسة على الجمع بين المنهج الاستقرائي والاستنباطي حيث تم استخدام المنهج الاستقرائي من خلال ملاحظة الظاهرة بالصورة التي تبدو عليها في الواقع، تم تحديد أبعادها ومكوناتها بصورة أكثر دقة من خلال وضع فرض للبحث وتحديد منهجية الملائمة لاختباره.

أما المنهج الاستنباطي فإنه سوف يقوم بتحليل أثر ظاهرة تسوّق رأي المراجعة على تطبيقات معيار المراجعة الدولي رقم (٣٠٠) والمتعلق بالتخطيط لمراجعة القوائم المالية.

سادساً: مجال البحث:

يقنصر مجال البحث على مراجعي الحسابات للشركات الاردنية غير المسجلة.

سابعاً: خطة البحث: تم تقسيم البحث إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: وهو ما يختص بالإطار العام للدراسة.

المبحث الثاني: وهو ما يختص بسررد ما ورد في أدبيات الفكر المحاسبي من كتب ودوريات ورسائل علمية متعلقة بموضوع البحث.

المبحث الثالث: وهو ما يختص بإجراء الدراسة الميدانية واختبار فروض البحث.

الإطار النظري للدراسة

تمهيد:

تعتبر ظاهرة تسوق الرأي من الظواهر الحديثة التي تواجه مهنة المراجع حيث يُنظر إلى تسوق الرأي على أنها أسلوب تمارسه الشركات بكافة أنواعها، والتي تشير إلى البحث عن المراجع حسابات خارجي يوفر الرأي الذي يتوافق مع رأي إدارة الشركة، ويمارس تسوق الرأي من قبل بعض الشركات من أجل الحصول على رأي إيجابي عن البيانات المالية والقوائم المالية للشركة، والذي قد يعاكس رأي المراجع السابق لإظهار أن البيانات المالية، والقوائم المالية للشركة والمركز المالي للشركة يتفق إعدادها مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً^(١).

ويرى الباحث أن ممارسات تسوّق الرأي من الظواهر التي تؤثر على جودة أعمال المراجعة وكذلك الالتزام بمعايير المراجعة الدولية والتي من ضمنها معيار المراجعة الدولي رقم (٣٠٠)، وسيناول الباحث الموضوع كما يلي :

أولاً: مفهوم تسوق رأي المراجع:

❖ مفهوم تسوّق الرأي:

يعرف تسوق الرأي على أنه عملية سعي بعض المؤسسات للحصول على آراء مؤيدة لمواقفهم من مكاتب المراجعة الأخرى، بخصوص تفسير بعض المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً بطريقة لا تتماشى مع التفسير الذي طبق في الماضي أو مع الجوهر الاقتصادي للأحداث المالية، أو لتطبيق معالجة محاسبية أقل تفضيلاً^(٢)، كما عرفته هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) Securities and Exchange Commission تسوّق الرأي على أنه "الممارسات التي تقوم من خلالها الشركات بالبحث عن مكتب المراجعة الذي يكون على استعداد لتزويدها بنوع التقرير الذي ترغب فيه والذي قد لا يتناسب مع طبيعة الوضع القائم في المنشأة"^(٣)

❖ أسباب تسوّق رأي المراجعة:

تناولت بعض الدراسات أسباب وموجبات تسوق رأي المراجعة التي تمارسه بعض الشركات محل المراجعة^(٤):

١. يطلق على ما يحصل عليه المراجع مقابل القيام بأعمال المراجعة للشركة محل المراجعة بأتعاب المراجعة حالها حال المهن الأخرى ويتخذ المراجع صفة الوكيل بأجر باعتباره وكيلاً مقابل خدمات المراجعة وإبداء الرأي المهني نتيجة فحص حسابات الشركة ودفاترها وقوائمها المالية وعلية فان عدم قبول مكتب المراجعة لمستوى حجم أتعاب عملية المراجعة الذي تعرضه الشركة محل المراجعة للتعاقد الجديد يمثل تسوقاً للرأي.
٢. إن استخدام السياسات المحاسبية والأساليب والمعالجات، والتفديرات المحاسبية الأقل تحفظاً والتي تخدم مجلس الإدارة، وحسب مصالحها، والتنقل من سنة إلى أخرى بإتباع واستخدام تلك الأساليب بواسطة الشركة محل المراجعة، يؤدي إلى عدم قبول المراجع الإشراف والارتباط في عملية المراجعة.
٣. إن الطلب المباشر من ممول أو مستثمر محلي أو أجنبي يريد الاستثمار في الشركة محل المراجعة بوجوب تعيين مكتب مراجعة آخر بمواصفات محددة لا تنطبق على مكتب المراجعة الحالي، يُعتبر من حالة من حالات تسويق رأي المراجعة.

ثانياً: معيار المراجعة الدولي رقم (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية":

- إن إجراءات تخطيط عملية المراجعة تتم وفق تصرفات وممارسات محددة يجب أداؤها لتحقيق نشاطات عملية المراجعة وتنفيذها وفق معايير مراجعة العمل الميداني، وتتلخص إجراءات المراجعة على النحو الآتي^(٥):
- البحث والتقصي مسبقاً ما إذا كان سيتم قبول التعامل مع عميل جديد أو الاستمرار في التعامل مع عميل قديم، وكذلك يجب الحصول على إذن أو تصريح من العميل لفحص أوراق المراجعة للمراجع السابق والاطلاع عليها.
 - إذا تم قبول عميل جديد فان معظم مكاتب المراجعة يجب عليها التأكد من نشاطات وطبيعة أعمال العميل لتحديد إمكانية التعامل مع الشركة أو الموحدة الاقتصادية، ويتم تقييم موقف العميل المتوقع.

- على المراجع وقبل التعاقد على رسالة الارتباط بمهمة المراجعة زيارة المؤسسة للعميل للتعرف على طبيعة نشاطها والظروف المادية الأصول من خلال الاختبارات الأساسية لهذه الأصول.
- إن اختيار فريق المراجعين يجب أن يكون ذو كفاءة ومهنية عالية لإتمام المراجعة وملماً بالنشاط الذي يعمل فيه العميل.
- يجب على المراجع فحص سجلات السنوات السابقة للعميل والتشاور مع فريق المراجعين الذين سبق تعاملهم مع نفس العميل في مجال خدمات الاستشارات الإدارية أو الضرائب.

❖ أهمية معايير ومتطلبات التخطيط لإتمام عملية المراجعة :

يعتبر معيار المراجعة الدولي رقم ٣٠٠ هو العمود الفقري لعملية المراجعة حيث من خلاله يستطيع المراجع التخطيط لعملية المراجعة وممارسة عملية المراجعة، وقد أوجبت المعايير الدولية للمراجعة ورقابة الجودة تبني معيار "التخطيط لمراجعة البيانات المالية" رقم (٣٠٠)^(١) والذي يشير أن على المراجع أن يقوم بالتخطيط لعملية مراجعة البيانات المالية بهدف أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلة، حيث نص المعيار إلى أن التخطيط لعملية المراجعة يجب أن يتضمن وضع إستراتيجية المراجعة وكذلك تطوير خطة المراجعة، وتفيد عملية التخطيط لمراجعة البيانات في أمور عدة تتضمن^(٧):

مساعدة المراجع في توجيه الاهتمام الكافي بالجوانب العملية والميدانية والتخطيط لإتمام عملية المراجعة.

مساعدة المراجع في إبراز المشاكل التي تتعلق بتخطيط وإستراتيجية المراجعة والعمل على حلها في الوقت المناسب.

مساعدة المراجع في تنظيم وإدارة وقت عملية المراجعة.

المساعدة في اختيار أعضاء فريق المراجعة الكفاء لإتمام عملية المراجعة.

توجيه وإرشاد وتنسيق عمل أعضاء الفريق نحو إتمام أعمال المراجعة.

ثالثاً: تأثير ممارسات تسوُّق الرأي على معيار المراجعة الدولي رقم (٣٠٠):

إن وجود ممارسات لتسوُّق الرأي تنتج عن أو خلال مراحل عملية المراجعة والتي بدورها تتضمن العديد من العمليات مثل والتخطيط والإشراف على عملية المراجعة وغيرها من العمليات التي تندرج ضمن مرحلة التخطيط لعملية المراجعة، ومما لا شك فيه ان ممارسات تسوُّق الرأي سوف تؤثر على هذه العمليات اما من خلال عدم اتمامها بالحجم الكافي أو بالدقة الملائمة وذلك لأن التخطيط الجيد لعملية المراجعة وتحديد الموارد اللازمة قد يؤثر في قدرة العميل على تسوُّق رأي المراجعة، وقد تناول المعيار الدولي للمراجعة رقم (٣٠٠) موضوع التخطيط لعملية المراجعة، وذلك من خلال أداء بعض العمليات قبل البدء بمرحلة تنفيذ عملية المراجعة والتي تشمل تقييم الأنشطة الأولية لإتمام عملية المراجعة كما تم التطرق إلى عمليات تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية بما فيها الاستقلالية من خلال معيار التخطيط، وأيضا أشار المعيار الدولي رقم (٢٢٠) إلى انه على المراجع الحصول على معلومات من المؤسسة والأطراف ذات العلاقة لتحديد أي ظروف تشكل تهديداً للاستقلالية وذلك بغرض اتخاذ الإجراءات المناسبة لتخفيض تلك التهديدات أو القيام بالانسحاب من العملية إذا كان ذلك مناسباً في ظل الظروف، ويتوجب على المراجع القيام ببعض الأمور في بداية عملية المراجعة وتشمل:

- أداء إجراءات تتعلق بقبول أو الاستمرار بعلاقات العملاء كما جاء في المعيار الدولي رقم (٢٢٠).
- تقييم الامتثال لمتطلبات أخلاقيات المهنة، والتي تشمل النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة وكذلك السرية بالإضافة إلى الاستقلالية.
- تحقيق فهم لمتطلبات أخلاقيات المهنة ومعيار الموافقة على شروط التكليف بالمراجعة رقم (٢١٠).

قياس مدى تأثير ظاهرة تسوّق رأي المراجعة على تطبيقاته معيار المراجعة الدولي (٣٠٠) "التخطيط ...

د/ هلمد سمير جمال المعاينة

كما تشمل عمليات التخطيط لمراجعة القوائم المالية حسب معيار المراجعة الدولية أموراً مثل إعداد خطة إستراتيجية والتخطيط لإتمام عملية المراجعة وكذلك تحديد أتعاب المراجعة ومراحل تسديدها من خلال الخطة الإستراتيجية. ويرى الباحث أن إعداد خطة إستراتيجية ودراسة إجراءات قبول العميل وتقييم المخاطر التي يمكن أن يتعرض لها العمل والاتصال مع المراجع السابق وكذلك دراسة نزاهة العميل واحتمالية وجود تعارض بالمصالح، ووضوح بنود واتفاقية رسالة الارتباط بين المراجع والعميل وتهديد الاستقلالية وكيفية تحديد مستوى الأتعاب، جميع تلك الأمور يمكن أن تتأثر بممارسات تسوّق الرأي.

الدراسة الميدانية

تمهيد:

يستعرض الباحث في هذا المبحث الخطوات المتعلقة بالدراسة الميدانية الخاصة بقياس مدى تأثير ظاهرة تسوّق رأي المراجعة على تطبيقات معيار المراجعة الدولي (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية" بالتطبيق على الشركات الأردنية غير المسجلة.

أولاً: الهدف من الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى إقامة الدليل العملي على مدى معنوية فرض البحث، وإثبات مدى صحته.

ثانياً: تحديد مجتمع الدراسة واختيار العينة محل الدراسة:

❖ **مجتمع الدراسة:** يتمثل فيما يلي:

١. الشركات الأردنية غير المسجلة: ويبلغ حجم المجتمع (١٠٤٤) شركة .
٢. مرجعي الشركات الاردنية المسجلة في محافظات المملكة الأردنية: في عدد (٩) محافظات.
- أ- **عينة الدراسة:** تتضمن عينة البحث عينة عشوائية بسيطة تتمثل في عدد من ٢٨٢ شركة مراجعة حسب معادلة اختيار العينة الموضحة في الشكل رقم (٣-١)

قياس مدى تأثير ظاهرة تسوّق رأي المراجعة على تطبيقاته معيار المراجعة الدولي (٣٠٠) "التخطيط ...

د/ محمد سمير جمال المعاينة

1044	ادخل حجم المجتمع N في الخلية المقابلة	
281.0217775	إذا _____ حجم العينة =	
	0.05	1.96
	0.0025	0.5
$n = \frac{N \times p(1-p)}{\left[N-1 \times \left(d^2 \div z^2 \right) \right] + p(1-p)}$		
	معادلة ستيفن ثامبسون	
N	حجم المجتمع	
z	الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة ٠,٩٥ وتساوي ١,٩٦	
d	نسبة الخطأ وتساوي ٠,٠٥	
p	نسبة توفر الخاصية والمحايدة = ٠,٥٠	

شكل رقم (١) معادلة عينة البحث

وعلى ذلك فقد استهدفت الدراسة توزيع استثمارات الاستبيان لنسبة ٣٠% من الشركات المبحوثة اختير من كل شركة عدد (٤) فرد في مستويات ووظائف مختلفة ليكون العدد المستهدف كاملاً وفقاً للجدول الآتي رقم (١)، الذي يمثل توزيع عينة البحث.

قياس مدى تأثير ظاهرة تسوّق رأي المراجعة على تطبيقاته معيار المراجعة الدولي (٣٠٠) "التخطيط ...

د/ ممد سمير جمال المعاينة

جدول (١) ملخص عينة البحث

عدد مفردات العينة	عدد الشركات العينة	عدد الشركات المجتمع	اسم المدينة	عدد مفردات العينة	عدد الشركات العينة	عدد الشركات المجتمع	اسم المدينة
1/4	%30	نسبة الاختيار		1/4	%30	نسبة الاختيار	
4	1	1	عجلون	4	1	4	أربد
1164	291	969	عمان	8	2	6	البقاء
4	1	2	مأدبة	8	2	7	الزرقاء
8	2	8	معان	52	13	44	العقبة
314 شركة			شركات العينة	4	1	3	المفرق
1256			إجمالي مفردات العينة				

ويبين الجدول السابق أن عدد الشركات المبحوثة (٣١٤) شركة ويبلغ عدد المستهدف من عينة البحث داخل كل المكاتب توزيع عشوائي عدد (١٢٥٦) مبحوث ويبين الجدول الآتي رقم (٢) حركة الردود لقائمة الاستبيان.

جدول (٢) حركة الردود لعينة البحث

نسبة الردود	الاستبيان الموزع	البيان
%100	1256	إجمالي الاستبيانات
%83.59	1050	الاستبيانات المرتدة
0.87%	11	الاستبيانات المستبعدة
%82.72	1039	الاستبيانات الصالحة للتحليل
	%82.72	نسبة الردود

من خلال الجدول السابق يتبين أن نسبة الردود ٨٢.٧% وهي نسبة تعتبر مقبولة في حدود معادلة عينة البحث وتصلح من خلالها النتائج للتعميم على مجتمع الدراسة، ويبن التحليل التالي التوزيعات التكرارية للبيانات العامة والديمغرافية لعينة البحث.

ثالثاً: مدى الثبات والثقة في إجابات المبحوثين:

مدى الثبات والثقة والصدق الداخلي للإجابات عن مدى تأثير ممارسات تسوق الرأي على تطبيقات معيار المراجعة الدولي رقم (٣٠٠): يتم استخدام اختبار ألفا كرونباخ لردود المبحوثين وفقاً لما هو مبين من الجدول التالي :

وتم تفريغ ردود المبحوثين وتشغيلها من خلال برامج SPSS.24 ويوضح الجدول التالي اختبارات الثبات والصدقة الداخلي من خلال تحليل ألفا كرونباخ التي يبينها الجدول التالي رقم (٣) كما يلي:

جدول (٣) اختبار الثبات والثقة لردود المبحوثين

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.913	24

يشير الجدول السابق الى نتائج اختبار ألفا كرونباخ والذي يبين أن معامل الثقة والثبات به ٩١% تشير الى توافر الاتساق الداخلي لردود المبحوثين وأن معامل الصدق مقبول الى حد كبير حيث يمثل ٩٥.٥% وهو يساوي الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

رابعاً: أسلوب التحليل الإحصائي المستخدم في الدراسة:

لتحقيق نتائج الدراسة فقد تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية SPSS.24 يتم تحليل نتائج الدراسة الإحصائية واختبار فروض البحث من خلال استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- ❖ اختبار ألفا كرونباخ لبيان مستوي الثبات والصدق الداخلي في ردود عينة البحث.
- ❖ جداول التوزيع التكراري لبيان توزيعات عينة البحث المتعلقة بالمتغيرات العامة والديموجرافية
- ❖ اختبار (ت) الإحصائي لترتيب متغيرات البحث وبيان الأهمية النسبية ومستوي المعنوية لها.

قياس مدى تأثير ظاهرة تسوّق رأي المراجعة على تطبيقاته معيار المراجعة الدولي (٣٠٠) "التخطيط ...

د/ هلمد سمير جمال المعاينة

- ❖ تحليل الانحدار المتعدد وذلك لبيان حجم التباين وتحقيق فروض البحث بدلالة قيمة (ف) الإحصائية.
- ❖ اختبار معامل التفسير (R^2) لبيان القوة التفسيرية للمتغيرات المستقلة في المتغير التابع الرئيسي والفرعي
- ❖ اختبار (ت) وتحليل (بيتا) لبيان معنوية المتغيرات الجزئية لكل فرض من الفروض ورسم دالة الانحدار.
- ❖ تحليل كروسكال- ويلز لبيان الاتفاق والاختلاف لفئات الدراسة بدلالة مربع كاي من خلال ما سبق يبين هذا المبحث منهج واطار الدراسة الميدانية من حيث هدف الدراسة ومجتمع وعينة البحث ثم أداة جمع البيانات واختبار الثبات والصدق الداخلي، وعرض للأساليب الإحصائية المستخدمة، وفي المبحث التالي يتم تناول التحليل الوصفي والاستدلالي بفروض ونتائج البحث.

خامساً: نتائج التحليل الإحصائي الوصفي والاستدلالي واختبار فروض

البحث:

حيث يتم تحليل نتائج الدراسة التطبيقية المستندة على المسح الميداني، ومن ثم القيام بالتحليل الإحصائي الوصفي والاستدلالي لتحقيق فرض البحث، وتفسير نتائج الدراسة، وعليه يتم تقسيم هذا المبحث وتناوله من خلال ما يلي:

١- نتائج التحليل الإحصائي الوصفي للبيانات:

يستخدم الباحث قيمة (ت) الإحصائية وذلك لترتيب إجابات المبحوثين بشأن ذلك كما هو موضح بالجدول التالي رقم (٤).

قياس مدى تأثير ظاهرة تسوق رأي المراجعة على تطبيقاته معيار المراجعة الدولي (٣٠٠) "التخطيط ...

د/ همد سمير جمال المعاينة

جدول (٤) ترتيب التأثيرات السلبية لممارسات تسوق الرأي على معيار التخطيط
لمراجعة القوائم المالية

One-Sample Test

	الترتيب	Test Value = 3					
		T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
التمهيد الجيد لتخطيط عملية المراجعة والاطلاع على رأي المراجع السابق.	2	14.427	1035	.000	.54826	.4737	.6228
تقييم الأنشطة الأولية لعملية المراجعة من خلال تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية.	4	12.683	1036	.000	.48312	.4084	.5579
وضع استراتيجية مراجعة شاملة توضح نطاق و توقيت عملية المراجعة.	6	11.564	1038	.000	.46776	.3884	.5471
تحديد الموارد اللازمة لإتمام عملية المراجعة وعملية اختيار فريق العمل.	5	12.555	1037	.000	.49326	.4162	.5703

قياس مدى تأثير ظاهرة تسوّق رأي المراجعة على تطبيقاته معيار المراجعة الدولي (٣٠٠) "التخطيط ...

د/ هلمد سمير جمال المعاينة

تحديد المسائل الهامة الواجب مناقشتها مع شريك عملية المراجعة.	3	14.037	1037	.000	.55395	.4765	.6314
تحديد الأتعاب المهنية وتقدير متطلبات العمل.	1	16.345	1038	.000	.61790	.5437	.6921

تترتب إجابات المبحوثين بشأن أثر ممارسات تسوق الرأي لعملية المراجعة على معيار التخطيط لمراجعة البيانات المالية رقم (٣٠٠) عند أداء عملية المراجعة، حيث يأتي في بداية تلك العمليات تحديد الأتعاب المهنية وتقدير متطلبات العمل. عند قيمة تائية قدرها ١٦.٣٤، يلي ذلك التمهيد الجيد لتخطيط عملية المراجعة والاطلاع على رأي المراجع السابق بأهمية ترتيبية عند قيمة تائية قدرها ١٤.٤٢، يلي ذلك تحديد المسائل الهامة الواجب مناقشتها مع شريك عملية المراجعة. عند قيمة تائية ١٤.٠٣ من إجابات المبحوثين.

ويأتي في نهاية الترتيب وضع استراتيجية مراجعة شاملة توضح نطاق وتوقيت عملية المراجعة عند قيمة تائية قدرها ١١.٥٦ من إجابات المبحوثين.

٢- نتائج التحليل الاستدلالي واختبار فرض البحث:

أ- اختبار صحة الفرض الإحصائي: حيث ينص على أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ظاهرة تسوّق رأي المراجعة و تطبيقاته معيار المراجعة الدولي (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية".

ولاختبار صحة هذا الفرض يتم استخدام تحليل الانحدار المتعدد بدلالة قيمة (ف) الإحصائية كما هو موضح بالجدول التالي رقم (٥).

قياس مدى تأثير ظاهرة تسوق رأي المراجعة على تطبيقاته معيار المراجعة الدولي (٣٠٠) "التخطيط ...

د/ هلمد سمير جمال المعاينة

جدول (٥) اختبار صحة الفرض الإحصائي الفرعي الأول

ANOVAa

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	334.690	6	55.782	109.108	.000b
	Residual	522.500	1022	.511		
	Total	857.190	1028			

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة (ف) تبلغ ١٠٩.١٠ وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية يقترب من الصفر (٠.٠٠) أقل من مستوي (٠.٠٥) والتي عندها يتم رفض الفرض الإحصائي وقبول الفرض البديل القائل بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ظاهرة تسوق رأي المراجعة و تطبيقاته معيار المراجعة الدولي (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية" وأن قبول هذا الفرض البديل يكون بقوة تفسيرية تفسر فيه ممارسات التسوق للمراجعة في المتغير التابع الذي يمثل الأثر السلبي لمعايير التخطيط للمراجعة عند معامل التحديد (R2) الموضح بالجدول التالي رقم (٦).

جدول (٦) القوة التفسيرية لمتغيرات الفرض الفرعي الأول

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.625a	.390	.387	.71502

يبين الجدول السابق أن قيمة (R2) ٣٩% وهي تشير الي قوة تفسيرية أقل من المتوسط لممارسات تسوق رأي المراجعة على الأثر السلبي لمعايير التخطيط للمراجعة مما يشير الى أن بواقي النموذج تعتبر أثر إيجابي لعمليات التسوق بنسبة قدرها ٦١% وفقا لإجابات المبحوثين، تتضح تفاصيل تلك العلاقة من خلال تحليل (بيتا) الموضح بالجدول التالي رقم (٧)

قياس مدى تأثير ظاهرة تسوّق رأي المراجعة على تطبيقاته معيار المراجعة الدولي (٣٠٠) "التخطيط ...

د/ ممد سمير جمال المعاينة

جدول (٧) معنوية الأعمال المؤداة لمعيار تخطيط المراجعة متأثراً بممارسات التسوق

Coefficientsa

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	
	B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	1.219	.095		12.766	.000
	هناك وجود لتسوّق رأي المراجعة في الممارسة المهنية في الأردن	.163	.024	.214	6.897	.000
	تقوم بعض الشركات بتغيير مراجع الحسابات للحصول على تقرير نظيف	.077	.025	.102	3.034	.002
	الاختلافات في تفسير المبادئ المحاسبية أحد أسباب تسوّق الرأي	.041	.022	.056	1.908	.057
	يتأثر قرار مراجع الحسابات حول عدالة القوائم المالية بتهديدات العزل التي تفرضها الإدارة	.165	.024	.218	6.781	.000
	تقوم بعض الشركات برفع أتعاب المراجع بغرض التأثير على رأيه حول البيانات المالية	.103	.022	.137	4.640	.000
	تقوم بعض الشركات بتعيين مراجع حسابات اصغر من السابق بغرض منحها تقرير نظيف حول القوائم المالية	.102	.020	.145	5.092	.000

قياس مدى تأثير ظاهرة تسوّق رأي المراجعة على تطبيقاته معيار المراجعة الدولي (٣٠٠) "التخطيط ...

د/ هلمد سمير جمال المعاينة

يبين الجدول السابق أن جميع قيم (ت) أكبر من القيم الجدولية عند مستوي معنوية أقل من مستوي ٠.٠٥ يشير الى وجود تأثير سلبي لممارسات التسوق للمراجعة على معيار التخطيط لمراجعة البيانات المالية رقم (٣٠٠) بالنسبة لكل الأعمال التي تؤدي بمعرفة المراجعة.

ويشير الجدول السابق الى أن الاختلافات في تفسير المبادئ المحاسبية أحد أسباب تسوّق الرأي ذات أثر إيجابي علي معايير التخطيط حيث أن قيمة (ت) اقل من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية يبلغ (٠.٠٥٧) وهو أكبر من مستوي ٠.٠٥ من إجابات المبحوثين.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

تناول هذا الجزء أهم النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة وذلك من خلال الجانب النظري والميداني المتمثل في نتائج التحليل الوصفي واختبارات الفروض، وذلك علي النحو التالي:

- تترتب إجابات المبحوثين بشأن الأثر السلبي لممارسات تسوق الرأي لعملية المراجعة على معيار التخطيط لمراجعة القوائم المالية رقم (٣٠٠) عند أداء عملية المراجعة، حيث يأتي في بداية تلك العمليات تحديد الأتعاب المهنية وتقدير متطلبات العمل، يلي ذلك التمهيد الجيد لتخطيط عملية المراجعة والاطلاع على رأي المراجع السابق بأهمية ترتيبية أقل، ثم يلي ذلك تحديد المسائل الهامة الواجب مناقشتها مع شريك عملية المراجعة.
- يقبل الفرض البديل القائل بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين ظاهرة تسوّق رأي المراجعة وتطبيقات معيار المراجعة الدولي رقم (٣٠٠) "التخطيط لمراجعة القوائم المالية" في الشركات الأردنية غير المسجلة.
- تتفسر ممارسات تسوق رأي المراجعة بالنسبة للأثر السلبي لمعايير التخطيط للمراجعة بأنها أقل من المتوسط؛ مما يشير الى أن بواقى النموذج تعتبر أثر إيجابي لعمليات التسوق بنسبة قدرها ٦١% وفقاً لإجابات

المبحوثين، وذلك لارتفاع اجابات العينة حول أثر ممارسات تسوّق الرأي الايجابية على بند الاختلاف في تفسير السياسات المحاسبية.

- وجود تأثير سلبي لممارسات التسوق للمراجعة على معيار التخطيط لمراجعة البيانات المالية رقم (٣٠٠) بالنسبة لكل الأعمال التي تؤدي بمعرفة المراجعة، فيما عدا الاختلافات في تفسير المبادئ المحاسبية أحد أسباب تسوّق الرأي تسجل أثر إيجابي علي معايير التخطيط عند مستوي معنوية يبلغ (٠.٠٥٧) وهو أكبر من مستوي ٠.٠٥ من إجابات المبحوثين.

ثانياً: التوصيات:

- ضرورة قيام جمعية مراجعي الحسابات القانونيين الأردنيين بوضع تشريعات من شأنها الحد من انتشار ظاهرة تسوّق الرأي في الأردن.
- العمل على تفعيل دور لجنة المراجعة في القضاء على اي ظروف قد تهدد استقلالية المراجع والتي من ضمنها تهديدات العزل.
- يوصي الباحث الجهات المنظمة للمهنة بوضع حد أدنى وحد أعلى لأتعاب المراجعة ضمن آلية تراعى فيها العوامل المحددة لأتعاب المراجعة مثل حجم العمليات وعدد ساعات العمل المقدرة وذلك للحد من امكانية الشركات في التأثير على استقلالية المراجع عبر تقديم حجم أتعاب مرتفع جداً.

المراجع:

- (١) مي ناصر الثنيان، وحسام عبد العزيز العنقري، "أسباب وآثار وجود ظاهرة "تسوق رأي المراجعة" في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية"، *مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المملكة العربية السعودية، المجلد ٢٤، العدد ٢، (٢٠١٠)، ص.ص. ٤١-١٠٩.*
- (٢) عزة الأزهر، "أسباب وجود ظاهرة تسوق رأي المراجعة في الجزائر- دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة في الجزائر"، *مجلة الباحث، العدد، ١٦، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير، الجزائر، (٢٠١٦)، ص ٢١٣-٢٢٠.*
- (3) DeFond, M., Zhang, J., Zhao, Y., "Do Managers Successfully Shop for Compliant Auditors? Evidence from Accounting Estimates", *European Corporate Governance Institute*, (2018). http://ssrn.com/abstract_id=3309678
- (٤) مي ناصر الثنيان، وحسام عبد العزيز العنقري، مرجع سبق ذكره، ص ٤١-١٠٩.
- (٥) عمر دليمي، "نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة حسيبة بو علي الشلف، قسم التسيير، الجزائر، (٢٠١٦).
- (٦) مرعي حسن بني خالد، وجمال عادل الشرايري، "أثر تطبيق متطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (٣٣٠) على فاعلية إدارة الوقت"، *المجلة العربية للإدارة، المجلد ٦٣، العدد، ١ حزيران، (٢٠١٦)، ص.ص. ٨٩-١٠٥.*
- (7) Feng, Nancy, Pevzner, Mikhail, Robertson, Jesse and Yahya-Zadeh, *Massood Comments by the Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting Association on International Standard on Auditing (ISA) 720 (Revised), The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing or Accompanying Audited Financial Statements and the Auditor's Report Thereon, Current Issues in Auditing*, 7(2). (2013), pp. C1-C6. <https://doi.org/10.2308/ciia-50478>