

قياس مدى تأثير ظاهرة تسوّق رأي المراجعة على تطبيقات معيار
المراجعة الدولي (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"
بالتطبيق على الشركات الأردنية غير المسجلة
محمد سمير جمال المعاينة

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر ممارسات ظاهرة تسوّق رأي المراجعة على تطبيقات معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) و المتعلق بتكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية وذلك تطبيقاً على الشركات الأردنية غير المسجلة، 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 (٧٠٠) 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. (700) related to auditor opinion and reporting 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. (700) in the non-registered Jordanian companies.

الإطار العام للبحث

أولاً: مقدمة ومشكلة البحث:

لقد إزداد التركيز على موضوع تسوق الرأبي بعد الاخفاقات الكبيرة التي شهدتها الاسواق العربية، والعالمية نتيجة نشر معلومات مالية، وغير مالية، ومحاسبية مضللة للرأبي 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 رأبي المراجعة على تطبيقات معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) و المتعلق بتكوين الرأبي والتقرير عن القوائم المالية وذلك بالتطبيق على الشركات الاردنية غير المسجلة.

ثانياً: أهمية البحث:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في أهمية تناول ظاهرة تسوق رأبي المراجعة وأثرها على تطبيقات معيار المراجعة الدولي (٧٠٠) "تكوين الرأبي والتقرير عن 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 الرأبي وأثرها على معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠)، 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 الرأبي و أثرها على معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) 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 (٧٠٠) "تكوين الرأي ...

د/ ممد 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 تسوق رأي المراجعة على معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) و تطبيقاته، وذلك من خلال تناول بنود معيار المراجعة والخاص بتكوين الرأي والتقرير حول 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 (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية".

خامساً: منهجية البحث:

تقوم منهجية الدراسة علي 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 (٧٠٠) والمتعلق تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية.

سادساً: مجال البحث:

يقنصر مجال البحث علي 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):

قياس مدى تأثير ظاهرة تسوّق رأي المراجعة على تطبيقاته معيار المراجعة الدولي (٧٠٠) "تكوين الرأي ...

د/ محمد سمير جمال المعاينة

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 تسوق رأي المراجعة.

ثانياً: معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقارير عن القوائم المالية":

- يتطلب معيار المراجعة الدولية (٧٠٥) حول إبداء رأي مراجع الحسابات في القوائم المالية فيما إذا ما إذا كانت القوائم المالية قد تمّ إعدادها^(٥):
- ١- إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية والتحقّق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية.
 - ٢- التحقّق من مدى قبول الطرق المحاسبية والسياسات والإجراءات التي اتبعتها الإدارة وإنها تطبق تلك المبادئ والسياسات والطرق والإجراءات.
 - ٣- التأكد من مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى قابلية القوائم المالية للمقارنة،

٤ - توضيح طبيعة التغيّرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم الماليّة وقابليتها للمقارنة، ففي هذه الحالة يجب على المراجع الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره^(٦).

لقد أشارت بعض الدراسات إلى مجموعة من متطلبات معايير المراجعة الدولية المتعلقة بعملية إبداء رأي مراجع الحسابات وهي جوانب مضيئة يجب أن يلتزم بها المراجع حول إبداء رأيه وتوضيحها^(٧) على النحو التالي:

- يجب أن ينصّ تقرير المراجع عمّا إذا كانت القوائم المالية قد تمّ إعدادها وتصويرها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- يجب أن ينصّ تقرير المراجع عمّا إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تمّ استخدامها في إعداد وتصوير القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استُخدمت عند إعداد وتجهيز القوائم المالية عن الفترة السابقة.

- يجب أن تحتوي القوائم المالية على كافة المعلومات والإيضاحات والتفسيرات التي يجب يلزم الإفصاح عنها بها ما لم يرد في تقرير المراجع ما يُخالف ذلك.

- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب أن يُوضّح التقرير في جميع الأحوال، خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم بها المراجع مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة. وحتى يكون رأي المراجع محايداً وفنياً، يجب أن تكون عملية المراجعة التي تم تنفيذها ضمن الأهداف التالية^(٨):

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات.
- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المُحقّقة من قبل المؤسسات.
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية.

قياس مدى تأثير ظاهرة تسوّق رأي المراجعة على تطبيقاته معيار المراجعة الدولي (٧٠٠) "تكوين الرأي ...

د/ محمد سمير جمال المعاينة

- اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر والسجلات المحاسبية إن وجدت.
 - المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المُودّعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقيةً أكثر حتى تُساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.
- ويرى الباحث أنّ رأي المراجع يُعتبر خلاصة العمل والجهد الذي تقوم به شركة المراجعة فهو العمل الذي بناءً عليه يتم تقييم عمل الشركة وأدائها ويبين مدى خلوها من الانحرافات وعمليات الغش وتعتمد كفاءة ودقة رأي المراجع على كفاءة عملية المراجعة وسلامتها وذلك يتطلب الحيادية والاستقلالية للمُحاسب القانوني وشركة المراجعة، وبالتالي تسعى الشركات إلى اللجوء إلى الشركات المعروفة وذات السمعة العريقة في عمليات المراجعة التي تنقضي أتعاباً قد تكون أعلى من غيرها حيث أنّ أتعاب مراجع الحسابات تُعتمد على السمعة والشهرة وارتباط مكتب المراجعة بشركات دولية.

الحكم المهني للمراجع عند إصدار التقرير:

يتعلّق الحكم المهني للمُحاسب القانوني فيما إذا كانت البيانات المالية المُعدّة من كافة النواحي الهامة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول بها، حيث يعتمد تكوين رأيه وحكمه المهني مستنداً على معايير المراجعة العامة التي تدعم حكمه المهني ورأيه. أن رأي المراجع يجب أن يستند إلى تشريعات وتنظيمات معايير المراجعة الدولية حول ما إذا كانت البيانات المالية بشكلٍ عادلٍ من كافة النواحي "وجهة نظر صحيحة وعادلة"^(٩)، أو قد يكون التقرير مُعدّاً ضمن إطار امتثال، فيكون الرأي المطلوب حول ما إذا كانت البيانات المالية مُعدّة من كافة النواحي وفقاً لإطار العمل^(١٠). وترتكز مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالخدمات التي يقدمها إلى عميله على إبداء رأيه الفنيّ والمحايد حول القوائم المالية، وذلك وفقاً للمبادئ المحاسبية المُتعارف عليها ومدى عدالة تمثيل تلك القوائم للمركز الماليّ للشركة ونتيجة أعمالها^(١١).

ثالثاً: تأثير ممارسات تسوُّق الرأي على معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠):

يعتبر تقرير المراجع الهدف الذي يسعى إليه العميل لممارسات تسوُّق الرأي، حيث تقوم ممارسات تسوُّق الرأي على الحصول على تقرير نظيف بما يتنافى مع الوضع الحقيقي للعميل، إن قيام العميل بالبحث عن المراجع الذي يكون على استعداد لمنح رأي نظيف مقابل عمليات الشركة^(١٢) كما تم الإشارة إليه سابقاً يعتبر مخالفاً لمتطلبات اخلاقيات المهنة وكذلك مخالفاً لبعض القوانين الصادرة عن بعض الجهات الدولية مثل هيئة سوق المال الأمريكية (SEC)، ويظهر جلياً إن الهدف من ممارسات تسوُّق الرأي هو الحصول على تقرير مراجعة نظيف يخدم مصالح العميل، وإنه من غير المتوقع أن يتم أداء إجراءات تنفيذ عملية المراجعة بشكل مهني وان يتم مراعاة المعايير الخاصة بإصدار تقرير المراجعة مع وجود ممارسات تسوُّق الرأي، بحيث لن يتم مراعاة معيار المراجعة رقم (٧٠٠) والمتعلق بتكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية، وفحص الإجراءات المتبعة في قبول وأداء وإصدار تقرير المراجعة مع ممارسات تسوُّق الرأي، وذلك كون هنالك ضوابط تحكم عملية اصدار رأي حول القوائم المالية تم تناولها في المعيار الدولي رقم (٧٠٠) و المعيار رقم (٧٣٠) والذي يتضمن وجوب اصدار رأي معاكس عند وجود أدلة تفيد وجود غش في القوائم المالية أو أخطاء جوهرية، كما جاء بنفس المعيار انه من الممكن الامتناع عن ابداء الرأي في حال وجود تحديد لنطاق عمل المراجع وعدم تمكنه من الوصول إلى أدلة كافية لاتخاذ رأي محايد بخصوصها، كما تتيح معايير المراجعة الدولية لمراجع الحسابات استخدام فقرات التأكيد و الفقرات الايضاحية كلما دعت الحاجة وذلك لتقديم تصور أوضح لقارئ القوائم المالية و شفافية أكبر في تداول المعلومات.

ويرى الباحث ان تسوق رأي المراجع يرتبط ارتباطاً عكسياً بأخلاقيات مهنة المراجعة ويمتد ذلك إلى مراحل تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وينعكس ذلك على اصدار تقرير مراجع الحسابات حيث كلما نجحت ممارسات تسوُّق الرأي فإنه لا بد من

قياس مدى تأثير ظاهرة تسوّق رأي المراجعة على تطبيقاته معيار المراجعة الدولي (٧٠٠) "تكوين الرأي ...

د/ هلمد سمير جمال المعاينة

ان تضعف في المقابل جودة أعمال المراجعة بدءاً من التخطيط و وصولاً إلى اصدار رأي غير فني و غير محايد حول القوائم المالية للعميل.

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 (٧٠٠) " تكوين الرأي والتقرير عن 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. مراجعي 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 (V00) "تصويب الرأي ...

د/ محمد سمير جمال المعاينة

1044	ادخل حجم المجتمع N في الخلية المقابلة	
281.0217775	إذا _____ = حجم العينة =	
0.05	1.96	3.8416
0.0025	0.5	
$n = \frac{N \times p(1-p)}{\left[N-1 \times \left(d^2 \div z^2 \right) + p(1-p) \right]}$		
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 والمحابة = 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 (٧٠٠) "تكوين الرأي ...

د/ هلمد 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 المكتبات 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 (٧٠٠): 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 الفا 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 الفا 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.

- ❖ 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 تسوّق رأي المراجعة على تطبيقاته معيار المراجعة الدولي (٧٠٠) "تكوين الرأي ...

د/ محمد سمير جمال المعاينة

جدول (٤) ترتيب التأثيرات السلبية لممارسات تسويق الرأي على تطبيقات معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠)
One-Sample Test

	Test Value = 3						
	الترتيب	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
تحديد نوع الرأي الواجب إصداره تجاه عمليات المنشأة.	4	11.056	1037	.000	.44509	.3661	.5241
الإفصاح حول كافة المعلومات والإيضاحات و التفسيرات ضمن تقرير المراجع.	1	14.143	1038	.000	.53417	.4601	.6083
توثيق طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية و أثرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة.	3	12.087	1036	.000	.47637	.3990	.5537
الإفصاح حول عدم التماثل في استخدام السياسات المحاسبية عما هو في السنة السابقة.	2	12.630	1037	.000	.49711	.4199	.5743

قياس مدى تأثير ظاهرة تسوّق رأي المراجعة على تطبيقاته معيار المراجعة الدولي (٧٠٠) "تكوين الرأي ...

د/ هلمد سمير جمال المعاينة

أعداد الفقرات التأكيدية و التوضيحية ضمن تقرير المراجعة.	5	9.105	1038	.000	.37247	.2922	.4527
استخدام عبارات للحد من مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء ضمن تقرير المراجعة	6	8.265	1037	.000	.33333	.2542	.4125

تترتب إجابات المبحوثين بشأن أثر ممارسات تسوق الرأي لعملية المراجعة على معيار تقارير عملية المراجعة رقم (٧٠٥)، عند أداء عملية المراجعة، حيث يأتي في بداية الترتيب الإفصاح حول كافة المعلومات والإيضاحات و التفسيرات ضمن تقرير المراجع عند قيمة (ت) ١٤.١٤، يلي ذلك الإفصاح حول عدم التماثل في استخدام السياسات المحاسبية عما هو في السنة السابقة عند قيمة (ت) ١٢.٦، ثم توثيق طبيعة التغييرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية و أثرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة. عند قيمة (ت) ١٢.٠٨ من إجابات المبحوثين.

ويأتي في نهاية الترتيب استخدام عبارات للحد من مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء ضمن تقرير المراجعة كتأثير ضعيف من ممارسات التسوق للمراجعة حيث القيمة التائية عند ادني مستوي لها وهي تبلغ ٨.٢٦ 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 (٧٠٠) "تكوين الرأي والتقرير عن 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 (٧٠٠) "تكوين الرأي ...

د/ محمد سمير جمال المعاينة

جدول (٥) اختبار صحة الفرض الإحصائي الفرعي الثالث

ANOVAa

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	200.849	6	33.475	49.829	.000b
	Residual	689.263	1026	.672		
	Total	890.112	1032			

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة (ف) تبلغ ٤٩.٨٢ 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 توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ظاهرة تسوق رأي المراجعة والعوامل المتعلقة بإصدار تقرير المراجعة" وأن قبول هذا الفرض البديل يكون بقوة تفسيرية تتفسر فيه ممارسات التسوق للمراجعة في المتغير التابع الذي يمثل الأثر السلبي لمعايير تقرير المراجعة رقم (٧٠٥) عند معامل التحديد (R2) الموضح بالجدول التالي رقم (٦).

جدول (٦) القوة التفسيرية لمتغيرات الفرض الفرعي الثالث

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.475a	.226	.221	.81963

يبين الجدول السابق أن قيمة (R2) 22.6% وهي تشير الى قوة تفسيرية ضعيفة لممارسات تسوق رأي المراجعة على الأثر السلبي لمعايير تقرير المراجعة مما يشير الى أن بواقي النموذج تعتبر أثر إيجابي لعمليات التسوق بنسبة قدرها ٧٧.٤% 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 (V⁰⁰) "تصويب الرأي ...

د/ هلمد سمير جمال المعاينة

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

Coefficientsa

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	
	B	Std. Error	Beta			
	(Constant)	1.770	.110		16.162	.000
	هناك وجود لتسوّق رأي المراجعة في الممارسة المهنية في الأردن	.120	.027	.155	4.429	.000
	تقوم بعض الشركات بتغيير مراجع الحسابات للحصول على تقرير نظيف	.145	.029	.189	5.003	.000
	الاختلافات في تفسير المبادئ المحاسبية أحد أسباب تسوّق الرأي	-.021-	.025	-.027-	-.830-	.407
1	يتأثر قرار مراجع الحسابات حول عدالة القوائم المالية بتهديدات العزل التي تفرضها الإدارة	.110	.028	.143	3.960	.000
	تقوم بعض الشركات برفع أتعاب المراجع بغرض التأثير على رأيه حول البيانات المالية	.027	.025	.035	1.058	.290
	تقوم بعض الشركات بتعيين مراجع حسابات اصغر من السابق بغرض منحها تقرير نظيف حول القوائم المالية	.091	.023	.128	4.003	.000

قياس مدى تأثير ظاهرة تسوّق رأي المراجعة على تطبيقاته معيار المراجعة الدولي (٧٠٠) "تحوين الرأي ...

د/ محمد 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 معياري تقرير مراجعة البيانات المالية رقم (٧٠٥) 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 تنفيذ المراجعة حيث أن قيمة (ت) أقل من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية يبلغ (٠.٤٠٧) وهو أكبر من مستوي ٠.٠٥ من إجابات المبحوثين.

وكذلك الممارسات التي تقوم بها بعض الشركات برفع أتعاب المراجع بغرض التأثير على رأيه حول البيانات المالية حيث أن قيمة (ت) أقل من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية يبلغ (٠.٢٩) 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 اعداد تقرير المراجعة رقم (٧٠٠)، عند أداء عملية المراجعة، حيث يأتي في بداية الترتيب الإفصاح حول كافة المعلومات والإيضاحات و التفسيرات ضمن تقرير المراجع ، ويلي ذلك الإفصاح حول عدم التماثل في استخدام السياسات المحاسبية عما هو في السنة السابقة، ثم يلي ذلك توثيق طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية و أثرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة.

- أن استخدام عبارات معينة في تقرير المراجع لغرض الحد من مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء ضمن تقرير المراجعة يتأثر بممارسات تسوّق رأي المراجعة في الشركات الأردنية.
- يتقرر قبول الفرض البديل القائل بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين ظاهرة تسوّق رأي المراجعة والعوامل المتعلقة بإصدار تقرير المراجعة" كأحد متطلبات تحقيق جودة الأداء المهني للمراجعة في الشركات الأردنية غير المسجلة.
- وأن قبول هذا الفرض يكون بقوة تفسيرية تتفسر فيه ممارسات التسوق للمراجعة في المتغير التابع الذي يمثل الأثر السلبي لمعايير تقرير المراجعة رقم (٧٠٠) عند معامل التحديد (R2) يشير الى قوة تفسيرية ضعيفة لممارسات تسوق رأي المراجعة على الأثر السلبي لمعايير تقرير المراجعة مما يشير الى أن بواقي النموذج تعتبر أثر إيجابي لعمليات التسوق بنسبة قدرها ٧٧.٤% وفقا لإجابات المبحوثين.
- وجود تأثير سلبي لممارسات تسوّق الرأي للمراجعة على معيار إصدار تقرير المراجعة رقم (٧٠٠) بالنسبة لكل الأعمال التي تؤدي بمعرفة المراجعة، فيما عدا الاختلافات في تفسير المبادئ المحاسبية أحد أسباب تسوّق الرأي تكون ذات أثر إيجابي على معايير تنفيذ المراجعة عند مستوي معنوية يبلغ (٠.٤٠٧) وهو أكبر من مستوي ٠.٠٥ من إجابات المبحوثين.
- أن الممارسات التي تقوم بها بعض الشركات برفع أتعاب المراجع بغرض التأثير على رأيه حول البيانات المالية تكون ذات أثر إيجابي على معايير تنفيذ المراجعة عند مستوي معنوية يبلغ (٠.٢٩) 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 وكذلك هيئة سوق المال بفرض متطلبات افصاح اضافية تشمل الافصاح حول عمليات عزل المراجعين واختلاف رأي المراجعين عن السنة السابقة بالاضافة الى الافصاح حول اسباب عزل او تغيير مراجع الحسابات.

المراجع:

- (١) مي ناصر الثنيان، وحسام عبد العزيز العنقري، أسباب وأثار 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 ٢١٥.
- (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.
- (5) Gold, A, Gronewold, U., Pott, Ch. The ISA 700 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap – Do Explanations Matter?, **International Journal of Auditing**, No. 16,(2012), p. 286–307.
- (٦) بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة "دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا - سطيف"، رسالة ماجستير في المحاسبة والمراجعة، جامعة فرحات عباس، الجزائر، (٢٠١١).

قياس مدى تأثير ظاهرة تسوّق رأي المراجعة على تطبيقاته معيار المراجعة الدولي (٧٠٠) "تصويب الرأي ...

د/ هلمد سمير جمال المعاينة

(٧) عمر دليمي، "نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة حسبية بو علي الشلف، قسم التسيير، الجزائر، (٢٠١٦).

(٨) دليمي، مرجع سابق، (٢٠١٦).

(٩) دليمي، مرجع سابق، (٢٠١٦).

(١٠) سعيد مخلد النعيمات، (٢٠١٣)، "تحليل العوامل المؤثرة على جودة وكفاءة مهنة المراجعة المحاسبية: دراسة اختباريه على المحيط الأردني"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، مصر.

(١١) مروة بوعزة، "مسؤوليات المراجع الخارجي اتجاه الغش في القوائم المالية" دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية ورقلة"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، (٢٠١٤).

(12) Al-Matarneh, Ghassan, The Extent of Adherence of Jordanian Auditors in Implementing the International Standard on Auditing ISA 700, **International Management Review**, Vol. 7 No. 1; p. 22-29 (2011).