أثر سلوك الإدارة في تعديلات التدقيق على موثوقية التقارير المالية: دراسة ميدانية بدولة الكويت

Impact of Management Behavior in Audit Adjustment on the Reliability of Financial Reports: A Field Study in the State of Kuwait

الباحث

أ/ بدر مطلق متعب هاجد المطيري
badrelmatiry2022@gmail.com

أ.د/ علي مجاهد أحمد السيد
أستاذ التكاليف والمحاسبة الإدارية
كلية التجارة- جامعة كفر الشيخ
ali.elsayed1@com.kfs.edu.eg

د/ عبده أحمد عتش
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة- جامعة كفر الشيخ
ab_sh_er@com.kfs.edu.eg

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ
المجلد (٩) - العدد (١٥) - الجزء الرابع
يناير ٢٠٢٣م

رابط المجلة: https://csj.journals.ekb.eg

ملخص:

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي الي دراسة أثرسلوك الإدارة نحو تعديلات مراقب الحسابات على خصائص موثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للشركات المساهمة الكويتية. في ضوء تحقيق الهدف من الدراسة تم الاعتماد على اسلوب العينة العشوائية الطبقية في اختيار عينة الدراسة والمكونة من ٢٠٠ مفردة. وقام الباحث بتوزيع عدد من قوائم الاستقصاء على مفردات العينة التي شملت بعض من الأكاديمين ومحللي الإئتمان ومراقبي الحسابات وأعضاء مجلس الإدارة ولجنة المراجعة. وقد اعتمد الباحث على مجموعة من التحليلات الإحصائية لتحليل بيانات قائمة الاستبيان من خلال استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences (SPSS) Version 22، للقيام بعملية التحليل الإحصائي وذلك لاختبار الفروض الإحصائية لهذه الدراسة. وقد توصلت الدراسة الي وجود أثر ذو دلالة معنوية لسلوك الإدارة نحو تعديلات مراقب الحسابات علي موثوقية التقارير المالية للشركات المساهمة الكويتية.

Abstract:

This study mainly aimed to study the impact of management's behavior towards the auditor's adjustments on the reliability characteristics of the accounting information contained in the financial reports of Kuwaiti joint-stock companies. In light of achieving the objective of the study, the stratified random sampling method was relied upon in selecting the study sample, which consisted of 200 individuals. The researcher distributed a number of survey lists to the sample items, which included some academics, credit analysts, auditors, members of the Board of Directors and the Audit Committee. The researcher relied on a set of statistical analyzes to analyze the data of the questionnaire list through the use of the Statistical Package for Social Sciences (SPSS) Version 22, to carry out the process of statistical analysis in order to test the statistical hypotheses of this study. The study concluded that there is a significant effect of the management's behavior towards the auditor's amendments on the reliability of the financial reports of Kuwaiti shareholding companies.

١ – الإطار العام للبحث

١/١ مقدمة البحث:

واجهت مهنة المراجعة فى الآونة الأخيرة العديد من الإنتقادات وبدأت الشكوك تثار حول جودة القوائم المالية، وما تتضمنه من بيانات عن الأرباح المحاسبية، ومدى تعبير المعلومات المحاسبية الواردة بها عن الأداء الحقيقي للشركات، ولقد ترتب على ذلك زيادة الإهتمام بإدارة الأرباح، وأثرها على جودة القوائم المالية، وما تتضمنه من معلومات محاسبية وخاصة رقم صافى الربح، والذى يعتبر العامل الأساسى لإتخاذ الكثير من القرارات التى يتخذها مستخدمى القوائم المالية (البستنجى، ٢٠١٤).

وتهدف مهنة المراجعة إلى منح الثقة فى التقارير المالية لمستخدميها، وهو ما أثار العديد من التساؤلات حول دور مراقبي الحسابات فى الأزمة المالية العالمية فى عام ٢٠٠٨، وما تبعها من فضائح مالية لحقت بالشركات الأمريكية، حيث تشير أصابع الإهتمام إلى مراقبى الحسابات، ويرجع السبب فى ذلك إلى خلو تقارير المراجعة المقدمة لمستخدمى القوائم المالية لهذه الشركات من أى تحذيرات حول المخاطر المالية التى قد تتعرض لها، وفى أعقاب الأزمة قامت العديد من الدول بإتخاذ إجراءات وقائية لمنع تكرار الأزمة وتمثل ذلك فى صدور العديد من التشريعات لضبط أداء ممارسي المهنة مثل تغيير مراقب الحسابات كل فترة زمنية، ومنع تقديم الخدمات بخلاق المراجعة وإنشاء مؤسسات تهدف إلى الرقابة على الجودة بمكاتب المراجعة وغيرها من الإجراءات التى أثرت بدورها على مهنة المراجعة، كل هذا أدى إلى ضرورة التركيز على أداء مهنة المراجعة من أجل تحقيق مصالح كافة الأطراف المتعاملة مع هذه الشركات (راضي، ٢٠١٧).

وفى ظل التطور والتقدم فى نظم إعداد ومعالجة البيانات ظهرت شكوك فى مصداقية تقارير المراجعة، وكذلك إن نقص جودة الأداء قد يؤدى إلى فقدان الثقة فى مهنة المراجعة سواء فى القطاع العام أو القطاع الخاص، لذلك يجب التركيز على مفهوم الجودة كأحد المفاهيم الحديثة فى مهنة المراجعة. ولقد حظى موضوع جودة عملية المراجعة بإهتمام كبير من قبل الباحثين فى مجال المراجعة، ويرجع السبب فى ذلك إلى أن جودة المراجعة تعد السند الأساسي لثقة المستثمرين فى المعلومات المالية وغير المالية ، كما تلعب دوراً تكاملياً فى المساهمة فى النمو الإقتصادى للمجتمع ككل وإستقراره المالى.(عبد ربه ، ٢٠١٨) ، وتعرف جودة عملية المراجعة بأنها مدى إلتزام مراقب الحسابات بالسياسات والإجراءات المهنية المتعارف عليها وأخلاقيات المهنة لتقديم خدمات المراجعة بجودة لتلبية إحتياجات المستخدمين لتلك الخدمة بمختلف مستوياتهم (على وشحاته، ٢٠٠٥).

إن فعاليه عملية المراجعة تعتمد بدرجة كبيرة على جودة الأداء المهنى لمراقب الحسابات، فكلما كانت طبيعة عملية المراجعة تتصف بجودة عالية، كلما جعلت عملية المراجعة ذات قيمة كبيرة، كما أن جودة عملية المراجعة تضفى مزيداً من المصداقية والموثوقية على البيانات والمعلومات المالية التى تم مراجعتها والمقدمة للأسواق المالية، والتى بدورها تعكس فعالية الأسواق المالية وتساعد فى تنبؤ المحللين بالأرباح (Thomas, 2003).

٢/١ مشكلة البحث:

إن عملية المراجعة كانت ولازالت هى مصدر إضفاء الثقة على الإفصاح والشفافية للبيانات والمعلومات والقوائم المالية المقدمة من قبل الإدارة، حيث أكدت العديد من الدراسات (Xiao et al., 2020 ; Agyei-mensah, 2018) أن للمراجعة دورها الفعال فى تقديم بيانات مالية تم مراجعتها ذات مصداقية عالية وإن فعالية عملية المراجعة تعتمد بدرجة كبيرة على جودة الأداء المهنى لمراقب الحسابات. فبدون

المراجعة تكون المعلومات المالية المقدمة مشكوك فى صحتها، وبالتالى لا يمكن الوثوق بها والإعتماد عليها، كما أن خدمة المراجعة لها دور فعال فى تخفيف مشاكل الوكالة وبالتالى التباين فى تقديم المعلومات للأطراف المختلفة، لذلك فإن إستقلال مراقب الحسابات عامل مهم فى تحقيق جودة المراجعة من أجل تقديم معلومات تساعد المحللين فى التنبؤ بالأرباح (Al-Ajmi, 2009).

فيما قدمت دراسة (Choudhary et al., 2019) دليلاً على تعديلات المراجعة المقترحة والتصرف فيها من قبل إدارة عميل المراجعة، وهي خطوة شبه نهائية في عملية إعداد التقارير المالية ومحدد رئيسي لموثوقية التقارير المالية، بعد إجراء المراجعين الاختبارات وجمع أدلة المراجعة، يقدمون معلومات حول أخطاء البيانات المالية المكتشفة لادارة عميل المراجعة، يناقش مراقبو الحسابات والمديرون أساس وأهمية التعديلات المقترحة، والإدارة إما تسجل التعديلات أو يتم تجاهلها (لا تسجلها) *Waived Adjustments*، وتغير التعديلات المسجلة مبالغ القوائم المالية (على سبيل المثال، الإيرادات) المقدمة من الادارة إلى المبالغ التي إقترحها مراقب الحسابات ؛ التعديلات (غير المسجلة) التي تم التنازل عنها لا تؤدي إلى أي تغيير، وبالتالي يتم تحديد موثوقية التقارير المالية بشكل مشترك من خلال جودة المراجعة المسبق للبيانات المالية.

وبالتالي فإنه من المتوقع أن يؤثر تجاهل الادارة لتعديلات مراقب الحسابات على موثوقية القوائم المالية لما له من أثر على تعديلات المراجعة المستقبلية وإعادة اصدار القوائم المالية، **ومن هنا يمكن صياغة مشكلة البحث فى السؤال البحثى الرئيسي التالى:**

هل يؤثر سلوك الإدارة بشأن تعديلات مراقب الحسابات على خصائص موثوقية التقارير المالية للشركات المساهمة الكويتية؟

٣/١ أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث فى:

دراسة أثر سلوك الإدارة نحو تعديلات مراقب الحسابات على موثوقية التقارير المالية للشركات المساهمة الكويتية.

٤/١ أهمية البحث:

يمكن إبراز أهمية البحث من حيث الأهمية العلمية والعملية على النحو التالي:

١/٤/١ تتمثل الأهمية العلمية فيما يلى:

١. تظهر أهمية البحث من خلال تحقيق الهدف الأساسي لمهنة المراجعة والذى يتمثل فى اضفاء الثقة على التقارير المالية المنشورة للمستخدمين مما يساعدهم في اتخاذ قرارات على اساس سليم.
٢. تعتبر هذه الدراسة من اولى الدراسات العربية –في حدود علم الباحث- التي تبحث في اثر سلوك الإدارة نحو تعديلات مراقب الحسابات على موثوقية التقارير المالية.
٣. عرض وتحليل العوامل التى تؤثر فى سلوك الإدارة نحو تعديلات مراقب الحسابات.

٢/٤/١ تتمثل الأهمية العملية فيما يلى:

١. أهمية جودة المراجعة فى جعل الأسواق المالية كفء من خلال تقديم معلومات مالية ذات مصداقية.

٢. توضح للمستثمرين والمحللين الماليين أهمية جودة عملية المراجعة من أجل تقديم معلومات ذات جودة وملائمة لإتخاذ قراراتهم فى الإستثمار.

١/٥ فروض البحث:

في ضوء طبيعة مشكلة البحث والهدف منه، يمكن صياغة فرض البحث على النحو التالي:
الفرض البحثى الرئيسي للبحث:
يوجد أثر ذو دلالة معنوية لسلوك الإدارة نحو تعديلات مراقب الحسابات على خصائص موثوقية التقارير المالية للشركات المساهمة الكويتية.

١/٦ منهج البحث:

إعتمد هذا البحث على إستخدام المنهجين التاليين:
- المنهج الإستنباطى:
وذلك من خلال إستعراض أهم الدراسات السابقة التى تناولت موثوقية القوائم المالية والعوامل المؤثرة فيها ودور المراجعة في تحقيق تلك الموثوقية، وكذلك عرض وتحليل للدراسات السابقة والبحوث المنشورة بالدوريات والمجلات العلمية وتقويم ما توصلت إليه من نتائج من اجل اشتقاق فروض البحث.
- المنهج الإستقرائى:
يستخدم الباحث المنهج الإستقرائى في استقراء واقع الحال في البيئة الكويتية وكذلك لبناء الدراسة الميدانية من خلال تصميم قائمة إستقصاء والتى تمثل وسيلة البحث وتوزيعها على عينة الدراسة وذلك لدراسة اثر سلوك الإدارة نحو تعديلات مراقب الحسابات على موثوقية التقارير المالية للشركات المساهمة الكويتية.

١/٧ تنظيم البحث

ينقسم البحث إلي خمسة أقسام، في القسم الأول يتضمن عرضا للإطار العام البحث، ويتناول عرض مقدمة ومشكلة البحث وأهميته وأهدافه، وفروضه، والمنهج المستخدم في البحث، وكيفية تنظيم البحث. وفي القسم الثاني يركز البحث علي الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث. ويتناول البحث في القسم الثالث الإطار النظري لكل من تعديلات المراجعة وموثوقية التقارير المالية . ويتناول البحث في القسم الرابع الدراسة الميدانية وعرض الاساليب الإحصائية المستخدمة وعينة البحث ، وفي القسم الخامس يتناول البحث النتائج والتوصيات.

٢ – الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث:

يتناول الباحث في هذا الجزء مجموعة من الدراسات التي تناولت متغيرات البحث:

١/٢ دراسات تناولت سلوك الإدارة نحو تعديلات المراجعة.

تضم هذه المجموعة عدد من الدراسات المحاسبية السابقة التي تناولت تعديلات المراجعة وأثارها وكيفية التعامل معها كما يلي:

١/١/٢ دراسة (Asare, et al., 2019) بعنوان

"The joint role of auditors' and auditees' incentives and disincentives in the resolution of detected misstatements"

هدف هذا البحث إلى دراسة التأثير المشترك لحوافز المراجعين وعملاء المراجعة على قرار المدقق بالتنازل عن التحريفات المكتشفه المهمة اقتصاديًا Economically Important Misstatements (EIM). تشير النتائج الأولية التي تم التوصل إليها إلى وجود علاقة بين حوافز المراجعين وعملاء المراجعة والعوامل الأخرى التي تثير قلق المدققين بشأن التنازل عن التحريفات الهامه EIM. تمشيا مع نظرية التبعية الاقتصادية، وجد الباحثين أن المدققين أكثر عرضة للتنازل عن التحريفات الهامه EIM مع زيادة حوافزهم الاقتصادية. على هذا النحو، من المرجح أن يتنازل المدققون عن التحريفات الهامه EIM عندما يدفع العملاء رسوم تدقيق عالية بشكل غير عادي أو يتم تزويدهم بخدمات غير المراجعة ويكونون أقل عرضة للتنازل عن التحريفات الهامه EIM عندما تكون مخاطر خسارة العميل (خلال السنوات الثلاث المقبلة) عالية. علاوة على ذلك ، فإن الخسارة المحتملة للسمعة، التي يتم تفعيلها من خلال العلامة التجارية للشركة، لا توفر حافزًا كافيًا لتقليل احتمالية التنازل عن التحريفات الهامه EIM. وبالتالي، يبدو أن عقود المراجعين التحفيزية تؤثر على قرارات التنازل الخاصة بهم.

فيما يتعلق بحوافز الإدارة (الشركة محل المراجعة) وجد الباحثون أن المراجعين أقل احتمالًا للتنازل عن التحريفات الهامه EIM إذا كان تشتت الأسهم أعلى ومن المرجح أن يتنازلوا عن التحريفات الهامه EIM لكيانات المصلحة العامة (Public Interest Entities (PIE . إن النتيجة التي تفيد بأن المراجعين أقل عرضة للتنازل عن EIM في حالة زيادة تشتت الأسهم أمر جدير بالملاحظة. وهي تشير إلى أن المدققين يتوقعون أحيانًا المخاطر الناشئة عن حوافز الجهة الخاضعة للتدقيق والاستجابة بميل أقل للتنازل عن EIM. تشير هذه النتيجة إلى أن المدققين، في بعض الظروف، قادرون على تحمل الضغوط الناشئة عن حوافز الجهات الخاضعة للرقابة. وتتمثل التحديات التنظيمية والأكاديمية في تحديد ووضع تلك الظروف لحماية التقارير المالية وجودة التدقيق. فيما يتعلق بمثبطات (العوامل غير المحفزة) عملاء التدقيق، من غير المرجح أن يتنازل المدققون عن EIM عند وجود مجالس إشرافية ولجان تدقيق. المدققون هم أيضًا أكثر استعدادًا للتنازل عن EIM عندما يستثمر العميل في بيئة الرقابة. حيث أنه، بينما تلعب المجالس الإشرافية ولجان التدقيق دور المراقبة بلا شك، فإن بيئة الرقابة هي أكثر تأثيرا، وبالتالي يكون لها تأثير مختلف على التنازل.

٢/١/٢ دراسة (Moradi, et al., 2020) بعنوان

"Audit adjustments and corporate financing: Evidence from Iran"

تمثل الغرض من هذه الدراسة في التحقق من العلاقة بين تعديلات المراجعة وتمويل الشركات. تضمنت عينة الدراسة ١٧٣ شركة إيرانية مدرجة في بورصة طهران للاوراق المالية بين عامي ٢٠١٠ و ٢٠١٧. اشارت نتائج الدراسة الي أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعديلات تدقيق الأرباح الإضافية (غير موافق) وتمويل الشركات في العام الحالي والسنة التالية من خلال قرض. علاوة على ذلك، لا توجد علاقة ذات دلالة بين تعديلات المراجعة لـ إنخفاض/ تصاعد الأرباح (غير موافق) وتمويل الشركات في العام الحالي والسنة التالية من خلال الأسهم العادية. ومع ذلك، هناك علاقة ذات دلالة بين تعديلات تدقيق إنخفاض الأرباح وتمويل الشركات في العام الحالي من خلال قرض.

٣/١/٢ دراسة (Zhang, et al., 2020) بعنوان

Big N Audit Quality Effect: New Evidence on Audit Hours and Audit Adjustments

هدفت هذه الدراسة إلى إختبار الى اي مدى تنطوي عمليات تدقيق شركات المراجعة الأربعة الكبار Big 4 على ساعات تدقيق أكبر بكثير مع أتعاب أعلى لكل ساعة، وبالتالي لا تؤدي إلى المزيد من تعديلات التدقيق. وقد وجد الباحثون أن عمليات تدقيق Big 4 تضم نسبة مئوية أعلى بكثير من الحالات بدون تعديلات تدقيق على الإطلاق. كما أن عمليات تدقيق الأربع الكبرى لديها عدد أقل من عمليات إعادة الصياغة restatements اللاحقة. كما تتوافق الأدلة المقدمة هنا مع التنبؤ بفرضية جذب العملاء فيما يتعلق بتأثير جودة مراجعة Big 4. بشكل عام، تلعب شركات المراجعة الـ Big 4 دورًا تأديبيًا مهمًا من خلال إجراء عمليات تدقيق تستغرق وقتًا أطول وتكلفة عالية (بسبب قلقهم المتزايد بشأن السمعة ومخاطر التقاضي). توقعًا لمثل هذه التدقيقات الصارمة، فإن عملاء شركات Big 4 يزيدون من جودة تقاريرهم مسبقًا، مما يؤدي إلى تعديلات تدقيق أقل وجودة تقارير مالية أعلى.

٤/١/٢ دراسة (li, et al., 2020) بعنوان:

"The Importance of Clients' Social Ties to Audit Adjustments"

هدفت هذه الدراسة إلي استكشاف أهمية الروابط الاجتماعية بين عملاء المراجعين لجودة المراجعة وذلك من خلال متابعة تعديلات المراجعة. حيث أشارت الدراسة إلي أن الروابط الاجتماعية تعزز التواصل بين العملاء فيما يتعلق بكيفية التعامل مع المراجع، ومساعدة العملاء على التفاوض ضد تعديلات المراجعة المقترحة. وكذلك فقد أشارت نتائج الدراسة، أنه من المحتمل أن تصبح المؤشرات التي تشير إلى أن المراجع الذي يقدم مراجعة منخفض الجودة لعميل واحد يصبح معروف لعملائه الآخرين عبر قنوات الشبكات الاجتماعية، مما يحفز المراجعين على فرض مراقبة خارجية أكثر صرامة لحماية سمعتهم. قامت الدراسة بفحص بيانات تعديلات المراجعة في الصين لإلقاء الضوء على القوة المهيمنة، أشارت نتائج الدراسة أن المراجعين يحتاجون إلى مزيد من التعديلات على الأرباح للعميل الذي يرتبط أعضاء لجنة المراجعة به اجتماعيًا بأعضاء لجنة المراجعة التابعين لعملاء آخرين. في المقابل، لم تجد الدراسة أي تأثير ملموس للروابط الاجتماعية النابعة من الإدارة العليا على قرارات المراجعين لتسجيل تعديل مراجعة ، بما يتفق مع المديرين التنفيذيين الذين لا يطالبون دائمًا بالشفافية المحاسبية. وبشكل عام فإن النتائج العامه للدراسة اشارت الي أن المراجعين يبذلون المزيد من الجهد في التعاملات التي تتضمن عملاء مرتبطين اجتماعيًا.

٥/١/٢ دراسة (Lennox, et al., 2020) بعنوان:

"Opening Up the "Black Box" of Audit Firms: The Effects of Audit Partner Ownership on Audit Adjustments"

هدفت هذه الدراسة لبحث مدي تأثير ملكية شريك المراجعة لأسهم الشركة محل المراجعة علي تعديلات المراجعة. تحتاج شركات المراجعة إلى توفير عمليات مراجعه عالية الجودة ولكنها في نفس الوقت تحتاج أيضًا إلى إرضاء عملائها. ويرى الباحثون أن هذه الحوافز المتضاربة تصبح واضحة عند مقارنة الآثار المحفزة لملكية الأسهم على مراقبي جودة الارتباط وشركاء ارتباط المراجعة. توقع الباحثون من خلال هذه الدراسة أن يقوم مراقبي جودة الارتباط بمراقبة جودة المراجعة عن كثب عندما يمتلكون قدرًا أكبر من الملكية.

توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

أن الارتباطات بين تعديلات المراجعة وملكية الأسهم لشريك المراجعة هي إيجابية بشكل ملحوظ لمراقبي جودة الارتباط، سلبية أو غير مهمة بشكل واضح لشركاء ارتباط المراجعة، وأكثر إيجابية بشكل ملحوظ لمراقبي جودة الارتباط أكثر من شركاء الارتباط. وكذلك فقد اشارت نتائج الدراسة إلى أن حصص الملكية الأكبر تحفز مراقبي جودة الارتباط على مراقبة جودة المراجعة بشكل أوثق، في حين أن حصص الملكية الأكبر لا تحفز شركاء الارتباط على تقديم عمليات تدقيق ذات جودة أعلى.

٦/١/٢ دراسة (Choudhary, et al., 2021) بعنوان

"The costs of waiving audit adjustments"

تمثل الهدف من هذا البحث في تحليل تصرف الإدارة في التعديلات التي اقترحها المدقق على القوائم المالية. يعالج هذا التحليل المخاوف التي عبر عنها المنظمون وغيرهم، أن المدققين وعملائهم يركزون على العوامل الكمية ويتغاضون عن العوامل النوعية في تقييم الأهمية النسبية للتحريفات المكتشفة. باستخدام عينة كبيرة من عمليات التدقيق التي تم فحصها بواسطة PCAOB، قام الباحثون بفحص مدى تكرار تسجيل الإدارة للتعديلات في مقابل التنازل عن التعديلات التي اقترحها المدقق، وما إذا كان التنازل عن التعديلات المقترحة مرتبطًا بانخفاض موثوقية التقارير المالية.

توصلت هذه الدراسة إلى أن: التعديلات المتنازل عنها مرتبطة بكل من انخفاض جودة التقارير المالية المقاسة بالأخطاء الجوهرية، وحوافز تحقيق/ تجاوز أهداف الأرباح. كما توصلت النتائج أيضًا إلى أن جهد وأتعاب التدقيق في الفترة التالية، بالإضافة إلى التعديلات المقترحة في الفترة التالية ، تكون أعلى عندما تتنازل الإدارة عن التعديلات المقترحة في الفترة الحالية، بما يتوافق مع استجابة المراجعين للمخاطر المتزايدة المرتبطة بالتعديلات التي تم التنازل عنها. كما أشارت النتائج إلى أن التنازل عن تعديلات التدقيق التي تبدو غير جوهرية يرتبط بالتقارير المالية الهامة ونتائج التدقيق.

٢/٢ دراسات تناولت موثوقية التقارير المالية

تتناول هذه المجموعة عدد من الدراسات المحاسبية السابقة التي تناولت موثوقية التقارير المالية والعوامل المؤثرة فيها كما يلي:

١/٢/٢ دراسة (الحناوي، ٢٠١٩) بعنوان

"اثر هيكل الملكية علي جودة التقارير المالية: دارسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"

يستهدف هذا البحث إختبار أثر هيكل الملكية على جودة التقارير المالية، بإستخدام عينة من ٥٠ شركة من الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصري عن فترة ثلاث سنوات من ٢٠١٧ إلى ٢٠١٩. وقد إعتمد الباحث على ثلاثة أنماط لهيكل الملكية هي؛ تركز الملكية، والملكية الإدارية والملكية المؤسسية. كما تم استخدام نموذج: جونز المعدل (١٩٩١) لتقدير الاستحقاقات الاختيارية كمؤشر عكسي لجودة التقارير المالية، وبإستخدام تحليل الانحدار المتعدد، أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة سلبية معنوية بين تركز الملكية والاستحقاقات الاختيارية كمؤشر عكسي لجودة التقارير المالية، وبالتالي يمكن القول بأن هناك علاقة ايجابية ومعنوية بين تركز الملكية وجودة التقارير المالية. يضاف إلى ذلك، وجود علاقة سلبية ولكنها غير معنوية بين الملكية الادارية والاستحقاقات الاختيارية كمؤشر عكسي لجودة التقارير المالية، وبالتالي يمكن القول بأن هناك علاقة ايجابية ولكنها غير معنوية بين الملكية الادارية وجودة التقارير المالية. يضاف إلى ذلك أيضا وجود علاقة سلبية معنوية بين الملكية المؤسسية

والاستحقاقات الاختيارية كمؤشر عكسي لجودة التقارير المالية، وبالتالي يمكن القول بأن هناك علاقة ايجابية ومعنوية بين الملكية المؤسسية وجودة التقارير المالية.

٢/٢/٢ دراسة (محرم ، ٢٠١٩) بعنوان

"دور الإفصاح عن المسئولية الإجتماعية في تحسين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية : دراسة ميدانية على البنوك المقيدة بالبورصة المصرية"

استهدف هذا البحث التعرف على دور الإفصاح عن أبعاد المسئولية الاجتماعية (الاجتماعي – البيئي - الإقتصادي) في تحسين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بالبنوك المقيدة ببورصة الأوراق المالية ، لتقديم إطار مقترح للإفصاح عن المسئولية الاجتماعية في البنوك حتى تصبح التقارير والقوائم المالية أكثر شمولا وجودة للمستفيدين منها لتحقيق الرشد في إتخاذ القرارات الاقتصادية وتنشيط سوق رأس المال وبالتالى تعظيم قيمة البنك.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم صياغة الفروض والتحقق منها، وذلك من خلال تطبيق المنهج الوصفي التحليلي والميداني، فقد قام الباحث باستقراء وتحليل محتوى التقارير المالية لعينة من البنوك المقيدة بالبورصة المصرية، لتحديد مستوى الإفصاح عن أبعاد المسئولية الاجتماعية، وكذلك تم إعداد قائمة استقصاء وتوزيعها على عينة من المحاسبين والمراجعين الداخليين بالبنوك المقيدة ببورصة الأوراق المالية، وبلغت القوائم المستلمة والصحيحة (٦٣)، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك تفاوت بين البنوك في مستوى الافصاح عن بيانات المسئولية الاجتماعية، كما توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة معنوية بين الإفصاح عن عناصر البعد الاجتماعي والبعد الاقتصادي و جودة المحتوى المعلوماتى التقارير المالية، ولكن لم يجد الباحث علاقة معنوية بين الافصاح عن عناصر البعد البيئي و جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

٣/٢/٢ دراسة (Pham, et al., 2021) بعنوان:

"Financial reporting quality in pandemic era: case analysis of Vietnamese enterprises"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم جودة التقارير المالية للشركات الفيتنامية خلال فترة انتشار كورونا. كما هدفت الدراسة لفحص تأثير شركات المراجعة الأربع الكبرى بالإضافة إلى عمليات التدقيق من قبل الشركات من غير الأربعة الكبرى، وفعالية الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية. تم الاعتماد على دراسة الحالة لقياس جودة التقارير المالية الذي حدده مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام ٢٠١٠، وتحديد التحديات التي واجهتها عند إعداد وتمثيل التقارير المالية أثناء أزمة وباء COVID-19.

اشارت نتائج الدراسة إلى أن العوامل الثلاثة(شركات المراجعة الكبري- عمليات التدقيق من قبل الشركات غير الاربعة الكبري- فعالية الرقابة الداخلية) تؤثر بشكل كبير على جودة التقارير المالية. كما أشارت النتائج أيضًا إلى أن القيمة التنبؤية للقوائم المالية للشركات الفيتنامية قد تأثرت بشدة بوباء COVID-19.

٤/٢/٢ دراسة (العنزي، ٢٠٢١) بعنوان:
"الحوكمة الرشيدة وأثرها على موثوقية البيانات المالية لشركات الخدمات المالية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية"

هدفت هذه الدراسة للتعرف على الحوكمة الرشيدة وأثرها على موثوقية البيانات المالية لشركات الخدمات المالية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم أتباع المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال تطوير استبانة وتوزيعها على عينة مكونة من (١٢٠) مسئول من القيادات العليا والوسطى في شركات الخدمات المالية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية الذين يشغلون المسميات الوظيفية الأتية (رئيس مجلس إدارة، رئيس تنفيذي، مدير عام، مدير مالي، مراقب مالي)، وبعد إجراء التحليل الإحصائي من خلال استخدام برنامج (SPSS) تبين أن شركات الخدمات المالية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية تهتم بتطبيق مبادئ الحوكمة الرشيدة بشكل مرتفع، كما أن شركات الخدمات المالية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية تهتم بتحقيق مستويات عالية من الموثوقية لبياناتها المالية للشركات، وأن تطبيق شركات الخدمات المالية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية لمبادئ الحوكمة الرشيدة يساهم في تحسين موثوقية البيانات المالية للشركات بما مقداره (٦٤,٦٪).

٥/٢/٢ دراسة (أبكر واخرون، ٢٠٢٢) بعنوان:
"العلاقة بين الافصاح المحاسبي عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية وجودة التقارير المالية (دراسة ميدانية على شركات الاتصالات العاملة بولاية جنوب دارفور)"

هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى التعرف على العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية وجودة التقارير المالية، إستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لجمع وتحليل بيانات الدراسة معتمدة على المصادر الاولية متمثلة في الاستبانة، حيث تم تطبيق الدراسة في شركات الاتصالات العاملة بولاية جنوب دارفور، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها أن شركات الاتصالات بولاية جنوب دارفور تهتم بالإفصاح المحاسبي لأنشطة المسؤولية الاجتماعية، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين أنشطة المسؤولية الاجتماعية وكل من ملاءمة وموثوقية التقارير المالية، وأختتمت الدراسة بالعديد من التوصيات منها، زيادة إهتمام شركات الاتصالات العاملة بوالية جنوب دارفور بالإفصاح المحاسبي عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية لتشمل جميع شركات الاتصالات بالسودان نسبة لأهميتها في تحسين جودة التقارير المالية.

٣/٢ التعليق على الدراسات السابقة:

- تعتبر مصداقية أو موثوقية التقارير المالية هي إحدى الخصائص الأساسية للتقارير والقوائم المالية، وإحدى معايير الاعتراف والقياس لتلك القوام المالية حسب تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية، وتعتبر موثوقية التقارير أحد العوامل الرئيسية التي تساهم في رفع روح المنافسة بين الشركات (عبد الفتاح، ٢٠١٣م)، وعرفت بأنها الإجراءات الواجب إتباعها لجعل المعلومات موثوقا بها من قبل أصحاب المصالح بشكل عام ومتخذي القرار بشكل خاص، وكذلك عرفت بأنها عبارة عن أمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، وأن درجة الوثوق بالمعلومات تعد انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعية أو طرق القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات (عبد الوهاب، ٢٠٠٣م).

- رغم الاتفاق حول أهمية جودة التقارير المالية، إلا أنه لا يوجد اتفاق حول هذا المفهوم، حيث أن مصطلح جودة التقارير المالية لا يزال غامضاً ويصعب تحديده، بالإضافة إلى أن كلا من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB، ومجلس معايير المحاسبية الدولي IASB رغم تأكيدهما على أهمية أن تكون التقارير المالية ذات جودة عالية، إلا أنهما لم يحددا ما هو المقصود بمصطلح جودة التقارير المالية، وإن كانا قد حددا مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في التقارير المالية حتي تتصف تلك التقارير بالجودة العالية.
- ومن ناحية أخرى، تم استخدام مفاهيم عديدة للتعبير عن جودة التقارير المالية. إذ يستخدم البعض جودة المحاسبة للتعبير عن جودة التقارير المالية التي تنتجها المحاسبة. وتعد جودة المحاسبة مصطلحة عاما يتسع أو يضيق حسب توجه الباحثين، ولكن تظل جودة منتج المحاسبة متمثلة في جودة التقارير المالية، وتناول آخرون، على سبيل المثال أبو الخير (٢٠٠٧) مفهوم جودة التقارير تحت مفهوم جودة معايير المحاسبة، على اعتبار أن جودة المعايير تتمثل في إنتاج معلومات مالية موثوق فيها ويمكن الإعتماد عليها في اتخاذ القرارات. وبالتالي، فإن جودة المعايير تنعكس في جودة التقارير المالية. ومع ذلك فإن جودة المعايير هي شرط ضمن مجموعة شروط لازمة لتحقيق الجودة. وأخيرا، تناول البعض مفهوم الجودة تحت مفهوم جودة الربح، حيث أن هناك شبه إجماع بين الباحثين على أن جودة التقارير المالية تبدأ من جودة الربح.
- هناك اتفاق بين الدراسات السابقة على أن الهدف الأساسي من تحقيق جودة التقارير المالية هو جعل القوائم المالية تعبر بصدق عن الوضع الاقتصادي للشركة، خلال فترة زمنية معينة أو في لحظة زمنية معينة. كما أن التعريفات السابقة لا تمثل اتجاهات متعارضة، بل يمكن اعتبارها مفاهيم جزئية تكون في مجملها مفهوما شاملا لجودة التقارير المالية.
- تعديلات المراجعة التي يتم التنازل عنها مرتبطة بكل من انخفاض جودة التقارير المالية المقاسة بالأخطاء الجوهرية، وحوافز تحقيق/ تجاوز أهداف الأرباح.
- جهد وأتعاب التدقيق في الفترة التالية، بالإضافة إلى التعديلات المقترحة في الفترة التالية، تكون أعلى عندما تتنازل الإدارة عن التعديلات المقترحة في الفترة الحالية، بما يتوافق مع استجابة المراجعين للمخاطر المتزايدة المرتبطة بالتعديلات التي تم التنازل عنها.
- كما أشارت الدراسات السابقة إلى أن التنازل عن تعديلات التدقيق التي تبدو غير جوهرية ترتبط بالتقارير المالية الهامة ونتائج التدقيق

٤/٢- أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

من خلال العرض السابق للدراسات السابقة يمكن للباحث توضيح أوجه الإختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة كما يلى:

- **أولا من حيث الحدود المكانية**: تتناول هذه الدراسة العلاقة بين تصرف الإدارة بشأن تعديلات التدقيق وموثوقية التقارير المالية المنشورة للشركات الكويتية المدرجة بالبورصة، حيث لا توجد دراسة تناولت تلك المتغيرات فى البيئة الكويتية على حد علم الباحث.

- **ثانياً من حيث الحدود الزمنية**: تتناول هذه الدراسة إختبار أثر تصرف الإدارة بشأن تعديلات التدقيق على موثوقية التقارير المالية المنشورة للشركات الكويتية المدرجة بالبورصة، بعد جائحة كورونا وما خلفته من أثار.

٣ – الإطار النظري للبحث

يتناول هذا القسم الإطار النظري المرتبط بموضوع البحث من خلال مناقشة ما يلي :

١/٣موثوقية التقارير المالية : المفهوم والعوامل المؤثرة فيها

٢/٣ تعديلات المراجعة .

٣/٣ أثر تعديلات المراجعة علي موثوقية التقارير المالية.

١/٣ موثوقية التقارير المالية

يتناول هذا الجزء الإطار المفاهيمي للتقارير المالية وأنواعها والخصائص النوعية لها كما يلي:

١/١/٣ مفهوم التقارير المالية

عرفت التقارير المالية بأنها المنتج النهائي الذي يصدر في نهاية السنة المالية أو الفترة المالية للنظام المحاسبي، ويشتمل على معلومات مالية وغير مالية، والتي تعتبر إحدى وسائل توصيل المعلومات للأطراف ذات العلاقة (زوينة، ٢٠١٤)، وعرفت بأنها ليست غاية في حد ذاتها وانما هي وسيلة لتوصيل معلومات مفيدة في إتخاذ القرارات عن طريق المفاضلة بين الإستخدامات البديلة المتاحة لإستخدام الموارد الإقتصادية النادرة (لطفي، ٢٠٠٧). يلاحظ على هذا التعريف أنه ركز على الهدف من التقارير المالية دون بيان ماذا تعني التقارير المالية.

يستنتج الباحث من التعريفات السابقة الآتي:

١. تمثل التقارير المالية مخرجات لنظام المعلومات المحاسبي والهدف النهائي لها.
٢. تمثل التقارير المالية أحدى وسائل توصيل المعلومات المالية عن المؤسسة للأطراف المستفيدة لإتخاذ القرارات.
٣. ركزت التعريفات السابقة على القوائم المالية الأساسية.
٤. تحتوى التقارير المالية على معلومات فعلية يمكن أن يتم إستخدامها لأغراض التنبؤ عن النتائج المستقبلية للمؤسسة.
٥. لا يختصر مفهوم التقارير المالية على القوائم المالية فقط.
٦. معلومات التقارير المالية مكملة لبعضها البعض حيث لايمكن الإستفادة من أي من التقارير بصورة جزئية دون توفر التقارير الأخرى.
٧. أن التقارير المالية تحتوي على معلومات كمية (مالية) ووصفية عن المؤسسة.
٨. تحتوي التقارير المالية على المعلومات المفيدة لإتخاذ القرارات الإقتصادية.

يستطيع الباحث تعريف التقارير المالية بأنها وسيلة إتصال بين إدارة المؤسسة والأطراف الأخرى ذات المصلحة وتهدف إلى توصيل نتيجة نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، وتحتوي على معلومات مالية وغير مالية، وذلك لمساعدة الأطراف المستفيدة في إتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة، والقوائم المالية تمثل جزء من التقارير المالية وجوهرها .

٢/١/٣ أهمية التقارير المالية:

قد وضح (تبن، ٢٠١٨) مجموعة من النقاط التي تمثل أهمية القوائم المالية وهي كما يلي:

- أن التقارير المالية تمثل الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات للأطراف ذات العلاقة والأداة الذي بموجبه يتم تقييم مدى كفاءة الإدارة في إستخدام موارد المؤسسة.
- أن توفر التقارير المالية يساعد المستخدمين في تخفيض درجة عدم التأكد عند التنبؤ بالنتائج المستقبلية للمؤسسات.
- أن توفير التقارير المالية ضمان لحماية مصالح الأطراف المستفيدة وتعظيم المنافع من خلال توفير الشفافية وإضفاءء الثقة بالمؤسسات.
- أن توفير تقارير مالية تمتاز بالجودة من شأنه أن يؤثر تأثير إيجابي على قرارات المستخدمين وبالتالي زيادة الموثوقية بالمؤسسة.
- كما أن عدم توفير التقارير المالية يعني عدم وجود مرجعية لإتخاذ القرارات، مما يعرض المستثمرين لمخاطر عالية.

وتنبع أهمية التقارير المالية ايضا من خلال دورها في الآتي (ابكر، ٢٠١٧):

- بدون التقارير المالية تتدهور ثقة المستثمر وتتوقف الاستثمارات وتختفي الأسواق التي تسودها العدالة والكفاءة .
- تؤثر التقارير المالية إيجابا على ثقة المستفيدين منها .
- تؤدي إلى زيادة اعتماد الفئات ذات العلاقة بها على ما تتضمنه من معلومات مالية تساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المتعلقة بالوحدة .
- تؤثر إيجابا على قرارات المستثمرين المتعلقة بضخ استثماراتهم في مجالات الاستثمارات المختلفة .
- تتفق التقارير المالية مع دقة توقعات المحللين الماليين والمستثمرين للأرباح المستقبلية .
- يساعد تحليل القوائم المالية ودخول الشركة في أسواق رأس المال العالمية.
- تساعد التقارير المالية الأولية على تحقيق أكبر قدر من الكفاءة في أسواق المال ، حيث أن توافر المزيد من التقارير المالية يعني أن أسعار الأوراق المالية تعكس أحدث المعلومات الخاصة بكل شركة ، بمعنى أنها تؤدي إلى زيادة كفاءة تسعير الأوراق المالية (جمال الدين، ٢٠٠٩).

يتضح للباحث مما سبق أن القوائم والتقارير المالية هي من أهم وسائل توصيل المعلومات سواء كانت مالية أو غير مالية للمستخدمين و للأطراف الخارجية والتي تعتبر أساسي العمل في المنشأة الصناعية والتجارية وغيرها.

٣/١/٣ أهداف التقارير المالية:

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية في ديسمبر من العام ١٩٨٠م تقرير عن أهداف التقارير المالية للمؤسسات غير الهادفة للربح تضمنت مجموعة من الاهداف (FASB, 2008) يمكن تخليصها بالأتي (راضي، ٢٠٠٤):

- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات عن كيفية قيام إدارة المنشأة بمسئولياتها تجأة الملاك (حملة الأسهم).
- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات تكون مفيدة لكل المستثمرين والدائنين الحاليين ومستخدمي المعلومات الأخرى في إتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بالإستثمار.
- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة تساعد المستثمرين الدائنين ومستخدمين المعلومات الآخرين في تقييم قيمة ووقت عائد الإستثمار ودرجة التأكد من تحقيقة.
- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات عن الموارد الإقتصادية للوحدة والحقوق على تلك الموارد، والنتائج المترتبة على المعاملات والأحداث والظروف التي تؤدي الي حدوث تغيرات في هذة الموارد والحقوق على تلك الموارد .
- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات عن الأداء المالي للمنشأة خلال الفترة، فالمستثمرون والدائنون غالبا ما يستخدمون المعلومات عن الماضي في تقدير التوقعات عن المنشأة. يجب أن تركز التقارير المالية بصفة أساسية على معلومات عن أداء المنشأة مزودة بمقاييس للقدرة الكسبية للمنشأة.
- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات عن كيفية حصول المنشأة على النقدية ، وكيفية إستخدامها، وعن الإقتراض وكيفية سداد القروض، وعن المعاملات الرأسمالية متضمنة التوزيعات النقدية والتوزيعات الأخرى لموارد المنشأة للملاك.
- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة للمديرين وأعضاء مجلس الإدارة يمكن الإعتماد عليها حال قيامهم بإتخاذ القرارات .

٤/١/٣ انواع التقارير المالية:

تمثل التقارير المالية مخرجات النظام المحاسبي والتي تتكون من مجموعة من القوائم المالية بالاضافة إلى التقارير الأخرى الملحقة بهذه القوائم وتشكل بمجموعها مايطلق علية التقرير المالي (داود، ٢٠١٣). وبصفة عامة تتضمن التقارير السنوية القوائم المالية (تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات التاريخية عن نتيجة نشاط المنشأة خلال فترة زمنية معينة) وتقرير الإدارة وتقرير الإدارة التنفيذية وتقرير مراقب الحسابات (حماد، ٢٠٠٥):

- قائمة الدخل.
- قائمة المركز المالي.
- قائمة التدفقات النقدية.
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
- تقرير مجلس الإدارة.
- تقرير الإدارة التنفيذية.
- تقرير مراقب الحسابات.

٥/١/٣ مستخدموا التقارير المالية واحتياجاتهم من المعلومات

يمكن القول أن المستخدمين للتقارير المالية: ينقسم إلى قسمين (عامر، ٢٠١٢):

١. المستخدمين الداخليين: وهم جميع المستويات الإدارية داخل المنشأة حيث تساعدهم هذه البيانات في اتخاذ القرارات الإقتصادية وتتصف هذه البيانات بأنها تحليلية وفي غاية السرية وموسعة بشكل أكبر من حيث التفصيل وتساعدهم في تحديد مدى السيولة ومعرفة الإدارة ما اذا حققت الربح المنشود، وتحديد المبالغ التي توزع على المساهمين. أن الإدارة بصفتها المسؤول الرئيسي عن تحقيق الأهداف المخطط لها، فهي تهتم وبشكل مباشر بالمعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لمعرفة نسبة ما تم أنجازه من الأهداف من جهة ومن جهة أخرى فهي تريد توصيل رسائل إلى المالكين بأنها تدير النشاط الاقتصادي بصورة توضحها النتائج المتحققة والتي يمكن التعبير عنها عن طريق الارقام الواردة في القوائم المالية.

٢. المستخدمين الخارجيين: وهم جميع الفئات التي تستفيد من التقارير المالية التي تصدرها المنشأة وتنقسم على ثمانية فئات كالاتي (ابراهيم وجعفر، ٢٠١٦):

أ. أصحاب المنشأة المساهمين والملاك: للتعرف على مدى نجاح أعمالهم وقياس كفاءة الادارة في حماية أموالهم والتقرير عن ما يريدون البقاء أو خفض أو زيادة استثماراتهم.

ب. المقرضون والبنوك: لاتخاذ قرار بما إذا كانوا ينوون الموافقة على إعطاء القرض أو الإمتناع من خلال الاطلاع على التقارير المالية وقياس مدى نجاح أعمالها.

ت. المستثمرون المتوقعون: الذين يفكرون في استثمار أموالهم في المنشأة عن طريق شراء أسهم فتساعدهم التقارير على معرفة العائد على الإستثمار لاتخاذ القرار.

ث. الموردون: استفادتهم من البيانات في إمكان توريد أم عن طريق معرفة مدى مقدرة الشركة على تسديد احتياجاتها المستقبلية.

ج. الجهات الحكومية: الأغراض التخطيط الإقتصادي وتحصيل الضريبة ومراقبة الأداء.

ح. العملاء: تفيدهم في اتخاذ قرار بالاستمرار في التعامل مع المنشأة من خلال استيضاح مدى إمكانية استمرارية المنشأة من عدمه.

خ. العاملون في المنشأة: فإن ما يعنيهم هو ضمان استمرار المنشاة مما يضمن مستقبلهم الوظيفي ودليلهم على ذلك بيانات التقارير المالية

د. الرأي العام والخبراء والمحللون الماليون والاقتصاديون.

مما سبق يتضح للباحث مدى أهمية التقارير المالية الخالية من التحريفات لوصول المستخدمين بالحصول على أحكام واقرارات رشيدة، تساعد المستخدمين للقوائم المالية والتقاير في الحكم على المنشأة ومدى استمراريتها.

٦/١/٣ مفهوم جودة التقارير المالية:

تعددت مفاهيم الجودة في التقارير المالية، فقد عرفها الاتحاد الدولي للمحللين الماليين (Financial Analysts Federation) علي أنها وضوح وشفافية التقارير المالية وتوافر المعلومات في التوقيت المناسب، وتري دراسة (Siriyama & Norah, 2017) بأن الجودة تعني مجموعة الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية لكي تكون مفيدة لتلبية الاحتياجات الضرورية لمستخدميها مثل القابلية للفهم والمصداقية والملاءمة والقابلية للمقارنة والتوقيت المناسب، وترتبط بشكل رئيسي بمدى قدرة المعلومات المفصح عنها على إحداث فرق في قرارات مستخدمي تلك التقارير. وتري دراسة (Feng, et al., 2011) أنها تعني درجة التمثيل الصادق للتقارير المالية بحيث يعكس المفاهيم الأساسية المحاسبية.

٧/١/٣ العوامل المؤثرة علي جودة التقارير المالية:

توجد العديد من العوامل التي تؤثر علي جودة التقارير المالية، يمكن عرضها كالتالي : Siriyama & (Norah, 2017)؛ (Habiba, et al., 2017) ؛ (Yan, 2017) ؛ (Dechow, 2010) :

(١) خصائص الشركة: تؤثر علي جودة التقارير المالية، وتضم مجموعة من العوامل ومنها حجم الشركة: فكلما كبر حجم الشركة كلما قامت الشركة بعرض تقارير مالية ذات جودة عالية، وكذلك النمو المستقبلي: حيث إنه كلما زادت فرص النمو المستقبلي للشركة كلما قامت بعدم تقديم أفصاحات كبيرة خوفا من المنافسين في السوق مما ينعكس علي انخفاض جودة التقارير، ومن ضمن هذه العوامل ايضا أداء الشركة: فكلما انخفض أداء الشركة كلما لجأت إلي التلاعب في الأرباح وبالتالي إنخفاض الجودة، ونسبة المديونية: فكلما زادت هذه النسبة كلما لجأت الشركة للتلاعب في التقارير المالية ومن ثم إنخفاض جودة التقارير المالية.

(٢) هيكل الملكية: وهو يمثل آلية من آليات حوكمة الشركات، وأن المستثمرين المؤسسين يمكنهم القيام بدور رقابي ومتابعة تصرفات الإدارة مما ينتج عنه تخفيض مشكلات الوكالة الناتجة عن انفصال الملكية عن الإدارة، وبالتالي زيادة جودة الأرباح، مما ينعكس بدوره على قيمة الشركة وجودة التقارير المالية.

(٣) حوكمة الشركات: تعرف علي أنها الممارسة الرشيدة لسلطات الإدارة من خلال الارتكاز على القوانين والمعايير التي تحدد العلاقة بين حملة الأسهم وأصحاب المصالح، ولاشك أن آليات حوكمة الشركات لها دور فعال ومؤثر علي جودة التقارير المالية، حيث إن تطبيق آليات الحوكمة يؤدي إلي تحسين جودة التقارير المالية.

(٤) نظام الرقابة الداخلية: يؤثر في تحسين جودة الأرباح، ومن ثم جودة التقارير المالية، فالشركة التي لديها نظام رقابة داخلية ضعيف تكون تقاريرها ذات جودة منخفضة والعكس.

(٥) جودة المعايير المحاسبية: يتم استخدام المعايير المحاسبية في إعداد وعرض التقارير المالية، وكلما زادت جودة المعايير المحاسبية كلما زادت جودة التقارير المالية، حيث أن جودة المعايير المحاسبية تنعكس علي التقارير المالية التي يتم إعدادها في ضوء تلك المعايير.

(٦) المراجعة الداخلية والخارجية: تلعب المراجعة الداخلية دورا فعالا في الحد من سلوك الإدارة نحو التلاعب في المعلومات المحاسبية، وينعكس ذلك علي جودة الأرباح ومن ثم جودة التقارير المالية، لذا تتوقف جودة التقارير علي جودة المراجعة الداخلية، وأيضا تتأثر جودة التقارير المراجعة الخارجية، حيث إن هدف المراجع الخارجي اكتشاف الأخطاء وتصحيحها وبالتالي تحسين جودة التقارير المالية، وتتأثر جودة التقارير بحجم مكتب المراجعة، ومدة تعيين المراجع، وعدد المراجعين، والتخصص، وأتعاب المراجعة.

(٧) لجنة المراجعة: تساهم في تحسين جودة التقارير المالية، حيث إنها تعمل علي التأكد من تطبيق القوانين واللوائح المنظمة للشركة، وتطبيق المباديء المحاسبية، والاشراف على إعداد التقارير، ومساعدة المراجع الخارجي في أداء مهامه باستقلالية، وفحص فاعلية نظام الرقابة الداخلية، ويعمل هذا على خلق مناخ الانضباط والرقابة الذي تنخفض معه فرصة الاحتيال مما ينعكس علي جودة المعلومات المحاسبية، ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية.

٨/١/٣ الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

يعتبر مصطلح الخصائص النوعية للمعلومات من المصطلحات الحديثه نسبيا ويستخدم عموما في التمييز بين المعلومات المؤثرة في اتخاذ القرارات والمعلومات غير المؤثرة، كما يقصد بها الخصائص والمميزات التي تجعل القيمة الإعلامية لهذه المعلومات كبيرة ونافعة من وجهة نظر مستخدميها، كما تعد الخصائص النوعية للمعلومات معيارا يمكن الاعتماد عليه لمعرفة مدى قدرة المعلومات على تحقيق اهدافها (رزق واخرون، ٢٠١٨). وقد تعددت الخصائص التي يجب أن تتوافر لتحقيق جودة المعلومات المالية، كما تعددت المحاولات العلمية لتحديد هذه الخصائص، ومن أحدث المحاولات لتحديد الخصائص النوعية المعلومات المالية الإطار المشترك بين كل من IASB FASB والذي تم إصداره بشكل نهائي في سبتمبر ٢٠١٠، وتصنف الخصائص النوعية المعلومات وفقا لمجلس معايير المحاسبة الدولي (FASB, 2010) :

اولا: الخصائص النوعية الأساسية:

وقد جاءت هذه الخصائص من خلال خاصيتين أساسيتين وهما:

١- الملاءمة: تكون المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على إحداث فروق في القرارات التي يتخذها المستخدمون، وتكون المعلومات قادرة على إحداث فرق في القرارات إذا كانت تتطري على قيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية ولها أهمية نسبية أو كليهما، أي تتطلب تلك الخاصية ما يلي:

- ان يكون المعلومات قيمة تنبؤية: وتعني القدرة على تقييم تأثير الأحداث الماضية والمستقبلية على التدفقات النقدية المستقبلية. أي تنطوي المعلومات المالية على قيمة تنبؤية إذا كان من الممكن استخدامها كمعطيات في العمليات التي يستخدمها المستخدمون للتنبؤ بالنتائج المستقبلية

- أن يكون للمعلومات قيمة تاكيدية: وتعني القدرة على تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة، أي تنطوي المعلومات المالية على قيمة تأكيدية إذا كانت تقدم تغذية راجعة حول تاكيد او تغيير التقييمات السابقة، كما ترتبط القيمة التنموية والقيمة التاكدية للمعلومات المالية أيضاً ببعضها البعض وغالبا ما تتطري المعلومات التي يكون فيها قيمة تنبؤية على قيمة تاكيدية أيضا.

- الأهمية النسبية: وتكون المعلومات ذات أهمية نسبية في حالة ما إذا تم حذفها أو تحريفها تأثير على القرارات التي يتم اتخاذها بواسطة مستخدمي التقارير المالية، وتلك لأنه في حالة حذفها سوف تنتج معلومات غير كاملة وفي حالة تحريفها سوف تنتج معلومات محرفة.

٢- التعبير الصادق: لكي تكون المعلومات المالية نافعة ومفيدة يجب الا تمثل المعلومات الظواهر المالية الملائمة فحسب بل يجب أن تمثل ايضاً بصدق الظواهر التي تقصد تمثيلها، وحتى يكون التمثيل صادق بشكل كامل، فإنه يجب أن نتصف المعلومات المالية بثلاث خصائص وهي الاكتمال، والخلو من الأخطاء، الحياد.

ثانيا :- تعزيز الخصائص الأساسية (الخصائص الثانوية):

وقد جاءت هذه الخصائص لتعزيز الخصائص الأساسية وهي:

١- القابلية للفهم وتعني ان تكون المعلومات مفهومة من قبل المستخدمين، أي يتم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح وموجز تجعلها مفهومة، إلا أن بعض الظواهر تعد معقدة بطبيعتها ولا يمكن جعلها سهلة الفهم وإن استبعاد المعلومات حول تلك الظواهر قد تجعل المعلومات في تلك التقارير المالية اسهل للفهم، إلا أن تلك التقارير تكون غير كاملة، وبالتالي من المحتمل أن تكون مضللة، ويتم إعداد التقارير المالية للمستخدمين الذين لديهم معرفة معقولة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والذين يقومون

بمراجعة وتحليل المعلومات، إلا أنه في بعض الأحيان قد يحتاج المستخدمون المجتهدون والمطلعون إلى الحصول على المساعدة من مرند معين لفهم المعلومات حول الظواهر المعقدة.

٢- القابلية للمقارنة: وتعني القدرة على تحديد اوجه التشابه والاختلاف بين الظواهر الاقتصادية. وتساعد هذه الخاصية المستخدمين على تحديد وفهم نقاط التشابه في البنود والاختلافات فيما بينها، ولا ترتبط هذه الخاصية بخلاف الخصائص النوعية الأخرى المقارنة بيند واحد فالمقارنة تتطلب وجود بندين انتين على الأقل، كما أنها لا تعني التوحيد والتماثل، فمن أجل أن تكون المعلومات قابلة للمقارنة فإن الأمور المتشابهة والأمور المختلفة يجب أن تبدو كذلك.

٣- القابلية للتحقق: وتعني التحقق من صحة المعلومات التي تمثل الأحداث الاقتصادية بدون أخطاء جوهرية أو تحيز، وترتبط هذه الخاصية بالتمثيل الصادق؛ أي أنها خاصية . تساعد المستخدمين في التحقق من أن المعلومات تمثل بصدق الظاهرة الاقتصادية التي تقصد تمثيلها، كما تعني القابلية للتحقق أن المراجعين مستقلين ويمكنهم التوصل إلى إجماع رغم أنه ليس من الضروري أن يكون اتفاقا كاملا على أن وصف محدد هو تمثيل صادق، كما أن التحقق يمكن أن يكون بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

٤- التوقيت المناسب (الوقتية): وتعنى توافر المعلومات قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في القرار وترتبط هذه الخاصية بالملائمة. أي توفير المعلومات لصانعي القرار في الوقت المناسب بحيث تؤثر على قراراته، و عموما كلما كانت المعلومات قديمة كلما كانت فائدتها أقل إلا أن بعض المعلومات قد تبقي متوفرة في الوقت المناسب بعد فترة طويلة من نهاية إعداد التقارير.

٩/١/٣ مفهوم موثوقية التقارير المالية

عرفت الموثوقية بأنها: أن تكون البيانات المالية خالية من الأخطاء المهنية ومحايدة ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث أو من المتوقع أن تمثل الأحداث المستقبلية بمعقولية استنادا إلى ثلاثة عناصر أساسية هي القابلية للتحقيق وعدالة التمثيل والحياديه (السيد والعيسى، ٢٠٠٩)، وتعرف الموثوقية بأنها: أي أن تكون المعلومات المحاسبية مفيدة وتكون خالية من الأخطاء الجوهرية التمثيل الصادق والتحيز "الحياد" ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين (الجوهر، ٢٠١١).

كما قد تم تعريف خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية من قبل مجلس معايير المحاسبة (FASB) أنها: تلك المعلومات الخالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله. أما جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) عرفت موثوقية المعلومات المحاسبية بأنها: تلك الخاصية التي تمكن مستخدمي المعلومات للاعتماد عليها مع الثقة بها وكونها تقدم ما هو مطلوب منها. هذا وأن الموثوقية لا تعني الدقة المطلقة إذ أن المعلومات التي تقدم على أساس الأحكام وتشتمل على التقديرات والتقريبات لا يمكن أن تكون دقيقة تماما لكنها يجب أن تكون موثوقة. فالهدف إذن هو تقديم نوع المعلومات التي يجب أن يثق بها المستخدمون أن مثل هذه المعلومات لابد أن تحتوي على المقومات الأساسية للموثوقية ألا وهي إمكانية الإثبات والصدق في التعبير والحيادية (داغر، ٢٠١٥). وكذلك عرفت الموثوقية بأنها: تعبر موثوقية التقارير المالية المستندية إلى إثباتات كافية وخالية من التحيز مصدرة ملائمة لمستخدمي التقارير المالية في الحصول على المعلومات المحاسبية، خاصة إذا كانت تتمتع بدرجة عالية من الأمانة وبما يمكن من الاعتماد عليها في اتخاذ القرار (حامد، ٢٠١٦).

يستنتج الباحث من مفهوم الموثوقية ما يلي:

- تعتبر الأحداث المستقبلية بمعقولية استنادا إلى ثلاثة عناصر أساسية هي القابلية للتحقيق وعدالة التمثيل والحيادية.
- الخاصية التي تمكن مستخدمي المعلومات للاعتماد عليها مع الثقة بها وكونها تقدم ما هو مطلوب منها.
- أن تصلح المعلومات أساسية، ويمكن لمتخذ القرار من الاعتماد عليها في التنبؤ.
- خلو المعلومات المحاسبية من الأخطاء الجوهرية والتحيز ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين.
- الأمانة في توفير المعلومات المحاسبية والمالية والقدرة على اعتماد مستخدميها بأقل درجة فوق ممكنة.

يستطيع الباحث تعريف الموثوقية بأنها معلومات تتوافر فيها خاصية إمكانية الاعتماد عليها وخلوها من الخطأ والتحيز وتعرض المعلومات المحاسبية بصورة صادقة وأمينة بحيث يمكن مستخدميها من الاطمئنان على صحتها والوثوق بها.

١٠/١/٣ الأطراف المؤثرة على موثوقية التقارير المالية:

تمثل الأطراف المؤثرة على موثوقية التقارير المالية تلك الأطراف التي تلعب دورا هاما ومؤثراً في الإعداد والإشراف ومراجعة التقارير ويتم توضيح تأثير تلك الأطراف على موثوقية التقارير المالية على النحو التالي (سهلول، ٢٠١١):

١/١٠/١/٣ الإدارة:

تعتبر الإدارة هي المسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية بهدف نشرها للجمهور، وعلى الرغم من ضرورة تعبير تلك القوائم عن الواقع الإقتصادي لأحوال وظروف المنشاة وأدائها التشغيلي ومركزها المالي، إلا أن الإدارة قد يكون لها دوافع ومحفزات للتأثير على جودة التقارير المالية ومحتواها الإعلامي، ويمكن تقسيم تلك الدوافع إلى دوافع تعاقدية، ودوافع التنظيمية، ودوافع رأس المال.

٢/١٠/١/٣ المراجع الداخلي :

إن حالات الفشل والتعثر والانهيارات التي حدثت في السنوات الأخيرة وخاصة كارثة انرون قد ألقت الضوء على التأثير الهام للمراجعة الداخلية على موثوقية التقارير المالية حيث وجهت الأنظار نحو عدم توافر الإستقلال والتأهيل الكافي لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية وتحويل وظيفية المراجعة الداخلية من مراجعة للإدارة إلى مراجعة الإدارة كأحد الأسباب الرئيسية لعدم تدارك تلك الأزمة في الوقت المناسب.

٣/١٠/١/٣ لجان المراجعة:

أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بحوكمة الشركات على ضرورة وجود لجان المراجعة في الوحدات الاقتصادية التي تسعى إلى تطبيق حوكمة فعاله، بل أشارت أن وجود لجان المراجعة يمثل أحد العوامل الرئيسية لتقييم مستويات الحوكمه المطبقة بالمؤسسات، وتقوم لجان المراجعة بدور حيوي في ضمان موثوقية التقارير المالية، وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من إشراف على عمليات المراجعة الداخلية والخارجية، ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة على عمليات المراجعة، حيث إن المؤسسات التي لديها لجان مراجعة قد انخفض بها معدل حدوث التصرفات المالية غير القانونية بجانب زيادة درجة الثقة في معلومات القوائم المالية وخاصة الوحدات الاقتصادية المقيدة في سوق الأوراق المالية.

٤/١٠/١/٣ المراجع الخارجي:
يمثل مستوى مصداقية التقارير المالية السنوية أحد السمات الأساسية لفعالية استخدام تلك التقارير، ونظرا لعدم قدرة الأطراف الخارجية على تقييم الإعتمادية من ناحيه وتعارض المصالح المحتمل بين الإدارة والمستخدمين من ناحية أخرى فإنه يتم اللجوء للمراجع الخارجي كطرف ثالث لتقييم الإعتمادية ولتحسين مصداقية التقارير المالية المعدة بواسطة الإدارة، وتتأسس هذه الثقة والمصداقية ليس فقط على اساس اعتقاد المستثمرين في كفاءة المراجع وإنما أيضا اعتقاد في استقلال المراجع ونزاهته وقدرته على إصدار أراء موضوعية غير متحيزه.
مما سبق يتضح للباحث أن الأطراف المؤثرة في التقارير المالية هي الإدارة باعتبارها الجهة المسئولة عن إعداد وعرض التقارير المالية بهدف نشرها للمستخدمين، ويمثل المراجع الداخلي حجر الزاوية في إدارة المنشأة لما له من أدور رقابية على أنشطة المنشأة، وكذلك تعتبر لجان المراجعة من الأطراف المؤثرة في موثوقية التقارير المالية لما لها من أدوار إشرافية على عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ومن خلال مقاومة الضغوط التي تمارسها الإدارة التنفيذية على عمليات المراجعة. بينما يساهم المراجع الخارجي كطرف ثالث في التعزيز وتحسين موثوقية التقارير المالية ويعتبر له الدور الأكبر لما يكتسبه من ثقه لدى الأطراف الخارجية وبما يمتلكه من إستقلال وخبرات مهنيه.

٢/٣ تعديلات المراجعة واثرها على موثوقية التقارير المالية

يعتمد تحقيق جودة التقارير المالية على الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في دعم هذه الجودة. وهذا جزء مهم من البنية التحتية التنظيمية والرقابية، فالقوائم المالية التي يتم مراجعتها هي اليه رصد تساعد في تقليل التباين في المعلومات وحماية مصالح مختلف أصحاب المصلحة، من خلال توفير توكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية (Heil, 2012).

١/٢/٣ مفهوم المراجعة الخارجية:
عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة بأنها عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتحديد الاتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية، وتوصيل نتائجها للأطراف المستخدمة لهذه المعلومات(حماد، ٢٠٠٤). ويمكن تعريف المراجع الخارجي بأنه الشخص الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة الحسابات للشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، كما عرف بأنه شخص محترف ومؤهل ذو كفاءة واستقلالية تامة للقيام باختبار وفحص القوائم النهائية لترجمة الوضعية المالية الحقيقية للحسابات، عن طريق إعطاء رأي فني محايد ومستقل حول مصداقية وشرعية المعلومات، وذلك في تقرير مكتوب إلى المصالح المعنية(المطيري، ٢٠١٢).

٢/٢/٣ المسؤولية المهنية في اكتشاف الأخطاء:
من الأخطاء الواجب على مراجع الحسابات اكتشافها والتي تدخل في نطاق المسؤولية المهنية ما يلي (احمد، ٢٠٢١):
- أخطاء دفترية أو حسابية وهي ترتكب عند تسجيل العمليات المالية في السجلات والدفاتر مثل الأخطاء في كتابة أرقام العمليات أو في التوجيه المحاسبي لها.

- أخطاء فنية: وهي التي تتعلق بعدم الالتزام بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها بطريقة سليمة أو عدم تفهم بعض العمليات المالية عند تسجيلها دفتريا أو الجهل بالقواعد أو التفسير الخاطئ لطبيعة هذه العمليات.
- أخطاء إجرائية: وهي التي تتعلق بعدم الالتزام بالخطوات اللازمة لتنفيذ عمليات معينة أو إنهاء إجراءات خاصة أوعدم توافر أدلة إثبات مستندية لبعض هذه العمليات أو الاجراءات.

٣/٢/٣ مفهوم تعديلات المراجعة:

يتمثل هدف المراجع الخارجي المستقل عند مراجعة القوائم المالية لأي وحدة اقتصادية في إصدار تقرير يعبر عن رأي ما إذا كانت تلك القوائم المالية معروضة بشكل عادل وفقًا لمبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا (AICPA 1972). فعند إجراء عملية المراجعة ، يحتفظ المراجع عادةً بملخص للتحريفات التي تم العثور عليها أثناء سير الإجراءات المختلفة المنفذة (تسمى أحيانًا ملخص تعديلات المراجعة المقترحة Summary of Proposed Audit Adjustments (SPAA)، وبالتالي تصبح SPAA هي الأساس لقيود اليومية لتعديلات المراجعة المقترحة التي يتم تقديمها بعد ذلك إلى العميل.

يقوم المراجع مع إدارة العميل بمناقشة الإدارة في ايا من التعديلات المقترحة سيتم تسجيلها في القوائم المالية النهائية المدققة وكذلك التعديلات التي سيتم التنازل عنها (أي عدم تعديلها). وفي حين أن المراجع يعد نموذج بالتعديلات المقترحة فيجب على العميل الموافقة عليها، نظرًا لأن الإدارة تتحمل المسؤولية الأساسية عن العرض العادل للقوائم المالية. ولأن المبادئ المحاسبية الحالية لا تعطي إرشادات محددة فيما يتعلق بالأهمية النسبية، فيجب على المراجع استخدام الحكم المهني في هذا المجال. لأنه لكي يصدر المراجع رأيًا غير متحفظ ، يجب على العميل تسجيل جميع التعديلات التي يعتقد المراجع أنها جوهرية ، سواء بشكل فردي أو إجمالي، وبالنسبة للتعديلات التي يعتقد المراجع أنها غير جوهرية (ولا تصل إلى مستوى مادي) يمكن للمراجع والعميل الوصول إلى حل وسط.

ونظرًا لأن التعديلات الوحيدة التي يجب تسجيلها هي تلك التي تؤثر بشكل كبير على العرض العادل للقوائم المالية، يمكن التنازل عن بعض هذه التعديلات من قبل المراجع. وكذالك يجب على المراجع مراعاة التزامه تجاه مستخدمي القوائم المالية والمنظمين مع الحفاظ على العميل سعيدًا والاحتفاظ بالعميل لسنوات لاحقة (sanchez, 2003).

عند إبداء المراجع لرأيه الفني المحايد عادة ما توجد العديد من القضايا المحاسبية التي تكون محل خلاف بينه وبين عميله اهمها حجم التعديلات الجوهرية على القوائم المالية لشركة العميل التي يراها المراجع ضرورية لتتوافق القوائم المالية لشركة العميل مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها مما قد يسبب تعارض في المصالح بين المراجع و عميله، نظرا إلى أن كلا الطرفين لهما اهداف مختلفة (Umar & Anandarajan, 2004).

تعد القرارات المتعلقة بحجم التعديلات التي يحددها المراجع على القوائم المالية للعميل من أهم القرارات التي يتخذها المراجع نظرا إلى أنها تعتبر دليل قوي على بعض البنود التي لم يدرجها العميل بالقوائم المالية لشركته حيث تعرف التعديلات التي يحددها المراجع على أنها الفرق بين أرصدة الحسابات بالقوائم المالية التي لم تتم مراجعتها والتقدير المبدئي الذي يعده المراجع لأرصدة الحسابات في الوقت الحالي (nelson et al., 2002).

كما يُعرَّف تعديل المراجعة (فرق المراجعة) (Audit Difference) Audit Adjustment على أنه تحريف، أي انحراف عن المعايير أو الإطار المحاسبي المعمول به من وجهة نظر المراجع، والذي تم اكتشافه في سياق عملية المراجعة، وهذا الفرق يتعلق ببنود المركز المالي (قائمة المركز المالي)

وبنود الآداء المالي (قائمة الدخل)، وهذا الاختلاف قد يرتبط بالكم (القياس) والتصنيف و / أو الإفصاح (Kinney, 2000).

هناك العديد من الظروف التي تساعد على توفير فرص اللغش والتلاعب ومن بينها (الشوين وهارون، ٢٠٠٧) :

١. ضعف الضوابط الرقابية: ويشكل ضعف الضوابط الرقابية أهم الفرص لإرتكاب الغش والتلاعب، ويسمح ضعف الضوابط الرقابية أيضا إمكانية إبطال مفعول هذه الضوابط وإنتهاكها بواسطة الإدارة. ومما يساعد أيضا على ضعف الضوابط الرقابية هو وجود مؤشرات سلبية في بيئة الرقابة الداخلية يأتي في مقدمتها عدم نزاهة الإدارة وعدم رغبتها في نشر روح وثقافة الانضباط وكذلك عدم بذل الإدارة لأي جهد نحو ترسيخ قيم النزاهة والصدق وعدم الإعتداء على أموال الشركة لتحقيق مصالح خاصة للإدارة والعاملين.
٢. الغش والتلاعب باستخدام التقديرات المحاسبية(خير، ١٩٩٧): هناك مجالات كثيرة تتطلب التقدير في المحاسبة، وقد اعترفت بذلك معايير المحاسبة الدولية بقولها بانه في كثير من الحالات فإن التكلفة يجب أن تقدر بواسطة الإدارة التي يجب عليها أن تستخدم تقديرات معقولة، وحيث اعتبر أن هذه التقديرات المعقولة جزء أساسي من إعداد القوائم المالية، ولاتقلل من الثقة بها، ولكن الإدارة قد تستغل ذلك الحق في إعداد تقديرات لاتتفق مع وقائع الأمور، ولذلك فقد أوجبت معايير المراجعه على المراجع ضرورة القيام بمراجعة لاحقة للتقديرات المحاسبية، وتعني تلك المراجعة الرجعية أن يقوم المراجع بمراجعة تقديرات العام السابق بغرض التعرف على التحيز في افتراضات الإدارة التي تقوم عليها التقديرات، وليس القصد من هذه المراجعة التشكيك في التقديرات السابقة، والتي كانت قائمة على المعلومات المتاحة في ذلك الوقت فقط بل يجب أن ينظر لهذه المراجعة في سياق آثارها على مراجعة العام الحالي والظروف الموجودة حاليا، مثال ذلك وجود عملاء أفلسوا في نهاية العام الحالي وكانت أرصدتهم جيدة في نهاية العام السابق، ولذلك فإن المراجع لن يعيد تقدير مخصص الديون المشكوك فيها للعام السابق، ولكنه سيأخذ في الاعتبار فقط أثر هذه الوقائع على العام الحالي .
٣. الغش عن طريق التصرفات غير القانونية للعملاء: التصرفات غير القانونية تعرف بأنها أعمال خرق القوانين أو اللوائح الحكومية ، وهذه التصرفات غير القانونية متنوعة إلى درجة يصعب معها وصف مسئولية المراجع عن رصدها والإبلاغ عنها ، ولكن معايير المراجعة تتطلب من المراجع أن يقوم بالاستفسارات الضروية بمحاولة إكتشاف التصرفات غير القانونية التي يكون لها آثار مادية تؤثر على صدق القوائم المالية ، بالاضافة إلى محاولة المراجع لرصد أي قرائن أخرى قد تشير إلى وجود تصرفات غير قانونية مثل دفع مبالغ تعويضات للغير ، أو دفع مبالغ لمصاريف قضائية ، وفي حالة اكتشاف أي تصرفات غير قانونية فعليه إبلاغ الإدارة ولجنة المراجعة والتأكد من إظهار آثارها على القوائم المالية والإفصاح عنها في الايضاحات المتممة للقوائم المالية.
٤. قيام الإدارة بالتزوير أو الغش: الغش من وجهة نظر المراجع هي الأفعال التي يترتب عليها تحريف جوهري في القوائم المالية ، ويتميز الغش بأنه تلك الأفعال المتعمدة التي يترتب عليها

تحريف في القوائم المالية موضوع المراجعة، وأوضح المعيار رقم ٩٩ أن هناك نوعان من التحريف هما :

أ. التحريف الناتج عن التقارير المالية الاحتيالية : وهو تحريف متعمد أو إغفال متعمد للمبالغ أو ايضاح في القوائم المالية مصمم لخداع مستخدمي القوائم المالية بحيث يؤدي إلى أن القوائم المالية تكون غير معبرة وغير صادقة بما يتفق مع المباديء المحاسبية المتعارف عليها ، وتتم التقارير المالية الاحتيالية عن طريق :

i. الاحتيال أو التزوير أو التغيير بالسجلات المحاسبية والمستندات المؤيدة لها والتي أعدت منها القوائم المالية .

ii. التحريف أو الإغفال العمدي في القوائم المالية لأحداث أو صفقات أو معلومات هامة أخرى .

iii. التطبيق الخاطيء المتعمد للمباديء المحاسبية فيما يتعلق بالقيم أو التبويب أو طريقة العرض أو الإفصاح.

ب. التحريف الناشيء من عدم حسن استخدام الأصول واختلاسها مثل اختلاس المقبوضات أو سرقة الأصول أو التسبب في أن المنشأة تدفع مقابل بضاعة أو خدمات لم تتسلمها ، ويمكن إخفاء الغش بوسائل عديدة مثل تزوير المستندات والسجلات أو التواطؤ بين الإدارة والعاملين أو الغير ، ومع ذلك توجد مؤشرات يمكن للمراجع أن يستلهم منها احتمال وجود غش مثل : وجود بيانات ناقصة في عقد هام و عدم وجود تطابق بين أرصدة دفتر الأستاذ الفرعي والحسابات الشخصية وحساب المراقبة الإجمالي الخاصة به(البديوي وشحاته، ٢٠٠٢) .

٥. الغش عن طريق الأطراف ذوي العلاقة: والأطراف ذوي العلاقة هم شركات أخرى تنشئها الشركة الأم أو كبار المدرين بها لإجراء معاملات معها يكون الغرض منها فقط تحسين الربحية والمركز المالي ، وكمعبر لتمرير الصفقات المشبوهة ، ولتحقيق أرباح وهمية من خلال بيع أصول الشركة لهذه الشركات الخاصة أو قد تبرم الشركات الخاصة عقود بمبالغ كبيرة ومبالغ فيها مع الشركة الكبيرة تحقق من ورائها مكاسب كبرى لصالح ملاكها على حساب الشركة الأم .

٤/٢/٣ عملية اتخاذ قرار فيما يتعلق بتعديلات المراجعة:

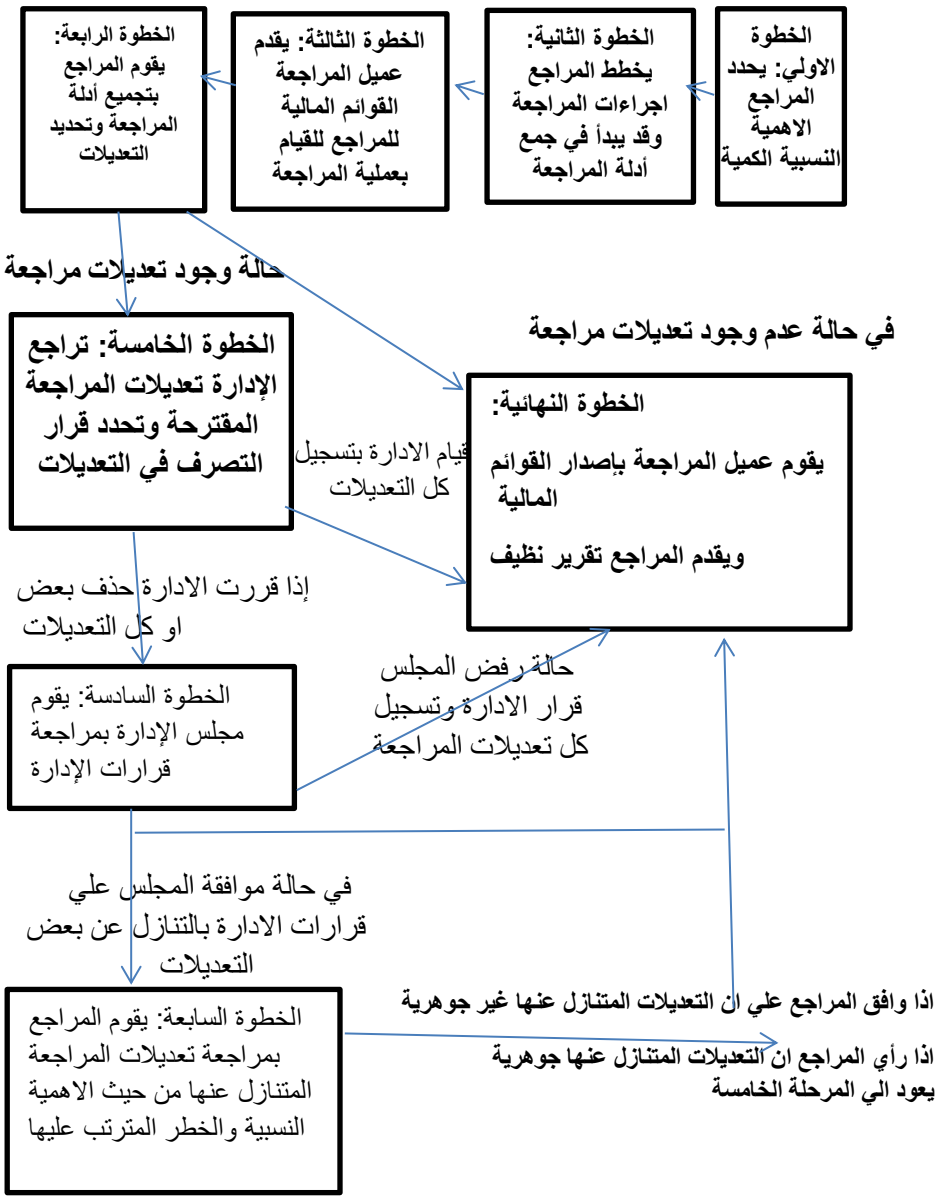
في البداية يحدد المراجع الأهمية النسبية الكمية للارتباط ويخطط لعملية المراجعة وفقًا لذلك. بعد أن يقدم عميل المراجعة القوائم المالية للمراجع لمراجعتها، يقوم مراجع الحسابات بجمع أدلة المراجعة وتحديد التحريفات (تعديلات المراجعة) .في حالة إذا لم يقترح المدقق أي تعديلات ، يقوم عميل المراجعة بالافصاح عن تقاريره المالية دون تغيير برأي مراجعة غير متحفظ. خلافًا لذلك ، يقوم المدقق بتجميع التحريفات التي تم تحديدها أثناء المراجعة بخلاف تلك الغير هامة نسبيا(عادة ٣-٥ ٪ من الأهمية النسبية) .

بالنظر الي الشكل التالي يمكن ملاحظة انه يتناول خطوات عملية المراجعة بشكل عام مع التركيز علي كيفية التعامل مع تعديلات المراجعه. الخطوة الاولي تتمثل في قيام المراجع بتحديد الاهمية النسبية الكميه للارتباط، حيث يحتاج المراجعون في مجال تخطيطهم وتنفيذهم لعملية المراجعة إلى إتخاذ قرارات فيما

يتعلق بكيفية المضي في العمل والإختيار من بين البدائل في مجال التنفيذ ، إذ يجب عليهم أن يحددوا كيفية إجراء الفحص ومدى ونطاق وعمق الإختبارات وطبيعة وحجم الدليل الواجب الحصول عليه كما يجب عليهم أن يحددوا ردود أفعالهم وتحديد مجالات الفحص التي يجب تطويرها ، وما هي القرارات الأولية التي ينبغى تعديلها المتعلقة بالأدلة المطلوبة. في الخطوة الثانية يقوم مراجع الحسابات بتخطيط اجراءات المراجعة، وتتمثل الخطوة الثالثة والتي تتضمن تقديم عميل المراجعة للقوائم المالية لمراجع الحسابات للقيام بعملية المراجعه.

وتتضمن الخطوة الرابعة قيام المراجع بتجميع أدلة المراجعة وتقييم القوائم المالية، وفي حالة عدم وجود تعديلات يقدم مراجع الحسابات تقرير نظيف ويقوم عميل المراجعة بإصدار القوائم المالية، ولكن في حالة وجود تعديلات علي القوائم المالية فتقوم الإدارة بمراجعة تعديلات المراجعة وتحديد قرار التصرف في التعديلات وبناءا علي هذا القرار نكون امام احتمالين: الاحتمال الاول ان تقرر الإدارة أخذ جميع التعديلات بعين الاعتبار فيقوم عميل المراجعة بإصدار القوائم المالية ويقدم المراجع تقرير نظيف، والاحتمال الثاني أن تقرر الإدارة تجاهل بعض أو كل تعديلات المراجعة وفي هذه الحالة يتم إرجاع الأمر الي مجلس الإدارة لمراجعة هذا القرار وفي حالة موافقة مجلس الإدارة علي قرار تجاهل تعديلات المراجعة فيقوم مراجع الحسابات بمراجعة تعديلات المراجعة التي قرر مجلس الإدارة تجاهلها من حيث الأهمية النسبية والخطر المترتب عليها، وإذا وافق المراجع علي أن التعديلات التي تم تجاهلها غير جوهرية فيقوم عميل المراجعة بإصدار القوائم المالية ويقدم المراجع تقرير نظيف.

شكل (١/٤): خطوات التصرف في تعديلات المراجعة



المصدر: Choudhary, et al., 2021

٣/٢/٥ العوامل التي تؤثر على قرار تعديلات المراجعة:

هناك بعض العوامل التي تؤثر علي قرار التنازل عن تعديلات المراجعة، حددت دراسة (Wright and Wright 1997) بعض العوامل كما يلي:

٣/٢/٥/١ – الاهمية النسبية

تشير معايير المراجعة إلي أن جميع التعديلات الجوهرية يجب أن تنعكس إما في القوائم المالية أو في تعديل لتقرير المراجع (SAS No. 47، 1984] AICPA]). كما يعترف مفهوم الأهمية النسبية بأن بعض التعديلات مهمة للعرض العادل للقوائم المالية ، في حين أن التعديلات غير الجوهرية ليست كذلك ، وبالتالي يمكن تجاهلها. ومع ذلك يمكن الإبلاغ عن التعديلات غير الجوهرية

٣/٢/٥/٢ ـ الاثر المالي للتعديل:

يبدو أن معايير المراجعة تركز على الأهمية النسبية باعتبارها العامل الاهم في تحديد قرار ما إذا كان سوف يتم تجاهل تعديلات المراجعة. ومع ذلك ، هناك بعض الحالات التي قد تدفع المراجع إلى التنازل عن تعديل جوهري مقترح. واحد من هذه الشروط هي عندما يستفيد العميل من استراتيجية إعداد التقارير المفضلة والتي تقدم منفعه للعميل وتتماشي مع رغباته. إن القوائم المالية هي نتاج عملية التفاوض بين الإدارة والمراجعين، نظرًا لأن صافي الدخل يعتبر بشكل عام عنصر حاسم الأهمية في التقارير المالية، فمن المتوقع أن يفضل العميل بشكل عام الإبلاغ عن تعديلات المراجعة التي ينتج عنها زيادة في قيمة الدخل المفصح عنه مع محاولة تجنب التعديلات التي ينتج عنها تخفيض في قيمة الدخل المفصح عنه.

وبالنظر إلى الحوافز المختلفة، سيتفاوض المراجع والإدارة على الاخطاء التي قد تكون موجودة في القوائم المالية مقابل القيام بمراجعة اضافية لحل هذه الاخطاء، ولكن سوف تكون القضية الرئيسية هي من سيتحمل هذه التكاليف. تؤدي العقود التي تزيد من فائض العميل إلى الحد الأقصى إلى تقاسم التكاليف، والتي ينتج عنها إصدار قوائم مالية ليست متحفظة، بل من المحتمل أن تكون منحازة إلى الأعلى لصالح العميل أو، في أفضل الأحوال، غير متحيزة.

٣/٢/٥/٣ ـ طبيعة تعديلات المراجعة:

إن بعض التعديلات المقترحة للمراجعة تعتبر مسائل ذاتية نتيجة التقدير الشخصي للمراجع، في حين أن البعض الآخر يعتمد أساسًا على بيانات واقعية. على سبيل المثال، غالبًا ما تكون التقديرات المحاسبية ذاتية او شخصية، بينما عادةً ما يكون تسجيل وترحيل المعاملات واقعيًا.

ونظرًا لأن التقديرات تعتمد على أحداث مستقبلية غير معروفة، فهناك مجال للخلاف المشروع بين المراجع والعميل. يعترف SAS رقم ٤٧ و SAS رقم ٥٧ أن مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية تكون أكبر عندما تعتمد أرصدة الحسابات على التقديرات المحاسبية. بالإضافة إلى ذلك، يبدو أن قرار التنازل عن التعديلات التي تقوم علي اساس شخصي او ذاتي يمكن تبريره بسهولة أكبر ، كما هو الحال عند التقاضي، من التنازل عن تعديل موضوعي. نظرًا لاحتمال حدوث خلاف بين المدقق والعميل وكذلك بين المراجعين أنفسهم ، فمن المرجح أن يتم التنازل عن التعديلات الذاتية.

٤/٥/٢/٣ حوافز الاحتفاظ بالعملاء

للاحتفاظ بالعميل، قد يقوم المراجعون بالتنازل عن التعديلات الضارة بالعميل. في هذه الحالات ، يبدو من المعقول افتراض أن الحافز للتنازل عن تعديل (تعديلات) سيكون مرتبطًا بالحجم المحتمل للدخل المستقبلي. كلما زادت اتعاب المراجعة، زادت مخاطر الدخل المستقبلي وكلما زاد الحافز للتنازل عن التعديلات المتوافقة مع ضغوط العميل.

٣/٣ أثر تعديلات المراجعة علي موثوقية التقارير المالية.

لقد أشار مجلس معايير المحاسبة المالية في البيان رقم ٢ إلى أن الموثوقية هي نوعية المعلومات التي تثبت أن تلك المعلومات خالية من الخطأ ومن التحيز وأنها تعرض بصدق ما يجب عليها عرضه أو تقديمه بدرجة معقولة.

يقصد بالموثوقية أن يتوافر للمعلومات المحاسبية قدر كاف من الموضوعية تجعل متخذ القرار يثق بها ويعتمد عليها كمصدر للمعلومات وبناء التوقعات، كما تشير الموثوقية إلى المعلومات التي تخلو من الخطأ المادي والتحيز والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثيل بصدق ما تقصد تمثيله أو ما يتوقع على نحو معقول أن تمثل. الأمر الذي يستلزم أن تكون المعلومات قابلة للإثبات، ومن الممكن التحقق من سلامتها وهو ما يتطلب الالتزام بأكبر قدر ممكن من الحياد في القياس والإفصاح، وهي خاصية ضرورية للأفراد الذين لا يتوافر لديهم الوقت والخبرة اللازمة لتقييم المحتوى الفعلي للمعلومات(جبار،٢٠١٢).

كما تعنى خاصية الموثوقية أن أساليب القياس والإفصاح التي تم اختيارها لاستخراج النتائج وعرضها تعتبر أساليب مناسبة للظروف التي تحيط بها، وان تطبيق تلك الأساليب قد تم بكيفية تسمح لأشخاص آخرين مستقلين عن الذين قاموا بتطبيقها في المرة الأولى - بإعادة استخدامها للتثبت من تلك النتائج، وأن المعلومات التي تم تقديمها تعبر عن جوهر الأحداث التي تنطوي عليها، دون أن يعتريها تحريف ذو أهمية، إضافة إلى خلوها من التحيز كونها معلومات نزيهة يمكن الوثوق فيها والاعتماد عليها، إذ أن اتسام المعلومة بالموثوقية يزيد من منفعتها. ولكي تتصف المعلومة الواردة في القوائم المالية بالموثوقية يجب أن تتوفر فيها ثلاثة خصائص فرعية هي(الشيرازي، ١٩٩١) :

١) الصدق في العرض: تعنى هذه الخاصية ضرورة وجود مطابقة أو اتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية الموارد والأحداث التي تنتجه هذه الأرقام والأوصاف لعرضها، أو بمعنى آخر هل تمثل الأرقام ما حدث بالفعل أي أن يتم عرض المعلومات المحاسبية وفقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية حتى لو كان شكلها القانوني مختلفا، وأن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة، ومن ناحية، لا يقصد بالصدق في التعبير أن تكون المعلومات مؤكدة أو حتى دقيقة بصورة مطلقة على عكس ذلك نجد أن الصدق في التعبير عن الواقع الاقتصادي قد يتطلب بيان توزيعات الاحتمالية القيم الواردة في التقارير المالية وكذلك الافصاح عن معامل الخطأ الذي يصاحب الأرقام المحاسبية. وخاصية الصدق في التعبير تتطلب مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز و هما:

- تحيز في عملية القياس: كما في حالة استخدام أساس التكلفة التاريخية أو إتباع سياسة الحيطة والحذر؛

- تحيز من قبل القائم بعملية القياس: وهنا نجد أن تحيز القائم بالقياس إما يكون مقصودا كما في حالة عدم الامانة مثلا، أو غير مقصود كما في حالة نقص المعرفة والخبرة.

كما أن التحرر من التحيز بنوعيه يتطلب أن تكون المعلومات على أكبر قدر ممكن من الاكتمال، أي يجب التأكد من أنه يسقط من الاعتبار أي من الظواهر الهامة عند إعداد التقارير المالية، ومن الطبيعي أن الاكتمال المطلق أمر غير ممكن، أولا لأن التقارير المالية ما هي إلا نموذج لتمثيل واقع الشركة، وهي لابد وأن تنطوي على قدر من التجريد والتبسيط، ومن ناحية أخرى هناك اعتبارات الأهمية النسبية وما يستلزمه من وجوب دراسة جدوى المعلومة قبل قياسها والإفصاح عنها.

٢) القابلية للتحقيق: يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس الذين يستخدمون طريقة القياس نفسها، وذلك كأن يصل عدد من المدققين المستقلين إلى النتيجة نفسها بخصوص عدد من القوائم المالية. وتستخدم هذه الخاصية التعبير عن شرط الموضوعية الذي يجب أن يتوافر في أي قياس علمي، كما أن هذه الخاصية تحقق لنا تجنب ذلك النوع من التحيز المتعلق بشخصية القائم بعملية القياس.

٣) الحياد: يقصد بالحياد تجنب ذلك النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارس القائم بإعداد المعلومات المحاسبية وعرضها بهدف الوصول إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير في سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين، وقد يكون تحيز القائم بالقياس غير مقصود كما في حالة نقص المعرفة والخبرة أو قد يكون تحيزا مقصودا كما في حالة عدم الأمانة مثلا، وإن المعلومات التي لا تتوفر فيها هذه الخاصية هي معلومات لا يمكن اعتبارها أمينة ولا يمكن الوثوق فيها أو الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرارات(نشيدة، ٢٠١٩).

وكما أشار الباحث في الفصل السابق أن من أهم العوامل التي قد تؤثر علي موثوقية القوائم المالية هما إدارة الشركة وكذلك مراجع الحسابات. توصي المعايير بوضع حد فاصل بين مسئولية الإدارة عن الخطأ والغش ومسئولية المراجع ، وفي هذا المجال تشير معايير المراجعة أن مسئولية منع واكتشاف الأخطاء والغش هي مسئولية الإدارة وذلك من خلال مسئوليتها عن تصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية المحاسبية وغير المحاسبية التي يفترض أنها تؤدي إلى تخفيض احتمالات وجود خطأ أو غش وإن كانتا لاتلغيهما تماما. وفي نفس الوقت لايعتبر المراجع مسئولا عن منع الأخطاء والغش ولكن عليه عند تخطيط عملية المراجعة أن يقوم بتقدير مخاطر احتمال حدوث خطأ أو غش يؤدي إلى تحريفات جوهرية في القوائم المالية (هندى، ٢٠٠٤).

وقد تقرر إدارة الشركة التلاعب في القوائم المالية لعدة أهداف ومنها (لطفى، ٢٠٠٥):

١. دوافع زيادة حوافز ومكافآت الإدارة ودعم المراكز الوظيفية للمديرين: حيث تبين أن الإدارة تلجأ إلى تعظيم منفعتها من خلال التلاعب في أرقام الدخل من أجل إظهار نتائج الشركة في وضع جيد على خلاف الحقيقة وذلك إذا كانت حوافز الإدارة ومكافأتها مرتبطة بتحقيق الربح.

٢. دوافع الحفاظ على الشروط المتعاقد عليها عند الاقتراض : فقد يضع المقرض شروطا على الشركة المقترضة مثل تحديد حد أقصى للأرباح الموزعة في شكل نسبة من الأرباح المحققة، أو يأخذ الشرط شكل تغطية الأرباح الحقيقية عدد معين من المرات للفوائد المستحقة.

٣. دافع تجنب التكاليف السياسية التي تتحملها الشركات: مثل الأعباء الاجتماعية والأعباء الضريبية، فقد تشكل هذه التكاليف دافعا للإدارة للتلاعب في الربح بما يحقق صالح الإدارة.

٤. دافع الوفورات الضريبية: وهذا الدافع قد يؤدي بالإدارة للتلاعب في الدخل بما يحقق أقصى منفعة ضريبية مثل إخفاء الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة والاستثمارات، ثم اتباع سياسات محاسبية من شأنها أن تؤدي إلى تخفيض الربح لتخفيض العبء الضريبي .

٥. معاملات الأطراف ذوي العلاقة: والأطراف ذوي العلاقة يقصد بها الشركات الأخرى التي يملكها أو يساهم فيها أعضاء مجلس الإدارة أو ذوي قرباهم ، وقد تشكل المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة دافعا ما للتلاعب في الربح لأغراض المضاربة بأسهم الشركة في سوق الأوراق المالية بواسطة المديرين ، وقد تتم معاملات متبادلة بين الشركة والأطراف ذوي العلاقة بحيث تحقق هذه الشركات الصغرى التي يملكها المديرون أرباحا طائلة على حساب الشركة الأم .

للاحتفاظ بالعميل، يمكن للمراجع التنازل عن تعديل تم اكتشافه ويعارضه العميل، لذلك عندما لا يتمكن المستخدمون من مراقبة المعاملات التجارية بشكل مستقل ، فقد يحدث تواطؤ بين الإدارة والمراجع. بمعني اخر ، قد يفاضل المراجع بين المسؤولية المهنية الحالية و اكتساب المزيد من الدخل في المستقبل. وقد ينتج عن مثل هذه القرارات "مخاطر التقرير المالي" لمستخدمي القوائم المالية، أي خطر فشل المراجع في إصدار رأي مراجعة مناسب أو الإبلاغ عن تحريف جوهري.

٤ – الدراسة الميدانية

استكمالاً لما تناوله الباحث من شرح لمنهجية الدراسة والاطار النظري، يتم من خلال الدراسة الميدانية قياس أثر أثر سلوك الإدارة في تعديلات التدقيق على موثوقية التقارير المالية: دراسة ميدانية بدولة الكويت.

١/٤ فروض الدراسة الميدانية:

في ضوء مشكلة الدراسة وتحقيقا لأهدافها، تعتمد الدراسة على اختبار الفرض الرئيسي التالي:

لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لسلوك الإدارة نحو تعديلات مراقب الحسابات على موثوقية التقارير المالية للشركات المساهمة الكويتية.

٢/٤ هدف الدراسة الميدانية:

يتمثل الهدف الرئيسى من الدراسة الميدانية فى اختبار فروض الدراسة، وذلك من خلال التعرف على اراء فئات عينة الدراسة حول دراسة أثر سلوك الإدارة نحو تعديلات مراقب الحسابات على موثوقية التقارير المالية للشركات المساهمة الكويتية.

٣/٤ مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

في ضوء تحقيق الهدف من الدراسة تم الاعتماد على اسلوب العينة العشوائية الطبقية في اختيار عينة الدراسة والمكونة من ٢٠٠ مفردة. وقام الباحث بتوزيع عدد من قوائم الاستقصاء على مفردات العينة التي شملت بعض من الأكاديمين ومحللي الإئتمان ومراقبي الحسابات وأعضاء مجلس الإدارة ولجنة المراجعة.

ولقد روعى عند اختيار مجتمع الدراسة الميدانية ان تكون مفرداتها من بين الاشخاص الذين تتوافر لديهم الخبرة العلمية والعملية، بالاضافة الى القدرة على فهم الاسئلة الواردة في قائمة الاستقصاء والاجابة عنها، والجدول التالي يوضح عدد استمارات الاستقصاء المرسلة والمستلمة والخاضعة للتحليل الاحصائي.

جدول (١/٤): عدد استمارات الاستقصاء المرسلة والمستلمة والخاضعة للتحليل الاحصائي

الاستمارات	المرسلة	المستلمة	المستبعدة	الخاضعة للتحليل الاحصائي
العدد	٢٠٠	١٧٠	١٠	١٦٠

٤/٤ خصائص عينة الدراسة:

بالنسبة للخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة فقد تم استخراج التكرارات والنسب المئوية وذلك بهدف التعرف على خصائص افراد عينة الدراسة وذلك كالاتي:

١/٤/٤ : بالنسبة للحالة الوظيفية

تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع افراد عينة الدراسة وفقاً للحالة الوظيفية وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (٢/٤): التكرارات والنسب المئوية لتوزيع افراد عينة الدراسة حسب الحالة الوظيفية

الفئات	عضو هيئة تدريس		عضو مجلس إدارة أو لجنة مراجعة		مراقب حسابات		مستثمر أو محلل مالى	
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
إجمالي	١٨	٪١١,٣	٢٤	٪١٥	٧٦	٪٤٧,٥	٤٢	٪٢٦,٣

٢/٤/٤ بالنسبة للمؤهل العلمي:

تم استخراج التكرارات و النسب المئوية لتوزيع افراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (٣/٤): التكرارات والنسب المئوية لتوزيع عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي

الفئات	بكالوريوس		دبلوم		ماجستير		دكتوراه	
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
إجمالي	١٦	٪١٠	٣٢	٪٢٠	٨٢	٪٥١,٢	٣٠	٪١٨,٨

٣/٤/٤: بالنسبة للخبرة

تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع افراد عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (٤/٤) : التكرارات والنسب المئوية لتوزيع عينة الدراسة وفقا لسنوات الخبرة

الفئات	أقل من ٥ سنوات		من ٥ سنوات إلي ١٠ سنوات		اكتر من ١٠ سنوات	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
إجمالي	٢٢	٪١٣,٨	١٠١	٪٦٣,١	٣٧	٪٢٣,١

٥/٤ تصميم أداة البحث

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على استمارة الاستقصاء كأحد ادوات جمع البيانات وقام بإعداد الأسئلة التي تكونت لديه بعد الانتهاء من الدراسة النظرية لموضوع البحث ولقد حاول الباحث مراعاة الدقة قدر الامكان عند صياغة الاسئلة و ذلك من خلال الاتي:

- توضيح بعض المصطلحات الخاصة بموضوع البحث.
- الحصول على معلومات عامة من افراد العينة تتعلق بالوظيفة والمؤهل العلمي.
- تم الاعتماد في تصميم قائمة الاستقصاء على مقياس ليكرت الخماسي وذلك لقياس اجابات افراد العينة وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (٥/٤): مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

وبالتالي فإن البند الذي يأخذ متوسط حسابي مقداره أكبر من ثلاث درجات يعتبر بندا هاما ومؤثر وبالتالي يتم قبوله، في حين يعتبر البند الذي لا يحقق هذا المتوسط يعتبر بندا غير مؤثر وبالتالي يتم رفضه.

٦/٤ اختبار ثبات وصدق المقاييس المستخدمة في الدراسة:

تم إختبار ثبات وصدق المقاييس المستخدمة في الدراسة وذلك كما يلي:

١/٦/٤ التحقق من مستوى الثبات في المقاييس:

يعد الثبات سمة اساسية في اي اداة من ادوات القياس ويقصد بالثبات مدى استقرار واتساق القياسات الناتجة عن اي اداة، اي ان الثبات يعني مدى قدرة الاداة على انتاج قياسات متقاربة او متساوية اذا ما تم تطبيق اداة القياس مرات متعددة على نفس العينة وتحت نفس الظروف، ويتم اختبار ثبات وصدق الاستقصاء بعدة طرق اهمها معامل الفا كرونباخ Cronbach's Alpha ونجد ان هذا المعامل يأخذ قيم بين الصفر والواحد وعندما تكون قيمتها قريبة من الواحد، فانه يشير الى ثبات الاستقصاء ويمكن اعتبار

نسبة ٦٠٪ مقبولة للحكم على ثبات الاستقصاء، مع ملاحظة استبعاد اي متغير يحصل على معامل ارتباط اجمالي اقل من ٣٠٪ بينه و بين باقي المتغيرات في المقياس نفسه، وفيما يلي نتناول درجة الثبات والصدق لكل مقياس من مقاييس الدراسة:

الفرض الفرعي الرئيسي: لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لسلوك الإدارة نحو تعديلات مراقب الحسابات على خصائص موثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للشركات المساهمة الكويتية.

تم استخدام معامل الفا كرونباخ لقياس درجة الثبات في المقياس. وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول رقم (٦/٤) نتائج مقياس ألفا كرومباخ الخاصة بالفرض الرئيسي

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0.874	13

يتضح من جدول (٧/٥) السابق أن معامل ألفا كرومباخ للفرض الرئيسي بلغ ٠,٨٧٤ وهو مستوى مقبول من الثبات ولم يتم استبعاد أي عباره.

٧/٤ الرموز الاحصائية المستخدمة

لأغراض التحليل الإحصائي قام الباحث بترميز أسئلة الإستقصاء كما يلي:

جدول رقم (٧/٤) ترميز عبارات الاستقصاء

الرمز	العباره
X2.1	– قيام الإدارة بتجاهل تعديلات المراجعة بشأن تضمين الربح التشغيلي مكاسب من البنود غير العادية يجعل التقارير المالية الصادرة عن الشركة غير خالية من الأخطاء الجوهرية والأساسية.
X2.2	– عدم أخذ الإدارة بتعديلات مراجع الحسابات فيما يتعلق باعتماد أسعار صرف غير صحيحة لترجمة وتسوية المعاملات بعملة أجنبية يجعل التقارير المالية التي تصدرها الشركة لا تعبر عن صدق تمثيل الأحداث والظواهر المالية.
X2.3	– عدم أخذ الادارة بتعديلات المراجع بشأن اعتماد أسعار سوق غير عادلة لتقييم محفظة الأوراق المالية يجعل التقارير الصادرة عن الشركة لا توفر أدلة للمستخدمين للتأكد من مصداقيتها بالشركة.
X2.4	– تجاهل الإدارة لتعديلات المراجع بشأن إدراج البضا عة التالفة والعجز في البضاعة ضمن المخزون السلعي يؤدي الي أن تكون التقارير المالية التي تصدرها الشركة غير قابلة للتحقق.
X2.5	– قرار الإدارة بحذف ملاحظات مراجع الحسابات المتعلقة بتغيير طاريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات مقبولة يؤدي الي أن تكون التقارير المالية التي تصدرها الشركة لا يمكن مقارنتها مع المعلومات في الفترات السابقة.

X2.6	– حذف الإدارة لملاحظات مراجع الحسابات بشأن المبالغة في تقييم القيم العادلة للأصول المالية لا يمكن التقارير المالية الصادرة عن الشركة متخذي القرار من فحص بيانات محددة بالشركة .
X2.7	– تجاهل الإدارة لتعديلات مراجع الحسابات بشأن إعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية يؤثر علي التمثيل الصادق للتقارير المالية.
X2.8	– قرار الإدارة بتجاهل تعديلات مراجع الحسابات المتعلق باحتساب مخصص غير عادل لهبوط الأسعار يؤثر علي قابلية التقارير المالية التي تصدرها الشركة للتحقق.
X2.9	– تجاهل الإدارة لتعديلات المراجعة بشأن اعتماد نسب متدنية لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى إجمالي المدينين قد يؤثر علي موثوقية التقارير المالية التي تصدرها الشركة.
X2.10	– عدم مراعاة الإدارة لتعليقات مراجع الحسابات فيما يتعلق برسملة مصروفات ايرادية لا تتوفر فيها شروط الرسملة يؤثر علي قابلية للتحقق للقوائم المالية التي تصدرها الشركة.
X2.11	– تجاهل الإدارة لتعديلات المراجعة المتعلقة بعدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات للقروض يؤثر علي موثوقية التقارير المالية التي تصدرها الشركة.
X2.12	– قيام الإدارة بحذف تعديلات المراجع بشأن تضمين رقم المدينين في الميزانية ذمما لأطراف ذات صلة أو لشركات تابعة يؤثر علي موثوقية التقارير المالية التي تصدرها الشركة.
X2.13	– حذف الإدارة لتعديلات مراجع الحسابات بشأن احتساب اطفاء الأصول غير الملموسة بما لا يتوافق مع توجهات معاييرالمحاسبة الدولية المعتمدة يؤثر علي موثوقية التقارير المالية التي تصدرها الشركة.

٨/٤ الاساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة:

لكي يقوم الباحث باختبار فروض الدراسة، فقد تم الاعتماد على مجموعة من الاساليب الاحصائية باستخدام حزمة البرامج الاحصائية (SPSS V. 23) ولكي نقوم بتحديد الاساليب الاحصائية المناسبة لطبيعة الدراسة الميدانية فإن الامر يتطلب اولاً معرفة التوزيع الاحصائي للمجتمع الذى سحبت منه العينة وقد اعتمد الباحث على اختبار كولمجروف سميرنوف لمعرفة مدى تبعية بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي ويقوم اختيار كولمجروف سمرنوف على اختبار فرض العدم بأن المجتمع المسحوب منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي ويتم اتخاذ قرار بناء على قيمة مستوى الدلالة الاحصائية (Sig) بالمقارنة بمستوى المعنوية (α) فاذا كانت قيمة (Sig) اكبر من قيمة (α) فان ذلك يعني قبول فرض العدم بان المجتمع

المسحوب منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي و بالتالي يتم الاعتماد على الاساليب الاحصائية بالاختبارات المعلمية parametric tests اما اذا كانت قيمة مستوى الدلالة الاحصائية (Sig) اقل من قيمة مستوى المعنوية (α) دل ذلك على قبول الفرض البديل بان البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وفي هذه الحالة يتم الاعتماد على الاساليب الاحصائية الخاصة بالاختبارات اللامعلمية Non parametric tests ولقد قام الباحث بتطبيق هذا الاختبار على عينة الدراسة وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (٨/٤) نتائج اختبار كلموجروف سمرنوف

	Kolmogorov-Smirnov	Asymp. Sig. (2-tailed)
X2.1	0.285	.000
X2.2	0.335	.000
X2.3	0.320	.000
X2.4	0.298	.000
X2.5	0.302	.000
X2.6	0.294	.000
X2.7	0.314	.000
X2.8	0.313	.000
X2.9	0.327	.000
X2.10	0.302	.000
X2.11	0.303	.000
X2.12	0.307	.000
X2.13	0.340	.000

يتضح من جدول (٨/٤) السابق أن البيانات لا تخضع للتوزيع الطبيعي وبالتالي سوف يعتمد الباحث على إستخدام إختبارات لا معلمية.

وبعد تحديد طبيعة البيانات المستخدمة في الدراسة الميدانية والتأكد من صحة استخدام الأساليب الإحصائية للاختبارات اللامعلمية المناسبة لطبيعة البيانات، قام الباحث بإختبار فروض الدراسة من خلال:

اولاً: عمل تحليل وصفي لكل فقرة من فقرات الاستقصاء:

وذلك لمعرفة التكرارات والنسبة المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك للوقوف على الاتجاه العام للاجابات وذلك لكل عبارة

ثانياً: اختبار كروسكال والاس:

وهو اختبار لامعلمي يستخدم للمقارنة بين اكثر من مجموعتين مستقلتين ويستخدم هذا الاختبار لمقارنة اراء مجموعات عينة الدراسة وتحديد الاختلافات الجوهرية بينهما ويعتمد هذا الاختبار على مقارنة مستوى الدلالة الاحصائية (Sig) بقيمة مستوى المعنوية (α) فاذا كانت قيمة مستوى الدلالة (Sig) اقل من قيمة مستوى الدلالة (α) فان ذلك يعني وجود اختلافات جوهرية بين اراء مجموعات العينة.

ثالثاً: اختبار chi – square:

وذلك لأنه من الاختبارات اللامعلمية التي تناسب بيانات هذه الدراسة. حيث يتم مقارنة قيمة كا^{2} المحسوبة لكل استجابة من الاستجابات مع قيمة كا^{2} الجدولية وذلك للتعرف علي الفروق بين الاستجابات، وعندما تكون قيمة كا^{2} المحسوبه أكبر من قيمة كا^{2} الجدولية فيتم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل.

٩/٤ اختبار فروض الدراسة و نتائج التحليل الاحصائي

يتم تناول نتائج التحليل الاحصائي واختبار صحة فروض الدراسة وذلك كما يلي:

ينص الفرض الرئيسي للدراسة على انه **"لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لسلوك الإدارة نحو تعديلات مراقب الحسابات على خصائص موثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للشركات المساهمة الكويتية".**

يتم اختبار ذلك الفرض من خلال قياس استجابات عينة الدراسة على الاسئلة في استمارة الاستقصاء وذلك من خلال عمل دراسة استكشافية للبيانات بالاضافة الى الاختبارات الخاصة بالفروض وذلك على النحو التالي:

اولاً: نتائج الوسط الحسابي والانحراف المعياري والمنوال المتعلقة **بأثر لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لسلوك الإدارة نحو تعديلات مراقب الحسابات على خصائص موثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للشركات المساهمة الكويتية".** وذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (٩/٤) التحليل الوصفي لعبارات الفرض الرئيسي

رقم العباره	الوسط	الانحراف المعياري	المنوال	الاتجاه العام
الفرض الرئيسي "لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لسلوك الإدارة نحو تعديلات مراقب الحسابات على خصائص موثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للشركات المساهمة الكويتية".				
X2.1	4.1250	.67990	4	موافق
X2.2	4.0188	.81242	4	موافق
X2.3	4.0313	.70418	4	موافق
X2.4	4.0625	.74974	4	موافق
X2.5	4.0937	.68952	4	موافق
X2.6	3.9750	.79265	4	موافق

X2.7	4.0500	.67105	4	موافق
X2.8	4.0813	.64400	4	موافق
X2.9	4.0375	.65288	4	موافق
X2.10	4.0750	.71419	4	موافق
X2.11	4.0313	.78845	4	موافق
X2.12	4.1062	.67848	4	موافق
X2.13	3.9187	.80854	4	موافق

يتضح من جدول (٩/٤) السابق أن التحليل المبدئي للمتوسطات يشير إلى أن هناك اتجاه عام من أفراد العينه على الموافقه على العبارات التي تختبر الفرض الرئيسي للدراسة الذي ينص على أنه **"لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لسلوك الإدارة نحو تعديلات مراقب الحسابات على خصائص موثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للشركات المساهمة الكويتية"**، حيث نجد ان المتوسط العام للعبارات بلغ (٤) وهو متوسط مرتفع ويعني (موافق).

ثانياً: اختبار كروسكال والاس للفرض الرئيسي للدراسة:

يتم استخدام اختبار كروسكال والاس لمعرفة هل هناك فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات عينة الدراسة.

جدول(١٠/٤): نتائج اختبار كروسكال والاس للفرض الرئيسي

م	عضو هيئة تدريس	عضو مجلس إدارة أو لجنة مراجعة	مراقب حسابات	مستثمر أو محلل مالى	درجات الحرية	chi – square	مستوي الدلاله الاحصائيه
	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب	متوسط الرتب			
X2.1	٨٩,٠٦	٧٩,٥٠	٧٥,٥٠	٨٧,١٢	٣,١٤٥	٣	٠,٣٧٠ غير معنويه
X2.2	٧٧,٦٤	٧٤,٨١	٧٩,١٨	٨٧,٣٦	١,٨٣٨	٣	٠,٦٠٧ غير معنويه
X2.3	٨٩,٩٧	٨٤,٧٥	٧٨,٨٥	٧٧,٠٠	١,٧٠٦	٣	٠,٦٣٦ غير معنويه

X2.4	٨٨,٨٩	٧٥,١٣	٧٩,٧٤	٨١,٣٦	١,١٨٥	٣	٠,٧٥٧ غير معنويه
X2.5	٨٣,٦٩	٧٦,٢٥	٧٧,٩٢	٨٦,٢٣	١,٥١١	٣	٠,٦٨٠ غير معنوية
X2.6	٧٧,٦٤	٦٩,٤٤	٨٣,٨٥	٨١,٩٩	٢,٢٧٦	٣	٠,٥١٧ غير معنوية
X2.7	٧٩,٤٧	٨١,٤٤	٧٢,٣٢	٩٥,٢١	٨,٨٤٩	٣	٠,٠٣١ معنوية
X2.8	٧٢,٨٣	٩٤,٤٠	٧٤,٣٠	٨٧,٠٦	٦,٤٩٣	٣	٠,٠٩٠ غير معنوية
X2.9	٦٩,٠٣	٧٩,٧٥	٨٠,٢٨	٨٦,٢٤	٢,٤٣٢	٣	٠,٤٨٨ غير معنوية
X2.10	٨٠,٦٤	٧٩,٩٢	٧٧,٨١	٨٥,٦٤	٠,٩٩٣	٣	٠,٨٠٣ غير معنوية
X2.11	٨١,٩٤	٨١,٤٤	٧٨,٧٠	٨٢,٦١	٠,٢٨٤	٣	٠,٩٦٣ غير معنوية
X2.12	٧٨,٧٥	٨٢,٦٣	٧٩,١٥	٨٢,٤٨	٠,٢٨٦	٣	٠,٩٦٣ غير معنوية
X2.13	٨٣,١٤	٨٣,٧٣	٧٤,٢٤	٨٨,٨٥	٣,٨١٢	٣	٠,٢٨٢ غير معنوية

يتضح من الجدول السابق عدم وجود فروق ذات دلاله احصائيه بين استجابات عينة الدراسة وفقا للوظيفه حول أثر سلوك الإدارة نحو تعديلات مراقب الحسابات على خصائص موثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للشركات المساهمة الكويتية".

ثالثا: اختبار chi – square للفرض الرئيسي:

جدول (١١/٤) نتائج اختبار كا٢ للأسئلة التي تختبر الفرض الرئيسي

الاسئلة	درجات الحرية	chi – square	مستوي المعنوية
X2.1	3	107.600[a]	٠,٠٠٠ معنوية
X2.2	4	186.438[b]	٠,٠٠٠

الاسئلة	درجات الحرية	chi – square	مستوي المعنوية
			معنوية
X2.3	4	196.063[b]	٠,٠٠٠ معنوية
X2.4	4	166.563[b]	٠,٠٠٠ معنوية
X2.5	3	119.150[a]	٠,٠٠٠ معنوية
X2.6	4	144.313[b]	٠,٠٠٠ معنوية
X2.7	4	203.375[b]	٠,٠٠٠ معنوية
X2.8	3	132.250[a]	٠,٠٠٠ معنوية
X2.9	4	220.750[b]	٠,٠٠٠ معنوية
X2.10	3	110.950[a]	٠,٠٠٠ معنوية
X2.11	4	159.813[b]	٠,٠٠٠ معنوية
X2.12	3	126.950[a]	٠,٠٠٠ معنوية
X2.13	4	182.000[b]	٠,٠٠٠ معنوية

يتضح من جدول (١١/٤) موافقة معظم أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة باختبار الفرض الرئيسي المتعلق **بأثر سلوك الإدارة نحو تعديلات مراقب الحسابات على خصائص موثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للشركات المساهمة الكويتية**، كما أن قيمة chi-square عالية ومستوى المعنوية أقل من ٥٪ مما يجعل الباحث يرفض الفرض العدمي ويقبل الفرض البديل بأنه **"يوجد أثر ذو دلالة معنوية لسلوك الإدارة نحو تعديلات مراقب الحسابات على خصائص موثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للشركات المساهمة الكويتية".**

٥ ـ توصيات البحث

في ضوء نتائج الدراسة يوصي الباحثون بما يلى:

١. زيادة وعي إدارات الشركات المساهمة الكويتية بالعوامل المؤثرة على قرار الإدارة والمراجع بشأن تعديلات المراجعة، وكذلك تأثيرها على موثوقية التقارير المالية.

٢. ضرور مراعاة المنظمين بإصدار تعليمات أو معايير تنظم التصرف في تعديلات المراجعة من قبل الإدارة والمراجع، والإفصاح عن تلك التعديلات.

٦ - مجالات البحوث المستقبلية المقترحة:

في ضوء ما انتهت اليه الدراسة من نتائج وتوصيات ، يقترح الباحثون إجراء مزيد من الابحاث في النقاط التالية:

١. أثر سلوك الإدارة نحو تعديلات المراجعة على أتعاب عملية المراجعة.

٢. أثر سلوك الإدارة نحو تعديلات المراجعة على تغيير المراجع.

٣. أثر سلوك الإدارة نحو تعديلات المراجعة على فجوة التوقعات في المراجعة.

المراجع:

اولا: المراجع العربية

- ابراهيم، محمد المعتز؛ جعفر، نهلة صلاح الدين، (٢٠١٦)، " اثر فجوة التوقعات على مستوى الثقة في التقارير المالية ومصالح المستخدمين: دراسة استطلاعية علي عينة من البنوك التجارية ومؤسسات القطاع بالسودان"، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين – كلية التجارة، المجلد ٧، العدد ٢٥، ص ص ٢٥٤ – ٢٥٦.
- ابكر، محمد علي عبدالله، (٢٠١٧)، " المحاسبة عن خيارات الاسهم بالقيمة العادلة واثرها في جودة معلومات التقارير المالية: دراسة ميدانية علي شركات الوساطة المالية العالمية في سوق الخرطوم للاوراق المالية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين – الخرطوم، السودان، ص ١٧٣.
- أحمد، فاطمة مبارك علي محمد، (٢٠٢١)، "المسؤولية المهنية للمراجعة الخارجية وأثرها على جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة والموثوقية: دراسة حالة بعض مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم"، مجلة القلزم للدراسات الاقتصادية والاجتماعية، مركز بحوث ودراسات دول حوض البحر الأحمر وجامعة الحضارة، العدد ٦، ص ص ١٦١ – ١٧٨.
- اسماعيل، مجبل دواي، (٢٠١٤)، "أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، جامعة القادسية، كلية الادارة والاقتصاد، ، المجلد١٦، العدد ٣، ص ٢٤٧.
- البديوي، منصور أحمد؛ شحاته، شحاتة السيد، (٢٠٠٢)، "دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية ، الاسكندرية.

- البستنجى, إياد عبدالله, (٢٠١٤), "إستمرارية الأرباح ومقدرتها على التنبؤ بالأرباح والتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية فى ظل ظاهرة إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية المدرجة فى بورصة عمان", **رسالة دكتوراة غير منشورة** , جامعة العلوم الإسلامية العالمية, الأردن.
- الجبوري، علي خلف، (٢٠١٧)، "موثوقية المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية لإتخاذ القرارات الاستثمارية"، مجلة جامعة ذي قار – جامعة ذي قار، العراق، مجلد ١٢، العدد ٣، ص ص ٧٩ – ٩٣.
- الجوهر، كريمة على كاظم (٢٠١١)، "العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة - دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين"، الجامعة المستنصرية ، مجلة الإدارة و الاقتصاد، العدد ٩٠، بغداد، ص ١١٦.
- الخطيب، خالد، (٢٠٠٢)، "الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة"، مجلة جامعة دمشق – سوريا، المجلد ٨، العدد الثاني، ص ١٧٠.
- الدلاهمة، سليمان مصطفى (٢٠١٤)، "دور أساليب الرقابة العامة لتنظيم المعلومات المحاسبية المحوسبة في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية"، جامعة القدس المفتوحة، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العد٣٢، القدس، ص. ٣٣٥.
- السيد، معتز أمين ؛ العيسى، محمد سليم (٢٠٠٩)، "انعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الاستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي"، جامعة الأردن كلية الأعمال، المؤتمر العلمي لكلية الأعمال الثاني : القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة ، في الفترة من ١٤ - ١٥ نيسان، عمان، ص ٣١.
- الشوين، فوزي عمر؛ هارون، محجوب عبدالله حامد، (٢٠٠٧)، "المسئولية القانونية والمهنية لمراجع الحسابات الخارجي عن الأخطاء والغش والتلاعب في القوائم المالية: مع دراسة ميدانية في البيئة الليبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الاسلامية، السودان.
- المطيري، عبدالرحمن مخلد، (٢٠١٢)، "قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية" , جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة.
- الناغي، محمود السيد، (٢٠٠٧)، "الإتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة"، (المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع)، ص ٢٤١.
- باعكضه، رواء عبدالرازق، (٢٠١٢)، "أثر المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية ألاولية على أسعار ألسهم: دراسة تطبيقية على سوق ألسهم السعودي"، **رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة**، جامعة الملك عبدالعزيز – السعوديه، ص ٢٨.
- تبن، بحرالدين الطاهر علي، (٢٠١٨)، " دور الضبط المؤسسي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وموثوقية التقارير المالية في المصارف السودانية: دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا - جامعة أم درمان الاسلامية، السودان، ص ٩٢.

- جبار، ناظم شعلان، (٢٠١٢)، "التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق في إطار عناصر البيئة التقنية الحديثة وآثارها على جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية)"، مجلة المثلى للعلوم الإدارية و الاقتصادية، المجلد ٢، العدد ٣.
- جمال الدين، سوزان، (٢٠٠٩)، " دراسة مسحية لمدي تحقيق التوافق في التقرير المالي من خلال استخدام معايير التقرير المالي الدولية XBRL"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، كلية التجارة – جامعة القاهرة، العدد ٤، المجلد الثاني، ص ص ٣٦٠ - ٤٠٠.
- حامد، سعيد محمد محمد (٢٠١٦)، "دور القياس الأداء المتوازن في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية بالمصارف السودانيه" دراسة حالة البنك الإسلامي السوداني، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، الخرطوم، ص٨٨.
- حماد، طارق عبد العال، (٢٠٠٤)، "موسوعة معايير المراجعة" ،القاهرة :مصر، الدار الجامعية.
- حماد، طارق عبد العال، (٢٠٠٥)، "التقارير المالية اسس الاعداد العرض والتحليل، (الاسكندرية: الدار الجامعية)، ص ٨٠.
- حماد، طارق عبد العال، (٢٠٠٦)، "تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار"، (القاهرة: د.ن،٢٠٠٦م)، ص ٥.
- حنان، رضوان حلوة، (٢٠٠٢)، " النموذج المحاسبي المعاصر"، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع.
- خضر، محمد حسن عبد الغافر، (٢٠٠٥)، " المعلومات المحاسبية ودورها في ترشيد قرارات التمويل والإستثمار"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، ص ٥٠.
- خليل، عطا الله وارد؛ العشماوي، محمد عبدالفتاح،(٢٠٠٨)، " الحوكمة المؤسسية - المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة"، مكتبة الحرية – القاهرة، ص ١٠٤.
- خير، عبير عصمت، (١٩٩٧)، "دور الأساليب الكمية في مراجعة التقديرات المحاسبية وأثر ذلك على تقرير مراقب الحسابات"، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة عين شمس.
- داغر، منذر جبار (٢٠١٥م)، "نحو بديل إحصائي مقترح للتقليل من أثر محدد التحفظ على موثوقية المعلومات المحاسبية دراسة استطلاعية لأراء القائمين على مهنة المحاسبة في العراق"، جامعة البصرة، كلية الإدارة الاقتصاد، مجلة الإقتصاد الخليجي – البصرة.
- داود، فالح عبدالحسن، (٢٠١٣)، " دور التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة في تلبية غحتياجات المستخدمين من المعلومات - دراسة استطلاعية على عينة الوسطاء والمستثمرين في سوق العراق للاوراق المالية"، مجلة العلوم الإدارية والإقتصادية، جامعة المثنين - كلية العلوم الاقتصادية والادارية – العراق، المجلد٢، العدد٣، ص ١٢٨.

- راضي، محمد سامى (٢٠١٧)، **"مبادئ وأسس المراجعة : الإطار الفكرى للمراجعة – تخطيط عملية المراجعة – الرقابة الداخلية – الإثبات فى المراجعة – تقرير مراقب الحسابات – المسئولية القانونية للمراجع"** ، دار التعليم الجامعى ، الإسكندرية.
- راضي، محمد سامي، (٢٠٠٤)، " المحاسبة المتوسطة"، الدار الجامعية، القاهرة، ص ٢٦-٢٨.
- راضي، محمد سامي، (٢٠١٥)، "تحليل التقارير المالية"، (القاهرة: دار الكتب المصرية، ص ص ١٥-١٩.
- رزق، هبة عبدالعاطي محمد؛ قادوس، حمدي محمود عبدالغني؛ المليجي، هشام حسن عواد، (٢٠١٨)، " تقييم دور التقارير المتكاملة في تحسين جودة الخصائص النوعية للمعلومات المالية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها - كلية التجارة، مجلد ٣٨، العدد ٣، ص ص ٤٣١ – ٤٦٠.
- زوينة، بن فرج، (٢٠١٤)، "المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق"، **رسالة دكتوراه غير منشورة**، جامعة فرحات عباس – الجزائر ، ص ٤٧.
- سالم، منير محمود، (١٩٨٠)، "نظم المعلومات والحاسب الإلكتروني"، مكتبة دار النهضة العربية – القاهرة، ص ٢٧.
- سهلول، إلهام محمد أحمد على (٢٠١١)، "تقييم تأثير الإختلافات في هياكل ملكية الشركات على جودة التقارير المالية – دراسة تطبيقية"، **رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة**، جامعة حلوان – كلية التجارة والأعمال – قسم المحاسبة.
- عامر، دعاء عبدالوهاب عبدالله، (٢٠١٢)، "اطار مقترح لتحقيق الجودة في التقارير المالية من خلال تفعيل هيكل الرقابة الداخلية طبقا للمتطلبات الحديثة - دراسة ميدانية"، جامعة عين شمس - كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، ص ١٦٧.
- عبد الفتاح، زكريا فريد. (٢٠١٣م). دراسات في نظرية المحاسبة. القاهرة: دار التعليم الجامعي، ٢٠١٣م، ص ١١.
- عبد الوهاب، على. (٢٠٠٣م). دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات. الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر، ص ٢٢٥.
- عبد ربه، هدير عاطف, (٢٠١٨), "أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات علي تحسين مستويات جودة عملية المراجعة "مع دراسة ميدانية", **رسالة ماجستير غير منشورة** , كلية التجارة , جامعة كفر الشيخ.
- عبدالعال، احمد رجب، (١٩٤٨)، "المحاسبة الإدارية والأدوات التحليلية والإتجاهات السلوكية"، مؤسسة شباب جامعة الإسكندرية للنشر- الاسكندرية، ص ٤٣١.
- على، عبد الوهاب نصر ؛ شحاته، شحاته السيد (٢٠١٦)، **"دراسات فى معايير المراجعة والتأكيد المهنى الدولية - مراجعة حسابات شركات الرهن العقارى وتوريق الأصول"**، دار التعليم الجامعى، الإسكندرية.
- لطفى، أمين السيد أحمد، (٢٠٠٥)، "مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة" ، الدار الجماهيرية - الاسكندرية.

- لطفي، امين السيد احمد، (٢٠٠٥)، " نظرية المحاسبة: منظور التوافق الدولي"، (الاسكندرية، الدار الجامعية)، ص ١٩٥.
- لطفي، امين السيد، (٢٠٠٧)، "نظرية المحاسبة القياس والإفصاح والتقرير المالي"، الدار الجامعية – الاسكندرية، ص ٤٢.
- محمد، صفيه احمد، (٢٠٠٥)، " دور التقارير المالية الفترية في تسعير الاوراق المتداولة وقياس كفاءة سوق الخرطوم للاوراق المالية"، **رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة**، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين – السودان، ص ٢٥.
- محمد، مرشد سامي (٢٠١٦)، "تأثير مؤهلات المدقق الخارجي في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: دراسة استطلاعية لأراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق"، جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ١٢، العد٣٦ ، بغداد ، ص١٠١.
- منصور، محمد السيد، (٢٠١٧)، " اثر تبني معايير التقارير المالية على العلاقة بين إدارة الأرباح والأداء المالي للشركات الصناعية المقيدة بالبورصة المصرية - دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة – جامعة عين شمس، العدد ٢، ص ٧٣٩.
- نشيدة، احطاط، (٢٠١٩)، "تأثير عوامل جودة التدقيق الخارجي المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية:دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر"، مجلة ادارة الاعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة زيان عاشور بالجلفة – الجزائر، مجلد ٥، العدد الاول، ص ص ١٢٧ – ١٤٦.
- نصر،عبدالوهاب؛ الصيرفي، اسماء احمد، (٢٠١٥)، "اثر مستوى الإلتزام الأخلاقي للمحاسبين الماليين على جودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف، كلية التجارة، ، المجلد ٣ن العدد٢،ص ٧.
- هندي، منير إبراهيم، (٢٠٠٤)، "الإدارة المالية ، مدخل تحليلي معاصر" ، الاسكندرية ، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية ، الطبعة السادسة ، ص ٢١٢.

ثانيا: المراجع الأجنبية

- Adediran, S. A., Alade, S. O., & Oshode, A. A. (2013). Reliability of financial reporting and companies attribute: The Nigerian experience. Research Journal of Finance and Accounting, 4(16), 108-114.
- AL- Ajami ,J. ,(2009), "Audit Firm, Corporate Governance, and audit quality: evidence from Bahrain", **Advances in accounting, incorporating advance in international accounting**, vol.44, pp. 299-328.
- Asare, S. K., van Buuren, J. P., & Majoor, B. (2019). The joint role of auditors' and auditees' incentives and disincentives in the resolution of

detected misstatements. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 38(1), 29-50.

- Bame-Aldred, C. W. (2004). *Auditor-client negotiation*. University of Massachusetts Amherst.
- Bame-Aldred, C. W., & Kida, T. (2007). A comparison of auditor and client initial negotiation positions and tactics. *Accounting, Organizations and Society*, *32*(6), 497-511.
- Beattie, V., Fearnley, S., & Brandt, R. (2004). A grounded theory model of auditor-client negotiations. *International journal of auditing*, *8*(1), 1-19.
- Beattie, V., McInnes, B., & Fearnley, S. (2004, September). A methodology for analysing and evaluating narratives in annual reports: a comprehensive descriptive profile and metrics for disclosure quality attributes. In *Accounting forum* (Vol. 28, No. 3, pp. 205-236).
- Bidault, F., Despres, C., & Butler, C. (1998). Leveraged innovation: Unlocking the innovation potential of strategic supply. Springer.
- Blessing, A., & Onoja, E. E. (2015). The role of financial statements on investment decision making: a case of united bank for Africa PLC (2004-2013). European Journal of Business, Economics and Accountancy, 3(2), 12-37.
- Brown, H. L., & Wright, A. M. (2008). Negotiation research in auditing. *Accounting Horizons*, *22*(1), 91-109.
- Chen, S., Krishnan, G. V., Li, W., & Zhang, Y. (2020). Do Big 4 Auditors Enhance Audit Quality? An Analysis of Client Selection and Audit Adjustments. *(April 14, 2020)*.
- Choudhary, P., Merkley, K. J., & Schipper, K. (2021). The costs of waiving audit adjustments. *Available at SSRN 3112957*.
- Choudhary, P., Merkley, K., & Schipper, K. (2018). The last chance to improve financial reporting reliability: Evidence from recorded and waived audit adjustments. *SSRN Electronic Journal*, *21*(06).
- Choudhary, Preeti and Merkley, Kenneth J. and Schipper, Katherine, The Last Chance to Improve Financial Reporting Reliability: Evidence from Recorded and Waived Audit Adjustments (2019). Available at

SSRN: https://ssrn.com/abstract=3112957 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3112957.

- Ernst & Young (E&Y). 2015. Financial restatements: understanding differences and significance. Available at: https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-financial-restatementsunderstanding-differences-and-significance/$FILE/EY-financial-restatementsunderstanding-differences-and-significance-cover.pdf

- FASB, Statement of financial accounting concepts "SFAC", No "4" objectives of financial reporting by nonbusiness organizations, 2008, para 33-55.

- Ferguson, M. J., Seow, G. S., & Young, D. (2004). Nonaudit services and earnings management: UK evidence. *Contemporary Accounting Research*, *21*(4), 813-841.

- Financial Accounting Standard Board, FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No.8, (2010). "Conceptual Framework for Financial Reporting, chapter I, the Objective of General Purpose and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information, September",

- Gibbins, M., McCracken, S., & Salterio, S. E. (2010). The auditor's strategy selection for negotiation with management: Flexibility of initial accounting position and nature of the relationship. *Accounting, Organizations and Society*, *35*(6), 579-595.

- Gronewold, U., & Donle, M. (2011). Organizational error climate and auditors' predispositions toward handling errors. *Behavioral Research in Accounting*, *23*(2), 69-92.

- Hammad, A. N. (2019). Affecting Factors on the Timing of the Issuance of Annual Financial Reports" An Empirical Study on the sample of Iraqi Banks Listed in Iraqi Stock Exchange". Zanco Journal of Humanity Sciences, 23(4), 11-34.

- Hatfield, R. C., Jackson, S. B., &Vandervelde, S. D. (2011). The effects of prior auditor involvement and client pressure on proposed audit adjustments. Behavioral Research in Accounting, 23(2):117-130.
- Hollindale, J., Kent, P., & McNamara, R. (2008). *Auditor Orientation, Strategies and Tactics in Audit Negotiations*. Bond University.
- Joe, J., Wright, and, A., & Wright, S. (2011). The impact of client and misstatement characteristics on the disposition of proposed audit adjustments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, *30*(2), 103-124.
- Johnstone, K. M., & Muzatko, S. R. (2002). Resolving Difficult Accounting Issues: A Case Study in Client-Auditor Interaction. *Issues in Accounting Education*, *17*(1), 27-39.
- Kachelmeier, S. J., & Van Landuyt, B. W. (2017). Prompting the benefit of the doubt: The joint effect of auditor-client social bonds and measurement uncertainty on audit adjustments. *Journal of Accounting Research*, *55*(4), 963-994.
- Keune, M. B., & Johnstone, K. M. (2012). Materiality judgments and the resolution of detected misstatements: The role of managers, auditors, and audit committees. *The Accounting Review*, *87*(5), 1641-1677.
- Lennox, C., Wang, C., & Wu, X. (2020). Opening Up the "Black Box" of Audit Firms: The Effects of Audit Partner Ownership on Audit Adjustments. Journal of Accounting Research, 58(5), 1299-1341.
- Lennox, C., Wang, Z.T. and Wu, X., 2018. Earnings management, audit adjustments, and the financing of corporate acquisitions: Evidence from China. Journal of accounting and economics, 65(1), pp.21-40.
- Lennox, C., Wu, X., & Zhang, T. (2016). The effect of audit adjustments on earnings quality: Evidence from China. *Journal of Accounting and Economics*, *61*(2-3), 545-562.
- Li, W., Pittman, J., Wang, Z. T., & Zhao, Z. (2020). The Importance of Clients' Social Ties to Audit Adjustments. Available at SSRN 3603706.
- McCracken, S., Salterio, S. E., & Schmidt, R. N. (2011). Do managers intend to use the same negotiation strategies as partners?. *Behavioral Research in Accounting*, *23*(1), 131-160.

- Moradi, M., Salehi, M., Tarighi, H., & Saravani, M. (2020). Audit adjustments and corporate financing: Evidence from Iran. *Journal of Accounting in Emerging Economies*.

- Myers, J. N., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2003). Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation?. *The accounting review*, *78*(3), 779-799.
- Nelson, M. W., Elliott, J. A., & Tarpley, R. L. (2002). Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions. *The accounting review*, *77*(s-1), 175-202.

- Pham, Q. T., Ho, X. T., Nguyen, T. P. L., Pham, T. H. Q., & Bui, A. T. (2021). Financial reporting quality in pandemic era: case analysis of Vietnamese enterprises. *Journal of Sustainable Finance & Investment*, 1-23.

- Rennie, M. D., Kopp, L. S., & Lemon, W. M. (2014). Auditor-client disagreements and independence: An exploratory field study. In *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*. Emerald Group Publishing Limited.

- Ruhnke, K. L. A. U. S., & Schmidt, M. A. R. T. I. N. (2017). *The Determinants of an Auditor's Decision to Waive Audit Adjustments*. Working paper, Freie Universität Berlin and ESCP Europe Berlin.

- Salleh, Z., & Stewart, J. (2012). The role of the audit committee in resolving auditor-client disagreements: a Malaysian study. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Sanchez, M. H. (2003). Auditor-client negotiations of financial statement adjustments. Drexel University.
- Sanchez, M. H., Agoglia, C. P., & Hatfield, R. C. (2007). The effect of auditors' use of a reciprocity-based strategy on auditor-client negotiations. *The Accounting Review*, *82*(1), 241-263.

- Thomas c. Wooten, (2003), Research about Audit Quality", **The CPA Journal**, 73 (1), 48.

- Umar, A., &Anandarajan, A. (2004). Dimensions of pressures faced by auditors and its impact on auditors' independence: a comparative study of the USA and Australia.Managerial Auditing Journal, 19(1): 99-116.
- Wang, K. J., & Tuttle, B. M. (2009). The impact of auditor rotation on auditor–client negotiation. *Accounting, Organizations and Society*, *34*(2), 222-243.
- Wright, A., & Wright, S. (1997). An examination of factors affecting the decision to waive audit adjustments. Journal of Accounting, Auditing & Finance, 12(1), 15-36.
- Zhang, J., Zhang, X. J., & Zhou, W. (2020). Big N Audit Quality Effect: New Evidence on Audit Hours and Audit Adjustments. Available at SSRN 3673591: https://ssrn.com/abstract=3673591.
- Kinney, W. R. 2000. Information quality assurance and internal control for management decision making. Boston: McGraw Hill