

أثر استجابة مراقب الحسابات لضغوط وقت عملية المراجعة على جودة المراجعة - دراسة تجريبية

د. أحمد محمد شوقي محمد (١)

ملخص البحث:

استهدف البحث تحليل العوامل المؤثرة على ضغوط وقت المراجعة سواء من جانب منشأة المحاسبة والمراجعة، أو من جانب عميل المراجعة، ومدى اختلاف تقديرات مراقب الحسابات لموازنة وقت المراجعة باختلاف خبرته وتخصصه الصناعي والتزامه الاخلاقي. كما استهدف البحث أيضاً تحليل أثر استجابة مراقب الحسابات لضغوط وقت المراجعة على جودة المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية . ولتحقيق هدف البحث تم بالقيام بدراسة حالة تجريبية بمشاركة ٥٤ مراقب حسابات في منشآت المحاسبة والمراجعة المصرية.

وأشارت نتائج الدراسة التجريبية إلى وجود ضغوط هامة من جانب منشأة العميل مثل تكليف مراقب الحسابات في وقت قريب من تاريخ نهاية السنة المالية ، و وجود تعقد في أنشطة منشأة العميل، وتعدد مواقع المنشأة الجغرافي. كما أشارت نتائج الدراسة إلى وجود عوامل ضغوط هامة من جانب منشأة المحاسبة والمراجعة مثل ضغوط شريك المراجعة لإنهاء عملية المراجعة ، وعدم تناسب موازنة وقت المراجعة مع أنشطة عملية المراجعة، ووجود علاقة قوية بالعملاء مع منشأة المحاسبة و المراجعة . كما اتضح أهمية العوامل المرتبطة بالثقافة الأخلاقية مثل فرض عقوبات صارمة على مخالفة السلوك الأخلاقي ، ووجود معايير اخلاقية مرتفعة، ومكافأة الافراد ذوي النزاهة أو السلوك الأخلاقي المتميز، ومعاقبة السلوك غير الأخلاقي ، ووجود قيادة أخلاقية في فريق المراجعة . وأشارت نتائج البحث إلى وجود علاقة طردية معنوية بين عوامل الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة وتخصص مراقب الحسابات في أحد الصناعات وعدد سنوات خبرته في مراجعة الشركات المساهمة من جانب، ودقة تقدير مراقب الحسابات لموازنة وقت المراجعة. كما اتضح وجود علاقة عكسية ومعنوية بين ضغوط منشأة العميل ودقة تقدير مراقب الحسابات لموازنة وقت المراجعة، بينما لم يتضح تأثير ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة على دقة تقدير موازنة وقت المراجعة .

كما أشارت نتائج البحث إلى وجود علاقة طردية معنوية بين عوامل الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة وتخصص مراقب الحسابات في أحد الصناعات وعدد سنوات خبرته في مراجعة الشركات المساهمة من جانب ، ودقة تقدير مراقب الحسابات لموازنة وقت المراجعة. وأوضحت نتائج البحث تأثير دقة وقت المراجعة على زيادة جودة عملية المراجعة (مقاسة بفعالية قيام مراقب الحسابات بتحليل النسب المالية) بصورة طردية ومعنوية، بينما تؤثر دقة وقت المراجعة على جودة عملية المراجعة (مقاسة بفعاليه مراقب الحسابات في اكتشافه لأثر الاخطاء على عناصر القوائم المالية) بصورة عكسية غير معنوية.

الكلمات المفتاحية : جودة المراجعة - وقت عملية المراجعة- ضغوط وقت المراجعة.

(١) - مدرس المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.

Email : ahmedmohamedshawki@gmail.com

The effect of auditor's response to audit time pressure on audit quality- an experimental study.

Abstract:

This research aimed at analyzing the effects of audit time pressure factors related to audit firm and related to the client firm, and the differences in auditor time budget according to his expertise, auditor industrial specialization, and ethical obligation. This research also aimed at analyzing the effect of auditor response of audit time pressure on audit quality. To accomplish the research objective, the researcher made an experimental study participated by 54 auditors in Egyptian audit firms.

The experimental study showed the existence of important pressures from the client firm such as auditor's engagement close to the end of the financial year, the complexity of client firm activities, and the geographical separation of client places. The results also showed the existence of important pressures from the Audit firm such as audit partner pressure, the inappropriate time budget with audit process activities, and good relation with client firm. The study pointed to the importance of audit ethical cultural factors such as imposing strict penalties for violation of ethical behavior, high ethical standards, rewards for auditors' integrity and high ethical standards, punishing unethical behavior, and the existence of ethical leadership in audit team. The research results showed a significant positive relation between ethical cultural factors in audit firms, auditor industrial specialization, years of experience, and the accuracy of estimating auditor of audit time budget. The research showed a significant negative relation between client firm pressures and the accuracy of estimating auditor of audit time budget, whereas the effect of audit firm pressure did not show on the accuracy of estimating auditor of audit time budget.

The results indicated a significant positive relation between audit firm ethical cultural factors, auditor industrial specialization, years of experience in audit firms, and the accuracy of estimating auditor of audit time budget. The results displayed the significant and positive relation between the accuracy of audit time and audit quality (measured by the auditor's effectiveness in analyzing financial ratios).whereas it showed a non-significant negative relation between the accuracy of audit time and audit quality (measured by the auditor's effectiveness of detecting errors in financial statements elements).

Keywords: Audit Quality-time of audit process-Audit time pressure.

١- مقدمة:

تتأثر منشآت المحاسبة والمراجعة بمدى التنافس بينها بما يؤثر على أدائها النوعي والمالي . ويعتمد الأداء المالي لمنشآت المحاسبة والمراجعة على العلاقة بين أتعاب الخدمات المهنية ، وتكلفة أداء هذه الخدمات . ومع زيادة المنافسة بين منشآت المحاسبة والمراجعة وضغوط عملائها مثل المفاوضات على أتعاب العملاء ، و الضغط على حكم مراقب الحسابات بخصوص ممارسات محاسبية محددة ، تزداد أهمية التوازن بين تكلفة وجودة أداء خدمة المراجعة و الأداء المالي لمنشآت المحاسبة والمراجعة ، وذلك مع ثبات العوامل الأخرى على حالها (Hoitash et al. 2007 ; Al-Khaddash et al. 2013 ; and Espinosa-Pike and Barrainkua. 2015)

واهتمت البحوث المحاسبية (Donnelly et al. 2003; Coram et al. 2004; Nor et al.2009; Hua- Lee 2012) بدراسة العوامل المؤثرة على تكلفة خدمة المراجعة، ومن أهمها التحديد الدقيق لموازنة الوقت^(١) لعملية المراجعة. وتتأثر موازنة وقت المراجعة بتقدير مراقب الحسابات لوقت عملية المراجعة، و إدراك مراقب الحسابات لضغوط موازنة وقت المراجعة وضغوط زملاء مراقب الحسابات ومدير فريق المراجعة ، و خصائص منشأة العميل مثل مخاطر منشأة العميل و تعقد عملياتها وتفضيل مراقب الحسابات للتعامل مع هذا العميل و خطر التحريفات الجوهرية لدى عميل منشأة المحاسبة والمراجعة.

كما أوضحت دراسات محاسبية أخرى (Powell 2012 ; Svanberg and Ohman.2013 and Barriankua and Espinosa-Pike 2015) وجود جوانب أخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة تؤثر على أغلب قرارات مراقب الحسابات وخاصة استجابته لضغوط الوقت من داخل منشأة المحاسبة والمراجعة أو من عميل المنشأة (مثل القبول بتغييرات عميل منشأة المحاسبة والمراجعة أو الفحص بصورة سطحية لبعض عناصر عملية المراجعة ، أو تخفيض وقت المراجعة المفصح عنه ، أو زيادة أتعاب عملية المراجعة) . كما تؤثر الجوانب الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة وخبرة مراقب الحسابات وتخصصه الصناعي والحوافز المالية المختلفة الخاصة به على الحكم الشخصي له وجودة عملية المراجعة (Hua-lee 2010 ; King II 2010 ; Browrin and King II 2012)

وأوضحت الدراسات المحاسبية في جمهورية مصر العربية (قنديل ٢٠٠١، على ٢٠٠٩ ، يوسف ٢٠١١) وجود ضغوط خاصة بتعدد مهام المراجعة، و وجود ضغوط من إدارة منشأة العميل للتخلي عن بعض معايير المراجعة وأداب وسلوك المهنة، وزيادة مقدرة مراقب الحسابات على مقاومة هذه الضغوط ، وذلك من خلال انخفاض المنافسة في سوق خدمات المهنة وارتفاع مستوى التفكير الاخلاقي لمراقب الحسابات أو بالتفاوض بين مراقب الحسابات وعميله. كما اهتمت الدراسات المحاسبية في جمهورية مصر العربية أيضاً (عوض ٢٠٠٨ ، محمود ٢٠١٤ ، Hegazy et al.2015; Awadallh and Elbayoumi 2012) بتحليل العوامل التي تخفف من جودة المراجعة ، مثل قيود موازنة الوقت ، وزيادة حدة المنافسة بين منشآت المحاسبة و المراجعة وتدني مستوى

٢- يقصد بموازنة الوقت الجدول الزمني الذي يحدد فيه مراقب الحسابات الوقت التقديري اللازم لانجاز عملية المراجعة ، وذلك من خلال تقدير وقت كل مرحلة من مراحل المراجعة (بما يشمل خطوات كل مرحلة) في ضوء الموارد المتاحة والمعايير المهنية (البري ، ٢٠١١)

معرفة المحاسب المبتدئ، ودراسة وتحليل العوامل التي تزيد من جودة المراجعة ، مثل وجود معايير أخلاقية مرتفعة في منشآت المحاسبة و المراجعة لإرشاد وتنظيم المهنة ، ووجود تخطيط ملائم لعملية المراجعة وزيادة معرفة فريق المراجعة ، ووجود علاقة قوية مع إدارة عميل منشأة المحاسبة والمراجعة، بالإضافة للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات.

ولم تركز الدراسات المحاسبية المصرية بدرجة كافية على الضغوط من داخل منشأة المحاسبة و المراجعة ذاتها (كضغوط زملاء مراقب الحسابات والمراجعين الأكثر خبرة) . كما لم تركز هذه الدراسات على علاقة هذه الضغوط بضغوط إدارة عميل المراجعة ، واستجابة مراقب الحسابات لهذه الضغوط مع الأخذ في الاعتبار الجوانب الأخلاقية في منشأة المحاسبة و المراجعة، وأثر هذه الاستجابة على جودة المراجعة .

واستكمالاً للخط البحثي في مجال استجابة مراقب الحسابات لضغوط موازنة الوقت، فإن الدراسة الحالية تهتم باستجابة مراقب الحسابات لهذه الضغوط (مع الأخذ في الاعتبار تأثير الجوانب الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة، وخبرة مراقب الحسابات، وتخصصه الصناعي) ، وأثر هذه الاستجابة على جودة عملية المراجعة.

٢- مشكلة البحث:

تمثل ضغوط وقت المراجعة من جانب منشأة العميل ، أو منشأة المحاسبة و المراجعة ، أحد أهم العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة. ويمكن أن تتأثر استجابة مراقب الحسابات لهذه الضغوط وفقاً للجوانب الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة، وخبرته، وتخصصه الصناعي . وبناء على ما سبق، يمكن صياغة مشكلة البحث في الاسئلة التالية :

- ما هي أهم العوامل المؤثرة على ضغوط وقت المراجعة من جانب منشأة المحاسبة والمراجعة ، أو من جانب عميل المراجعة ؟
- هل تختلف تقديرات مراقب الحسابات لموازنة وقت المراجعة باختلاف خبرته وتخصصه الصناعي والتزامه الأخلاقي؟
- ما هو أثر استجابة مراقب الحسابات لضغوط وقت المراجعة (بنوعيتها) على جودة المراجعة ، وهل يوجد دليل تجريبي على هذه العلاقة في بيئة الممارسة المهنية المصرية ؟

٣- هدف البحث :

يهدف البحث إلى دراسة وبلورة أهم العوامل المؤثرة على ضغوط وقت المراجعة سواء من جانب منشأة المحاسبة والمراجعة ، مثل الضغوط من زملاء مراقب الحسابات، و حجم منشأة المحاسبة والمراجعة ، أو من جانب عميل المراجعة ، مثل مخاطر منشأة العميل و تعقد عملياتها و تفضيل مراقب الحسابات للتعامل مع هذا العميل، و خطر التحريفات الجوهرية لدى عميل منشأة المحاسبة والمراجعة. كما يهدف البحث الى تحديد أثر الجوانب الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة مثل الثقافة الأخلاقية في منشأة مراقب الحسابات، ووجود معايير أو عقوبات أخلاقية داخل منشأة المحاسبة والمراجعة على ضغوط الوقت (بزيادتها أو تخفيضها)، وخبرة مراقب الحسابات وتخصصه الصناعي على استجابته لضغوط وقت المراجعة.

وأخيراً، يهدف البحث إلى تحليل واختبار أثر استجابة مراقب الحسابات لضغوط وقت المراجعة على جودة المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية .

٤ - أهميه ودوافع البحث :

تظهر أهمية البحث من تصديه لموضوع أثر استجابة مراقب الحسابات لضغوط وقت المراجعة، ورقابة موازنة الوقت على جودة عملية المراجعة. وتنتضح أهمية البحث أيضاً من خلال تحليل أنواع ضغوط وقت المراجعة (من منشأة المحاسبة والمراجعة و عملائها) ودرجات الأهمية النسبية لهذه الأنواع من الضغوط وتأثير الجوانب الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة، وخبرة والتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على استجابته لهذه الضغوط من جانب، وعلى جودة المراجعة من جانب آخر .

كما يحاول الباحث المساهمة في علاج أوجه القصور في الدراسات المحاسبية المصرية والخاصه بأثر التفاعل بين الجوانب الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة و ضغوط وقت المراجعة، و جودة المراجعة، بما يؤدي إلى زيادة منفعة مستخدمي التقارير المالية وتقارير المراجعة مع زيادة جودتها .

كما يستمد البحث أهميته العملية من أثر استجابة مراقب الحسابات لهذه الضغوط على جودة أحكامه المهنية بما يؤثر على أداء منشأة المحاسبة و المراجعة المالي والنوعي ، واستمرارها في بيئة الممارسة المهنية المصرية. ورغم كثرة دوافع البحث إلا أن أهمها المساهمة في تضيق فجوة البحوث المحاسبية في هذا المجال في مصر، خاصة وأن الموضوع له بعد سلوكي لا يلقى الاهتمام الكافي من جانب الباحثين في مصر، كما ان البحث يستخدم منهجية البحث التدريبي الميداني لتلافي عيوب البحوث التي تصدت لهذه المشكلة (جزئياً أو كلياً) في مصر باستخدام منهجية الدراسة الميدانية اعتماداً على قائمة الاستقصاء.

٥- حدود البحث:

يخرج عن نطاق البحث دور فرق المحاسبة والمراجعة المتعددة الاختصاصات ، وأثر المراجع الداخلي ولجنة المراجعة على موازنة وقت المراجعة. كما لم يمتد نطاق البحث لمراقبي الحسابات في الجهاز المركزي للحسابات والذين لا يتعرضون لضغوط الوقت، من جانب العميل وبدرجة أقل من جانب زملائهم في الجهاز . كما سيتم التركيز على جانب اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية كأحد جوانب جودة المراجعة، وأخيراً فإن قابلية النتائج للتعميم ستكون مشروطه بضوابط اختيار عينة البحث.

٦- خطة البحث :

- لمعالجة مشكله البحث، بما يكفل تحقيق أهدافه في ضوء حدوده، فسوف يستكمل كالتالي:
- ١/٦- تحليل الدراسات المحاسبية الخاصة بضغوط وقت المراجعة سواء من عميل المراجعة أو من منشأة المحاسبة والمراجعة، واشتقاق الفرضين الأول والثاني للبحث.
- ٢/٦- تحليل الدراسات الخاصة بأثر الجوانب الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على ضغوط موازنة وقت المراجعة وجودة المراجعة ، واشتقاق الفرضين الثالث والرابع للبحث.
- ٣/٦- منهجية البحث .
- ٤/٦ - النتائج والتوصيات و مجالات الأبحاث المقترحة .

١/٦ - تحليل الدراسات المحاسبية الخاصة بضغط وقت المراجعة سواء من منشأة العميل أو من منشأة المحاسبة والمراجعة، واشتقاق الفرضين الأول والثاني للبحث.

اهتمت الدراسات المحاسبية (Otley and Pierce 1996; Donnelly et al.2003; Nor et al.2009; Trotman et al. 2015) بأثر ضغوط وقت المراجعة نتيجة ضيق موازنة وقت المراجعة من جانب منشأة المحاسبة والمراجعة، وعلاقتها بالتخفيض في جودة المراجعة.

وفي هذا السياق أختبرت دراسة (Otley and Pierce 1996) مدى وجود علاقة بين المتغيرات المؤثرة على موازنة وقت المراجعة، وهي أثر حجم منشأة المحاسبة والمراجعة على موازنة الوقت، وأثر برنامج المراجعة، ومشاركة خبراء المراجعة في وضع موازنة وقت المراجعة، وذلك على الانخفاض في وقت المراجعة المفصح عنه بواسطة مراقب الحسابات.

وتم استخدام مجموعة من ٢٦٠ مراقب حسابات خبير ينتمون لثلاث منشآت محاسبة و مراجعة كبرى في أيرلندا، مع توافر البيئة التنافسية في سوق المهنة في أيرلندا كما في المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية .

وأشارت نتائج الدراسة إلى قدرة منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى على تعيين مراقبي حسابات جدد بما يقلل من ضغوط الوقت لديهم . كما لم يتضح أثر ضغوط الوقت على التخفيض في وقت المراجعة المفصح عنه بواسطة منشأة المحاسبة والمراجعة (٤٠ % من مراقبي الحسابات لم يقوموا بالتخفيض في وقت المراجعة المفصح عنه) .

كما اتضح أهمية أثر برنامج المراجعة، ومشاركة خبراء المراجعة في وضع موازنة وقت المراجعة، على تحقيق برنامج المراجعة. وأوضحت الدراسة قيام مراقبي الحسابات بطلب الحصول على وقت أطول، وزيادة أتعاب المراجعة خاصة مع مشاركة خبراء المراجعة .

ومن أهم حدود الدراسة التركيز على ثلاثه من منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى فقط، بما يؤدي لأهمية زيادة عينة الدراسة في الدراسات التالية .

ويرى الباحث أن الدراسة لم توضح أثر ضغوط الوقت على جودة عملية المراجعة نتيجة عدم وجود ضغوط وقت على مراقبي الحسابات بدرجة واضحة في بيئة الممارسة المهنية في ايرلندا.

كما اهتمت دراسة (Donnelly et al.2003) بتحليل أثر بعض أنواع السلوك غير الوظيفي للمراجع Dysfunctional Audit behavior على جودة عملية المراجعة .

وركزت هذه الدراسة على ثلاثة أنواع من هذا السلوك، مثل الإنهاء المبكر لعملية المراجعة بصورة غير كاملة Premature sign off، وجمع أدلة غير كافية أو سطحية، وتخفيض أو تعديل وقت المراجعة المفصح عنه بالمقارنة بوقت المراجعة الحقيقي . وتم صياغة نموذج لتفسير السلوك غير الوظيفي للمراجعة (باعتباره المتغير التابع)، وكل من الالتزام التنظيمي له، و نيه تغيير مراقب الحسابات وأدائه كمتغيرات وسيطة، و إدراك مراقب الحسابات لمركز السيطرة والرقابة في القرار locus of control (إما بصورة خارجيه من الادارة أو نتيجة أدائه الداخلي).

وتم الاستعانة بـ ١٠٦ مراقب حسابات من ست منشآت محاسبة ومراجعة كبرى في الولايات المتحدة الأمريكية. وأشارت نتائج الدراسة إلى قبول مراقب الحسابات للسلوك غير الوظيفي للمراجعة في حالة إدراكه لوجود مركز سيطره خارجي على أدائه ووجود نية أكبر لتغييره، وذلك بالمقارنة بحالة تقييمه الذاتي نتيجة أدائه الداخلي ، وعدم وجود نية لتغييره. كما أوضحت نتائج الدراسة إلى أن خصائص مراقب الحسابات الشخصية تلعب دوراً هاماً في قبوله للسلوك غير الوظيفي مثل التقرير بصورة منخفضة عن وقت المحاسبة والمراجعة ، وجمع الأدلة غير الكافية أو السطحية ، أو إنهاء عملية المراجعة بصورة غير كاملة.

كما اهتمت دراسة (Coram et al. 2003) بتأثير ضغوط وقت المراجعة، من جانب منشأة المحاسبة والمراجعة ، على الانخفاض في تجميع أدلة المراجعة بصورة غير ملائمة، بما يؤدي لتخفيض جودة المراجعة. وقامت الدراسة بقياس التخفيض في جودة المراجعة Reduced audit quality (إجراءات يقوم بها مراقب الحسابات تؤدي لتخفيض الأدلة المجمعّة خلال الاتفاق بما يؤدي لعدم ملاءمة أو جودة المراجعة)، وذلك من خلال تخفيض الوقت المخصص لتقييم أداء المراجع الداخلي ، أو تخفيض الوقت الخاص بأداء عمليات المحاسبة والمراجعة التحليلية .

وحددت الدراسة أسباب تخفيض جودة المراجعة مثل شخصية مراقب الحسابات ، والخصائص المهنية له ، و نظم رقابة الجودة في منشأة المحاسبة و المراجعة ، وهيكّل منشأة المحاسبة والمراجعة، وإدراك مراقب الحسابات لضغوط الوقت . وتم قياس طرق تخفيض الجودة من خلال قياس التخفيض في زمن المراجعة المفصح عنه بالمقارنة بالوقت الحقيقي ، و الإنهاء المبكر للمراجعة أو تقليل الأدلة المجمعّة.

وقام الباحثون بصياغة قائمة استقصاء ضمت قياس استجابات مراقب الحسابات لضغوط وقت المراجعة ، وتضمن الجزء الثاني البيانات الشخصية للمشاركين. واشتملت العينة على مراقبي حسابات لهم من ٢ إلى ٣ سنوات خبرة في خمس منشآت محاسبة و مراجعة صغيرة الحجم ، و ٣٨ مراقب حسابات من منشآت المحاسبة والمراجعة الخمسة الكبار^(١) (من ١ إلى ٥ سنوات خبرة) في استراليا .

وأشارت نتائج الدراسة إلى إعداد مراقبي الحسابات لموازنة الوقت بصورة تفصيلية ملائمة(بنسبة ٩٣ % من مراقبي الحسابات) . وبينت الدراسة أيضاً وجود ممارسات لتخفيض جودة المراجعة ، وأهمها قبول أدلة مراجعة مشكوك فيها ، و عدم اختبار كل بنود العينة . ولم يتضح وجود اختلافات بين اساليب تخفيض الجودة في حالة مراقبي الحسابات الأقل والأكثر خبرة. كما اتضح أن أكثر المجالات تضرراً من تخفيض وقت المحاسبة والمراجعة هو اختبار مدى الالتزام بالقوانين ومراجعة حسابات الدائنين والأسهم والنقدية.

كما أشارت نتائج الدراسة ايضاً إلى أن أهم أسباب تخفيض جودة المراجعة هو وجود ضغوط عالية على وقت المراجعة وانخفاض المخاطر في بعض عمليات المراجعة . ومن أهم حدود الدراسة صغر حجم العينة بما يجعلها غير ممثلة لمجتمع مراقبي الحسابات . كما أن استخدام قوائم استقصاء قد يؤدي لتحيز النتائج .

كما هدفت دراسة (Nor et al.2009) إلى قياس ضغوط وقت المراجعة مع التركيز على منشآت محاسبة و مراجعة بخلاف الأربعة الكبار في ماليزيا . وتم قياس ضغوط وقت المراجعة من خلال مدى امكانية تحقيق موازنة

الوقت ، و مدى وجود ممارسات خاصة بتخفيض جودة المراجعة ، وهي امكانية الإنهاء المبكر لعملية المراجعة بصورة غير كاملة ، وتخفيض حجم العمل المؤدي في أحد مراحل المراجعة عن المستوى المقبول ، وعمل فحص سطحي لوثائق العميل ، وقبول تفسيرات العميل، والفشل في التحقق من مبدأ محاسبي محدد .

وركزت الدراسة على تحديد ما هي أكثر خمس ممارسات لتخفيض جودة المراجعة ، ومدى تأثير امكانية تحقيق موازنة وقت المراجعة على ممارسات تخفيض جودة المراجعة . وقام الباحثون بالتركيز على جوانب سلوكية خاصة بمنشأة المحاسبة والمراجعة ، مثل الكفاءة والاستقلالية ، ومتغيرات خاصة بفريق المراجعة ، بما يؤثر على جودة عملية المراجعة. وتم استقصاء رأي ٧٠ مراقب حسابات في منشآت محاسبة و مراجعة بخلاف الأربعة الكبار في ماليزيا .

وأوضحت نتائج الدراسة أن أهم الممارسات السلبية الخاصة بتخفيض جودة المراجعة هي قبول تفسيرات العملاء بنسبة ٣٣%، وتخفيض حجم العمل المؤدي في أحد مراحل عملية المراجعة بنسبة ٣١%، وكان الأقل احتمالاً للحدوث هو إمكانية الإنهاء المبكر للمراجعة بصورة غير كاملة (بنسبة ٨%).

كما بينت نتائج الدراسة أنه كلما زاد إدراك مراقب الحسابات لصعوبة تحقيق موازنة وقت المراجعة (انخفاض احتمال تحقيق موازنة الوقت) ، كلما زادت إمكانية استجابة مراقب الحسابات بممارسات غير ملائمة لتخفيض جودة المراجعة. وأن تركيز منشآت المحاسبة والمراجعة على هدف تحقيق موازنة وقت المراجعة كمقياس لكفاءة مراقب الحسابات وترقيته يزيد من ضغوط المراجعة ، و زيادة ممارسات تخفيض جودة المراجعة. كما اتضح أن ضغوط موازنة الوقت لها أثر هام على سلوك مراقب الحسابات ، وجودة عملية المراجعة .

ومن أهم حدود الدراسة صغر حجم الاستجابات (٤٣ قائمة استقصاء فقط) ، وصعوبة التعميم خارج منشآت المحاسبة والمراجعة في ماليزيا ، ووجود رقابة أقل على إكمال قوائم الاستقصاء المرسله بالبريد . وأوصت الدراسة بأهمية القيام بأبحاث مستقبلية لتحليل سلوك مراقبي الحسابات المخفض لجودة عملية المراجعة ، وأثر هيكل وقيادة فريق المراجعة على جودة المراجعة .

كما أوضحت دراسة (Hua-Lee 2012) أهمية اكتشاف أثر الحوافز المالية المختلفة لمراقبي الحسابات ، وجوانب عدم التأكد الخاصة بضغوط وقت مراقب الحسابات على أحكامه المهنية. وركزت الدراسة على نوعين من الحوافز المالية (في منشأة المحاسبة والمراجعة) لمراقب الحسابات هما العقود ذات الأداء النسبي ، وعقود المشاركة بالأرباح. وركزت الدراسة على جودة أداء المراجعة، من خلال تحسين ذاكرة مراقب الحسابات، واستدعاء البيانات . وحددت الدراسة خطط حوافز منشأة المحاسبة والمراجعة كعامل وسيط بين ضغوط موازنة وقت المراجعة ، وفعالية المراجعة (استدعاء أحكام المراجعة وكتابة كافة البنود التي تذكرها مراقب الحسابات، والتعرف على التحريفات). كما ركزت الدراسة أيضاً على ضغوط الوقت لدى منشأة المحاسبة والمراجعة وعلاقتها مع الحكم المهني لمراقب الحسابات، وعلاقة ضغوط الوقت والحوافز المالية في منشأة المحاسبة والمراجعة مع الحكم المهني لمراقب الحسابات.

وأشارت نتائج الدراسة أن مستوى ضغوط وقت المراجعة لا يؤثر على التعرف واستدعاء البيانات (عوامل فعالية عملية المراجعة). واتضح أهمية خطط الحوافز النسبية لمراقبي الحسابات، مع وجود ضغوط وقت المراجعة ، على

زيادة فعالية أداء مهام المراجعة (خاصة لمراقبي الحسابات الأقل خبرة). كما اتضح تأثير عقود الحوافز بنوعيتها، وضغوط الوقت، على أداء مراقبي الحسابات ، وذلك مع زيادة تأثير الحوافز النسبية لمراقبي الحسابات الأقل خبرة. وتشير الدراسة إلى أهمية دور حوافز الأداء النسبي في زيادة فعالية مراقب الحسابات في مواجهة ضغوط وقت المراجعة.

ومن أهم حدود الدراسة عدم الأخذ في الاعتبار أثر اختلاف مستويات خبرة مراقبي الحسابات على فعالية عقود الحوافز لهم .

وفي هذا السياق توصلت دراسة (يوسف ، ٢٠١١) إلى زيادة قدرة مراقب الحسابات على مقاومة الضغوط و التفاوض مع العملاء مع زيادة حجم منشأة المحاسبة والمراجعة وتخصصها وخبرتها ، و انخفاض مدة ارتباط مراقب الحسابات المحاسبة مع العميل، وانخفاض المنافسة في بيئة الممارسة المهنية .

كما توصلت دراسة (Trotman et al. 2015) إلى زيادة جودة أداء فرق المراجعة وفعاليتها و وفقاً لمدى المشاركة بين أعضاء فريق المراجعة ، مع وجود شخصية لفريق المراجعة وتفاعلها مع خبرات من خارج منشأة المحاسبة والمراجعة ، مثل لجان المراجعة ومفتشي سوق المال .

كما قامت دراسة (Nehme et al. 2016) باختبار السلوك غير الوظيفي للمراجعة (مثل الفحص السطحي للقوائم المالية وتخفيض زمن المراجعة المصحح عنه) . وتم استقصاء ٧١ مراقب حسابات في ٣ منشآت محاسبة ومراجعة كبرى تعمل في دولة الكويت وهي Price waterhouse Coopers (PwC), Earnst & Young (E&Y), Deloitte . وتم تقسيم مراقبي الحسابات في تلك المنشآت إلى محاسبين تحت التدريب (أقل من سنتين خبرة) ، ومراقبي حسابات ذوي خبرة (من ٣ إلى ٥ سنوات خبرة)، ومديري فرق المراجعة (من ٦ إلى ٨ سنوات)، وشريك منشأة المحاسبة والمراجعة (أكثر من ٨ سنوات خبرة) .

وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود السلوك غير الوظيفي للمراجعة من خلال تخفيض زمن المراجعة المفصح عنه باستغلال وقتهم الشخصي لمقابلة موازنة وقت المراجعة ، وذلك في أغلب مستويات منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى مع اختلاف ممارسات هذا السلوك في تلك المنشآت.

وأوضحت نتائج الدراسة أيضاً أن اشتراك مراقبي الحسابات ذوي الخبرة، و مراقبي الحسابات تحت التدريب، في تقدير موازنة وقت المراجعة يقلل من السلوك غير الوظيفي dysfunctional behavior للمراجعة مثل التخفيض في زمن المراجعة المحدد بواسطة مراقبي الحسابات في منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى. وأوصت الدراسة بقيام منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى بورش عمل وتدريب مراقبي الحسابات على أنواع السلوك غير الوظيفي للمراجعة ، وزيادة وعيهم بتلك الممارسات وطرق مقاومتها.

كما أوضحت بعض الدراسات السابقة (Gist and Davidson 1999 ; Browrin and King II 2010; Agoglia et al. 2015 and Huang et al. 2015) تأثير موازنة وقت المراجعة بالضغوط الخاصة بمنشأة العميل مثل خطر التحريفات في عمليات العميل وتعدد أنشطة العميل الصناعية وحجم منشأة العميل. وفي هذا السياق وقامت دراسة (Gist and Davidson 1999) باستخدام بيانات تاريخية من منشآت المحاسبة

والمراجعة الستة الكبار⁽¹⁾ . وأوضحت نتائج الدراسة وجود اختلاف بين موازنة وقت المراجعة المقدره و وقت المراجعة المسجل بصورة فعلية، بما يرجع لحجم منشأة العمل وتعقد عملياتها وربحياتها. كما اتضح عدم دقة تقدير موازنة وقت المراجعة مع كبر حجم أنشطة المراجعة ، وتأثر موازنة وقت شريك منشأة المحاسبة و المراجعة وفقاً لحجم العمل ومخاطره . واتضح تركيز شريك منشأة المحاسبة و المراجعة ، بدرجة أكبر، على مخاطر العمل عند تحديد موازنة وقت المراجعة وأتعبه نتيجة تحمله مخاطر التقاضي، بينما يركز خبراء المراجعة على حجم وتعقد منشآت العملاء ، ويركز مديرو فرق المراجعة ومراقبو الحسابات الأقل خبرة على أنشطة جمع الأدلة .

ويؤخذ على هذه الدراسة عدم وجود ضغوط وقت كافية على موازنة المراجعة قبل وجود الفوائض المالية من عام ٢٠٠١ . ويرى الباحث ضرورة تحديد أثر الفروق الفردية بين أعضاء فريق المراجعة على موازنة وقت المراجعة، مع استخدام فترات زمنية لتطور موازنة وقت المراجعة في منشأة المحاسبة والمراجعة .

كما أضافت دراسة (Coram et al. 2004) وجود آثار ضغوط موازنة وقت المراجعة مع وجود خطر التحريفات الجوهرية في عمليات منشأة العمل. وتم تصميم دراسة تجريبية بتصميم ٢X٢X٢ ، وتضمنت المتغيرات المستقلة ؛ ضغوط وقت المراجعة (مستوى مرتفع و مستوى منخفض) ، وخطر التحريفات الجوهرية لعمليات العمل (مستوى مرتفع ومستوى منخفض)، والمتغير التابع هو التصرفات الخاصة بتخفيض جودة المراجعة (من خلال قبول أدلة مشكوك فيها أو تخفيض عينة المراجعة المختارة).

وتم استخدام عينة من ١٠٣ مراقب حسابات في منشآت المحاسبة والمراجعة في أستراليا ، مع صياغة حالة مراجعة افتراضية على شركة صناعية بها معلومات عامة وتحديد حصة في السوق ، وافترض وجود مخاطر مرتفعة للعمل . وتم تقسيم العينة لمنشآت محاسبة مراجعة كبيرة وصغيرة الحجم.

وأوضحت نتائج الدراسة تفاعل ضغوط وقت المراجعة وخطر التحريفات الجوهرية في عمليات منشأة العمل. واتضح أهمية وجود نوع من التصرفات المخفضة لجودة المراجعة ، وهو تخفيض عينة المراجعة والتركيز على المعلومات الهامة فقط (وعدم الحاجة لتحليل أدلة العمليات السابقة للبيانات ذات المخاطر المنخفضة) . كما أوضحت نتائج الدراسة أن إدراك مراقب الحسابات لوجود عقوبات لممارسات تخفيض جودة المراجعة له علاقة عكسية مع احتمال قيام مراقب الحسابات بهذه الممارسات.

ومن أهم حدود الدراسة عدم الأخذ في الاعتبار أثر ترتيب مخاطر العمل على نتائج عملية المراجعة، وأثر التصميم التجريبي على ضغوط موازنة وقت المراجعة .

كما قامت دراسة (Pierce and Sweeny 2006) ، من خلال مقابلة مراقبي الحسابات ذوي الخبرة وشركاء منشأة المحاسبة والمراجعة بالبحث في أسباب عدم إدراجهم للوقت الفعلي للمراجعة في تقريرهم (باعتباره سلوك غير وظيفي للمراجعة). وأوضح شركاء المراجعة وجود أثر لضغوط موازنة الوقت وضغوط الأتعاب للقيام بهذا السلوك . كما أشارت الدراسة إلى أن معظم مراقبي الحسابات ذوي الخبرة Senior auditor اعتقدوا أنه من الضروري عدم الإفصاح عن الوقت الفعلي لعملية المراجعة عندما تكون موازنة الوقت غير قابلة للتحقق . كما

أوضحت الدراسة تأثير التقدير غير الدقيق لموازنة وقت المراجعة على أداء منشأة المحاسبة والمراجعة المالي والنوعي ، وتقييم أداء مراقبي الحسابات.

كما أشارت دراسة (Liyanarachichi and Mcnamara 2007) إلى وجود أربعة عوامل تزيد من ضغوط وقت المراجعة (خاصة بمنشأة المحاسبة المراجعة) مثل مدي قابلية برنامج المراجعة للتنفيذ ، اعتماد موازنة الوقت للعام الحالي على موازنة العام السابق ، ومدى المشاركة في إعداد موازنة الوقت من جانب فريق المراجعة ، وأتعب المراجعة. وأوضحت الدراسة أن صعوبة تحقيق برنامج المراجعة يؤدي إلى تخفيض جودة المراجعة .

وأضافت دراسة (على، ٢٠٠٩) أنه من أهم أسباب ضغوط موازنة وقت المراجعة حدة المنافسة بين منشآت المحاسبة والمراجعة وصعوبة تحقيق أهداف موازنة الوقت ، وعدم المشاركة في إعداد موازنة وقت المراجعة، بما يؤثر على عنصرى جودة أداء المراجعة وهما كفاءة و فعالية عملية المراجعة . وأوضحت الدراسة وجود علاقة عكسية بين تعقد مهمة المراجعة من جانب، و عنصرى جودة أداء المراجعة من جانب آخر .

كما هدفت دراسة (Browrin and King II 2010) إلى اختبار أثر العلاقة بين ضغوط وقت المراجعة وتعقد مهمة المراجعة وفعالية المراجعة . وتم استخدام عينة من ٦٣ مراقب حسابات من منشآت محاسبة و مراجعة صغيرة ومتوسطة و كبيرة الحجم، وذلك مع التركيز على حالتين تجريبيتين لمهام منخفضة الصعوبة ، ولمهام متوسطة الصعوبة .

وأوضحت الدراسة أن ضغط موازنة الوقت أداة هامة لتقدير ورقابة تكاليف المراجعة ، وتشجيع إنهاء المهام ودليل على الالتزام بمعايير المراجعة والتخطيط والإشراف الدقيق لمهام المراجعة.

وحدد الباحثان أثر تعقد مهمة المراجعة، كعامل بسيط ، بين ضغوط وقت موازنة المراجعة وفعالية عملية المراجعة . وتم تقسيم ضغوط الوقت إلى مستويين (ضغط مرتفع ٢١ دقيقة للمهمة ، و ضغط منخفض ٣٠ دقيقة). وتم تحديد مستويين لتعقد المهمة مستوى متوسط كما في النسب المالية (٣ نسب مالية) ، ومستوى منخفض كما في اختبار الالتزام بالقواعد. وتم قياس فعالية المراجعة من خلال تحديد سرعة أداء المهام (تحليل النسب) ، ومدى كفاية الوقت لأداء المهام من تفسير التقلبات في النسب المالية واختبار الالتزام بالقوانين .

وأوضحت نتائج الدراسة وجود علاقة عكسية بين ضغوط وقت المراجعة وتعقد مهمة المراجعة من جانب، وفعالية عملية المراجعة من جانب آخر. كما لم تتضح العلاقة بين ضغوط وقت المراجعة فقط وفعالية عملية المراجعة . كما أشارت نتائج الدراسة إلى ضرورة وجود وعي لدى منشأة المحاسبة والمراجعة باختلاف حساسية الوقت تجاه مهام بسيطة ومهام معقدة ، وتعديل ضغوط وقت المراجعة .

ومن أهم حدود الدراسة عدم الاختيار العشوائى للعينة وصغر حجم العينة في حالة تعقد مهام المراجعة. كما تتضح الحاجة لوجود عدد أكبر من الحالات، وتحليل قوة هيكل رقابة منشأة المحاسبة والمراجعة على جودة وفعالية المراجعة.

كما هدفت دراسة (Yuen et al. 2013) إلى فحص أثر أهمية منشأة العميل و تعقد عمليات المراجعة وضغوط وقت المراجعة على السياسات المخفضة لجودة منشآت المحاسبة و المراجعة. وشملت العينة ٨٥ مراقب حسابات من منشآت المحاسبة و المراجعة الكبرى و ٥٠ مراقب للحسابات من منشآت المحاسبة و المراجعة

متوسطة وصغيرة الحجم . وأوضحت نتائج الدراسة وجود أثر عكسي لضغوط وقت المراجعة وأهمية منشأة العميل ، على جودة عملية المراجعة . واتضح وجود أثر طردي لاستقلال مراقب الحسابات وخبرته على جودة عملية المراجعة.

كما أشارت نتائج الدراسة إلى عدم وجود أثر معنوي لصعوبة أو تعقد مهمة المراجعة على فعالية عملية المراجعة، ويفسر ذلك بالحاجة للإشراف من مراقبي حسابات ذوي خبره في كافة عمليات المراجعة. كما أوضحت الدراسة أهمية دور مراقبي الحسابات ذوي الخبرة في تحديد موازنة وقت المراجعة قبل إنهاء المهمة. كما اتضح أهمية التركيز في عمليات تدريب مراقب الحسابات الأقل خبرة على الجوانب الأخلاقية لتقديم آراء مهنية واضحة بما يزيد من جودة المراجعة .

واختلفت نتائج هذه الدراسة مع دراسة (Browrin and King II 2010) بالنسبة لأثر صعوبه أو تعقد مهمة المراجعة على فعالية عملية المراجعة ، بما يرجع لزيادة نسبة منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى في هذه الدراسة (٨٥ مراقب حسابات من إجمالي عدد ١٣٥ مراقب حسابات مشارك في العينة) ، والتي يزداد دور مراقبي الحسابات ذوي الخبرة في الإشراف على مراقبي الحسابات الأقل خبرة ، وبالتالي معالجة مهام المراجعة الأكثر تعقداً.

وفي نفس السياق ، أوضحت دراسة (Agoglia et al. 2015) وجود أثر لتفضيل عميل المراجعة بالنسبة لمنشأة المحاسبة والمراجعة على دقة تحديد وقت المراجعة ، والحاجة لوجود خبرة لمراقبي الحسابات في بعض الاتفاقيات مع عميل منشأة المحاسبة و المراجعة .

وأوضحت نتائج الدراسة وجود علاقة بين دقة تحديد وقت العميل وتفضيل منشأة العميل (في حالة إن كانت أكثر ربحية أو أكثر تعاوناً مع مراقب الحسابات سيتم طلب وقت أقل) . ويؤدي طلب مراقب حسابات ذوي خبرة أكبر عند التقرير عن وقت المراجعة إلى زيادة موازنة وقت المراجعة (طلب وقت أكبر لموازنة وقت المراجعة) . كما دعمت نتائج الدراسة أهمية وجود فهم لحوافز مدير المراجعة وشريك المراجعة في التأثير على دقة تقدير وقت المراجعة (أو تخفيضه) ، وأسباب اختيار شريك المراجعة وتقييمه لأداء مدير فريق المراجعة .

وأختبرت دراسة (Huang et al. 2015) أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، وحجم منشأة العميل على ضغوط الوقت لانتهاء عملية المراجعة. واستخدمت الدراسة عينة من ٧٠ مراقب حسابات لاختبار إدراكهم لضغوط الوقت باستخدام سيناريوهات مختلفة .

وأشارت نتائج الدراسة التجريبية لوجود علاقة عكسية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات و مستوى ضغوط الوقت بالمقارنة بمراقب الحسابات غير المتخصص صناعياً . ولم يتضح وجود علاقة بين حجم منشأة العميل وضغوط وقت المراجعة. وتكون لدي منشأة المحاسبة و المراجعة الأكبر، والتي لديها مراقبي حسابات متخصصين صناعياً ، قوة تنافسية وتفاوضية أقوى، ويمكن أن تواجه ضغوط العميل لتخفيض ساعات المراجعة .

ويرى الباحث أنه رغم اختلاف نتائج الدراسات المحاسبية، بشأن أثر ضغوط منشأة المحاسبة و المراجعة أو عميل مراقب الحسابات على استجابة مراقب الحسابات لدقة تقدير وقت المراجعة (سلباً أو ايجاباً) ، إلا أن هذا

التأثير متوقع في بيئة الممارسة المهنية في مصر. وبناء على ذلك ، يمكن اشتقاق الفرضين الأول والثاني كما يلي :

الفرض الأول: تتأثر دقة تقديرات مراقب الحسابات لموازنة وقت المراجعة بالضغط عليه من جانب عميله.
الفرض الثاني : تتأثر دقة تقديرات مراقب الحسابات لموازنة وقت المراجعة بالضغط عليه من داخل منشأة المحاسبة والمراجعة .

٢/٦- تحليل الدراسات الخاصة بأثر الجوانب الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة على ضغوط موازنة وقت المراجعة وجودة عملية المراجعة ، واشتقاق الفرضين الثالث والرابع للبحث.

اهتمت الدراسات المحاسبية بأثر الجوانب الأخلاقية في منشأة المحاسبة و المراجعة على ضغوط موازنة وقت المراجعة (والتخفيض في وقت المراجعة المفصح عنه) ، وبالتالي على جودة عملية المراجعة.

هدفت دراسة (Svanberg and Ohman 2013) إلى تحليل أثر الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة و المراجعة على جودة المراجعة، مع وجود ضغوط في وقت المراجعة ، وتحليل العلاقة بين الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة و المراجعة وضغوط الوقت. وأشارت الدراسة إلى مواجهة مراقبي الحسابات لضغوط خاصة بموازنة وقت المراجعة بما يؤدي لتحديات في الرقابة على تكاليف وجودة عملية المراجعة. و يمكن أن تؤثر الثقافة الأخلاقية في منشآت المحاسبة و المراجعة في حالة وجود ضغوط في موازنة الوقت على جودة عملية المراجعة. ولم تهتم الأبحاث بدرجة كافية بالعلاقة بين ثقافة منشأة المحاسبة والمراجعة الأخلاقية وضغوط الوقت من جانب ، وجودة عملية المراجعة من جانب آخر .

وافترضت الدراسة أن الجوانب الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة تؤثر على استجابة مراقب الحسابات لضغوط الوقت، بما يؤدي للتأثير على جودة المراجعة. ويستجيب مراقبو الحسابات لضغوط وقت المراجعة، إما بزيادة ساعات عمل المراجعة ، أو طلب أتعاب مراجعة أكبر من منشأة العميل ، أو زيادة موازنة وقت المراجعة من جانب مديري المراجعة، أو التركيز على معلومات أكثر ملاءمة .

ويمكن أن يستجيب مراقبو الحسابات لضغوط وقت المراجعة بصورة غير ملائمة ، إما بتخفيض جودة المراجعة ، أو الإفصاح عن وقت المراجعة بأقل من الوقت الطبيعي لعملية المراجعة . وحدد الباحثان عناصر خاصة بتأثير الثقافة الأخلاقية على منشأة المحاسبة و المراجعة ، مثل وجود معايير أخلاقية بهذه المنشأة ، ونموذج للقيادة في عملية المراجعة ، والموافقة على سلطة مدير المراجعة ، ووجود عقوبات لدعم المعايير الأخلاقية .

وتم تجميع ٣٣٢ قائمة استقصاء من مراقبي الحسابات السويديين عام ٢٠١١ ، وتم تقسيم القائمة إلى عناصر شخصيه، مثل عدد سنوات الخبرة ومستوى السلطة ونوع منشأة المحاسبة و المراجعة ، ومركز مراقب الحسابات (وفقاً لعمله في فريق المراجعة من مراجع مبتدئ ومدير للمراجعة ومراقب حسابات ذو خبرة وشريك للمراجعة). وتم تحديد استجابة ضغوط وقت المراجعة من مراجعة سطحية أو تخصيص الوقت المقدر للمراجعة بصورة ملائمة

أو طلب أتعاب ووقت أكبر من مدير المراجعة). وتم قياس العوامل الأخلاقية من خلال ١٥ عنصر مع استخدام نموذج قيادة للجوانب الأخلاقية ومكاسبها وخسائرها.

وأوضحت نتائج الدراسة زيادة احتمال إفصاح مراقب الحسابات عن وقت أقل من الوقت الفعلي لعملية المراجعة خاصة مراقبي الحسابات الأصغر سناً و منشآت المحاسبة و المراجعة الصغيرة . كما دعمت نتائج الدراسة وجود علاقة طردية بين الانخفاض في جودة المراجعة والتقرير عن وقت المراجعة بصورة أقل من الوقت الفعلي Underreporting time budget ، وطردياً بين التخفيض في وقت المراجعة المفصح عنه ، وضغوط عملية المراجعة.

كما دعمت النتائج انخفاض التصرفات المؤدية لتخفيض جودة المراجعة (مثل التقرير عن وقت أقل للمراجعة) مع قوة الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة. كما أوضحت نتائج الدراسة وجود علاقة طردية غير معنوية بين ضغوط الوقت والثقافة الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة . ولم يتضح تأثير تخفيض الوقت المفصح عنه بالثقافة الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة.

كما اتضح وجود علاقة عكسية بين بعض عوامل الثقافة الأخلاقية على ضغوط وقت المراجعة ، مثل القيادة الأخلاقية ووجود غرامات لمخالفة السلوك الأخلاقي بمنشأة المحاسبة والمراجعة. وكانت العلاقة أقوى في منشآت المحاسبة والمراجعة الأربعة الكبار بالمقارنة بباقي منشآت المحاسبة والمراجعة الأخرى ، بما اتسق مع توقعات الدراسة . وبينت نتائج الدراسة وجود دور رئيسي للثقافة الأخلاقية في تحديد جودة المراجعة وفقاً لقيود وقت المراجعة. و اتضح أن تسجيل الوقت بصورة أقل قد يرتبط أكثر بمعايير أخلاقية غير رسمية، بالمقارنة بالمعايير الأخلاقية الرسمية . كما اتضح تأثير الثقافة الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة بدرجة أكبر على جودة المراجعة بالمقارنة بضغط الوقت .

ويرى البحث أن نتائج هذه الدراسة تعد دافعاً هاماً لدراسة أثر الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة على ضغوط الوقت و على جودة عملية المراجعة .

كما هدفت دراسة (Barriankua and Espinosa-Pike 2015) إلى تقديم دليل عن العوامل التي تؤدي لتخفيض وقت المراجعة المفصح عنه في مستوى شركاء المراجعة. وركزت الدراسة على العوامل التالية المؤثرة على وقت المراجعة وهي ؛ ضغوط موازنة وقت المراجعة ، والقبول الأخلاقي للتخفيض في وقت المراجعة، وأثر زملاء المراجعة الأكثر خبرة على الجوانب الأخلاقية بمنشأة المحاسبة والمراجعة ، وثقافة منشأة المحاسبة والمراجعة الأخلاقية . وتم استخدام تحليل الانحدار المتعدد لـ ٨٤ استجابة من شركاء المراجعة في منشآت المحاسبة والمراجعة الأسبانية صغيرة وكبيرة الحجم .

وأوضحت نتائج الدراسة تأثير تخفيض وقت المراجعة المفصح عنه بالضغوط على مراقب الحسابات مثل ضغوط موازنة الوقت ، وعوامل القبول الأخلاقي لتخفيض الوقت ، وأثر الزملاء الأكثر خبرة في علاج المشاكل الأخلاقية. ولم يتضح تأثير الجوانب الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة على تخفيض وقت المراجعة المفصح عنه ، وذلك نتيجة التقرير الذاتي عن وقت المراجعة.

كما أوضحت نتائج الدراسة أن أثر التخفيض في وقت المراجعة المفصح عنه سيكون له أثر طويل الأجل على تخفيض جودة المراجعة (خاصة الجوانب الأخلاقية غير الرسمية). كما اتضح أثر زملاء مراقب الحسابات الأكثر خبرة في حل الجوانب الأخلاقية، وزيادة الوعي بالآثار السلبية لتخفيض وقت المراجعة في إدارة عملية المراجعة.

وتساهم هذه الدراسة بدرجة أكبر في تحليل وجهة نظر شريك منشأة المحاسبة و المراجعة ، وطرق تقادي السلوك الخاص بتخفيض وقت المراجعة المفصح عنه في منشأة المحاسبة والمراجعة.

كما هدفت دراسة (Espinosa–Pike and Barrainkua 2015) إلى تحليل الضغوط المدركة على مراقبي الحسابات في نشاطهم المهني . وركزت الدراسة على أثر حجم منشأة المحاسبة والمراجعة وخبرة مراقبي الحسابات وإدراكهم للضغوط والحكم الأخلاقي وطرق علاج الصراعات . وتم التركيز على الضغوط من منشأة المحاسبة والمراجعة أو من عميلها.

وتم استخدام قوائم استقصاء لمنشآت محاسبة ومراجعة كبيرة وصغيرة الحجم في أسبانيا وأعضاء من الجهاز المركزي للمحاسبة في اسبانيا . وأوضحت نتائج الدراسة أن وجود أزمات مالية في الأسواق العالمية أدى إلى زيادة الضغوط على منشآت المحاسبة والمراجعة من جانب عملائها مثل المفاوضات في الأتعاب أو الضغوط على حكم مراقب الحسابات للتوصل لممارسات محددة . وتتأثر استجابة مراقب الحسابات للضغوط وفقاً لقبوله للجوانب الأخلاقية بما يؤثر على جودة المراجعة . كما تساهم الدراسة في تحليل أثر الضغوط على السلوك النهائي لمراقب الحسابات في مواجهة ضغوط عميل منشأة المحاسبة و المراجعة الفعلية .

ويعتبر كل من إدراك مراقب الحسابات للضغوط وخبرته وحجم منشأة المحاسبة والمراجعة والقبول الاخلاقي للتخفيض في وقت المراجعة المفصح عنه، والأحكام الأخلاقية، وحل الصراعات الأخلاقية متغيرات وسيطة بين ضغوط عميل مراقب الحسابات وضغوط منشأة المحاسبة و المراجعة، و جودة المراجعة .

وتم استخدام ١٢٦ قائمة استقصاء خاصة بمنشآت محاسبة و مراجعة متوسطة وصغيرة الحجم في أسبانيا. وأوضحت نتائج الدراسة زيادة ضغوط عملاء المراجعة لتعديل نتائج المراجعة ورأي مراقب الحسابات ، وإدراك ٦٢ % من المشاركين في الدراسة لضغوط العملاء.

و أشارت نتائج الدراسة إلى وجود ضغوط من زملاء مراقب الحسابات لتقليل الوقت المسجل للمراجعة . كما أشارت نتائج الدراسة اختلاف إدراك الضغوط بين مراقبي الحسابات مع اختلاف حجم منشأة المحاسبة والمراجعة ، والخبرة بالجوانب الأخلاقية . وتتعرض منشآت المحاسبة والمراجعة متوسطة الحجم للضغوط بدرجة أكبر مع نقص الدعم الاخلاقي لمراقبي الحسابات في تلك المنشآت (كلما زادت الخبرة ، إزداد الإدراك للضغوط والاستجابة لها) .

كما أوضحت الدراسة أهمية دعم مراقبي الحسابات في منشآت المحاسبة و المراجعة عند اتخاذ القرار الأخلاقي لأن نقص الدعم الاخلاقي لمراقبي الحسابات يؤدي لفقدان سمعه مهنة المراجعة . ولم يتضح وجود اختلافات جوهرية في تطبيق القواعد والارشادات الأخلاقية بناء على طول مدة خبرة مراقب الحسابات . كما لم

يتضح وجود اختلافات معنوية بين ضغوط عميل منشأة المحاسبة والمراجعة وضغوط منشأة المحاسبة و المراجعة عند ممارستهم لمهنة المراجعة.

ومن أهم نتائج الدراسة أن طول خبرة مراقب الحسابات وحجم منشأة المحاسبة و المراجعة لها أثر على إدراك الضغوط داخل منشأة المراجعة . كما أن مراقبي الحسابات الأقل خبره في منشآت المحاسبة و المراجعة متوسطة الحجم يتعرضون لضغوط أكبر نتيجة لتكاليف وجوده عملية المراجعة . كما اتضح أهمية وجود تشريعات للمعايير الأخلاقية خاصة مع نقص الخبرة بالجوانب الأخلاقية خاصة في معالجة صراع المصالح لمنشآت المحاسبة والمراجعة صغيرة الحجم في اسبانيا.

كما أشارت دراسة (Yan and Xie .2016) أنه باستقصاء مراقبي الحسابات في الصين من عام ٢٠٠٩ حتى عام ٢٠١٣ عدم وجود تدهور في جودة المراجعة نتيجة لضغوط عملية المراجعة ، وان ضغوط عملية المراجعة تعتمد على الخصائص الفردية لمراقبي الحسابات مثل خبرتهم في مواجهه ضغوط عملية المراجعة وبناء على تحليل الدراسات السابقة يتضح تأثير الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة على استجابة مراقب الحسابات لضغوط الوقت (من منشأة العميل أو منشأة المحاسبة والمراجعة) وأثرها على جودة عملية المراجعة ، وبالتالي اشتقاق الفرضين الثالث والرابع كما يلي :

الفرض الثالث: تؤثر استجابة مراقب الحسابات لضغوط وقت المراجعة وعوامل ثقافة منشأة المحاسبة و المراجعة الأخلاقية على دقة تقدير وقت المراجعة.

الفرض الرابع: تؤثر دقة تقدير مراقب الحسابات لوقت المراجعة على جودة عملية المراجعة.

٣/٦ - منهجية البحث:

قام الباحث في الجانب العملي باختبار فروض الدراسة. واستخدم الباحث المدخل التجريبي قياسا على بعض الدراسات (Browrin and King 2011; Yuen ,D. et al. 2013, Huang et al. 2015) ، وذلك بالقيام بدراسة حالة تجريبية بمشاركة مراقبي الحسابات في منشآت المحاسبة والمراجعة المصرية ، وذلك مع إجراء المقابلات الشخصية لاختبار أثر استجابة مراقب الحسابات لضغوط الوقت من جانب منشأة المحاسبة والمراجعة أو عملاتها على جودة عملية المراجعة.

ويتناول الباحث في هذه الفرعية كلاً من توصيف وقياس متغيرات الدراسة ، ووصف إجراءات الحالة التجريبية على النحو التالي :

١/ ٣/٦ - توصيف وقياس متغيرات الدراسة :

بالرجوع لفروض البحث يمكن تحديد وقياس متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة كما يلي :

١- المتغيران المستقلان :

١/١-ضغوط منشأة المحاسبة و المراجعة : سواء من زملاء مراقب الحسابات الأكثر خبرة أو مديري فرق المراجعة أو من شريك منشأة المحاسبة والمراجعة (Barrainkua and Espinosa- Pike 2015) .

٢/١- ضغوط من منشأة عميل المراجعة : سواء نتيجة تفضيل العميل أو تعقد مهام المراجعة لديه أو وجود مخاطر التحريفات الجوهرية في عمليات العميل نتيجة ضعف هيكل الرقابة الداخلية لدى عميل المراجعة وذلك قياساً على دراستي (Browrin and King II 2010, and Agoglia et al. 2015).

وتم استخدام مقياس ليكرت للأهمية النسبية لكل من ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة أو ضغوط منشأة العميل ، كما اتضح في دراسة (Barrianka and Espinosa-Pike 2015). ويتناول السؤال الأول والثاني في الاستقصاء، المرافق للحالة التجريبية، هذين المتغيرين.

ب- المتغير الوسيط : استجابة مراجع الحسابات للضغوط من خلال دقة تقدير وقت المراجعة : وسيتم قياسها من خلال مستويات القدرة على تحقيق موازنة الوقت كما اتضح في (Agoglia et al.2015 and Browrin and King II 2010) ، علي ، ٢٠٠٩. ويتناول السؤال الثالث و الرابع في الاستقصاء، المرافق للحالة التجريبية ، لهذا المتغير .

ج- المتغير التابع : جودة عملية المراجعة: ويمكن قياسه من خلال تحديد مستويات استدعاء أحكام المراجعة واكتشاف التحريفات الجوهرية كما اتضح في دراستي (Browrin and King II 2010; Hua- lee 2012)، وتتناول الحالة التجريبية (بعناصرها أ، ب ، ج) هذا المتغير.

د- المتغيرات الرقابية : خبرة مراقب الحسابات وتخصصه الصناعي و الجوانب الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة ، وسيتم قياس تلك المتغيرات كما يلي :

د/١- خبرة مراقب الحسابات وتخصصه الصناعي : مثل خبرة مراقب الحسابات في مراجعة الشركات المساهمة و تخصصه في صناعة معينة كما اتضح في دراسة (Bell et al. 2001;Etteredge et al. 2014 ; Svanstrom. 2015; Baldacchino et al. 2016; Herda and Martin.2016) . ويتناول السؤال الخامس و السادس والسابع في الاستقصاء، المرافق للحالة التجريبية ، لهذا المتغير .

د/٢- الجوانب الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة : مثل وجود معايير أخلاقية بمنشأة المحاسبة والمراجعة ، ووجود قيادة أخلاقية في عملية المراجعة ، والموافقة على سلطة مدير فريق المراجعة ووجود عقوبات لدعم المعايير الأخلاقية كما اتضح في دراسة (Svanberg and Ohman 2013). ويتناول السؤال الثامن في الاستقصاء، المرافق للحالة التجريبية، لهذا المتغير.

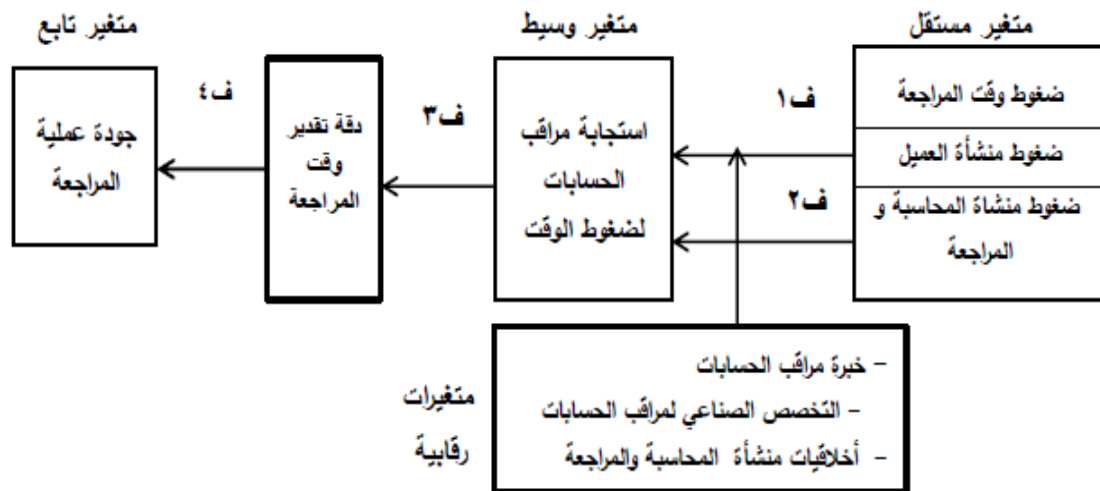
٢/٣/٦- نموذج وأدوات وإجراءات الدراسة :

قام الباحث باستخدام تحليل ويلكوكسن للترتيب Wilcoxon –sum rank test^(١) لتحديد أهم عوامل ضغوط منشأة العميل، و أهم عوامل ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة، وأهم العوامل الخاصة بثقافة منشأة المحاسبة والمراجعة الأخلاقية .

كما قام الباحث بصياغة نموذج تحليل الانحدار ^(١) Linear Regression analysis بين كل من ضغوط منشأة العميل أو ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة ، وذلك من خلال مقياس مجمع لهذه العوامل Composite measure يعبر عن متوسط الأهمية النسبية لهذه العوامل بالنسبة لمنشأة العميل أو بالنسبة لمنشأة المحاسبة والمراجعة و خبرة مراقب الحسابات وتخصصه الصناعي وأهم عوامل الثقافة الاخلاقية مع استخدام مقياس مجمع لعوامل الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة و المراجعة من جانب، واستجابة مراقب الحسابات لضغوط الوقت (من خلال دقة تقدير وقت المراجعة المفصح عنه). وسيتم ذلك لاختبار الفرضين الأول والثاني.

وتم استخدام اختبار Chi-square ^(٢) لتحليل مدى جوهرية استجابات مراقب الحسابات لضغوط الوقت في السنة الماضية، أو عند مواجهة مراقب الحسابات لميزانية وقت محكمة tight . كما تم صياغة نموذج تحليل الانحدار بين أثر التفاعل بين استجابة مراقب الحسابات وعوامل الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة ، و دقة تقدير وقت المراجعة الذي تم قياسه في الفروض السابقة من جانب (لاختبار الفرض الثالث) .

كما تم صياغة نموذج تحليل الانحدار بين دقة تقدير ميزانية وقت المراجعة، و جودة عملية المراجعة (وتم قياسها من خلال إجابة مراقبي الحسابات للحالة التجريبي عن تحليل النسب المالية، وأثر التحريفات المكتشفة على النسب المالية)، وسيتم ذلك لاختبار الفرض الرابع . ويمكن صياغة نموذج من خلال الشكل التالي :



شكل رقم (١) أثر ضغوط وقت المراجعة و استجابة مراقب الحسابات لتلك الضغوط على جودة عملية المراجعة.

١ - Black.2010, and Svanstrom.2015

٢- (نويجي ، ٢٠١٢)، حيث تم استخدام اختبار Chi-square بالنسبة للأسئلة التي يتطلب الإجابة عليها بنعم أم لا .

٣/٣/٦ - مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مراقبي حسابات يتتبعون لمنشآت محاسبة و مراجعة في جمهورية مصر العربية باعتبارها أحد الدول النامية قياساً على (Nor et al.2009) . وتم استقصاء مراقبي الحسابات في منشآت المحاسبة والمراجعة المصرية بما يتضح بالجدول التالي :

جدول رقم (١)

بيان عدد قوائم الاستقصاء

بيان	عدد قوائم الاستقصاء الموزعة	عدد قوائم الاستقصاء المستلمة	نسبة الردود	عدد قوائم الاستقصاء الصحيحة	نسبة الردود الصحيحة إلى عدد قوائم الاستقصاء الموزعة
مراقبو الحسابات	٩٠	٦٣	% ٧٠	٥٤	% ٦٠

٤/٣/٦ - نتائج اختبار فروض البحث :

يعرض ويفسر الباحث في هذه الفرعية نتائج فروض البحث التي تم التوصل إليها من خلال تحليل عينة الدراسة باستخدام مجموعة من الاختبارات الاحصائية الملائمة ، وذلك كما يلي :

١/٤/٣/٦ - نتيجة اختبار الفرض الأول :

قام الباحث بتحديد أهم العوامل الخاصة بضغوط منشأة العميل ، وأهم العوامل الخاصة بمنشأة المحاسبة والمراجعة ، وأهم العوامل المرتبطة بالثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة ، ثم صياغة نموذج الانحدار بين أهم العوامل الخاصة بضغوط منشأة العميل و خبرة المراجع وتخصصه الصناعي والعوامل المرتبطة بالثقافة الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة، واستجابة مراقب الحسابات لتلك الضغوط ، و ذلك كما يلي :

١- أهم عوامل الضغوط الخاصة منشأة العميل :

تم تحليل أهم عوامل ضغوط عملية المراجعة والخاصة بمنشأة العميل مثل : استلام القوائم المالية للعميل وتكليف مراقب الحسابات في وقت قريب من تاريخ نهاية السنة المالية، و مدى وجود تنوع في أنشطة منشأة العميل (أكثر من نشاط صناعي)، ومدى تعقد في أنشطة منشأة العميل، وتعدد مواقع منشأة العميل جغرافياً ، ومدى وجود تحريفات في القوائم المالية نتيجة ضعف هيكل الرقابة الداخلية لدى منشأة العميل، وذلك بالنسبة لمنشآت المحاسبة والمراجعة المصرية . وتم استخدام اختبار Wilcoxon –sum rank test لتحليل أهم عوامل ضغوط عملية المراجعة والخاصة بمنشأة العميل ، كما يتضح بالجدول التالي :

جدول (٢)

ضغوط منشأة العميل

P-value	قيمة الوسيط	عوامل ضغوط منشأة العميل
٠,٠٠	٤	- يتم استلام القوائم المالية للعميل وتكليف مراقب الحسابات في وقت قريب من تاريخ نهاية السنة المالية
١	صفر	- يوجد تنوع في أنشطة منشأة العميل (أكثر من نشاط صناعي)
٠,٠٠	٤	- يوجد تعقد في أنشطة منشأة العميل
٠,٠٠	٥	- تتعدد مواقع منشأة العميل جغرافياً
١	٠,٥	- توجد تحريفات في القوائم المالية نتيجة ضعف هيكل الرقابة الداخلية لدى منشأة العميل

وتشير نتائج اختبار Wilcoxon Signed rank sum test إلى أهمية كل من استلام القوائم المالية للعميل وتكليف مراقب الحسابات في وقت قريب من تاريخ نهاية السنة المالية ، وجود تعقد في أنشطة منشأة العميل وتعدد مواقع المنشأة الجغرافي (قيمة الوسيط تتراوح بين ٤ و ٥ وقيمة P-value تساوي صفر).

ب- أهم عوامل الضغوط الخاصة منشأة المحاسبة والمراجعة :

تم القيام بتحليل أهم عوامل ضغوط عملية المراجعة والخاصة بمنشأة المحاسبة والمراجعة مثل : ضغوط زملاء مراقب الحسابات لإنهاء عملية المراجعة ، وضغوط مدير فريق المراجعة لإنهاء عملية المراجعة ، وضغوط شريك منشأة المحاسبة والمراجعة لإنهاء عملية المراجعة، و وجود أتعاب منخفضة لأداء عملية المراجعة ، وعدم تناسب موازنة وقت المراجعة مع أنشطة عملية المراجعة، و عدم وجود إشراف ملائم على مراقبي الحسابات الأقل خبرة، و وجود علاقة قوية بالعملاء مع منشأة المحاسبة و المراجعة ، و رضا العملاء عن الخدمة ، ووجود عميل يشغل تقريباً ٢٥% من وقت العمل لدي منشأة المحاسبة و المراجعة . وتم استخدام اختبار Wilcoxon –sum rank test لتحليل أهم العوامل ضغوط عملية المراجعة والخاصة بمنشأة المحاسبة والمراجعة، كما يتضح بالجدول التالي:

جدول (٣)

ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة

P-value	قيمة الوسيط	عوامل خاصة بمنشأة المحاسبة والمراجعة
١	٠,٠	- ضغوط من زملاء مراقب الحسابات لإنهاء عملية المراجعة
١	٠,٥.	- ضغوط من مدير فريق المراجعة لإنهاء عملية المراجعة
<u>٠,٠١٣</u>	٤	- ضغوط من شريك منشأة المحاسبة والمراجعة لإنهاء عملية المراجعة
١	٠,٠	- وجود اتعاب منخفضة لأداء عملية المراجعة
<u>٠,٠٠٧</u>	٤,٥	- عدم تناسب موازنة وقت المراجعة مع أنشطة عملية المراجعة
١	٠,٠	- عدم وجود إشراف ملائم على مراقبي الحسابات الأقل خبرة
<u>٠,٠</u>	٤,٥	- لدي منشأة المحاسبة و المراجعة علاقة قوية بالعملاء
١	٠,٠	- رضا العملاء عن الخدمة أمر هام لمنشأة المحاسبة و المراجعة .
١	٠,٠	- لدي منشأة المحاسبة و المراجعة عميل يشغل تقريباً ٢٥% من وقت العمل

وتشير نتائج اختبار Wilcoxon Signed rank sum test إلى أهمية كل ضغوط شريك منشأة المحاسبة والمراجعة لإنهاء عملية المراجعة ، و عدم تناسب موازنة وقت المراجعة مع أنشطة عملية المراجعة، و لدي منشأة المحاسبة و المراجعة علاقة قوية بالعملاء، ووجود علاقة قوية بالعملاء مع منشأة المحاسبة و المراجعة (قيمة الوسيط تتراوح بين ٤ و ٤.٥ وقيمة P-value تتراوح بين صفر و ٠.٠١٣).

ج - أهم العوامل المرتبطة بالتقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة :

تم القيام بتحليل أهم العوامل المرتبطة بالتقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة مثل:
مدى قيام إدارة منشأة المحاسبة والمراجعة بمخالفة السلوك الأخلاقي مع وجود دستور لأخلاقيات المهنة، ومدى حصول العاملون الذين يخالفون دستور أخلاقيات مهنة المراجعة على مكافآتهم، وما إذا كان يتم فرض عقوبات صارمة على مخالفة السلوك الأخلاقي في هذه المنشأة، ومدى وجود معايير أخلاقية مرتفعة لدى منشأة المحاسبة و المراجعة، ومدى وجود مكافآت للأفراد ذوي النزاهة أو السلوك الأخلاقي المتميز في منشأة المحاسبة و المراجعة ، و معاقبة السلوك الأخلاقي في منشأة المحاسبة و المراجعة ، و مدى اهتمام مديري منشأة المحاسبة و المراجعة بالجوانب الأخلاقية ، وتوجيههم قرارات عملية المراجعة في اتجاه الجوانب الأخلاقية، و مدى التزام منشأة المحاسبة والمراجعة بالسلوك الأخلاقي ، ومدى وجود قيادة أخلاقية في فريق المراجعة ، و مدى اتساق متطلبات دستور أخلاقيات المهنة مع المعايير الأخلاقية غير الرسمية في منشأة المحاسبة والمراجعة و مكافآه السلوك الأخلاقي في منشأة المحاسبة و المراجعة. وتم استخدام اختبار Wilcoxon -sum rank test لتحليل أهم العوامل المرتبطة بالتقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة، كما يتضح بالجدول التالي :

جدول (٤)

عناصر خاصة بالتقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة

P-value	قيمة الوسيط	عناصر خاصة بالتقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة
١	١	ا- تقوم إدارة منشأة المحاسبة والمراجعة بمخالفة السلوك الأخلاقي مع وجود دستور لأخلاقيات المهنة
١	١	ب- يحصل العاملون الذين يخالفون دستور أخلاقيات مهنة المراجعة على مكافآتهم.
٠,٠١٣	٤	ج- يتم فرض عقوبات صارمة على مخالفة السلوك الأخلاقي في منشأة المحاسبة والمراجعة
٠,٠١	٥	د- لدى منشأة المحاسبة والمراجعة معايير أخلاقية مرتفعة.
٠,٠١	٤,٥	هـ - يتم مكافأة الأفراد ذوي النزاهة أو السلوك الأخلاقي المتميز في منشأة المحاسبة والمراجعة .
٠,٠١	٥	و- يتم معاقبة السلوك غير الأخلاقي في منشأة المحاسبة والمراجعة .
٠,٠١	٤,٥	ز- يظهر مديري منشأة المحاسبة والمراجعة اهتماماً بالجوانب الأخلاقية
٠,٠١	٥	ح- يقوم مديرو منشأة المحاسبة والمراجعة بتوجيه قرارات عملية المراجعة في اتجاه الجوانب الأخلاقية.
٠,٠١	٤,٥	ط- يعتبر السلوك الأخلاقي لمنشأة المحاسبة والمراجعة السلوك المعياري
١	١	ي- يظهر مديرو منشأة المحاسبة والمراجعة كنموذج للسلوك غير الأخلاقي.
٠,٠١	٥	ك- توجد قيادة أخلاقية في فريق المراجعة .
٠,٠١٣	٤	ل- تتسق متطلبات دستور أخلاقيات المهنة مع المعايير الأخلاقية غير الرسمية في منشأة المحاسبة والمراجعة .
٠,٠١	٥	م- يتم مكافأة السلوك الأخلاقي في منشأة المحاسبة والمراجعة .

وتشير نتائج اختبار Wilcoxon Signed rank sum test إلى أهمية كل من ؛ فرض عقوبات صارمة على مخالفة السلوك الأخلاقي في منشأة المحاسبة والمراجعة ، ووجود معايير أخلاقية مرتفعة لدى منشأة المحاسبة والمراجعة ، و مكافأة الافراد ذوي النزاهة أو السلوك الأخلاقي المتميز في منشأة المحاسبة والمراجعة، و معاقبة السلوك غير الأخلاقي في منشأة المحاسبة والمراجعة ، واهتمام مديري منشأة المحاسبة والمراجعة بالجوانب الأخلاقية ، وتوجيههم قرارات عملية المراجعة في اتجاه الجوانب الأخلاقية، واتباع السلوك الأخلاقي في منشأة المحاسبة والمراجعة بصورة معيارية ووجود قيادة أخلاقية في فريق المراجعة ، و اتساق متطلبات دستور أخلاقيات المهنة مع المعايير الأخلاقية غير الرسمية في منشأة المحاسبة والمراجعة، ومكافأة السلوك الأخلاقي في منشأة المحاسبة والمراجعة (قيمة الوسيط تتراوح بين ٤ و ٥ وقيمة P-value تتراوح بين صفر و ٠,٠١٣).

ويرى الباحث وجود انخفاض نسبي في قيام منشآت المحاسبة والمراجعة بفرض عقوبات صارمة على مخالفة السلوك المهني في منشأة المحاسبة والمراجعة، مع عدم وجود اتساق بين متطلبات دستور اخلاقيات المهنة و المعايير الأخلاقية غير الرسمية (قيمة الوسيط ٤ وقيمة P-value تساوي ٠,٠١٣) . ويمكن للباحث تفسير ذلك بانخفاض مخاطر التفاضل على منشآت المحاسبة والمراجعة المصرية، و عدم وضوح مسئولية مراقب

الحسابات القانونية نتيجة تشتت متطلباتها بين القوانين المتعددة بما يتسق إلى ما أشارت إليه دراسة (نويجي ، ٢٠١٢).

د- نموذج الانحدار لأهم العوامل الخاصة بضغط منشأة العميل و خبرة مراقب الحسابات وتخصصه الصناعي، و أهم العوامل المرتبطة بالثقافة الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة، واستجابة مراقب الحسابات لتلك الضغوط:

تم صياغة نموذج الانحدار بين أهم العوامل الخاصة بضغط منشأة العميل (باعتبار المتغير المستقل) مع استخدام مقياس مجمع لهذه العوامل، و كل من خبرة مراقب الحسابات وتخصصه الصناعي وأهم العوامل المرتبطة بالثقافة الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة مع استخدام مقياس مجمع لهذه العوامل ، واستجابة مراقب الحسابات لتلك الضغوط (المتغيرات الرقابية) ، ودقة تقديرات مراقب الحسابات لموازنة الوقت باستخدام تحليل الانحدار، كما يتضح بالجدول التالي:

جدول رقم (٥)

نموذج الانحدار بين أهم العوامل الخاصة بضغط منشأة العميل وخبرة مراقب الحسابات وتخصصه الصناعي و أهم العوامل المرتبطة بالثقافة الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة، واستجابة مراقب الحسابات لتلك الضغوط ، ودقة تقدير وقت المراجعة

نوع العلاقة	P-value	قيمة الجزء الثابت و Beta للعوامل المستقلة والرقابية	النموذج
	٠,٠٠	٩,٠٢٥-	الجزء الثابت
عكسية مع دقة تقدير موازنة وقت المراجعة	٠,٠٠	٠,١٢٤-	ضغط منشأة العميل (متغير مجمع لأهم ضغوط العميل)
طردية مع دقة تقدير موازنة وقت المراجعة	٠,٠٠	٠,٢٧٨	عوامل الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة (متغير مجمع لأهم هذه العوامل)
طردية مع دقة تقدير موازنة وقت المراجعة	٠,٠٠	١,٧٦٥	وجود خبير أو أكثر متخصص في مراجعة حسابات شركات صناعية لمدة لا تقل عن خمس سنوات
طردية مع دقة تقدير موازنة وقت المراجعة	٠,٠٠	٠,٣٢٥	عدد سنوات الخبرة في مراجعة الشركات المساهمة

وتشير نتائج تحليل الانحدار المتعدد إلى وجود علاقة طردية معنوية بين عوامل الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة وتخصص مراقب الحسابات في أحد السنوات وعدد سنوات خبرته في مراجعة الشركات المساهمة من جانب ، ودقة تقدير مراقب الحسابات لموازنة وقت المراجعة (قيمة بيتا Beta تتراوح بين ٠.٢٧٨ و ١.٧٦٥ وقيمة P-value تساوي صفر). وتدعم هذه العوامل دقة تقدير مراقب الحسابات لموازنة وقت المراجعة.

كما اتضح وجود علاقة عكسية ومعنوية بين ضغوط منشأة العميل (استلام القوائم المالية للعميل وتكليف مراقب الحسابات في وقت قريب من تاريخ نهاية السنة المالية ، ووجود تعقد في أنشطة منشأة العميل وتعدد مواقع المنشأة الجغرافي) ودقة تقدير مراقب الحسابات لموازنة وقت المراجعة (قيمة بيتا -0.124 و قيمة P-value تساوي صفر) .

معادلة الانحدار :

دقة تقدير موازنة وقت المراجعة = -0.25 - 0.124 × ضغوط منشأة العميل + 0.278 × عوامل الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة + 1.765 × وجود خبير أو أكثر متخصص في مراجعة حسابات شركات صناعية لمدة لا تقل عن خمس سنوات + 0.325 × عدد سنوات الخبرة في مراجعة الشركات المساهمة

وتدعم نتائج تحليل الانحدار المتعدد تأثير تقديرات مراقب الحسابات لموازنة الوقت بالضغوط عالية من جانب عميله (مع الأخذ في الاعتبار المتغيرات الرقابية مثل عوامل الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة ، وتخصص مراقب الحسابات في أحد الصناعات، وعدد سنوات خبرته في مراجعة الشركات المساهمة) بما يثبت صحة الفرض الأول للدراسة. وتتسق نتائج هذه الدراسة مع (Low, K. 2004; Svanberg and Ohman 2013; Barriankua and Espinosa-Pike 2015)

٢/٤/٣/٦ - نتيجة اختبار الفرض الثاني :

تم صياغة نموذج الانحدار بين أهم العوامل الخاصة بضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة (باعتباره المتغير المستقل) مع استخدام مقياس مجمع لهذه العوامل، و كل من خبرة مراقب الحسابات وتخصصه الصناعي وأهم العوامل المرتبطة بالثقافة الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة مع استخدام مقياس مجمع لهذه العوامل (المتغيرات الرقابية)، ودقة تقديرات مراقب الحسابات لموازنة الوقت باستخدام تحليل الانحدار المتعدد، كما يتضح بالجدول التالي:

جدول رقم (٦)

نموذج تحليل الانحدار بين أهم العوامل الخاصة بضغط منشأة المحاسبة والمراجعة وخبرة مراقب الحسابات وتخصصه الصناعي ، و أهم العوامل المرتبطة بالثقافة الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة، ودقة تقدير وقت المراجعة

نوع العلاقة	P-value	قيمة الجزء الثابت و Beta للعوامل المستقلة والرقابية	النموذج
	٠,٠٠	٩,٦٣٨-	الجزء الثابت
عكسية مع دقة تقدير موازنة وقت المراجعة	٠,٢٢	٠,٠١٧-	ضغط منشأة المحاسبة والمراجعة (متغير مجمع لأهم ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة)
طردية مع دقة تقدير موازنة وقت المراجعة	٠,٠٠	٠,٢٦٣	عوامل الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة (متغير مجمع لأهم هذه العوامل)
طردية مع دقة تقدير موازنة وقت المراجعة	٠,٠٠	١,٧٠٣	وجود خبير أو أكثر متخصص في مراجعة حسابات شركات صناعية لمدة لا تقل عن خمس سنوات
طردية مع دقة تقدير موازنة وقت المراجعة	٠,٠٠	٠,٣٠٥	عدد سنوات الخبرة في مراجعة الشركات المساهمة

وتشير نتائج تحليل الانحدار المتعدد إلى وجود علاقة طردية معنوية بين عوامل الثقافة الاخلاقيه في منشأة المحاسبة والمراجعة وتخصص مراقب الحسابات في أحد السنوات وعدد سنوات خبرته في مراجعة الشركات المساهمة من جانب ، ودقة تقدير مراقب الحسابات لموازنة وقت المراجعة (قيمة Beta تتراوح بين ٠.٢٦٣ و ١.٧٠٣ وقيمة P-value تساوي صفر) . وتدعم هذه العوامل دقة تقدير مراقب الحسابات لموازنة وقت المراجعة.

و اتضح تأثير ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة بصورة عكسية وغير معنوية ، ودقة تقدير مراقب الحسابات لموازنة وقت المراجعة (قيمة بيتا -٠.٠١٧ و قيمة P-value تساوي ٠.٢٢) .

معادلة نموذج تحليل الانحدار :

$$\text{دقة تقدير موازنة وقت المراجعة} = ٩.٦٣٨- - ٠.٠١٧ \times \text{ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة} + ٠.٢٦٣ \times \text{عوامل الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة} + ١.٧٠٣ \times \text{وجود خبير او اكثر متخصص في مراجعة حسابات شركات صناعية لمدة لا تقل عن خمس سنوات} + ٠.٣٠٥ \times \text{عدد سنوات عدد سنوات الخبرة في مراجعة الشركات المساهمة}$$

وتوضح نتائج تحليل الانحدار استمرار تأثير عوامل الثقافة الأخلاقية والتخصص الصناعي لمراقب الحسابات وعدد سنوات خبرته على دقة تقديره لموازنة وقت المراجعة ، بينما لم يتضح أثر ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة على موازنة وقت المراجعة بما لا يدعم صحة الفرض الثاني .

ويفسر الباحث عدم وجود علاقة عكسية معنوية بين ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة ودقة تقدير موازنة وقت المراجعة ، بتأثير عوامل الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة بصورة معنوية على تخفيض ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة، وتركيز مراقبي الحسابات في منشآت المحاسبة والمراجعة المصرية على ضغوط منشأة العميل عند تقدير موازنة وقت المراجعة (معامل بيتا لضغوط منشأة العميل -0.124 ، ومعامل بيتا لضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة -0.017). وتتسق نتائج هذه الدراسة مع دراسة (Espinosa-Pike and Barrainkua 2015).

٣/٤/٣/٦- نتيجة اختبار الفرض الثالث :

قام الباحث بتحديد أهم استجابات مراقب الحسابات لضغوط الوقت خلال السنة الماضية أو عند مواجهته لميزانية وقت ضيقة لعملية المراجعة، وتم استخدام اختبار Chi-square كما يلي :

جدول رقم (٧)

أهم استجابات مراقب الحسابات لضغوط الوقت خلال السنة الماضية، أو عند مواجهته لميزانية وقت ضيقة لعملية المراجعة

P-value	قيمة Chi-square	أولاً: استجابات مراقب الحسابات للضغوط في السنة الماضية
٠,٠٠	٢٤	١- قبول فحص منخفض لتفسيرات العملاء
٠,٠٠	٢٩,٦٣	٢- عمل فحص سطحي لبعض مستندات العميل .
٠,١٦	٢	٣- عدم التأكد من تطبيق أحد المبادئ المحاسبية .
٠,٢٢	١,٥	٤- تخفيض مقدار العمل المؤدي لإحدى خطوات المراجعة
٠,٢٢	١,٥	٥- إنهاء عملية المراجعة مبكراً بدون إكمال .
٠,١٦	٢	٦- قبول تفسيرات العملاء بصورة أكبر من المتوقع
٠,٠٠	٤٢,٦٦٧	٧- الإشراف عن أعضاء الفريق بصورة غير كاملة
		ثانياً: استجابة مراقب الحسابات لميزانية وقت ضيقة بالنسبة لعملية المراجعة
٠,٠٠	٤٢,٦٦٧	١- تخفيض الوقت المقرر به خلال عملية المراجعة وتحويله لوقت خاص بمراقب الحسابات
٠,١٦	٢	ب- تحويل بعض وقت المراجعة إلى عمل غير خاضع لأتعاب المراجعة .
٠,٠٠	٤٦,٦٦	ج- طلب وقت أطول من العميل، وبالتالي أتعاب أكبر.
٠,٠٠	٢٦,٧٤	د- الاستعانة بخبرات مختلفة داخل فرق العمل (من خارج منشأة المحاسبة و المراجعة)
٠,٣٢	١	هـ- الاستعانة بمحاسبين مبتدئين أقل تكلفة .

و باستخدام تحليل Chi-square لاستجابة مراقب الحسابات لضغوط الوقت بصورة معنوية في السنة الماضية ، اتضح قيام مراقبي الحسابات بقبول فحص منخفض لتفسيرات العملاء ، و عمل فحص سطحي لبعض

مستندات العميل أو الإشراف عن أعضاء الفريق بصورة غير كاملة (قيم Chi-square تتراوح بين ٢٤ و ٤٢.٦٦٧ ، و قيمة P-value يساوي صفر) .

كما اتضح استجابة مراقبي الحسابات عند وجود ميزانية وقت ضيقة لعملية المراجعة من خلال تخفيض الوقت المقرر به خلال عملية المراجعة وتحويله لوقت خاص بمراقب الحسابات ، و طلب وقت أطول من العميل، وبالتالي أعجاب أكبر، و الاستعانة بخبرات مختلفة داخل فرق العمل (قيم Chi-square تتراوح بين ٢٦.٧٤ و ٤٦.٦٦٧ ، و قيمة P-value يساوي صفر) .

كما قام الباحث بصياغة تحليل الانحدار بين تفاعل العوامل المرتبطة بالثقافة الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة (باستخدام مقياس مجمع لهذه العوامل) و استجابة مراقب الحسابات لضغوط الوقت في السنة الماضية (مع تحديد أهم تلك الاستجابات) ، ودقة تقدير موازنة وقت المراجعة ، وذلك كما يتضح بالجدول التالي :

جدول رقم (٨)

تحليل الانحدار بين تفاعل العوامل المرتبطة بالثقافة الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة و استجابة مراقب الحسابات لضغوط الوقت في السنة الماضية ، ودقة تقدير موازنة وقت المراجعة

نوع العلاقة	P-value	قيمة الجزء الثابت و Beta للعوامل المستقلة والرقابية	النموذج
-	٠,٠٠	٨,٤٦٠	الجزء الثابت
طردية	٠,٠٠	٠,٠٦٦	تفاعل قبول فحص منخفض لتفسيرات العملاء مع الثقافة الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة
عكسية	٠,٠٠	٠,٠٥٧-	تفاعل عمل فحص سطحي لبعض مستندات العميل مع الثقافة الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة
طردية	٠,٠١	٠,٠٦٢	تفاعل الإشراف عن أعضاء الفريق بصورة غير كاملة مع الثقافة الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة

أوضحت نتائج تحليل الانحدار في جدول رقم (٨) تأثير عوامل الثقافة الأخلاقية بمنشأة المحاسبة والمراجعة على قبول مراقبي الحسابات القيام بقبول فحص منخفض لتفسيرات العملاء و الإشراف عن أعضاء فريق المراجعة بصورة غير كاملة بصورة طردية ومعنوية (قيمة Beta تتراوح بين ٠.٠٦٦ و ٠.٠٦٢ و قيمة P-value تساوي صفر) على دقة تقدير موازنة وقت المراجعة . ويفسر ذلك بأن توافر عامل الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة يزيد من دقة تقدير موازنة وقت المراجعة ، وذلك مع وجود السلوك غير الوظيفي للمراجعة dysfunctional behavior audit (مثل قبول فحص منخفض لتفسيرات العملاء و الإشراف عن أعضاء فريق المراجعة بصورة غير كاملة). وتتسق هذه النتائج مع (Barriankua and Espinosa-Pike 2015 ; Neheme et al. 2016)

كما أوضحت نتائج تحليل الانحدار في جدول رقم (٨) أيضاً إلى وجود علاقة عكسية معنوية بين أثر تفاعل عوامل الثقافة الأخلاقية وضغوط الوقت في السنة الماضية على قبول مراقبي الحسابات عمل فحص سطحي لبعض مستندات العميل بما يؤدي لانخفاض دقة تقدير موازنة وقت المراجعة (قيمة Beta تتراوح بين - ٠.٠٥٧ و ٠.٠٦٢ وقيمة P-value تساوي صفر).

كما قام الباحث بصياغة نموذج تحليل الانحدار بين تفاعل العوامل المرتبطة بالثقافة الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة (باستخدام مقياس مجمع لهذه العوامل) و استجابة مراقب الحسابات لضغوط الوقت في السنة الماضية (مع تحديد أهم تلك الاستجابات)، ودقة تقدير موازنة وقت المراجعة ، وذلك كما يتضح بالجدول التالي :

جدول رقم (٩)

تحليل الانحدار بين تفاعل العوامل المرتبطة بالثقافة الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة و استجابة مراقب الحسابات لميزانية وقت ضيقة بالنسبة لعملية المراجعة ، ودقة تقدير موازنة وقت المراجعة

نوع العلاقة	P-value	قيمة الجزء الثابت و Beta للعوامل المستقلة والرقابية	النموذج
-	٠,٠٠	١٤,٠٩٣	الجزء الثابت
طردية غير معنوية	٠,٦٦	٠,٠٢٠	تفاعل تخفيض الوقت المقرر به خلال عملية المراجعة وتحويله لوقت خاص بمراقب الحسابات مع الثقافة الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة
عكسية	٠,٠٠	٠,٠٩١-	تفاعل طلب وقت أطول من العميل، وبالتالي أتعاب أكبر مع الثقافة الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة
طردية غير معنوية	٠,٨٣	٠,٠٠٣	تفاعل الاستعانة بخبرات مختلفة داخل فرق العمل (خبرات من خارج منشأة المحاسبة و المراجعة) مع الثقافة الأخلاقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة

أوضحت نتائج تحليل الانحدار في جدول رقم (٩) تأثير عوامل الثقافة الأخلاقية بمنشأة المحاسبة والمراجعة على تخفيض الوقت المقرر به خلال عملية المراجعة وتحويله لوقت خاص بمراقب الحسابات و الاستعانة بخبرات مختلفة داخل فرق العمل بصورة طردية غير معنوية (قيمة Beta تتراوح بين ٠,٠٠٢ و ٠,٠٠٣ وقيمة P-value تتراوح بين ٠,٦٦ و ٠,٨٣)، وتتفق نتائج هذه الدراسة مع دراسة (Nehme et al. 2016). وتفسر هذه النتائج بأن تأثير العوامل الأخلاقية على تخفيض الوقت المقرر به خلال عملية المراجعة وتحويله لوقت خاص بمراقب الحسابات الاستعانة بخبرات مختلفة داخل فرق العمل يقل تأثيره مع وجود ميزانية وقت ضيقة لعملية المراجعة

كما أوضحت نتائج تحليل الانحدار في جدول رقم (٩) أيضاً إلى وجود علاقة عكسية معنوية بين أثر تفاعل عوامل الثقافة الأخلاقية على قبول مراقبي الحسابات على طلب وقت أطول من العميل، وبالتالي أتعاب أكبر بما

يؤدي لانخفاض دقة تقدير موازنة وقت المراجعة وزيادتها لطلب اتعاب أكبر (قيمة Beta - 0.09 وقيمة P-value تساوي صفر). وتفسر هذه النتائج باستجابة مراقب الحسابات لميزانية وقت ضيقة بالنسبة لعملية المراجعة بطلب مراقب الحسابات لوقت أطول واتعاب أكبر بما يضعف تأثير عوامل الثقافة الأخلاقية على هذه الاستجابة.

وتوضح نتائج تحليل الانحدار وجود تأثير لاستجابة مراقب الحسابات لضغوط وقت المراجعة وعوامل ثقافة منشأة المحاسبة و المراجعة الأخلاقية على دقة تقدير وقت المراجعة بما يدعم صحة الفرض الثالث .

٦/٣/٤ - نتيجة اختبار الفرض الرابع:

تم صياغة نموذج الانحدار للعلاقة بين دقة تقدير وقت المراجعة (مع وجود ضغوط وقت المراجعة) على جودة عملية المراجعة (فعالية مراقب الحسابات في القيام بتحليل النسب المالية ، و إمكانيه اكتشافه لأثر الاخطاء على عناصر القوائم المالية). ويتضح ذلك بالجدول التالي :

جدول رقم (١٠)

نموذج الانحدار للعلاقة بين دقة تقدير وقت المراجعة مع وجود ضغوط وقت المراجعة و جودة عملية المراجعة (باستخدام فعالية مراقب الحسابات في القيام بتحليل النسب المالية)

نوع العلاقة	P-value	قيمة الجزء الثابت و Beta للمتغير المستقل	النموذج
	٠,٠٠	٢,٩٦٤	العنصر الثابت
طردية	٠,٠٠١	٠,١٦٤	دقة تقدير وقت المراجعة (باعتبار قيام مراقب الحسابات بتحليل النسب المالية مؤثر عن فعالية المراجعة)

كما تم صياغة نموذج تحليل الانحدار للعلاقة بين دقة تقدير وقت المراجعة مع وجود ضغوط وقت المراجعة على جودة عملية المراجعة (باستخدام فعالية مراقب الحسابات في اكتشافه لأثر الاخطاء على عناصر القوائم المالية). ويتضح ذلك بالجدول التالي :

جدول رقم (١١)

نموذج الانحدار للعلاقة بين دقة تقدير وقت المراجعة مع وجود ضغوط وقت المراجعة و جودة عملية المراجعة (باستخدام فعالية مراقب الحسابات في اكتشافه لأثر الاخطاء على عناصر القوائم المالية)

نوع العلاقة	P-value	قيمة الجزء الثابت و Beta للمتغير المستقل	النموذج
	٠,٠٠	٤,٠٢٨	العنصر الثابت
عكسية غير مغنوية	٠,٧٦	٠,٠١٦-	دقة تقدير وقت المراجعة (باستخدام فعالية مراقب الحسابات في اكتشافه لأثر الاخطاء على عناصر القوائم المالية كمؤشر عن فعالية المراجعة)

وتشير نتائج الجدولين رقم (١٠) و رقم (١١) إلى تأثير دقة وقت المراجعة (مع وجود ضغوط وقت لعملية المراجعة و العوامل الخاصة بالثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة) على زيادة جودة عملية المراجعة (مقاسة بفعالية قيام مراقب الحسابات بتحليل النسب المالية) ، وذلك بصورة طردية ومعنوية (بيتا عند قياس فعالية جودة المراجعة بتحليل القوائم المالية ٠.١٦٤ ، وقيمة P-value تساوي ٠.٠٠١) ، بينما تؤثر دقة وقت المراجعة (مع وجود ضغوط وقت لعملية المراجعة و العوامل الخاصة بالثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة) على جودة عملية المراجعة (مقاسة بفعالية مراقب الحسابات في اكتشافه لأثر الإخطاء على عناصر القوائم المالية) ، وذلك بصورة عكسية غير معنوية (بيتا عند قياس فعالية مراقب الحسابات في اكتشافه لأثر الإخطاء على عناصر القوائم المالية - ٠.٠١٦ ، وقيمة P-value تساوي ٠.٧٦)

وتفسر هذه النتائج بأن ضغوط عملية المراجعة تؤثر على دقة تقدير ميزانية وقت المراجعة ، وبالتالي على جودة وفعالية عملية المراجعة بصورة طردية خاصة بالنسبة لتحليل النسب المالية. وتؤثر ضغوط عملية المراجعة على دقة تقدير ميزانية وقت المراجعة ، وبالتالي على جودة وفعالية عملية المراجعة بصورة عكسية غير معنوية بالنسبة لاكتشاف أثر الإخطاء في عناصر القوائم المالية. وتتسق هذه النتائج مع دراسة (Browrin and King II 2010) والتي أشارت لاختلاف استجابة مراقب الحسابات لضغوط الوقت واثرها على جودة وفعالية المراجعة ، باختلاف مستوى تعقد المهمة الواجب القيام بها .

وتشير نتائج من الجدولين رقم (١٠) ، و رقم (١١) إلى دعم الفرض الرابع بتأثير دقة تقدير مراقب الحسابات لوقت المراجعة على جودة عملية المراجعة بصورة جزئية .

٤/٦ - النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة :

يعرض الباحث في هذه الفرعية لنتائج البحث وتوصياته وأهم مجالات البحث المقترحة كما يلي :

١/٤/٦ - نتائج البحث :

يمكن بلورة اهم نتائج البحث كما يلي :

- قام الباحث باستخدام عينة من ٥٤ مراقب حسابات في منشآت المحاسبة والمراجعة المصرية مع تقديم حالة تجريبية عن ضغوط وقت المراجعة ودقة تقدير موازنة الوقت وفعالية عملية المراجعة (باستخدام قدره مراقب الحسابات على القيام بتحليل النسب المالية، واكتشاف الإخطاء في عناصر القوائم المالية).
- أشارت نتائج الدراسة التجريبية إلى أهمية ضغوط منشأة العميل مثل استلام القوائم المالية للعميل وتكليف مراقب الحسابات في وقت قريب من تاريخ نهاية السنة المالية ، و وجود تعقد في أنشطة منشأة العميل وتعدد مواقع المنشأة الجغرافي كعوامل ضغط من منشأة العميل. كما بينت نتائج البحث أهمية ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة مثل ضغوط شريك منشأة المحاسبة والمراجعة ، و عدم تناسب موازنة وقت المراجعة مع أنشطة عملية المراجعة، و وجود علاقة قوية بالعملاء مع منشأة المحاسبة و المراجعة . كما اتضح أهمية العوامل المرتبطة بالثقافة الأخلاقية مثل فرض عقوبات صارمة على مخالفة السلوك الأخلاقي ، ووجود معايير اخلاقية مرتفعة، ومكافأة الافراد ذوي النزاهة أو السلوك الأخلاقي المتميز، ومعاقبة السلوك غير الأخلاقي ، ووجود قيادة أخلاقية في فريق المراجعة .

- أشارت نتائج البحث إلى وجود علاقة طردية معنوية بين عوامل الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة، وتخصص مراقب الحسابات في أحد السنوات وعدد سنوات خبرته في مراجعة الشركات المساهمة من جانب ، ودقة تقدير مراقب الحسابات لموازنة وقت المراجعة . كما اتضح وجود علاقة عكسية ومعنوية بين ضغوط منشأة العميل (استلام القوائم المالية للعميل وتكليف مراقب الحسابات في وقت قريب من تاريخ نهاية السنة المالية ، وجود تعقد في أنشطة منشأة العميل وتعدد مواقع المنشأة الجغرافي) ، ودقة تقدير مراقب الحسابات لموازنة وقت المراجعة، بينما لم يتضح تأثير ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة على دقة تقدير موازنة وقت المراجعة .

- أوضحت نتائج البحث قيام مراقبي الحسابات بالاستجابة لضغوط وقت عملية المراجعة، وذلك بقبول فحص منخفض لتفسيرات العملاء، و عمل فحص سطحي لبعض مستندات العميل أو الإشراف عن اعضاء الفريق بصورة غير كاملة . كما اتضح استجابة مراقبي الحسابات عند وجود ميزانية وقت ضيقة لعملية المراجعة من خلال تخفيض الوقت المقرر به خلال عملية المراجعة وتحويله لوقت خاص بمراقب الحسابات، و طلب وقت أطول من العميل، وبالتالي أعاب أكبر، و الاستعانة بخبرات مختلفة داخل فرق العمل .

- أشارت نتائج البحث إلى وجود أثر لدقة وقت المراجعة (مع وجود ضغوط وقت لعملية المراجعة و العوامل الخاصة بالثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة) على زيادة جودة عملية المراجعة (مقاسة بفعالية قيام مراقب الحسابات بتحليل النسب المالية) ، وذلك بصورة طردية ومعنوية ، بينما تؤثر دقة وقت المراجعة (مع وجود ضغوط وقت لعملية المراجعة و العوامل الخاصة بالثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة) على جودة عملية المراجعة (مقاسة بفعالية مراقب الحسابات في اكتشافه لأثر الاخطاء على عناصر القوائم المالية) ، وذلك بصورة عكسية غير معنوية.

٦/٤/٢- التوصيات :

في ضوء ما انتهى إليه البحث من نتائج ، يوصي الباحث بما يلي:

- ضرورة الزام منشآت المحاسبة والمراجعة بقواعد وآداب المهنة ودعم الثقافة الأخلاقية بمنشآت المحاسبة والمراجعة بما يساعد على زيادة مقاومة مراقبي الحسابات لضغوط منشأة العميل و الضغوط من منشأة المحاسبة والمراجعة . ولعل دور هيئة الرقابة المالية في هذا الشأن من خلال وحدة مراقبة الجودة يمثل نموذجاً يمكن تطويره.
- قيام جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية و هيئة الرقابة المالية بتنظيم وتنفيذ دورات تدريبية لمراقبي الحسابات في منشآت المحاسبة والمراجعة المصرية عن آداب وسلوك المهنة وجوانب الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة، وذلك بالتعاون مع أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية.
- ضرورة تطوير مقاييس كمية لجودة المراجعة مع الأخذ في الاعتبار كفاءة وفعالية عملية المراجعة وعلاقتها مع تعقد مهام المراجعة، وذلك على غرار نماذج التحفظ المحاسبي وإدارة الأرباح وحجم منشأة المحاسبة والمراجعة كمقاييس كمية للجودة .

- ضرورة تخصيص مقرر لدراسة أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة لطلبة مرحلة البكالوريوس بما يدعم جودة عملية المحاسبة والمراجعة في كافة المنشآت بصفة عامة ، وفي منشآت المحاسبة والمراجعة بصفة خاصة .

٦/٤/٣ - أهم مجالات البحث المقترحة:

يقترح الباحث إجراء بحوث مستقبلية في المجالات التالية :

- أثر تفعيل مدخل فرق المحاسبة والمراجعة المتعددة الاختصاصات على ضغوط عملية المراجعة.
- أثر كفاءة لجان المراجعة على موازنة وقت المراجعة.
- أثر المراجعة المشتركة على تخفيض ضغوط وقت عملية المراجعة .
- أثر استخدام مراقب الحسابات لتكنولوجيا المعلومات على تخفيض ضغوط وقت المراجعة وتحسين جودتها .
- دراسة تحليلية لدوافع مراقبي الحسابات لمقاومة ضغوط عملية المراجعة .

المراجع

أولاً- مراجع باللغة العربية :

- البري، هدى السيد إبراهيم ، ٢٠١١، دراسة أثر خصائص العميل على الوقت التقديري لعملية المراجعة : دراسة تجريبية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة-جامعة الزقازيق.
- سليمان . أسامة ربيع أمين . ٢٠٠٧ . التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS . كلية التجارة بالسادات - جامعة المنوفية . الطبعة الثانية . المنوفية .
- على ، هبة الله محمود خليل ، ٢٠٠٩، أثر تعقد مهمة المراجعة وضغط الموازنة التقديرية للوقت على مدى اعتماد المراجع على الأدوات المساعدة في إتخاذ القرار مع دراسة تجريبية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.
- عوض ، أمال محمد محمد ، ٢٠٠٨ ، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة الإسكندرية، المجلد رقم ٤٥ ، العدد رقم ٢ ، يوليو ٢٠٠٨ ، ص ٨٢-١ .
- قنديل ، ياسر سعيد سعد ، ٢٠٠١ ، دراسة وتقييم العوامل المؤثرة في مقدرة مراجع الحسابات على مقاومة ضغوط إدارة العميل - مع دراسة تجريبية، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة جامعة الإسكندرية
- محمود ، حسن شلقامي ، ٢٠١٤، مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة دراسة ميدانية . مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة-جامعة بني سويف. رقم ١، ٦٧-١٢٦ .
- نويجي ، حازم محفوظ محمد عمر ، ٢٠١٢ ، أثر الخصائص النوعية لمتشأة المحاسبة والمراجعة علي مستوى خطر مقاضاة الغير لمراقب الحسابات مع دراسة تطبيقية في بيئة الممارسة المهنية في مصر ، رسالة دكتوراه غير منشورة ،كلية التجارة- جامعة الاسكندرية.
- يوسف، أيمن يوسف محمود ، ٢٠١١ ، دراسة تحليلية لعملية التفاوض بين المراجع وعميله: الاستراتيجيات والعوامل المؤثرة- مع التطبيق في بيئة الممارسة المهنية المصرية ،رسالة ماجستير غير منشورة ،كلية التجارة - جامعة الإسكندرية -فرع دمنهور .

ثانياً: مراجع باللغة الأجنبية:

- Agoglia, C.P. , R.C. Hatfield and T.A Lambert.2015.Audit team time reporting : An Agency perspective. *Accounting, Organizations and Society* ,No. 3. 1:14.
- Al-Khaddash H. , R.Al Nawas , and A. Ramadan ,2013, Factors affecting the quality of Auditing: The Case of Jordanian Commercial Banks, *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 4, No. 11, September, 206:222.
- Awadallah E. A. and A.. F. Elbayoumi.2012 . An Interpretive Analysis of how Audit Quality is Perceived in Economies in Transition . *GBR* .Vol.2 No.2, 2012 : 1:7. <https://www.researchgate.net/publication/256390453>.

-
-
- Baldacchino, P. , R.Tabone, J. Agius and F. Bezzina . 2016. Organizational culture, personnel characteristics and dysfunctional audit behavior. *The IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*. Vol.15.No.3.34:64.
 - Barainkua .I, and M.Espinosa-Pike .2015, New Insight into underreporting of time : the audit partner Context. *Accounting , Auditing & Accountability Journal* ,No.4 : 494:514.
 - Bell, T.B., W.R. Landsman, and D.A. Shackelford . 2001. Auditors' Perceived Business Risk and Audit Fees: Analysis and Evidence. *Journal of Accounting Research*. Vol. 39 . No.1 : 35-49.
 - Black.K. 2010.*Business Statistics for Contemporary decision making*. Sixth edition .John Willey & Sons . U.S.A.
 - Bradbury .M.E, N.B. Redmayne.2014.Audit effort and pricing differences among the large audit firms : evidence from a public setting *International Journal of Auditing* .Vol.18 . No.1 . 90:100.
 - Browrin A.R. and J. King II .2010. Time pressure ,task complexity ,and audit effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, No. 2 :160:181.
 - Coram ,P.,J.Ng and D. Woodliff, 2003. A Survey of time budget pressure and reduced audit quality among Australian Auditors. *Australian Accounting Review* .March .38:44—,2004. The effect of risk of misstatement on the propensity to commit reduced audit quality Acts under time budget pressure . *Auditing : A Journal of Practice and Theory* ,No. 2, September. 159:167.
 - Donnelly , D.P. , J. Quirin and D. O'Bryan.2003. Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit behavior : An Explanatory Model Using Auditor's personal Characteristics .*Behavioral Research In Accounting* ,Vol. 15. No. 1, 87:110.
 - Espinosa-Pike , M. and I. Barrainkua , 2015, An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict, *Spanish Accounting Review*, Vol. 19, No.1,10:20.
 - Etteredge , M.L. , Y. Xu ,and H.S. Yi . 2014 . Fair Value measurements and audit fees : Evidence from the Banking Industry . *Auditing: A Journal of Practice & Theory* .Vol. 33. No. 3 : 33–58.
 - Gist . W.E and R.A . Davidson . 1999 .An exploratory study of the influence of client factors on audit time budget variances. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* ; No.1 . 101:116.
 - Gundry, L. And C. G. A.Liyanarachchi.2007. Time budget pressure, auditors' personality type, and the incidence of reduced audit quality practices .*Pacific Accounting Review*. Vol.19, No.2. 125: 152.
 - Hegazy .M , I. Raslan , .and N. Kamar Eldawla. 2015. Quality Control Elements and Auditor Fraud Risk Assessment: An Experimental Study . *Research gate Working papers*. 1: 19 .
https://www.researchgate.net/publication/303445745_Quality_Control_Elements_and_Auditor_Fraud_Risk_Assessment_An_Experimental_Study
 - Herda. D.N and K.A.Martin. 2016. The effect of auditor experience and professional commitment on acceptance of underreporting time: a moderate mediation analysis .*Current Issues In Auditing* .Vol.10.No.2.A14:A27.

-
-
- Hoitash R , A. Markelevich , and C.A. Barragato, 2007, Auditor fees and audit quality, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 8 : 761 – 786.
- Hua.L.2012.Incentive contracts and time pressure on audit judgement performance . *Managerial Auditing Journal*, Vol.27, No. 3. 263:283.
- Huang. L. And M. Endrawes and A. Hellmann.2015.An Experimental examination of the effect of client size and auditors' industry specialization on time pressure in Australia. *Corporate Ownership & Control* . Volume 12, Issue 4, Summer. 398:408.
- Low, K. 2004. The effects of industry specialization on audit risk assessments and audit planning decisions. *The Accounting Review*. No.1.201:219.
- Nehme R. , A.Almutawa and M. Jizi . 2016. Dysfunctional behavior of external auditors the collision of time budget and time deadline evidence from a developing country .*The Journal of Developing Areas* . Vol. 50. No. 1 . 373:388.
- Nor .M.M , M. Smith and Z.Ismail.2009. Auditors' perception of Time budget pressure and reduced audit quality practices: A preliminary study from Malaysian Context *Edith-Cowan University Working papers*. Jan . 1:11.
- Otley D. T. and B. J. Pierce. 1996. Auditor time budget pressure: consequences and antecedents . *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9 .No. 1 : 31 – 58.
- Pierce B. And B. Sweeney. 2006. Perceived Adverse consequences of quality threatening behavior in Audit firms . *International Journal of Auditing* .Vol.10.No.1 .19:39 .
- Powel.T. 2012. Ethics under pressure. *CPA Practice Management Forum* .January.9:13.
- Svanberg, J. and P.Ohman.2013.Auditors' time pressure : does ethical culture support audit quality. *Managerial Auditing Journal*, Vol.28, No. 7 .572:591.
- Svanstrom,T. 2015. Time pressure, training activities and dysfunctional auditor behavior: evidence from small audit firms. *International Journal of Auditing* . No.1 . 1:10.
- Trottman ,K.T., T.D.Bauer and K.A.Humphreys.2015. Group judgement and decision making in auditing: Past and future research . *Accounting ,Organizations and Society* , Vol.47. No.1. 56:72.
- Yan. H and S .Xie .2016. How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market. *China Journal of Accounting Research*. No.9.305:319.
- Yuen ,D. C.Y. P. K.F. Law Chan and L. J. Qi Guan.2013.Dysfunctional auditing behavior: empirical evidence on auditors' behavior in Macau. *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. 21 No. 3 : 209 – 226.

ملحق رقم (١)

الحالة التجريبية

السيد الأستاذ الفاضل /

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،

يقوم الباحث بإعداد بحث في مجال المراجعة بشأن العلاقة بين استجابة مراقب الحسابات لضغوط وقت عملية المراجعة و جودة المراجعة .

ويتناول الاستقصاء المرفق الوقوف على رأيكم بشأن العوامل المؤثرة على ضغوط تقدير موازنة وقت المراجعة واستجابة مراقب الحسابات للضغوط ومن ثم دقة تقديرات وقت المراجعة ، وأثرها على جودة المراجعة .

ويرجو الباحث منكم الرد على كافة الأسئلة، وسوف تحظى إجاباتكم بالسرية الكاملة، كما أنها سوف تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي ولن تستخدم لأي أغراض أخرى .

الباحث

د. أحمد محمد شوقي محمد

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة- جامعة الاسكندرية

موبايل / ٠١٠٦٥٧٠٨٧٤٨

بريد الكتروني / ahmedmohamedshawki@gmail.com

بيانات شخصية :

- الأسم / ----- (اختياري)
- الوظيفة الحالية / -----
- المؤهلات الدراسية :
بكالوريوس ----- سنة -----
- دبلوم دراسات عليا في :

- ماجستير في :

- دكتوراه في :

- شهادات مهنية :

- عدد سنوات شغلك للوظيفة الحالية ----- سنة
- عضوية جمعيات مهنية :

- المستوى الوظيفي لمراقب الحسابات :

	محاسب تحت التدريب (أقل من ٢ سنة خبرة)
	مراقب حسابات ذو خبرة (من ٣-٥ سنوات)
	مدير لفريق المراجعة (من ٦ إلى ٨ سنوات)
	شريك في منشأة المحاسبة و المراجعة (أكثر من ٨ سنوات خبرة)

يرجاء الإجابة على الاسئلة التالية بعناية :

١- أي من العوامل التالية تواجهها عند تكليفك بعملية مراجعة للقوائم المالية لأحد العملاء (يمكن اختيار أكثر من عامل):

مطلقاً	نادراً	إلى حد ما	غالباً	دائماً	عوامل خاصة بمنشأة المحاسبة والمراجعة
					- ضغوط من زملاء مراقب الحسابات لإنهاء عملية المراجعة
					- ضغوط من مدير فريق المراجعة لإنهاء عملية المراجعة
					- ضغوط من شريك منشأة المحاسبة والمراجعة لإنهاء عملية المراجعة
					- وجود اتعاب منخفضة لأداء عملية المراجعة
					- عدم تناسب موازنة وقت المراجعة مع أنشطة عملية المراجعة
					- عدم وجود إشراف ملائم على مراقبي الحسابات الأقل خبرة
					- لدي منشأة المحاسبة و المراجعة علاقة قوية بالعملاء
					- رضا العملاء عن الخدمة أمر هام لمنشأة المحاسبة و المراجعة .
					- لدي منشأة المحاسبة و المراجعة عميل يشغل تقريباً ٢٥% من وقت العمل

٢- أي من العوامل التالية تواجهه عند تكليفك بعملية مراجعة للقوائم المالية لأحد العملاء (يمكن اختيار أكثر من عامل):

مطلقاً	نادراً	إلى حد ما	غالباً	دائماً	عوامل خاصة بمنشأة العميل
					- يتم استلام القوائم المالية للعميل وتكليف مراقب الحسابات في وقت قريب من تاريخ نهاية السنة المالية
					- يوجد تنوع في أنشطة منشأة العميل (أكثر من نشاط صناعي)
					- يوجد تعقد في أنشطة منشأة العميل
					- تتعدد مواقع منشأة العميل جغرافياً
					- توجد تحريفات في القوائم المالية نتيجة ضعف هيكل الرقابة الداخلية لدى منشأة العميل

٣- خلال العام الماضي، ما هو تصرفك خلال عملية المراجعة مع وجود ضغوط وقت كبيرة: (بإمكانك اختيار ٣ استجابات على الأكثر) :	
٢- قبول فحص منخفض لتفسيرات العملاء	
٢- عمل فحص سطحي لبعض مستندات العميل .	
٤- عدم التأكد من تطبيق أحد المبادئ المحاسبية .	
٤- تخفيض مقدار العمل المؤدي لإحدى خطوات المراجعة	
٥- إنهاء عملية المراجعة مبكرا بدون إكمال .	
٦- قبول تفسيرات العملاء بصورة أكبر من المتوقع	
٧- الإشراف عن أعضاء الفريق بصورة غير كاملة	

٤- عند الاستجابة لميزانية وقت ضيقة بالنسبة لعملية المراجعة فإنك سوف تتصرف كالتالي (بإمكانك اختيار ٣ استجابات على الأكثر) :	
١- تخفيض الوقت المقرر به خلال عملية المراجعة وتحويله لوقت خاص بمراقب الحسابات .	
ب- تحويل بعض وقت المراجعة إلى عمل غير خاضع لأتعاب المراجعة .	
ج- طلب وقت أطول من العميل، وبالتالي أتعاب أكبر.	
د- الاستعانة بخبرات مختلفة داخل فرق العمل (خبرات من خارج منشأة المحاسبة و المراجعة)	
هـ- الاستعانة بمحاسبين مبتدئين اقل تكلفة .	

٥- أي من المقومات التالية يتوافر في منشأة المحاسبة والمراجعة الخاصة ببيادتكُم (يمكن اختيار أكثر من مقوم):

١- وجود خبير أو أكثر متخصص في المشاكل الفنية لمراجعة حسابات الشركات المساهمة المقيدة في البورصة لمدة لا تقل عن ١٠ سنوات.
٢- وجود خبير أو أكثر متخصص في مراجعة حسابات شركات صناعية معينة لمدة لا تقل عن خمس سنوات.
٣- ارتفاع مخاطر الأعمال الخاصة بالصناعة التي ينتمي لها عميل منشأة المحاسبة والمراجعة .

٦- عدد سنوات خبرتك في مراجعة حسابات الشركات المساهمة :

أقل من ٢ سنة	من ٣- ٥ سنوات	من ٦- ٨ سنوات	أكثر من ٨ سنوات
--------------	---------------	---------------	-----------------

٧- تخصصك كمراقب حسابات فعلاً :

عام	شركات صناعية	شركات تجارية	شركات خدمية
-----	--------------	--------------	-------------

٨- برجاء الاجابة على العناصر التالية المرتبطة بالثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة و المراجعة الخاصة بسيادتكم :

خطأ	صحيح إلى حد ما	صحيح	صحيح بدرجة كبيرة	صحيح تماماً	عناصر خاصة بالثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة و المراجعة
					<p>ا- تقوم إدارة منشأة المحاسبة والمراجعة بمخالفة السلوك الأخلاقي مع وجود دستور لأخلاقيات المهنة</p> <p>ب- يحصل العاملون الذين يخالفون دستور أخلاقيات مهنة المراجعة على مكافآتهم.</p> <p>ج- يتم فرض عقوبات صارمة على مخالفة السلوك الأخلاقي في منشأة المحاسبة و المراجعة</p> <p>د- لدى منشأة المحاسبة و المراجعة معايير أخلاقية مرتفعة.</p> <p>هـ - يتم مكافأة الافراد ذوي النزاهة أو السلوك الأخلاقي المتميز في منشأة المحاسبة و المراجعة .</p> <p>و- يتم معاقبة السلوك غير الأخلاقي في منشأة المحاسبة و المراجعة .</p> <p>ز- يظهر مديري منشأة المحاسبة و المراجعة اهتماماً بالجوانب الأخلاقية</p> <p>ح- يقوم مديرو منشأة المحاسبة و المراجعة بتوجيه قرارات عملية المراجعة في اتجاه الجوانب الأخلاقية.</p> <p>ط- يعتبر السلوك الأخلاقي لمنشأة المحاسبة والمراجعة السلوك المعياري</p> <p>ي- يظهر مديرو منشأة المحاسبة و المراجعة كنموذج للسلوك غير الأخلاقي.</p> <p>ك- توجد قيادة أخلاقية في فريق المراجعة .</p> <p>ل- تتسق متطلبات دستور أخلاقيات المهنة مع المعايير الأخلاقية غير الرسمية في منشأة المحاسبة والمراجعة .</p> <p>م- يتم مكافأة السلوك الأخلاقي في منشأة المحاسبة و المراجعة .</p>

حالة تجريبية

شركة (ا) للصناعات الكيماوية

تتصف شركة (ا) للصناعات الكيماوية بكونها أكبر حجم أصولها والتي تبلغ ١٠ مليار جنيه في نهاية ٢٠١٥ ، وفيما يلي المعلومات المالية الأساسية للشركة - ملخصة- لعام ٢٠١٥ :

قائمة المركز المالي في ٢٠١٥/١٢/٣١ بالمليون جنيه

٢٠١٥	
٧,٥٠٠	أصول غير متداولة
٢,٥٠٠	أصول متداولة
١٠,٠٠٠	إجمالي الأصول
١,٢٥٠	التزامات متداولة
٧٥٠	التزامات طويلة الأجل
٢,٠٠٠	إجمالي الالتزامات
٨,٠٠٠	حقوق الملكية
١٠,٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠١٥/١٢/٣١ بالمليون جنيه

٢٠١٥	
٧,٠٠٠	المبيعات
(٥,٥٠٠)	المصروفات التشغيلية
٢,٥٠٠	إجمالي الربح التشغيلي
٥٠٠	المصروفات البيعية والإدارية
٢,٠٠٠	صافي الدخل التشغيلي قبل الضريبة
١,٤٠٠	صافي الدخل التشغيلي بعد الضريبة (١)

١-النسب المالية لشركة (١):

- (١) نسبة الأصول المتداولة إلى الالتزامات المتداولة = _____ = %
- (٢) نسبة المبيعات إلى إجمالي الأصول = _____ = %
- (٣) نسبة إجمالي الأصول إلى حقوق الملكية = _____ = %
- (٤) نسبة إجمالي الالتزامات إلى الأصول = _____ = %
- (٥) نسبة صافي الدخل بعد الضريبة إلى المبيعات = _____ = %

فإذا علمت أنه تم اكتشاف التحريفات التالية :

- ١) تم المبالغة في قيمة المبيعات .
- ٢) تم المبالغة في مصروف الديون المشكوك في تحصيلها.
- ٣) تم التخفيض في قيمة الالتزامات المتداولة.
- ٤) تم المبالغة في قيم المصروفات البيعية والإدارية.
- ٥) لم يتم تسجيل احد بنود المخزون.

ب- بناء على ما سبق ، حدد تأثير التحريفات السابقة على النسب المالية السابقة (على سبيل المثال يؤثر التحريف على النسبة ١ ، ٢ بدون الرجوع للنسب المالية السابقة):

الخطأ	النسب التي يؤثر عليها
١	
٢	
٣	
٤	
٥	

ج- من فضلك ، حدد الوقت الذي استغرقته للإجابة على هذه الحالة = دقيقة