

**العلاقة بين "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل
مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية في ضوء توسيط جودة المراجعة
- دراسة نظرية تطبيقية**

د. خالد إسماعيل عبد الرحيم عقيلي

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة سوهاج

١ - مقدمة ومشكلة الدراسة:

تعد "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية^(١) من القضايا المستحدثة التي تنال اهتمام الفكر المحاسبي لاسيما المراجعة، من حيث القائم بالمكافحة والإفصاح، ودورها في تحسين أداء مراجع الحسابات، ومسئولية مراجع الحسابات عنها في ظل المتغيرات البيئية. وتوصلت الدراسات إلي أنها يجب أن تكون ضمن مسؤوليه مراجع الحسابات المجتمعية بصفة عامة، ومسئوليته أمام الأطراف المهتمة بأداء الشركة بصفة خاصة، وأن مراجع الحسابات يعد الجهة الأفضل للقيام بتلك المهمة، لما يتمتع به من استقلال وخبرة كافية للقيام بها Kewo & (Hai & Trung, 2015: Afiah, 2017: Seifert D. et al., 2010).

إن للمكافحة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات آثار ايجابية علي تحسين بيئة إعداد ومراجعة التقارير المالية، وتطوير أداء مراجع الحسابات وزيادة خبرته (Kukreja & Brown, 2016)، وتنعكس جودة المراجعة بدورها على تحسين جودة التقارير المالية، من حيث: الحد من الأخطاء بالتقارير المالية، وزيادة الشفافية، والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة، وتحسين البيئة القانونية، والحد من الممارسات غير السليمة للإدارة (Paydurmansh et al., 2014). وتعد جودة التقارير المالية مطلباً مهماً للأطراف المهتمة بأداء الشركات، لتوفير معلومات عالية الجودة تكون الأساس في صنع القرارات الاستثمارية، وحماية حقوق تلك الأطراف بالشركات (Farouk & Hassan., 2014).

^(١) استخدمت الدراسات السابقة والمرجعية العديد من المصطلحات للإشارة إلي هذا الموضوع، منها: صفارات الإنذار في الشركات (Oldendorf, 2007)، والكشف عن الأخطاء التنظيمية (Marciszewski, 2013)، والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية (Brown, 2016)، وإشارات الإنذار بالمراجعة (Mintz, 2015)، والإبلاغ عن الأخطاء التنظيمية (Label & Miethe, 2012) إلا أن الباحث استخدم مصطلح "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية لأنه أكثر دلالة لئماشيه مع الخطوات المنطقية والقانونية لهذه المهمة، حيث يقوم المراجع بمكافحة الإدارة بالأخطاء التنظيمية بالشركة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة خلال فترة معينة، وإذا تبين أن الإدارة لم تتخذ تلك الإجراءات أو عدم كفايتها، فإنه يقوم بالإفصاح عن تلك الأخطاء إلي الجهات المهتمة.

وتوجد صعوبة في إيجاد علاقة مباشرة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة التقارير المالية، ويرجع ذلك إلى مجموعة من الأسباب، منها: أنها علاقة غير مباشرة ولا توجد متغيرات ذات تأثير مباشر من "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية ومحددات جودة التقارير المالية (Paydurmansh et al., 2014)، وان هناك متغيرات وسيطة في العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من جانب ومحددات جودة التقارير المالية، من أهمها جودة المراجعة (Kewo & Afiah, 2017).

وبناءً على ما سبق، فإن الدراسة الحالية اتجهت نحو تحديد دور جودة المراجعة كمتغير وسيط في العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة التقارير المالية، والعلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة التقارير المالية، والعلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة المراجعة، والعلاقة بين جودة المراجعة والأخيرين. مما يبرز الفجوة البحثية التي تحاول الدراسة الحالية تغطيتها وهي الكشف عن أثر جودة المراجعة في العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية، وذلك من خلال الإجابة عن التساؤلات التالية:

١/١ ماهية "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية ؟

٢/١ ما أثر "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية على جودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة ؟

٣/١ ما أثر "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية على جودة المراجعة بالشركات محل الدراسة؟

٤/١ ما اثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة؟

٥/١ ما أثر جودة المراجعة في العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة؟

٢- مراجعة الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات العلاقة بين متغيرات الدراسة (المستقل، والوسيط، والتابع)، وهي: "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، وجودة المراجعة، وجودة التقارير المالية، وذلك بطريق مباشر أو غير مباشر، لذا قام الباحث بعرض الدراسات السابقة طبقاً للمحاور الأربعة الآتية: الدراسات التي تناولت العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة التقارير المالية، والدراسات التي تناولت العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة المراجعة، والدراسات التي تناولت العلاقة بين جودة المراجعة وجودة التقارير

المالية، والدراسات التي تناولت دور جودة المراجعة في العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة التقارير المالية، وذلك طبقاً لمتغيرات الدراسة، كما يلي:

١/٢ الدراسات التي تناولت العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة التقارير المالية: أشارت الدراسات النادرة المتعلقة بهذا المحور إلى وجود أثر للمكاشفة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية على جودة التقارير المالية، حيث أشار Paydurmansh وآخرون إلى وجود صعوبة في دراسة العلاقة المباشرة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة التقارير المالية، وأرجعت الدراسة ذلك إلى مجموعة من الأسباب، منها: أنها علاقة غير مباشرة، وتوجد متغيرات ذات تأثير مباشر على العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية ومحددات جودة التقارير المالية (Paydurmansh et al., 2014). بينما أشار كل من Kewo & Afiah إلى أن هناك متغيرات وسيطة في العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من جانب ومحددات جودة التقارير المالية من جانب آخر، من أهمها جودة المراجعة (Kewo & Afiah, 2017).

٢/٢ الدراسات التي تناولت العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة المراجعة: استهدفت الدراسات المتعلقة بهذا المحور تحديد أثر "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية على جودة المراجعة، وتم التوصل إلى أن "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، تؤدي إلى تحسين بيئة إعداد ومراجعة التقارير المالية، حيث توصلت دراسة (Maroun & Wainer, 2013) إلى تفعيل لجان المراجعة وتطوير هيكلها التنظيمي، بينما توصلت دراسة (Ayagre & Aidoo-Buomeh, 2014) إلى إيجاد قنوات اتصال جديدة داخل الشركة بين مراجع الحسابات والعاملين، وأن ذلك يمثل دافعاً للعاملين للتواصل مع مراجعي الحسابات للكشف عن أية أخطاء تنظيمية قد يكون لها تأثير على القوائم المالية.

وتوصلت دراسة (Maroun & Solomon, 2014) إلى تطوير أداء مراجع الحسابات، لأنها تعتمد على تحليلات وتقييمات تتطلب بدورها خلفية علمية بمجالات أخرى خلافاً للمحاسبة والمراجعة، مثل الإدارة الإستراتيجية والسلوك التنظيمي. وتوصلت دراسة (Shahid, 2015) إلى تطوير أساليب المراجعة الداخلية والياتها المستخدمة في الرقابة والفحص. كما توصلت دراسة (Mintez, 2015) إلى تطوير أداء إدارة الشركة من خلال اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، ووضع السياسات والبرامج التي تهدف للحد منها في ضوء الأخطاء التنظيمية التي يتم الكشف عنها من قبل مراجع الحسابات.

٣/٢ الدراسات التي تناولت العلاقة بين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية: استهدفت الدراسات المتعلقة بهذا المحور من محاور الدراسة تحديد أثر جودة المراجعة علي جودة

التقارير المالية، من خلال تحسين مقومات جودة التقارير المالية، حيث توصلت دراسة (Palmer, 2008) إلى أن جودة المراجعة تؤدي إلى تحقيق الشفافية بالتقارير المالية، من خلال اكتشاف الأخطاء والحد منها. وأشارت دراسة (Farouk & Hassan, 2014) إلى أن جودة المراجعة تؤدي إلى الحد من الممارسات غير السليمة للإدارة، مثل إدارة الأرباح. وتوصلت دراسة (paydurmansh et al., 2014) إلى أن جودة المراجعة تؤدي إلى التطبيق السليم والكامل لمعايير المحاسبة. وأخيراً توصلت دراسة (Kewo & Afiah, 2017) إلى أن جودة المراجعة تؤدي إلى تحسين البيئة القانونية بالشركات، من خلال الالتزام بالقانون العام والقانون الخاص.

٤/٢ الدراسات التي تناولت دور جودة المراجعة في العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة التقارير المالية: لا توجد دراسات تناولت هذا الدور - في حدود علم الباحث - مما يبرز الفجوة البحثية التي عملت الدراسة الحالية على تغطيتها.

٥/٢ التعليق العام على الدراسات السابقة: بتحليل الدراسات السابقة يتضح الأتي:

١/٥/٢ يوجد تأثير للمكاشفة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجعي الحسابات على بيئة إعداد ومراجعة التقارير المالية وأداء مراجعي الحسابات، مما يحسن من جودة عملية المراجعة.

٢/٥/٢ يوجد تأثير لجودة المراجعة على مقومات جودة التقارير المالية، ممثلة في شفافية التقارير المالية، والحد من الممارسات غير السليمة للإدارة، والتطبيق السليم للمعايير المحاسبية، وتحسين البيئة القانونية.

٣/٥/٢ لا توجد دراسات سابقة في البيئة المصرية - في حدود علم الباحث - تناولت العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجعي الحسابات وجودة المراجعة.

٤/٥/٢ لا توجد دراسات في البيئة المصرية - في حدود علم الباحث - تناولت العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية.

٥/٥/٢ هناك حاجة إلى تقديم مجموعة من التوصيات والدلالات التي تعمل على تحسين جودة المراجعة، بغرض تحسين العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة.

٣- أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة الحالية، في التعرف على العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجعي الحسابات وجودة التقارير المالية في ضوء توسط جودة المراجعة، وينبثق من هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

١/٣ التعرف على ماهية "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، والعوامل المؤثرة فيها، ودور ومسئولية مراجع الحسابات تجاهها، بالشركات محل الدراسة.

٢/٣ تحديد أثر "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية على جودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة.

٣/٣ التعرف على أثر "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية على جودة المراجعة بالشركات محل الدراسة.

٤/٣ تحديد أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة.

٥/٣ التحقق الميداني لدور جودة المراجعة كمتغير وسيط في العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة.

٤- أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من مستويين هما، المستوى النظري والمستوى التطبيقي، كما يلي:

١/٤ المستوى النظري: تتبع أهمية الدراسة على المستوى النظري من الاعتبارات التالية:

١/١/٤ ندرة الكتابات العربية التي تناولت "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية بالشركات، مما يجعل هذه الدراسة إضافة للمكتبة العربية في مجال المحاسبة بصفة عامة، ومجال المراجعة بصفة خاصة.

٢/١/٤ الحاجة إلى تقييم دور "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية بالشركات من قبل مراجعي الحسابات في تحسين جودة المراجعة، مما يجعل هذه الدراسة رائدة في هذا المجال.

٣/١/٤ تحديد أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية لما لها من تأثير على مسئولية مراجع الحسابات تجاه الأطراف ذات العلاقة.

٤/١/٤ الحاجة إلى تحديد دور جودة المراجعة في تحسين العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجعي الحسابات وجودة التقارير المالية المنشورة للشركات بسوق الأوراق المالية في جمهورية مصر العربية، وتحديد المتغيرات المؤثرة في تحسين تلك العلاقة والعمل على تنميتها، مما يترتب عليه تحسين البيئة المعلوماتية لاتخاذ القرار الاستثماري بسوق الأوراق المالية المصرية.

٢/٤ المستوى التطبيقي: تتبع أهمية الدراسة على المستوى التطبيقي من أن نتائج الدراسة التطبيقية تفيد في الآتي:

١/٢/٤ تحديد التطورات التي تواجه مراجعي الحسابات وأثرها على تأدية مهامه بالشركات محل الدراسة.

٢/٢/٤ إيجاد حلول لتحسين جودة التقارير المالية بما يخدم مستخدمي المعلومات المحاسبية في صنع قراراتهم الاستثمارية بالشركات محل الدراسة.

٣/٢/٤ الحد من مخاطر التقاضي التي تواجه مراجعي الحسابات ومالها من آثار سلبية على ممارسة مهنة المراجعة.

٤/٢/٤ مساعدة القائمين بتنظيم مهنة المراجعة في إعادة النظر في مسئوليات وواجبات مراجع الحسابات، ووسائل تطوير أدائه في ممارسة المهام الموكلة إليه.

٥/٢/٤ مساعدة القائمين بالتنظيم المحاسبي بسوق الأوراق المالية، على وضع تشريعات تعمل على تحسين جودة التقارير المالية المنشورة بسوق الأوراق المالية المصرية.

٥ - أسلوب الدراسة ومنهجيتها:

اعتمدت الدراسة الحالية على أسلوبين رئيسيين، هما:

١/٥ الدراسة النظرية: حيث قام الباحث باستخدام المنهج الاستقرائي Inductive Method

للدراستات السابقة والمرجعية، بهدف تحديد الخلفية النظرية لمتغيرات الدراسة، وهي: "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، وجودة القوائم المالية، وجودة المراجعة. كما تم استخدام المنهج الاستنباطي Deductive Method للوصول إلى أثر "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية على جودة التقارير المالية، في ضوء توسط جودة المراجعة.

٢/٥ الدراسة التطبيقية: وهي دراسة ميدانية لاختبار دور جودة المراجعة كمتغير وسيط في العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة التقارير المالية، من خلال قائمة استقصاء قام الباحث بتصميمها موجهة إلى عينة الدراسة، متضمنة أسئلة حول متغيرات الدراسة الثلاثة (المستقل، والوسيط، والتابع).

٦ - محتويات (تنظيم) الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة، قام الباحث بتبويبها إلى عدة أجزاء متتابعة، حيث عرض للمشكلة البحثية محل الدراسة، وأهدافها، وأهميتها، ومراجعة الدراسات السابقة، وتحديد منهجيتها. ثم تناول الخلفية النظرية لمتغيرات الدراسة، والذي تضمن الإطار العام للمكاشفة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية - تحليل وتقييم، " والمكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة التقارير المالية، و"المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة المراجعة، والعلاقة بين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية. والدراسة التطبيقية للتحقق من صحة فروض الدراسة.

وأخيراً، مناقشة وتفسير النتائج وتحديد دلالاتها وآفاق البحث المستقبلية، والدليل الإرشادي المقترح لتنفيذ توصيات الدراسة.

٧- الخلفية النظرية لمتغيرات الدراسة:

تناول الباحث في هذا الجزء من الدراسة الخلفية النظرية لمتغيرات الدراسة، وهي: "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، و"المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة المراجعة، وجودة المراجعة وجودة التقارير المالية، وذلك على النحو الآتي:

١/٧ "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية - تحليل وتقييم:

يتضمن الإطار العام للمكاشفة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية كل من: ماهية "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، وأهميتها، ومحددات "المكاشفة والإفصاح"، ومسئولية مراجع الحسابات عنها، وذلك كما يلي:

١/١/٧ ماهية "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية: تعددت التعاريف بشأن ماهية

"المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، واتخذت اتجاهات معينة، إلا أنها جاءت متكاملة، وذلك كما يلي:

١/١/٧/١ الاتجاه الأول: ركز على مضمون الأخطاء التنظيمية التي يجب أن يتم "المكاشفة والإفصاح" عنها، ومنها:

- الكشف عن أوجه القصور في الإجراءات التنظيمية بالشركة - سواء حدثت فعلاً أو متوقع حدوثها مستقبلاً - إلى جهات لديها القدرة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة أو قرارات بشأن هذه الأخطاء (Alleyne et al., 2013: Oldendorf, 2007: Krik, 2005).

- الإفصاح عن أخطاء الإدارة بشأن تنظيم وإدارة العمل بالشركة، من قبل أشخاص لديهم القدرة للوصول إلى البيانات أو المعلومات التي تمكنهم من ذلك، بهدف المكاشفة الكاملة. (Ahmed, et al., 2012: Johnson, 2007: Rauhofer, 2007)

- الكشف عن أية أخطاء موجودة أو متوقع حدوثها في الهيكل التنظيمي للشركة، بشرط أن يكون لها آثار سلبية على سير العمل بالشركة والتقارير التي تصدرها (Marciszewski, 2013: Taylor et al., 2010).

٢/١/٧/٢ الاتجاه الثاني: ركز على الجهة المنوط بها "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، ومنها:

- الإفصاح الذي يتم بواسطة المراجعين الداخليين، الذين لديهم القدرة للوصول إلى البيانات والمعلومات التي تمكنهم من المكافحة عن الأخطاء التنظيمية بطريقة حيادية وموضوعية. (Brown,2009: Curtis,2006: Gramling, et al.,2004)
- الإفصاح الذي يتم بواسطة مراجع الحسابات للأخطاء بالهيكل التنظيمي، التي يكون لها آثار حالية أو متوقعة على نطاق عمله وواجباته تجاه المساهمين، والذين ينوب عنهم عند مراجعة القوائم المالية، وأن ذلك لا يمثل انتهاك لسرية العميل أو مخالفة أخلاقيات المهنة. (Mintz, 2015: Soh & Martinov-Bennie,2011: Taylor & Curtis,2013)
- إفصاح يتم بواسطة موظفين مخلصين بالشركة عن الأخطاء التنظيمية، بهدف اتخاذ إجراءات تصحيحية بشأنها، أو العمل على الحد من آثارها السلبية (Chiu, 2002,2003: Dyck at al.,2010: Kaplan et al.,2012)
- ٣/١/١/٧ الاتجاه الثالث: ركز على نوع التقارير المتضمنة للمكافحة والإفصاح عن للأخطاء التنظيمية، ومنها:
- تقارير داخلية تتضمن الأخطاء الإدارية التي قد تؤثر على إعداد وعرض القوائم المالية، ومدى تعبيرها بصدق عن نتائج الأحداث والعمليات التي تمت خلال الفترة.. (Cohen, et al.,2008: Soni, et al.,2015)
- تقارير خارجية تكشف عن الأخطاء الإدارية أو بالهيكل التنظيمي، حتى لا تنتهك التقارير الداخلية أسرار عمل الشركة (DeConink & Stilwell 2004: Kaplan, et al., 2010: Label & Miethe,2016)
- تقارير خارجية أو داخلية تكشف عن الأخطاء التنظيمية بالشركة، على أن يقوم بإعدادها شخص أو جهة مؤهلة علمياً وعملياً، لكي تتوافر المصادقية في تلك التقارير (Alleyne, et al.,2013: Dworkin & Baucus, 1998).
- ولفهم أعمق لماهية "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، فإن الباحث يود الإشارة إلى بعض الأمور الهامة، ومنها:
- أن الأخطاء التنظيمية بالشركة لها آثار سلبية على عمل مراجعي الحسابات بشأن فحص القوائم المالية، للتحقق من مدى تعبيرها بصدق عن نتائج النشاط وحقيقة المركز المالي.
 - أن "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية يجب أن يكون في شكل تقرير فني موضوعي، حتى يتسنى متابعة الإجراءات التصحيحية اللازمة لتلاشيها، أو العمل على الحد من آثارها السلبية الحالية أو المتوقعة.

▪ لا تعد "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية بالشركة انتهاكاً لأخلاقيات مهنة المراجعة أو سرية بيانات العميل، إذا ما تبين أن تلك الأخطاء لها آثار سلبية حالية أو متوقعة على واجبات ونطاق عمل الأطراف ذات العلاقة بالشركة، لاسيما مراجعي الحسابات.

▪ أن تتم "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل جهة أو شخص لديه القدرة للوصول إلى البيانات أو المعلومات، التي تمكنه من إبداء رأي فني محايد بشأن الأخطاء التنظيمية وآثارها الحالية والمتوقعة في شكل تقرير فني.

وعلى ضوء ما سبق، يمكن للباحث القول بأن "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، هي نوع من الكشف عن الأخطاء الإدارية أو أخطاء في الهيكل التنظيمي ومواجهة الإدارة بها، ويتم الإفصاح عنها إلى الأطراف ذات العلاقة- إذا لم تتخذ الإدارة الإجراءات التصحيحية أو عدم كفايتها- من خلال جهة مؤهلة فنياً وتتوافر فيها خصائص الحياد والموضوعية، وطبقاً لإجراءات محددة.

٢/١/٧ أهمية "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية: تؤدي "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية دوراً مهماً في قرارات الأطراف ذات العلاقة بالشركة، مثل: المساهمين، والمقرضين، والإدارة، والعاملين، وذلك على النحو التالي:

١/٢/١/٧ المساهمين: يعتبر المساهمون من أهم الفئات التي تسعى المحاسبة والمراجعة إلى توفير المعلومات اللازمة لقراراتها، وحماية حقوقهم بالشركة. وتمثل الأخطاء التنظيمية بالشركة إحدى المخاطر التي تؤثر في عمليات البيع والشراء للأسهم بسوق الأوراق المالية (Maroun & Atkins, 2014)، وبناء على ما سبق، يجب على الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية، الإفصاح عن الأحداث والعمليات المالية للمساهمين طبقاً للقوانين المنظمة للإفصاح، وبشرط أن توفر هذه المعلومات تعبيراً صادقاً عن المركز المالي للشركة وتوقعاتها المستقبلية. كما يطالب مجلس الإدارة بتقديم تقرير وحسابات ترسل إلى المساهمين تعطي نظرة حقيقية وعادلة عن الموقف المالي للشركة، وتكون خاضعة للمراجعة من قبل مراجعي الحسابات، ومنها العوامل المؤثرة أو المتوقع تأثيرها على إعداد وعرض القوائم المالية لاسيما الأخطاء التنظيمية بالشركة. كما يجب على الشركة الإفصاح عن ترتيبات الحوكمة كجزء أصيل من تقرير مجلس الإدارة، والذي يتضمن وصفاً للملامح الرئيسية لنظم الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر فيما يتعلق بالتقارير المالية، وأن يشار صراحة إلى السياسات والإجراءات المتبعة في معالجة الأخطاء التنظيمية كأحد المخاطر الداخلية التي تواجه الشركات.

ويرى Seifert وآخرون، أن المساهمون يحتاجون إلى معلومات تحد من الشائعات أو المعلومات المغلوطة حول بيئة إعداد التقارير المالية، ومنها الأخطاء التنظيمية بالشركة، وكذلك الإفصاح عن أي معلومات تؤدي إلى الكشف عن أي غش للمساهمين وفي أقرب وقت ممكن، بما فيها الأخطاء التنظيمية بالشركة، والتي قد يكون لها تأثير على القرار الاستثماري بسوق الأوراق المالية، إذا ما تم الإفصاح عنها Seifert, et al., (2010).

٢/٢/١/٧ المقرضين: إن وجود أخطاء تنظيمية بالشركة يؤدي إلى زيادة المخاطر التي تواجه الشركة، والتي يتحمل مقدمو التمويل آثارها السلبية والتمثلة في عدم قدرتهم على التقدير السليم للعوائد المتوقعة من استثماراتهم (Diale, 2010)، هذه المخاطر سوف تخلق دافعاً لدي المقرضين للمطالبة بعائد إضافي مقابل تلك المخاطرة، بجانب العائد العادي الذي يمكنهم الحصول عليه في حالة استثمار أموالهم في الشركة. وبطبيعة الحال فإن العائد الإضافي سيزيد مع ارتفاع مستوى الأخطاء التنظيمية (Curtis, 2005).

وعلى ضوء ما سبق، يمكن للباحث استنتاج وجود علاقة ايجابية بين العوائد الإضافية ومستوى المخاطر التنظيمية بالشركة، فارتفاع مستوى المخاطر التنظيمية يزيد من العوائد الإضافية التي يطلبها المقرضين، مما يزيد من تكلفة التمويل للفرص الاستثمارية المتاحة للشركة، وإن انخفاض المخاطر التنظيمية يبيث الطمأنينة لدي المقرضين بأنهم يدخلون في استثمار آمن، مما يؤدي إلى انخفاض العائد الإضافي الذي يطلبه المقرضين، وبالتالي انخفاض تكلفة التمويل. كما أن "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية تعد وسيلة فعالة للحد من المخاطر التنظيمية بالشركة، من خلال الكشف عن الأخطاء التنظيمية بالشركة وإيصالها إلى المسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وكذلك الإفصاح عن السياسات الإدارية المتبعة، للحد من تلك الأخطاء والعمل على تلاشي آثارها السلبية على استمرارية الشركة أو إعداد وعرض التقارير المالية (IAIS, 2009).

٣/٢/١/٧ الإدارة: إن السياسات الجيدة المكتوبة تتطلب معرفة كيفية تطبيقها في الواقع العملي، وإن هناك وسائل ضمان لتحقيق ما هو مكتوب في الواقع وممارستها، منها "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية والتي تمكن الإدارة من التأكد من أن العاملين على دراية وثقة عند الإبلاغ عن أي أخطاء تنظيمية بأن الإدارة ستأخذ برأيهم، والاستفادة من النصائح المقدمة باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في حالة التحقق من وجود أخطاء تنظيمية تم "المكافحة والإفصاح" عنها، والمراجعة المستمرة للتحقق من

صحة الإجراءات التي تم اتخاذها الإدارة لتلاشي تلك الأخطاء وآثارها، والتواصل بانتظام مع العاملين بالشركة حول السبل المتاحة لديهم لتطوير الهيكل التنظيمي بالشركة (Maroun & Solomon, 2014).

ومن ثم، فإن "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، تطور من أداء الإدارة في استغلال موارد الشركة، وذلك من خلال إيجاد وسيلة للتواصل مع العاملين بشكل مستمر، وسؤالهم عن أي شيء يؤثر سلباً على عملاء الشركة أو الموردين، وأخذ أي مخاطر تنظيمية محمل الجد ووضع سياسات وإجراءات مناسبة لمواجهتها، أو الحد من آثارها السلبية الحالية أو المتوقعة، وشرح وتفسير المخاطر التنظيمية ووسائل الحد منها للأطراف ذات العلاقة بالشركة.

وقد ذكر Seifert وآخرون، أن الوصول إلى سياسات إدارية سليمة تعد نقطة البداية الصحيحة، وهي التي تجنب انهيار الشركات، وأن "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية تؤدي إلى وجود سياسات إدارية سليمة، من خلال اخذ الإدارة معلومات الأخطاء التنظيمية بشكل جدي، وأن العاملين هم أفضل فئة لديها القدرة على الكشف عن الأخطاء التنظيمية، وأن تحترم الإدارة سرية الإفصاح عن الأخطاء التنظيمية في أوقات معينة، وأن تحدد الإدارة بدورها توقيت المكاشفة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية. (Seifert, et al.,2010)

وتعمق كل من (Ayagre & Aido-Buameh,2014) في أهمية "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية داخل الهيكل التنظيمي للشركة، حيث حددا عناصر إدارية بعينها تكون مستفيدة بشكل أساسي من ذلك، وهي الإدارة المالية بالشركة، لأن الشركات مطالبة بإخطار هيئة سوق المال عن أي من الأمور التالية: إذا ارتكب احد موظفي الإدارة المالية غش أو احتيال أو سوء تصرف نتج عنه تأثير على القوائم المالية أو تأثير متوقع، أو كان موظفاً يتصرف بقصد لارتكاب غش أو احتيال، أو تشتبه الإدارة في احد الموظفين أن يكون مداناً بارتكاب سلوك خطير من شأنه التأثير على الهيكل التنظيمي للشركة، أو ارتباك في سوق الأوراق المالية من خلال الغش أو الاحتيال بالقوائم المالية المنشورة.

بينما ركز Alleyne وآخرون على مجلس الإدارة، حيث يجب "المكاشفة والإفصاح" إذا لم يتبين وجود عضو أو أكثر خالف القانون أو النظام الأساسي للشركة، بما يؤثر على عمل المجلس، والهيكل التنظيمي للشركة، ومستويات الأداء داخل الشركة مثل الخيانة أو الغش، مما يتطلب "المكاشفة والإفصاح" عنها. (Alleyne, et al.,2013)

٤/٢/١/٧ العاملين: إن المناخ التنظيمي داخل الشركة يمثل عاملاً مهماً في تحفيز العاملين وزيادة إنتاجيتهم، فإذا كانت الأجور تمثل محور اهتمام العاملين، فإنه لا يمكن إغفال الجانب الآخر الخاص ببيئة العمل داخل الشركة، لأن البيئة السليمة تنظيماً والمتضمنة لسياسات وإجراءات إدارية واضحة ومحددة من حيث السلطات والمسئوليات يحفز العاملين في انجاز واجباتهم وتحقيق الأهداف العامة للشركة، وأن وجود أخطاء تنظيمية بالشركة، يؤدي إلى تقليل دوافع الموظفين لانجاز واجباتهم أو العمل على تحسين أدائهم خلال الفترات المستقبلية.

إن "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، يجعل العاملين يؤدون مهامهم في بيئة عمل سليمة تحفزهم على انجاز المهام المطلوبة منهم، طبقاً للسياسات والإجراءات الإدارية المطبقة (Dyck, et al., 2010). كما يوجد شعور لديهم بأن هناك قنوات اتصال يمكن من خلالها توصيل أوجه القصور أو المخالفات إلى الإدارة العليا، ويتوقعون اتخاذ إجراءات تصحيحية بشأنها (Kaplan et al., 2010).
٣/١/٧ العوامل المؤثرة في "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية: تناولت العديد من الدراسات العوامل المؤثرة في مستوى "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية بالشركة، ومنها:

١/٣/١/٧ حجم الشركة: إن الشركات كبيرة الحجم لديها إفصاح اختياري أكثر جودة وتوسعاً من الشركات صغيرة الحجم، لما تملكه من إمكانيات وقدرات ذاتية واتساع نطاق الأطراف المهتمة بنتائج نشاطها ومركزها المالي (Lange et al., 2006: Clarkson, et al., 1995: Meek, et al., 1993: Lundholm, & . وأن آليات نظم الرقابة الداخلية تكون أقل كفاءة عندما تنمو الشركات ويكبر حجمها، مما يترتب عليه وجود أخطاء تنظيمية تتطلب بدورها ضرورة "المكاشفة والإفصاح" عنها (Caldero-Cuadrado, et al., 2009). وفي نفس الاتجاه، يرى Holder-Webb وآخرون أن الشركات كبيرة الحجم تحتاج إلى نظم للمكاشفة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية، في ظل تعدد هياكلها التنظيمية واتساع نطاق المسئوليات والسلطات المخولة للأفراد، وزيادة حاجة الأطراف ذات العلاقة من المعلومات (Holder-Webb et al., 2008).

ومن منظور آخر، ركز كل من (Lee & Fargher, 2013) على المصادر التمويلية المتاحة للشركات كبيرة الحجم، والتي تمكنها من تطبيق وتطوير نظم "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية مقارنة بالشركات صغيرة الحجم.

وفي ضوء ما سبق، يمكن للباحث استنتاج أن الشركات كبيرة الحجم لديها الدوافع الكبيرة للمكافحة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية، ممثلة في: تعقد هيكلها التنظيمي في ظل اتساع نطاق السلطات والمسئوليات، واتساع نطاق المعلومات المطلوبة للأطراف ذات العلاقة بالشركة في ظل تعدد وتنوع تلك الأطراف، كما لديها الإمكانيات والموارد اللازمة لتحقيق ذلك مقارنة بالشركات صغيرة الحجم.

٢/٣/١/٧ الانتشار الجغرافي: إن الشركات ذات الانتشار الجغرافي الواسع، من المحتمل أن تركز على مشاكل الرقابة الداخلية بشكل كبير مقارنة بالشركات ذات المسؤولية المحدودة، لأن الرقابة المباشرة قد تكون صعبة ومكلفة في ظل اختلاف اللغة، ونقص الكفاءات الإدارية اللازمة، وضعف إجراءات الرقابة المطبقة، ومن ثم فإن هنالك دوافع كبيرة للشركات ذات الانتشار الجغرافي الواسع في بلدان العالم، لوضع سياسات وإجراءات للحد من المخاطر التنظيمية، ومنها "المكافحة والإفصاح".

وفي نفس الاتجاه، يرى (Caldero'n-Cuadrado, et al., 2009) أن الشركات ذات الفروع في بلدان مختلفة، تفضل التحقق من صحة الإجراءات والتقارير عن الأخطاء التنظيمية بشكل فوري من خلال نظم سليمة للمكافحة والإفصاح. وأنها تفضل أن يتم "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية بواسطة جهة مستقلة، تكون لهذه الأخطاء صلة بنطاق عملها أو الواجبات المنوطة بها مثل مراجعي الحسابات.

٣/٣/١/٧ البيئة القانونية: تلعب البيئة القانونية التي تعمل بها الشركات دوراً مهماً في تحديد مستوى "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية. ففي الولايات المتحدة الأمريكية طالب قانون Sarbanes-Oxley لجان المراجعة بكل من الشركات المسجلة وغير المسجلة بسوق الأوراق المالية الأمريكية، بوضع إجراءات للاستلام والاحتفاظ والمعالجات للشكاوى والبلاغات المستلمة من قبل الإدارة فيما يتعلق بالمحاسبة، ونظم الرقابة الداخلية، وأمور المراجعة، وسواءً كانت تلك الشكاوي موقع عليها أو مجهولة المصدر، ولاسيما التي لها تأثير على المراجعة أو بيئة إعداد القوائم المالية (Sarbanes-Oxley, 2002, 301(4)).

وتوصل (Worlton, A., 2005) بدراسة مسحية إلى أن الشركات غير المسجلة بسوق الأوراق المالية الأمريكية، قد استجابت لمتطلبات قانون Sarbanes-Oxley ووضعت سياسات للتقرير الداخلي عن الأخطاء التنظيمية، أما الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية فقد تخطت حاجز وضع السياسات، وتبحث عن الجهة المنوط بها اكتشاف الأخطاء التنظيمية، في ضوء مجموعة من الاشتراطات، مثل: الموضوعية، والكفاءة المهنية، والحيادية، وإن هذه الاشتراطات تتوافر في مراجعي الحسابات.

وفي ضوء ما سبق، يرى الباحث أن وجود بيئة قانونية فعالة - تتضمن جزاءات وإجراءات رادعة - تمثل عاملاً محفزاً للشركات بأن تقوم "بالمكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، والتركيز على جهة ذات كفاءة فنية وسلطة للوصول إلى البيانات والمعلومات، ويتوافر فيها الحيادية، وتكون تقاريرها موضوعية.

٤/٣/١/٧ البيئة الأخلاقية: تدعم البيئة الأخلاقية "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، لأن الإدارة والعاملين يعملون في مناخ تنظيمي تسوده معتقدات وتقاليد تؤثر في الفرد عند الكشف عن الأخطاء التنظيمية من عدمه. (Near & Miceli, 1985)، وان الشركات التي تعمل في بيئة أخلاقية عالية، تكون أكثر دعماً للمكاشفة والإفصاح عن الأخطاء وإجراء تحديث مستمر لسياسات وإجراءات التقرير عنها (Mcdonald, 2000). ومن ناحية أخرى، فإن البيئة الأخلاقية لا تؤثر فقط في العاملين بالشركة أو مجلس الإدارة، وإنما تنعكس على مراجعي الحسابات، لأنهم مسئولين مسئولية خاصة أمام أطراف معينة ذات علاقة بالشركة، ومسئولية عامة أمام المجتمع ككل، مما يتطلب منهم الإفصاح عن أية أخطاء بالهيكل التنظيمي للتعامل معها في بيئة إعداد وعرض القوائم المالية، أو استمرارية الشركة في المستقبل (Chung, et al., 2004).

٥/٣/١/٧ جودة حوكمة الشركات: إن جودة الهيكل الداخلي لحوكمة الشركات يؤثر في استخدام آليات الرقابة الداخلية لضمان الالتزام، والمصادقية، والحد من الغش أو الاحتيال (Coram, et al., 2008: Davidson, et al., 2005). وتمثل شفافية الإفصاح أهم الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات، والتي يقصد بها أن تعكس المعلومات الواردة بالقوائم المالية حقيقة نتائج النشاط والمركز المالي للشركة، وان يتم الإفصاح عن كافة التصرفات التي يكون لها تأثير على سير العمل بالشركة أو إعداد وعرض القوائم المالية، مما يتطلب وجود سياسات للمكاشفة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية بالشركة (Lee & Fargher, 2013).

وتتطلب جودة حوكمة الشركات وجود لجان مراجعة فعالة على رأسها مدير من خارج الشركة. وفي ظل آلية لمراعاة حقوق المساهمين، فإن الضغوط تكون كبيرة على الإدارة للمكاشفة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية، واتخاذ إجراءات تصحيحية للحد منها، والسياسات الموضوعية لضمان عدم حدوثها مستقبلاً (Davidson, et al., 2005). وطالب (Brown, 2009) بان يتم "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية بواسطة مراجعي الحسابات، لاعتبارات فنية تتعلق بنطاق عمله والتأهيل

العملي، واعتبارات أخلاقية تتمثل في إخلاء مسؤوليته أمام المجتمع بصفة عامة، واعتبارات موضوعية تتعلق بالحياد والاستقلال.

وفي ضوء ما سبق، يمكن للباحث القول بأن الالتزام بقواعد حوكمة الشركات أصبح أمراً واقعاً، وبالطبع يوجد تطبيق لآليات حوكمة الشركات في معظم دول العالم، إلا أن المشكلة تثور حول جودة الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات والتي لها تأثير مباشر على البيئة التنظيمية، لاسيما بيئة إعداد التقارير المالية.

٤/١/٧ مسؤولية مراجع الحسابات عن "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية: بعد انهيار كبرى الشركات العالمية، مثل Enron و World com وتبين أن من أهم أسباب الانهيار سوء السلوك التنظيمي الهائل الذي أصابها. فقد أصبحت "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية مصدر اهتمام على مستوي العالم، مما دفع الجهات المنظمة للإفصاح والباحثين إلى البحث عن جهة تقوم بهذه المهمة (Ayagre & Aidoo- 2014). Buomeh,

وتركز الاهتمام في بداية الأمر على آليات الرقابة الداخلية والمتمثلة في المراجعة الداخلية ولجان المراجعة بالشركات، باعتبار أن لهما السلطة والقدرة في الوصول إلى كافة البيانات والمعلومات التي تمكنهم من إعداد تقارير فنية دقيقة عن الأخطاء التنظيمية بالشركة، (Rowley, 2012: King, 2012) إلا أن تقرير هيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية عن حجم الخسائر المالية بالشركات المسجلة بها بسبب سوء السلوك التنظيمي، دفع واضعي المعايير ومنظمي الإفصاح والباحثين في إعادة النظر في الجهة التي تقوم بالمكافحة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية. والبحث عن جهة أكثر موضوعية وفنية عن آليات الرقابة الداخلية للشركات (SEC., 2010).

ونتيجة لما سبق، اصدر مجلس المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA قانون Dadd-Frank يضع "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية ضمن مسؤوليات مراجع الحسابات. وتضمن القانون مجموعة من معايير "المكافحة والإفصاح" التي يجب الالتزام بها من قبل مراجع الحسابات عند القيام بهذه المهمة، عندما يفشل في إيجاد حلول للأخطاء التنظيمية مع إدارة الشركة. كما تضمن القانون مكافأة نقدية لمراجعي الحسابات إذا ما قام بالمكافحة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية بالشركات محل المراجعة (AICPA., 2013).

وبالرغم من الأثر الإيجابي للقانون من الناحية الفنية والموضوعية في "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية بواسطة مراجع الحسابات (Gulter, 2011: Mogeilnicki, 2011: KPMG., 2013) إلا أن المكافأة النقدية المحددة من قبل

القانون كانت محل خلاف بين الباحثين ومراجعي الحسابات، حيث يوجد اتجاهين في هذا الصدد:

- الاتجاه الأول: يؤيد وجود مكافأة نقدية لمراجعي الحسابات عند "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، وقدم أنصاره العديد من المبررات المؤيدة لوجهة نظرهم منها:

▪ إن "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية في ضوء القانون أصبح التزام قانوني ومهني وصادر عن جهة مهنية معترف بها، وتؤيده جهة تنظيمية هي هيئة سوق المال الأمريكية، وبالتالي فإن المكافأة مقابل عمل مشروع وليس غير أخلاقي (Clark, et al.,2011)

▪ إن الشركة سوف تستفيد من قيام مراجع الحسابات بالمكاشفة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية، لأنها تحمل وجهة نظر فنية موضوعية تقيّد في اتخاذ الإجراءات التصحيحية تعمل على تطوير وتحديث نظم الرقابة الداخلية، بما يوفر على الشركات مبالغ مالية لاستخدام الخبراء لذلك الأمر. (Ebersoe,2013).

▪ إن "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية قد تتطلب من مراجعي الحسابات إجراء تحليلات وتقييمات إضافية للتحقق من صحتها ومدى تأثيرها قبل الإفصاح عنها، وهذا يتطلب مجهوداً إضافياً عن المبدول في عملية المراجعة يستحق عليه أجراً إضافياً (Hornblower,2011).

▪ إن عدم وجود حافز مادي إضافي لمراجعي الحسابات، قد يحد من دوافعه للمكاشفة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية، أو تحسين جودة التقرير عنها (Seifer, et al.,2010)

- الاتجاه الثاني: يعارض وجود مكافأة نقدية لمراجعي الحسابات عند "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، وقدم أنصاره العديد من المبررات، منها:

▪ إن "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية تعد جزءاً من مسؤولية مراجع الحسابات تجاه المجتمع بشكل عام والأطراف ذات العلاقة بالشركة بوجه خاص، وإن الشخص لا يكافئ مرتين على أداء عمل واحد Taylor & Thomas, (2013).

▪ عدم تعاون كل من إدارة الشركة والعاملين والقائمين على نظم الرقابة الداخلية مع مراجع الحسابات في ظل وجود المكافأة النقدية، لأن هذه الأطراف تدرك رغبة المراجع في الحصول على المكافأة، مما يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة (Rosenthal & Smiht,2011)، ففي ظل عدم وجود المكافأة النقدية، فإن الإدارة

سوف تقوم باتخاذ كافة الإجراءات التصحيحية للأخطاء التنظيمية بناءً على رأي المراجع، لإدراكها أن المراجع لن يكشف ويفصح عن أخطاء غير دقيقة أو غير مقنعة، حيث لا يوجد هدف آخر لمراجع الحسابات من وراء ذلك سوى أداء واجبه للتحقق من صحة القوائم المالية (Cpope & Lee, 2013)، كما أن العاملين يفتحون قنوات اتصال مع مراجع الحسابات لمساعدته في أداء واجبه، لإدراكهم بأن المعلومات التي ستقدم لن تستغل في تحقيق عوائد إضافية لمراجع الحسابات (CACFE., 2014).

■ إن "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات في ظل وجود مكافأة نقدية، يعد إفساء لأسرار العميل واستغلالاً للبيانات والمعلومات التي يتم التوصل إليها، بما يخالف آداب وسلوك المهنة. أما إذا كانت "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات كجزء من مسؤوليته التعاقدية وضمن أتعابه التي حددتها له الجمعية العامة للمساهمين، فإن ذلك لا يعد مخالفاً لسلوكيات وآداب مهنة المراجعة (Lee, 2012).

ونتيجة لتخوف الأطراف ذات العلاقة بالشركة من دقة ونوعية الأخطاء التنظيمية، وإجراءاتها القانونية التي يتم "المكاشفة والإفصاح" عنها بواسطة مراجع الحسابات، فقد حددت هيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية، مجموعة من الخطوات الواجب إتباعها من قبل مراجع الحسابات عند "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، تتمثل في تحديد مراجع الحسابات لما إذا كانت الانتهاكات التنظيمية لها تأثير ملموس كمي أو نوعي على القوائم المالية من عدمه، وإذا كان هناك تأثير ملموس للانتهاكات فإن مراجع الحسابات يمهل الشركة وقت كاف لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وإذا لم تتخذ الإدارة الإجراءات التصحيحية المناسبة، فإن مراجع الحسابات يعد تقريراً متضمناً تقييمه واستنتاجاته ويقدمه إلى إدارة الشركة بشكل رسمي ويطلب الرد عليه خلال يوم عمل واحد، وإذا لم يتسلم مراجع الحسابات الرد من الإدارة خلال يوم عمل واحد يكون أمامه خيارين، أولهما: تقديم نسخة من التقرير إلى هيئة سوق الأوراق المالية خلال اليوم التالي، ثانيهما: الاعتذار عن استكمال المراجعة مع التزامه بتقديم نسخة من التقرير لهيئة سوق الأوراق المالية في اليوم التالي للاعتذار مباشرة (SEC, 2011, 2014).

وفي استراليا، فإن هيئة سوق الأوراق المالية قد تبنت أسس لقوانين جديدة وإرشادات لمعايير استرالية لتطوير وحماية من يقوم بالمكاشفة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية لاسيما مراجعي الحسابات، وتم الاسترشاد بالإجراءات الموجودة بالبيئة الأمريكية

الخاصة بهذا الشأن (Lee, 2012). وفي جنوب إفريقيا أجرى مجلس المحاسبين والمراجعين القانونيين تعديلاً على قانون المحاسبين والمراجعين بشأن "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، يتضمن مطالبة مراجع الحسابات في حالة اكتشاف أخطاء مؤثرة، أن يتناقش مع العميل، على أن يتخذ العميل الإجراءات التصحيحية المناسبة وذلك خلال شهر من إبلاغه بالأخطاء. وإذا تبين لمراجع الحسابات أن العميل لم يستجب بالشكل المناسب خلال الفترة المحددة، فيجب عليه خلال الثلاث أيام التالية إعداد تقرير تفصيلي وتسليمه إلى مجلس المحاسبين والمراجعين القانونيين، ويخطرته كتابة انه أعطى مهلة كافية للعميل لاتخاذ الإجراءات التصحيحية ولكنه لم يستجب، يقدم مراجع الحسابات تقريراً آخر إلى هيئة سوق الأوراق المالية خلال الشهر التالي، يوضح فيه أن تلك الأخطاء لها أثر على بيئة إعداد ومراجعة القوائم المالية. والتقرير الذي يحتوي على مخالفات صريحة لمجلس إدارة الشركة يرسل مباشرة إلى هيئة سوق الأوراق المالية، بغض النظر عن مدى تأثيرها على البيئة التنظيمية للشركة أو إعداد ومراجعة القوائم المالية (IRBA,2006: PAAB,2003).

وبناءً عليه، يرى الباحث أن قواعد "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية بجنوب إفريقيا، قد أضافت بعداً مهنيّاً آخر بخلاف القواعد المعمول بها في الولايات المتحدة الأمريكية، بإرسال نسخة من تقرير المراجع بالأخطاء التنظيمية إلى مجلس المحاسبين القانونيين كجهة مهنية محايدة قبل إرسال التقرير إلى هيئة سوق الأوراق المالية، كما ان تلك القواعد أكثر تحديداً في الوقت وتواريخ المراسلات من القواعد الأمريكية.

٥/١/٧ محددات "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجعي الحسابات: يواجه مراجعو الحسابات مجموعة من الصعوبات عند القيام بالمكاشفة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية، منها:

١/٥/١/٧ قيود أخلاقية ومهنية: فالبيانات والمعلومات التي يحصل عليها مراجع الحسابات من سجلات العملاء يجب أن تظل سرية، وأن "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية بها يعد انتهاك لسرية العملاء ومخالفة لأداب وسلوكيات مهنة المراجعة (Taylor & Thomes,2013)، وتتفق العديد من الدراسات على أن ذلك قد يكون صحيحاً في ظل عدم وجود تشريعات قانونية تضع "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية ضمن مسؤوليات مراجع الحسابات مثل قانون Dadd-Frank إلا أن وجود التشريعات القانونية والإصدارات المهنية تحد من القيود الأخلاقية والمهنية

على مراجع الحسابات عند القيام بالمكافحة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية (Arnold, et al.,2013: Chadevani, et al.,2015: Mintez, 2015).

٢/٥/١/٧ نظم الرقابة الداخلية بالشركة: تمثل نظم الرقابة الداخلية حائط الصد الأول للحد من الأخطاء التنظيمية، بما تتضمنه من سياسات وبرامج فعالة وأفراد مؤهلين علمياً وعملياً، لاكتشاف الأخطاء وتحديد تأثيرها وتقييم صحة الإجراءات التي تم إتباعها والتقرير عنها، وأن إحكام السياسات والإجراءات المطبقة بالشركة تعد مؤشراً لقدرتها على الحد من الأخطاء التنظيمية (Hunton & Rose,2011: Shahid, 2010: Seifer, et al.,2015).

٣/٥/١/٧ خصائص الأخطاء التي يتم اكتشافها: تمثل عاملاً هاماً في التأثير على دوافع مراجع الحسابات للمكافحة والإفصاح عنها، فإذا كانت تلك الأخطاء لها تأثير جوهري على بيئة إعداد ومراجعة القوائم المالية في الوقت الحالي أو مستقبلاً، فإنه يجب "المكافحة والإفصاح" عنها. (Ashbaugh-Skaife, et al.,2007: Kaplan, et al.,2009)

٤/٥/١/٧ حجم مكتب المراجعة: ويقصد به مدى توافر الهيكل التنظيمي الكفء لمكتب المراجعة وتضمينه للإمكانيات والقدرات اللازمة لاكتشاف الأخطاء التنظيمية وتحديد تأثيرها حالياً ومستقبلاً، لكي يكون "المكافحة والإفصاح" عنها بشكل فني وموضوعي (Chambers & Payne,2011: Zhang et al.,2013).

٥/٥/١/٧ سمات مراجع الحسابات: ويقصد بها خصائص شخصية مراجع الحسابات من حيث: القدرة على التحليل والتقييم وتتبع المؤشرات الأولية للوصول إلى نتائج نهائية، والقدرة على الشرح والتفسير، واتخاذ القرارات في الوقت المناسب، لأن "المكافحة والإفصاح" تتطلب في بدايتها الاكتشاف والتحليل والتقييم واستكمال المؤشرات الأولية، ثم تتطلب القدرة على الشرح والتفسير وإبداء وجهة النظر والمواجهة مع الإدارة (Oldendorf,2007: Chadevani, et al., 2015: Liyanarachchi & Adler,2011).

٦/٥/١/٧ البيئة القانونية التي يعمل بها المراجع: إذا كانت هناك قوانين ومعايير مهنية مطبقة تضع "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية ضمن مسؤولية مراجع الحسابات، فإن ذلك يمثل دافعاً لمراجع الحسابات للبحث والتحليل والتقييم لاكتشاف الأخطاء التنظيمية، أما إذا كان المراجع يعمل في بيئة قانونية غير فعالة، فإنه يميل للحد من "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، لكي لا يدخل في مواجهات

مع الإدارة، وإجراءات قانونية مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة: (Ebersole, 2013; Feldman, 1999)

٧/٥/١/٧ تكاليف وعوائد "المكاشفة والإفصاح": لأن "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية تتطلب إجراء تحليلات وتقييمات، قد تتطلب بدورها خبرات ومؤهلات خارج نطاق المحاسبة والمراجعة، وذلك يتطلب دورات وبرامج لإعادة تأهيل المراجعين، وهذا يؤدي بدوره إلى تكاليف إضافية تحتاج إلى عوائد لتغطيتها، كما أن ارتفاع تلك التكاليف قد يحد من دوافع مراجعي الحسابات للمكاشفة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية (Mintez, 2015; Nayir & Herzing, 2012).

٨/٥/١/٧ خصائص الإدارة: إذا كانت خصائص الإدارة ليس لها تأثير على قرار مراجع الحسابات بالمكاشفة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية من عدمه، فإن قدرات الإدارة وفلسفتها وتوجهاتها تؤثر في القرارات التصحيحية اللازمة للحد من الأخطاء التنظيمية، مما يحول دون وجود "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من الأساس (Smalls, 2015; Robinson, et al., 2012).

٢/٧ "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة التقارير المالية:

باستقراء الفكر المحاسبي يتضح عدم وجود مفهوم محدد لجودة التقارير المالية، وقد تناولت الدراسات هذا المفهوم من عدة جوانب، منها:

١/٢/٧ جودة الإفصاح: تعني قدرة التقارير المالية على توفير المعلومات المحاسبية بالكم المناسب وفي التوقيت المناسب للمتعاملين بسوق الأوراق المالية، بحيث لا تحقق أي فائدة معلوماتية لأي منهم على حساب الآخرين (Schipper & Vincent, 2003).

٢/٢/٧ جودة المعايير المحاسبية: على أن جودة التقارير المالية هي محصلة التطبيق السليم والالتزام الكامل بمجموعة من المعايير المحاسبية عالية الجودة (Hai & Trung, 2015).

٣/٢/٧ جودة الربح: إن التقارير المالية التي تتضمن أرباح تعكس الواقع الاقتصادي للشركة هي تقارير مالية عالية الجودة (Beest et al., 2009).

٤/٢/٧ تلبية احتياجات المستخدمين: أي قدرة التقارير المالية على توفير المعلومات المحاسبية التي يحتاجها المستخدمون وتضمن حماية مصالح الملاك والمستثمرين (Jonas & Blanchet, 2000).

٥/٢/٧ جودة المعلومات: والتي تعني قدرة التقارير المالية على توفير معلومات ذات جودة عالية تتوافر فيها الخصائص النوعية، وتكون مفيدة في صنع القرارات الاستثمارية (FASB, IASB, 2008).

وفي ضوء ما سبق، يخلص الباحث إلي أن جودة التقارير المالية مفهوم واسع، ويمكن النظر إليه من وجهات نظر مختلفة ولكنها متكاملة، بحيث تشمل كمية ونوعية المعلومات المفصح عنها، وتوقيت الإفصاح، ومدى توافر الخصائص النوعية بها.

وبالرغم من دور "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية في تحسين بيئة إعداد ومراجعة التقارير المالية، إلا أن الدراسات أشارت إلي صعوبة إيجاد علاقة مباشرة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة التقارير المالية، وأرجعت ذلك إلي مجموعة من الأسباب منها:

- أنها علاقة غير مباشرة ولا توجد متغيرات ذات تأثير مباشر بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، وجودة معايير التقارير المالية (Paydurmansh et al., 2014).

- ان هناك متغيرات وسيطة في العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من جانب، وجودة التقارير المالية من جانب آخر من أهمها جودة المراجعة (Kewo & Afiah, 2017).

- إن التأثير المباشر للمكاشفة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية يكون علي جودة مراجعة التقارير المالية، والتي تنعكس بدورها علي متضمنات تلك التقارير من معلومات يتوافر فيها الخصائص النوعية، والتي تفيد الأطراف المهتمة في صنع القرارات الاقتصادية (Hai & Trung, 2015).

وبناءً علي ما سبق، فإن الدراسة الحالية اتجهت نحو التعرف علي مدى انعكاس جودة المراجعة كمتغير وسيط علي العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة التقارير المالية، وذلك من خلال التعرف علي العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة التقارير المالية، والعلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة المراجعة، و العلاقة بين جودة التقارير المالية وجودة المراجعة، للوصول إلي مدى تأثير جودة المراجعة علي العلاقة بين المتغيرين. وكخطوة أولى في الدراسة الحالية، يجب التعرف علي العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة المراجعة بالشركات محل الدراسة، وهو الأمر الذي تناوله الباحث في الجزء التالي مباشرة.

٣/٧ "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة المراجعة:

تعتمد مهنة المراجعة على الثقة التي منحها إياها المجتمع بوصفها طرف محايد بين الأطراف المتصارعة، ولذلك فهي في حاجة مستمرة لتوافر اشتراطات محددة لضمان استمرارية هذه الثقة (O,Dwyer et al., 2011)، منها مدخل التطوير الذاتي للمهنة، ويقصد به قدرة المراجعة على مواكبة التطورات والتغيرات الخارجية والإمام بأساليب الغش، والكشف عن الأخطاء التنظيمية بهدف توفير مقومات أساسية لتحقيق جودة المراجعة (Gold et

(Kaplan & Williams, 2012; Malsch & Gendron, 2011; al., 2012). وباستقراء الفكر المحاسبي يتبين وجود اتفاق بين العديد من الدراسات حول تعريف جودة المراجعة، على أنها القدرة على اكتشاف الغش والأخطاء والحد منها (Bazerman & Moore, 2011; Causholli, 2012; Maroun & Atkins, 2014)

وقد تناولت العديد من الدراسات العوامل المؤثرة في تحديد مستوى جودة المراجعة، فمنها من ركز على حجم مكتب المراجعة بما يملكه المكتب من إمكانيات وخبرات لفريق العمل تمكنه من اكتشاف الغش والأخطاء، والحد من المخاطر المتأصلة بالشركة محل المراجعة (Boone, et al., 2013; Liao, et al., 2011; Church & Shefchik, 2010; al., 2010)، ومنها من تناول استقلال مراجع الحسابات أثناء أداء واجباته، والعوامل المؤثرة على استقلاله بشقيه الشكلي والموضوعي، ومنها طول فترة الارتباط مع العميل، ومقدار الأتعاب وأساليب تحديدها، والعلاقات الشخصية مع الإدارة وكبار المساهمين، والخدمات الاستشارية للعملاء (Dart, 2011; Griffin, et al., 2010; Redmayne, et al., 2011).

واتجه (Lee, 2012) لدراسة أثر حوكمة الشركات على مستوى جودة المراجعة، بما تتضمنه من آليات محاسبية ورقابية تحد من التصرفات غير السليمة للإدارة. بينما اهتم كل من Chambers & Payne بدراسة اثر وجود بيئة قانونية فعالة - تعمل بها الشركات محل المراجعة- على جودة المراجعة، وتبين ان مستوى الدقة في القوائم المالية كمؤشر لجودة المراجعة، أصبح اعلي بعد صدور قانون Sarbanes-Oxley عن قبل صدوره، وذلك يؤكد أن وجود تشريعات قانونية فعالة تخص مهنة المراجعة صادرة عن مجالس مستقلة لها سلطات كافية لاتخاذ إجراءات قانونية ضد المخالفين، سيؤدي إلى تحسين جودة المراجعة Chambers (& Payne, 2011).

واتجهت دراسات أخرى للتعرف على أثر البيئة التنظيمية بالشركة على جودة المراجعة، ودورها في زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الغش والأخطاء، وتبين أن وجود أخطاء تنظيمية يترتب عليها زيادة المخاطر الداخلية التي تواجه الشركة، ومن ثم يجب معرفة تلك الأخطاء وتحديد آثارها الفعلية والمتوقعة، والسياسات والإجراءات المتبعة للحد منها، وهو ما يتحقق من خلال "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية. (Farage & Elias, 2011; Solomom, 2010; Wines, 2012)

ومن ثم، فإن "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية تؤدي إلى تحسين جودة المراجعة من خلال تحسين وتطوير آليات الرقابة الداخلية بالشركة، والتي تتحقق من خلال الإجراءات التصحيحية التي يتم اتخاذها، ووضع السياسات اللازمة للحد من الأخطاء التنظيمية، مما ينعكس على تحسين بيئة إعداد ومراجعة القوائم المالية، والتي تؤدي بدورها إلى

زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الغش والأخطاء، وبالتالي تحسين جودة المراجعة. ويمكن توضيح أثر "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية على جودة المراجعة كما يلي:

١/٣/٧ تحسين جودة الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات: بما تتضمنه من تفعيل لدور لجان المراجعة وتطوير هيكلها التنظيمي، وتجويد تقاريرها الرقابية، وتحسين علاقتها بمراجع الحسابات، مما يوفر لمراجع الحسابات بيئة ملائمة عند فحص التقارير المالية (Maroun & Wainer, 2013).

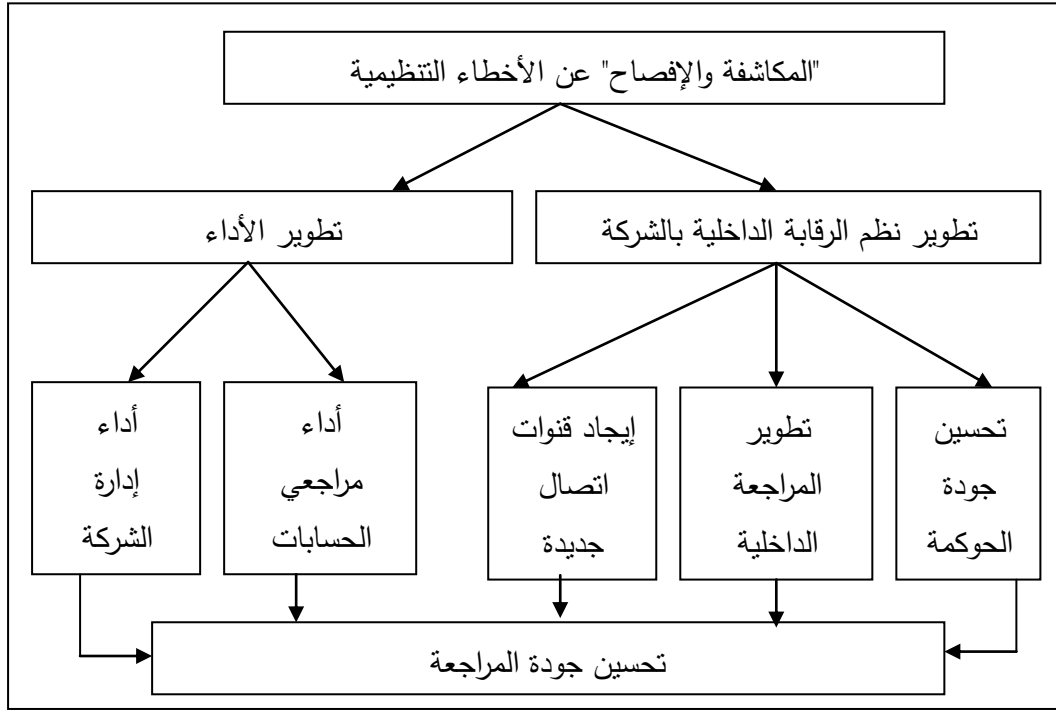
٢/٣/٧ تطوير المراجعة الداخلية بالشركة: إن المنافسة مع مراجعي الحسابات ولجان المراجعة بالشركات بشأن "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، والاستفادة من السياسات والبرامج التي يتم إتباعها للحد من الأخطاء التنظيمية، ينعكس في تطوير أساليب المراجعة الداخلية وآلياتها المستخدمة في الرقابة والفحص، وهيكلها التنظيمي ونوعية المعلومات المتضمنة بتقاريرها (Shahid, 2015; Cohen, et al., 2008).

٣/٣/٧ إيجاد قنوات اتصال جديدة بين مراجع الحسابات والعاملين بالشركة: إذا ما تبين للعاملين بالشركة أن "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية ضمن مسؤوليات مراجعي الحسابات، وأن هناك إجراءات تصحيحية سوف تتبع ذلك، فإن ذلك سوف يمثل دافعاً للعاملين للتواصل مع مراجعي الحسابات، للكشف عن أية أخطاء تنظيمية قد يكون لها تأثير على القوائم المالية (Ayagre & Aidoo-Buomeh, 2014).

٤/٣/٧ تطوير أداء مراجع الحسابات: لأن "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية تتطلب من مراجعي الحسابات تحليلات وتقييمات تتطلب بدورها خلفية علمية بمجالات أخرى بخلاف المحاسبة والمراجعة، مثل الإدارة الإستراتيجية والسلوك التنظيمي، مما يضيف خبرات وتأهيل علمي جديد لمراجع الحسابات تفيده في استنتاج العلاقات وإجراء المقارنات والتحليلات الإضافية، وتحديد اثر القرارات الإدارية على القوائم المالية (Maroun & Solomon, 2014).

٥/٣/٧ تطوير أداء إدارة الشركة: بوصفها المستفيد الأكبر من "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، خاصة ما إذا تم بواسطة مراجعي الحسابات، لأنه سيكون رأي فني موضوعي يمكن الارتكان إليه كأساس لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، ووضع السياسات والبرامج التي تهدف للحد منها (Mintez, 2015).

وتؤدي جميع العوامل السابقة في مجملها - من وجهة نظر الباحث - إلى تحسين بيئة إعداد ومراجعة القوائم المالية، مما يزيد من القدرة على اكتشاف الغش والأخطاء بالقوائم المالية، وبالتالي تحسين جودة المراجعة. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:



المصدر: إعداد الباحث.

شكل رقم (١)

العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة المراجعة

٤/٧ جودة المراجعة وجودة التقارير المالية:

تتوقف جودة التقارير المالية علي مجموعة من المحددات، منها: التطبيق السليم لمعايير المحاسبة، وتحسين البيئة القانونية، وفلسفة الإدارة وتوجهاتها، وتحقيق الشفافية (Kaklar et al.,2012) وان هذه المحددات تتوقف بدورها علي سلامة وصحة بيئة إعداد ومراجعة التقارير المالية، والتي تتحقق من خلال تحسين جودة المراجعة (Hai &Trung,2015). ويمكن توضيح أثر جودة المراجعة في توافر تلك المحددات وذلك كما يلي:

١/٤/٧ التطبيق السليم لمعايير المحاسبة: التطبيق السليم لمعايير المحاسبة يؤدي إلي إنتاج تقارير مالية عالية الجودة، وأن جودة المراجعة تتطلب التحقق من التطبيق السليم والكامل لمعايير المحاسبة، لكي تعكس المعلومات المتوافرة بالتقارير المالية الواقع الاقتصادي للشركات (Paydurmansh et al.,2014)

٢/٤/٧ البيئة القانونية: فالتقارير المالية تكون أكثر دقة زمنية للشركات التي تستمد تشريعاتها القانونية من القانون العام، وأن جودة المراجعة في جوهرها تتطلب التحقق بمدى الالتزام بالقوانين الحاكمة للشركات لاسيما قوانين الإفصاح، وكذلك مدى اتساق القانون الخاص للشركة مع القانون العام (Kewo & Afiah, 2017)

٣/٤/٧ فلسفة الإدارة وتوجهاتها: لأن رغبة الإدارة في تحقيق التوسع في الإفصاح وتعظيم القيمة السوقية للشركة، يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية، أما اتجاه الإدارة نحو تحقيق مصالحها الخاصة فإنها تقوم ببعض الممارسات المحاسبية مثل إدارة الأرباح، مما يكون له تأثير سلبي على جودة التقارير المالية، وأن جودة المراجعة تتطلب الحد من التصرفات غير المواتية للإدارة سواءً محاسبياً أو تنظيمياً يكون لها تأثير سلبي على إعداد وعرض التقارير المالية (Farouk & Hassan, 2014).

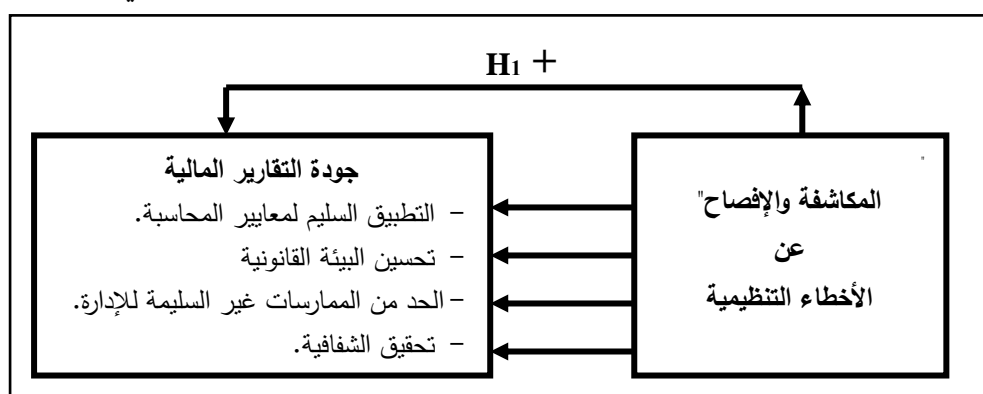
٤/٤/٧ الشفافية: فجودة التقارير المالية تتطلب توافر الشفافية للمعاملات والأحداث التي تمت خلال الفترة، وأن جودة المراجعة تتطلب اكتشاف الأخطاء والحد منها مما يحقق الشفافية بالتقارير المالية (Palmer, 2008).

٨- الدراسة التطبيقية وإجراءاتها المنهجية:

إن الإلمام بالدراسة التطبيقية يتطلب التعرف على كل من متغيرات الدراسة، وأساليب قياسها، وفروض الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، كما يلي:

١/٨ فروض الدراسة: في ضوء الخلفية النظرية للدراسة والتي كشفت عن العلاقات بين متغيرات الدراسة الثلاثة، وبعد استعراض نتائج الدراسات السابقة، وفي ظل مشكلة الدراسة الحالية، أمكن التوصل إلى الفروض الأربعة التالية:

١/١/٨ الفرض الأول: يهدف إلى اختبار العلاقة الخطية المباشرة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية بالشركات محل الدراسة من قبل مراجع الحسابات من جانب، وجودة التقارير المالية من جانب آخر، بصورها الشكل التالي:



الشكل رقم (٢)

العلاقة المفترضة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة التقارير المالية وتأسيساً على ما سبق، أمكن للباحث صياغة الفرض الأول للدراسة، على النحو التالي:

H1: توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة.

ولإختبار هذا الفرض تم تقسيمه إلي الفروض الأربعة التالية:
 ١/١/١/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء
 التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة بالشركات
 محل الدراسة.

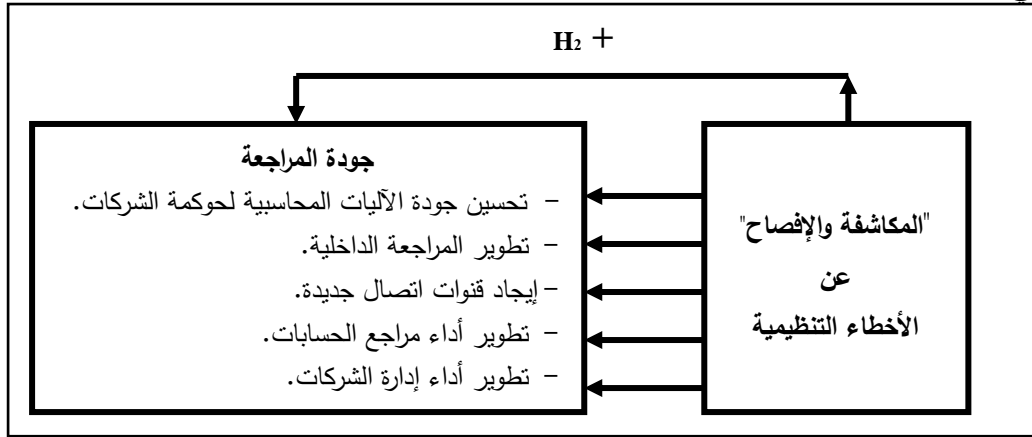
٢/١/١/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء
 التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتحسين البيئة القانونية بالشركات محل الدراسة.

٣/١/١/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء
 التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، والحد من الممارسات غير السليمة للإدارة
 بالشركات محل الدراسة.

٤/١/١/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء
 التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتحقيق الشفافية بالشركات محل الدراسة.

٢/١/٨ الفرض الثاني: يهدف إلي اختبار العلاقة الخطية المباشرة بين "المكاشفة والإفصاح"
 عن الأخطاء التنظيمية بالشركات محل الدراسة من قبل مراجع الحسابات من جانب، وجودة
 المراجعة من جانب آخر. وتم صياغة الفرض بناءً على ما سبق عرضه من دراسات سابقة
 تناولت "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة
 المراجعة، وقد لوحظ من الدراسات السابقة وجود تأثير معنوي موجب للمكاشفة والإفصاح
 عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة المراجعة، حيث توصلت دراسة
 (Maroun & Gower, 2013) إلي تفعيل لجان المراجعة وتطوير هيكلها التنظيمي، بينما
 توصلت دراسة (Ayagre & Aidoo-Buomeh, 2014) إلي إيجاد قنوات اتصال جديدة
 داخل الشركة بين مراجع الحسابات والعاملين.

وتوصلت دراسة (Maroun & Solomon, 2014) إلى تطوير أداء مراجع الحسابات، لأنها تتطلب تحليلات وتقييمات تتطلب بدورها خلفية علمية بمجالات أخرى بخلاف المحاسبة والمراجعة، مثل الإدارة الإستراتيجية والسلوك التنظيمي، وتوصلت دراسة (Shahid, 2015) إلى تطوير أساليب المراجعة الداخلية والياتها المستخدمة في الرقابة والفحص. أخيراً توصلت دراسة (Mintez, 2015) إلى تطوير أداء إدارة الشركة من خلال اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، ووضع السياسات والبرامج التي تهدف للحد منها. وعلي ضوء ما سبق، قام الباحث باختبار العلاقة الموجبة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة المراجعة في صورة علاقة خطية مباشرة كما يصورها الشكل التالي:



الشكل رقم (٣)

العلاقة المفترضة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة المراجعة

وتأسيساً على ما سبق، أمكن صياغة الفرض الثاني للدراسة، على النحو التالي:

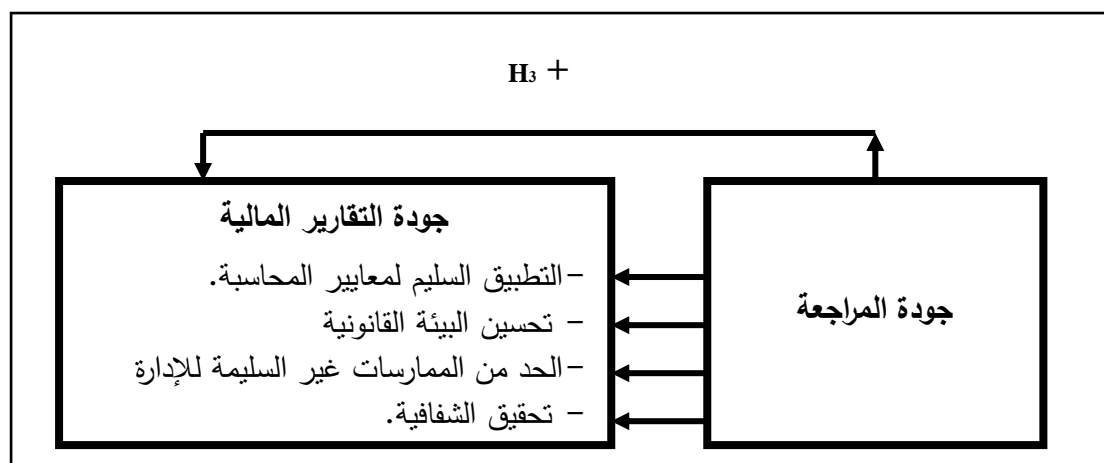
H2: توجد علاقة ترابط جوهريّة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة المراجعة بالشركات محل الدراسة.

ولإختبار هذا الفرض تم تقسيمه إلى الفروض الفرعية الخمس التالية:

- ١/٢/١/٨ توجد علاقة ترابط جوهريّة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع، وتحسين جودة الآليات المحاسبية للحوكمة بالشركات محل الدراسة.
- ٢/٢/١/٨ توجد علاقة ترابط جوهريّة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتطوير المراجعة الداخلية بالشركات محل الدراسة.
- ٣/٢/١/٨ توجد علاقة ترابط جوهريّة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وإيجاد قنوات اتصال جديدة بالشركات محل الدراسة.
- ٤/٢/١/٨ توجد علاقة ترابط جوهريّة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتطوير أداء مراجع الحسابات بالشركات محل الدراسة.

٥/٢/١/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتطوير أداء الإدارة بالشركات محل الدراسة.

٣/١/٨ **الفرض الثالث:** يهدف هذا الفرض إلى اختبار العلاقة الخطية المباشرة بين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية. وقد تم صياغة هذا الفرض بناءً على ما سبق عرضه من دراسات سابقة تناولت العلاقة بين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية السابق ذكرها. فقد أظهرت نتائج الدراسات السابقة وجود علاقات ترابط جوهرية بين المتغيرين، كما توصل (Palmer, 2008) إلى أن جودة المراجعة تؤدي إلى تحقيق الشفافية بالتقارير المالية من خلال اكتشاف الأخطاء والحد منها، والحد من الممارسات غير السليمة للإدارة مثل إدارة الأرباح. وتوصلت دراسة (Paydurmansh et al., 2014) إلى أن جودة المراجعة تؤدي إلى التطبيق السليم والكامل لمعايير المحاسبة، وأخيراً توصلت دراسة (Kewo & Afiah, 2017) إلى أن جودة المراجعة تؤدي إلى تحسين البيئة القانونية بالشركات، من خلال الالتزام بالقانون العام والقانون الخاص. وعلى هذا، قام الباحث باختبار العلاقة الموجبة بين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة في صورة خطية مباشرة بصورها الشكل التالي:



الشكل رقم (٤)

العلاقة المفترضة بين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية

وتأسيساً على ما سبق، أمكن صياغة الفرض الثالث للدراسة، على النحو التالي:

H3 : توجد علاقة ترابط جوهرية بين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة.

ولإختبار هذا الفرض تم تقسيمه إلى الفروض الأربعة التالية:

١/٣/١/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين جودة المراجعة، والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة بالشركات محل الدراسة.

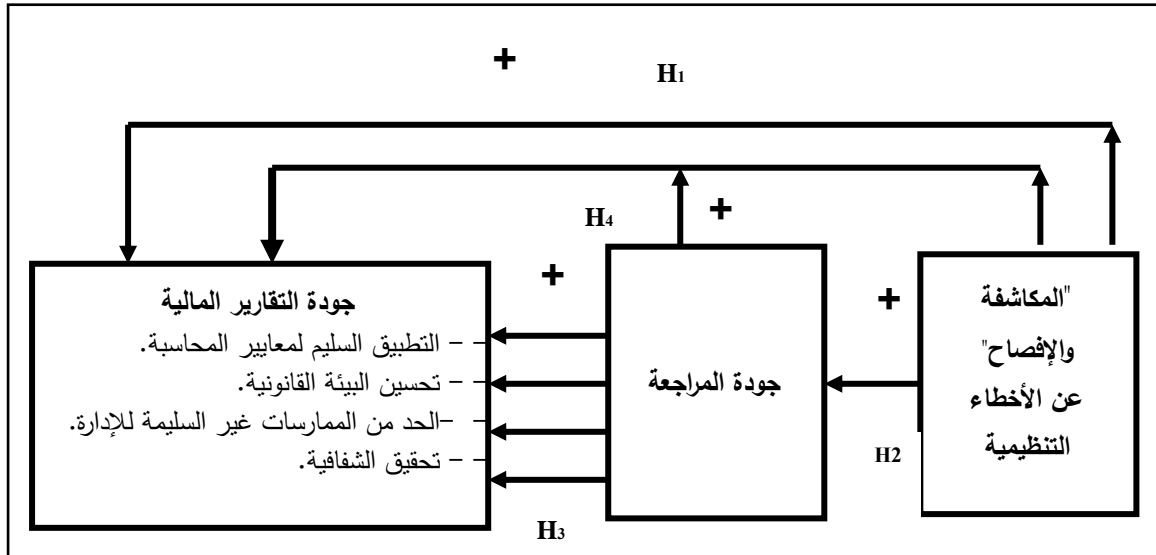
٢/٣/١/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين جودة المراجعة، وتحسين البيئة القانونية بالشركات محل الدراسة.

٣/٣/١/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين جودة المراجعة، والحد من الممارسات غير السليمة للإدارة بالشركات محل الدراسة.

٤/٣/١/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين جودة المراجعة، وتحقيق الشفافية بالشركات محل الدراسة.

٤/١/٨ **الفرض الرابع:** يهدف هذا الفرض إلى اختبار العلاقة الخطية بين جودة المراجعة كمتغير وسيط Mediator في العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة التقارير المالية ممثلة في: التطبيق السليم لمعايير المحاسبة، وتحسين البيئة القانونية، وفلسفة الإدارة وتوجهاتها، والشفافية.

ويوضح الشكل التالي العلاقة المفترضة بين متغيرات الدراسة:



الشكل رقم (٥)

العلاقة المفترضة لدور جودة المراجعة كمتغير وسيط بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة التقارير المالية

وتأسيساً على ما سبق، أمكن صياغة الفرض الرابع للدراسة، على النحو التالي:

H3 : يوجد تأثير جوهري لجودة المراجعة في العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة.

ولإختبار هذا الفرض تم تقسيمه إلى الفروض الأربعة التالية:

١/٤/١/٨ تتوسط جودة المراجعة في الشركات محل الدراسة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة بالشركات محل الدراسة.

٢/٤/١/٨ تتوسط جودة المراجعة في الشركات محل الدراسة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وتحسين البيئة القانونية بالشركات محل الدراسة.

٣/٤/١/٨ تتوسط جودة المراجعة في الشركات محل الدراسة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات والحد من الممارسات غير السليمة للإدارة بالشركات محل الدراسة.

٤/٤/١/٨ تتوسط جودة المراجعة في الشركات محل الدراسة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وتحقيق الشفافية بالشركات محل الدراسة.

٢/٨ متغيرات الدراسة:

يشتمل نموذج الدراسة على المتغيرات الثلاثة التالية: المتغير المستقل ممثلاً في "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية بالشركات من قبل مراجع الحسابات. والمتغير الوسيط ممثلاً في جودة المراجعة، والمتغير التابع ممثلاً في جودة التقارير المالية متضمناً محدداته وهي: التطبيق السليم لمعايير المحاسبة، وتحسين البيئة القانونية، وفلسفة الإدارة وتوجهاتها، والشفافية. وفيما يلي التعريفات الإجرائية لتلك المتغيرات:

١/٢/٨ المتغير المستقل: "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، ويتمثل في قيام مراجع الحسابات بالمكاشفة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية للشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية، للإدارة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، وإذا تبين له عدم اتخاذ تلك الإجراءات فإنه يقوم بالإفصاح عنها إلى الأطراف المهمة.

٢/٢/٨ المتغير الوسيط: جودة المراجعة، وتتمثل في قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والحد منها بالشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية بجمهورية مصر العربية، وتتمثل محدداتها في تحسين جودة الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات، وتطوير المراجعة الداخلية، وإيجاد قنوات اتصال جديدة داخل الشركة، وتطوير أداء مراجع الحسابات، وتطوير أداء إدارة الشركة.

٣/٢/٨ المتغير التابع: جودة التقارير المالية، وتتمثل في كمية ونوعية المعلومات المفصوح عنها وتوقيت الإفصاح، ومدى توافر الخصائص النوعية بها، وتتمثل محددات جودة التقارير

المالية في: التطبيق السليم لمعايير المحاسبة، وتحسين البيئة القانونية، وفلسفة الإدارة وتوجهاتها، وتحقيق الشفافية.

٣/٨ مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع وعينة الدراسة في الآتي:

١/٣/٨ مجتمع الدراسة: يتمثل في جميع الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية المصرية و يبلغ عددها (١٨٩) شركة، وشركات السمسرة المسجلة بسوق الأوراق المالية المصري و يبلغ عددها (١٤١) شركة، ومكاتب المراجعة التي تزاوّل المهنة في ج.م.ع و يبلغ عددها (٧٨٢) مكتب.

٢/٣/٨ عينة الدراسة: تم اختيار حجم العينة من خلال الرجوع إلي الجداول الإحصائية لتحديد حجم العينة، والتي بينت أن حجم العينة (٣٧٤) مفردة في ضوء معامل ثقة ٩٥%، ومستوى معنوية ٥%. ولسهولة إجراء العمليات الحسابية، ولمواجهة حالات الفقد والخطأ، زاد الباحث حجم العينة إلى ٤٠٠ مفردة تم توزيعها علي مفردات العينة باستخدام التوزيع المتناسب، كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول رقم (١)

مجتمع الدراسة والتوزيع المتناسب لعينة الدراسة

| م | بيان | مجتمع الدراسة | | عينة الدراسة والتوزيع المتناسب ونسبة الردود | | | | | |
|---|---------------------------|---------------|----------|---|------------------|------------------|-------------------|-------------------|-------|
| | | العدد | النسبة % | القوائم الموزعة | القوائم المفقودة | القوائم المستلمة | القوائم المستبعدة | القوائم النسبية % | |
| ١ | الشركات المسجلة بالبورصة. | ١٨٩ | ١٧ | ٦٨ | ١٢ | ٥٦ | ٧ | ٤٩ | ١٥,٤ |
| ٢ | شركات السمسرة. | ١٤١ | ١٢,٧ | ٥١ | ٩ | ٤٢ | ٤ | ٣٨ | ١١,٩٤ |
| ٣ | مكاتب المراجعة. | ٧٨٢ | ٧٠,٣ | ٢٨١ | ٣٨ | ٢٤٣ | ١٢ | ٢٣١ | ٧٢,٦٦ |
| | الإجمالي. | ١١١٢ | ١٠٠ | ٤٠٠ | ٥٩ | ٣٤١ | ٢٣ | ٣١٨ | ١٠٠ |

٤/٨ مصادر الحصول على البيانات:

تم الحصول علي البيانات من المصادر التالية:

١/٤/٨ شركة مصر للإيداع والقيّد المركزي: الموقع الإلكتروني:

-<http://www.mcsd.com.eg/mcdr/arabic/company.aspx?kindid=1>

٢/٤/٨ نشرات سوق الأوراق المالية المصري: الموقع الإلكتروني:

-<http://www.egx.com.eg/arabic/marketsummry.aspx>

٣/٤/٨ مجلة المدير المالي: الموقع الإلكتروني:

-<http://www.fmalaa.wordpress.com/2014/01/23>

٥/٨ نتائج اختبار الفروض:

قام الباحث في هذا الجزء من الدراسة باختبار صحة الفروض الأربعة الدراسة، وذلك على النحو التالي:

١/٥/٨ نتائج اختبار الفرض الأول: ينص هذا الفرض علي انه "توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة". ولاختبار هذا الفرض تم تقسيمه إلي الفروض الأربعة التالية:

١/١/١/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة بالشركات محل الدراسة.

٢/١/١/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتحسين البيئة القانونية بالشركات محل الدراسة.

٣/١/١/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، والحد من الممارسات غير السليمة للإدارة بالشركات محل الدراسة.

٤/١/١/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وتحقيق الشفافية بالشركات محل الدراسة. وقد تطلب اختبار هذا الفرض استخدام أسلوب الانحدار المتعدد، ويوضح الجدول التالي

نتائج هذا الاختبار:

| جدول رقم (٢) نتائج تحليل الانحدار المتعدد للمكاشفة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات علي جودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة | | | | | |
|---|----------------------|---------|--|-------|--|
| نوع العلاقة | مستوى المعنوية Sig.t | T.Value | B | Beta | المتغيرات التابعة |
| ** | ٠,٠٠٠ | ١,١٠٩ | ١,٧٦٥ | ٠,١١٢ | التطبيق السليم لمعايير المحاسبة. |
| ** | ٠,٠٠١ | ١,٧٨٦ | ١,٧٦٥ | ٠,٢٤٥ | تحسين البيئة القانونية. |
| ** | ٠,٠٠٢ | ٢,٤٥٣ | ٢,١١٢ | ٠,٥٨٩ | الحد من الممارسات غير السليمة للإدارة. |
| ** | ٠,٠٠٠ | ١,٢٠٣ | ١,٣٤٤ | ٠,٤٩٨ | تحقيق الشفافية. |
| | ١,٢٣١ | | | | المعامل الثابت Constant. |
| | ٠,٣٥٥ | | | | معامل التحديد R ² . |
| | ٠,٣٢٠ | | | | معامل التحديد المعدل A dusted R ² . |
| | ٢٠,٠٧٦ | | | | قيمة F. |
| | **٠,٠٠٠ | | | | معامل جوهرية النموذج (Sig. F). |
| نموذج معنوي ** | | | | | |
| p>0,05 NS: Non Significant | | | المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للبيانات SPSS | | |

ويتضح من الجدول السابق الآتي:

- تؤكد أشارات المعلمات علاقة الترابط الموجبة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وجودة التقارير المالية .
- يشير معامل التحديد R^2 إلي أن العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات تفسر ٣٢% من التباين في محددات جودة التقارير المالية، وان ٦٨% ترجع إلي عوامل أخرى.
- يشير معامل جوهرية النموذج (Sig. F) إلي معنوية النتائج عند مستوى معنوية (٠,٠٥).

مما سبق يتبين، صحة الفرض الرئيسي الأول، ومؤداه " توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة". إلا أن هذه العلاقة ضعيفة وغير واضحة المعالم بالشكل الذي يمكن معاملاتها من تفسير علاقات الارتباط بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة.

٢/٥/٨ نتائج اختبار الفرض الثاني: ينص هذا الفرض علي انه "توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة المراجعة بالشركات محل الدراسة". ولإختبار هذا الفرض تم تقسيمه إلي الفروض الفرعية الخمس التالية:

١/٢/٥/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتحسين جودة الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات بالشركات محل الدراسة.

٢/٢/٥/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتطوير المراجعة الداخلية بالشركات محل الدراسة.

٣/٢/٥/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وإيجاد قنوات اتصال جديدة داخل الشركات محل الدراسة.

٤/٢/٥/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتطوير أداء مراجع الحسابات بالشركات محل الدراسة.

٥/٢/٥/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتطوير أداء إدارة الشركات محل الدراسة. وقد تطلب اختبار هذا الفرض استخدام أسلوب الانحدار المتعدد، ويوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار:

| جدول رقم (٣) نتائج تحليل الانحدار المتعدد للمكاشفة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية علي جودة المراجعة بالشركات محل الدراسة | | | | | |
|--|----------------------|---------|--------------------------------------|-------|--------------------------------|
| نوع العلاقة | مستوى المعنوية Sig.t | T.Value | B | Beta | المتغيرات التابعة |
| ** | ٠,٠٢٣ | ٤,٢٤٢ | ٠,١٤٩ | ٠,٣٣٢ | جودة الآليات المحاسبية للحوكمة |
| ** | ٠,٠٠٢ | ٧,٨٣١ | ٠,١٤٥ | ٠,٤٥٢ | تطوير المراجعة الداخلية |
| ** | ٠,٠٠٠ | ٦,٠٥٤ | ٠,١٥٢ | ٠,٣٦٧ | إيجاد قنوات اتصال جديدة |
| ** | ٠,٠١٤ | ٧,٢٧٦ | ٠,١٥١ | ٠,٣٤٣ | تطوير أداء مراجع الحسابات |
| ** | ٠,٠١٧ | ٧,٥٢١ | ٠,١٤٨ | ٠,٣٩١ | تطوير أداء إدارة الشركة |
| | | | المعامل الثابت Constant | | |
| ٢,٧٢٧ | | | معامل التحديد R^2 . | | |
| ٠,٥٧٥ | | | معامل التحديد المعدل R^2 Adjusted. | | |
| ٠,٥٢٤ | | | قيمة F. | | |
| ٢٠,١٣٤ | | | معامل جوهرية النموذج (Sig. F). | | |
| **٠,٠٠١ | | | نموذج معنوي ** | | |
| المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للبيانات SPSS | | | | | |
| p>0,05 NS: Non Significant | | | | | |

ويتضح من الجدول السابق الآتي:

- تؤكد أشارات المعلمات علاقة الترابط الجوهرية الموجبة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، وجودة المراجعة .

- يشير معامل التحديد R^2 إلى أن "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية يفسر ٥٢,٤% من التباين في محددات جودة المراجعة، وان ٤٧,٦% من التباين في محددات جودة المراجعة ترجع إلى عوامل أخرى.

- يشير معامل جوهرية النموذج (Sig. F) إلى معنوية النتائج عند مستوى معنوية (٠,٠٠٥).

من العرض السابق لنتائج اختبار صحة هذا الفرض، يتبين ثبوت صحة الفروض الفرعية الخمس كما يلي:

■ توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتحسين وجودة الآليات المحاسبية للحوكمة بالشركات محل الدراسة.

- توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتطوير المراجعة الداخلية بالشركات محل الدراسة.
 - توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وإيجاد قنوات اتصال جديدة داخل بالشركات محل الدراسة.
 - توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتطوير أداء مراجع الحسابات بالشركات محل الدراسة.
 - توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتطوير أداء إدارة بالشركات محل الدراسة.
- وفي ضوء النتائج السابقة ، يثبت صحة الفرض الرئيسي الثاني، ومؤداه " توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وجودة المراجعة بالشركات محل الدراسة."
- ٣/٥/٨ نتائج اختبار الفرض الثالث:** ينص هذا الفرض علي انه "توجد علاقة ترابط جوهرية بين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة". ولاختبار هذا الفرض تم تقسيمه إلي الفروض الأربعة التالية:
- ١/٣/٥/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين جودة المراجعة، والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة بالشركات محل الدراسة.
- ٢/٣/٥/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين جودة المراجعة، وتحسين البيئة القانونية بالشركات محل الدراسة.
- ٣/٣/٥/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين جودة المراجعة، والحد من الممارسات غير السليمة للإدارة بالشركات محل الدراسة.
- ٤/٣/٥/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين جودة المراجعة، وتحقيق الشفافية بالشركات محل الدراسة.
- وقد تطلب اختبار هذا الفرض استخدام أسلوب الانحدار المتعدد، ويوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار:

| جدول رقم (٤) | | | | | |
|--|----------------------|---------|-------|-------|---------------------------------------|
| نتائج تحليل الانحدار المتعدد لجودة المراجعة علي جودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة | | | | | |
| نوع العلاقة | مستوى المعنوية Sig.t | T.Value | B | Beta | المتغيرات التابعة |
| ** | ٠,٠٠١ | ٣,٦٥٢ | ١,٣٤٠ | ٠,٠١٩ | التطبيق السليم لمعايير المحاسبة. |
| ** | ٠,٠٠٠ | ٤,٤٣١ | ٢,١١٢ | ٠,٢٦٨ | تحسين البيئة القانونية |
| ** | ٠,٠٢١ | ٤,٧٨٩ | ٢,٦٥٦ | ٠,٤٥٩ | الحد من الممارسات غير السليمة للإدارة |
| ** | ٠,٠٠٠ | ٣,٧٦٤ | ١,٧٦٧ | ٠,٣٤١ | تحقيق الشفافية |
| | ١,٦٥٧ | | | | المعامل الثابت Constant. |
| | ٠,٦٦٧ | | | | معامل التحديد R^2 . |
| | ٠,٦٦٠ | | | | معامل التحديد المعدل R^2 Adjusted. |
| | ٦٠,١٣٤ | | | | قيمة F. |
| | **٠,٠٠٠ | | | | معامل جوهريية النموذج (Sig. F). |
| | | | | | نموذج معنوي** |
| المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للبيانات SPSS | | | | | |
| p>0,05 NS: Non Significant | | | | | |

ويتضح من الجدول السابق الآتي:

- تؤكد أشارات المعلمات علاقة الترابط الجوهريية الموجبة بين جودة المراجعة ومحددات جودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة .

- يشير معامل التحديد R^2 إلي أن جودة المراجعة تفسر ٦٦% من التباين في محدّدات جودة التقارير المالية، وان ٣٤% ترجع إلي عوامل أخرى.

- يشير معامل جوهريية النموذج (Sig. F) إلي معنوية النتائج عند مستوى معنوية (٠,٠٥).

ومن العرض السابق لنتائج اختبار صحة هذا الفرض، يتبين ثبوت صحة الفروض الفرعية الأربعة التالية:

- توجد علاقة ترابط جوهريية موجبة بين جودة المراجعة، والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة بالشركات محل الدراسة.
- توجد علاقة ترابط جوهريية موجبة بين جودة المراجعة، وتحسين البيئة القانونية بالشركات محل الدراسة.
- توجد علاقة ترابط جوهريية موجبة بين جودة المراجعة، والحد من الممارسات غير السليمة للإدارة بالشركات محل الدراسة.
- توجد علاقة ترابط جوهريية موجبة بين جودة المراجعة، وتحقيق الشفافية بالشركات محل الدراسة.

وبذلك يثبت صحة الفرض الرئيسي الثالث، ومؤداه " توجد علاقة ترابط جوهرية بين جودة المراجعة، وجودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة".

٤/٥/٨ نتائج اختبار الفرض الرابع: ينص هذا الفرض علي أنه " يوجد تأثير جوهري لجودة المراجعة في العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة ". ولاختبار هذا الفرض تم تقسيمه إلي الفروض الأربعة التالية:

١/٤/٥/٨ تتوسط جودة المراجعة في الشركات محل الدراسة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة بالشركات محل الدراسة.

٢/٤/٥/٨ تتوسط جودة المراجعة في الشركات محل الدراسة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتحسين البيئة القانونية بالشركات محل الدراسة.

٣/٤/٥/٨ تتوسط جودة المراجعة في الشركات محل الدراسة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، والحد من الممارسات غير السليمة للإدارة بالشركات محل الدراسة.

٤/٤/٥/٨ تتوسط جودة المراجعة في الشركات محل الدراسة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتحقيق الشفافية بالشركات محل الدراسة.

ومن الجدير بالذكر، أن دخول جودة المراجعة كمتغير وسيط في العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية، يتطلب توافر شروط الوساطة وهي: (Baron & Kenny, 1986)

- أن يؤثر المتغير المستقل في المتغير الوسيط.
- أن يؤثر المتغير الوسيط في المتغير التابع.
- أن يؤثر المتغير المستقل في المتغير التابع، وان يؤدي إدخال المتغير الوسيط في معادلة الانحدار إلى التأثير في العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

ويوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار:

| جدول رقم (٥) نتائج تحليل الانحدار المتعدد للمكافحة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة المراجعة علي جودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة | | | | | |
|--|----------------------|---------|-------|-------|---|
| نوع العلاقة | مستوى المعنوية Sig.t | T.Value | B | Beta | المتغيرات التابعة |
| ** | ٠,٠٠٠ | ٣,٨٧٦ | ٢,٣٤٢ | ٠,٢٣٤ | التطبيق السليم لمعايير المحاسبة |
| ** | ٠,٠٠٠ | ٤,٢٠٤ | ٢,٧٧٥ | ٠,٣٧٨ | تحسين البيئة القانونية |
| ** | ٠,٠٠٠ | ٥,٦٠٣ | ٣,٧٥٣ | ٠,٧٦٥ | الحد من الممارسات غير السليمة للإدارة |
| ** | ٠,٠٠٠ | ٤,٤٩٧ | ٢,٦٥٤ | ٠,٦٨٤ | تحقيق الشفافية |
| | ٤,٦٥٧ | | | | المعامل الثابت Constant. |
| | ٠,٧٩٦ | | | | معامل التحديد R ² . |
| | ٠,٧٣٠ | | | | معامل التحديد المعدل R ² Adjusted. |
| | ٤٠,٠٧٦ | | | | قيمة F. |
| | **٠,٠٠٠ | | | | معامل جوهرية النموذج (Sig. F). |
| نموذج معنوي ** | | | | | |
| المصدر: نتائج التحليل الإحصائي للبيانات SPSS | | | | | |
| p>0,05 NS: Non Significant | | | | | |

- أدى إدخال جودة المراجعة إلى التأثير في معاملات الانحدار المتعدد، حيث زادت المعاملات لمحددات: التطبيق السليم لمعايير المحاسبة، وتحسين البيئة القانونية، والحد من الممارسات غير السليمة للإدارة، وتحقيق الشفافية.

- ارتفعت القوة التفسيرية للنموذج من ٣٢% في النموذج السابق (جدول رقم ٢) إلى ٧٣% في النموذج الحالي، وذلك يعني أن جودة المراجعة يتوسط العلاقة بين "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية، حيث زادت القوة التفسيرية للنموذج بنسبة ٤١%.

- يشير معامل جوهرية النموذج (Sig. F) إلى معنوية النموذج ككل عند مستوى معنوية (٠,٠٥).

مما سبق يتبين، صحة الفرض الرئيسي الرابع ومؤداه انه يوجد تأثير جوهري لجودة المراجعة في العلاقة بين "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وجودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة.

٦/٨ مناقشة وتفسير النتائج الدراسة:

١/٦/٨ مناقشة وتفسير نتائج الفرض الأول: ينص هذا الفرض علي انه توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية بالشركات محل المراجعة. ولاختبار هذا الفرض تم تقسيمه إلى الفروض الأربعة التالية:

١/١/٦/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة بالشركات محل الدراسة.

٢/١/٦/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتحسين البيئة القانونية بالشركات محل الدراسة.

٣/١/٦/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، والحد من الممارسات غير السليمة للإدارة بالشركات محل الدراسة.

٤/١/٦/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتحقيق الشفافية بالشركات محل الدراسة.

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد. وقد أسفرت النتائج عن وجود علاقة ترابط جوهرية ضعيفة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية، من خلال التأثير على محددات جودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة. وأن الدراسات السابقة لم تتناول تلك العلاقة بشكل مباشر لصعوبة قياسها بشكل دقيق، لوجود متغيرات وسيطة يجب إدخالها في التحليل الإحصائي. فضلاً عن أن نتائج التحليل الإحصائي لا يمكن الاعتماد عليها بشكل منفرد في تفسير نتائج الفروض إلا بعد إدخال المتغيرات الوسيطة.

٢/٦/٨ مناقشة وتفسير نتائج الفرض الثاني: ينص هذا الفرض على أنه "توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة المراجعة بالشركات محل الدراسة". ولإختبار هذا الفرض تم تقسيمه إلي الفروض الفرعية الخمس التالية:

١/٢/٦/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتحسين جودة الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات بالشركات محل الدراسة.

٢/٢/٦/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتطوير المراجعة الداخلية بالشركات محل الدراسة.

٣/٢/٦/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وإيجاد قنوات اتصال جديدة داخل الشركات محل المراجعة.

٤/٢/٦/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتطوير أداء مراجع الحسابات بالشركات محل الدراسة.

٥/٢/٦/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتطوير أداء إدارة الشركات محل الدراسة.

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد. وقد أسفرت النتائج عن وجود علاقة ترابط جوهرية بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة المراجعة من خلال التأثير على محددات جودة المراجعة بالشركات محل الدراسة.

وجاءت معاملات الانحدار لتحسين جودة الآليات المحاسبية الأقل بين جميع المعاملات، وذلك يرجع إلي أوجه القصور التي توجه إلي قواعد ومعايير حوكمة الشركات المصرية، وعدم توافقها مع قواعد حوكمة الشركات في البيئات الأجنبية (Ahmed, et al., 2014). وجاءت معاملات الانحدار المتعدد لتطوير المراجعة الداخلية الأكبر بين جميع المعاملات، وذلك للاعتقاد السائد بأن "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية موجهه بشكل أساسي إلى المراجعين الداخليين للقيام بها للمعايشة اليومية مع الأحداث الداخلية للشركة، ومراجعة القرارات الإدارية بشكل دائم، مما يعمل على تطوير أداء المراجعين الداخليين وتطوير هيكل المراجعة الداخلية للشركات، وهو ما يتفق مع ما أشارت إليه الدراسات السابقة في هذا المجال (Brown, 2016: Curtis, 2006: Gramling, et al., 2004).

وتتفق نتائج الدراسة الحالية مع ما أشارت إليه الدراسات السابقة، بشأن العلاقة الجوهرية الموجبة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة المراجعة. (Gold, et al., 2012: Malsch & Gendron, 2011: Kaplan & Williams, 2012)

٣/٦/٨ مناقشة وتفسير نتائج الفرض الثالث: ينص هذا الفرض علي انه "توجد علاقة ترابط جوهرية بين جودة المراجعة ومحددات جودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة". ولإختبار هذا الفرض تم تقسيمه إلي الفروض الأربعة التالية:

١/٣/٦/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين جودة المراجعة والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة بالشركات محل الدراسة.

٢/٣/٦/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين جودة المراجعة، وتحسين البيئة القانونية بالشركات محل الدراسة.

٣/٣/٦/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين جودة المراجعة، والحد من الممارسات غير السليمة للإدارة بالشركات محل الدراسة.

٤/٣/٦/٨ توجد علاقة ترابط جوهرية موجبة بين جودة المراجعة، وتحقيق الشفافية بالشركات محل الدراسة.

ولإختبار هذا الفرض تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد. وقد أسفرت النتائج عن وجود علاقة ترابط جوهرية بين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية، من خلال التأثير على محددات جودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة.

وجاءت معاملات الانحدار المتعدد للحد من الممارسات غير السليمة للإدارة الأكبر بين جميع المعاملات، وذلك لان جوهر "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية هي الحد من القرارات الإدارية الخاطئة والتي يكون لها انعكاس علي بيئة إعداد ومراجعة القوائم المالية، وهو ما يتفق مع ما أشارت إليه الدراسات السابقة، في هذا المجال . (Cohen, et al., 2015: Soni, et al., 2000: al., 2000)، وأن معاملات الانحدار المتعدد للتطبيق السليم لمعايير المحاسبة جاءت الأقل، وهو ما يتفق مع ما أشارت إليه الدراسات السابقة بأن مراجع الحسابات تحت أي ظروف مسئول مسئولية كاملة عن مدى الالتزام بمعايير المحاسبة المطبقة وسلامة تطبيقها (Alleyne, et al., 2016: Krik, 2005: Oldendorf, 2007)

وتتفق نتائج الدراسة في هذا الشأن مع توجهات والنتائج النظرية للدراسات السابقة حول التوقع بوجود علاقة موجبة بين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية (Hai & Trung, 2015: Kakler et al., 2012: Palmer, 2008)

٤/٦/٨ مناقشة وتفسير نتائج الفرض الرابع: ينص هذا الفرض علي انه يوجد تأثير جوهرى لجودة المراجعة في العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية بالشركات محل الدراسة. ولإختبار هذا الفرض تم تقسيمه إلي الفروض الأربعة التالية:

١/٤/٦/٨ تتوسط جودة المراجعة في الشركات محل الدراسة العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة بالشركات محل الدراسة.

٢/٤/٦/٨ تتوسط جودة المراجعة في الشركات محل الدراسة العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، وتحسين البيئة القانونية بالشركات محل الدراسة.

(Kewo & Afiah, 2017: Palmer, 2008: paydurmansh et al.,2014)

٣/١/٧/٨ وفي سياق دراسة دور الوساطة لجودة المراجعة في العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية، رصدت الدراسة الدور الوسيط التداخلي Mediator لجودة المراجعة في العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية ومحددات جودة التقارير المالية، ممثلة في: التطبيق السليم لمعايير المحاسبة، وتحسين البيئة القانونية، والحد من الممارسات غير السليمة للإدارة، وتحقيق الشفافية، وان هذا المتغير الوسيط (جودة المراجعة)، ويعد وجوده مهماً في تحسين هذه العلاقة.

٢/٧/٨ علي المستوى التطبيقي:

١/٢/٧/٨ أكدت الدراسة وجود علاقة جوهرية موجبة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة المراجعة، مما يعطي دلالة مهمة للعمل علي "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية بالشركات محل المراجعة، حيث يجب علي المسؤولين بالشركات العمل علي توفير المقومات اللازمة لعمل مراجع الحسابات عند "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمنعها أو الحد منها.

٢/٢/٧/٨ أكدت الدراسة وجود علاقة جوهرية موجبة بين جودة المراجعة ومحددات جودة التقارير المالية مما يعطي دلالة مهمة لمراجعي الحسابات للتركيز على تلك المحددات أثناء قيامهم بمهامهم، ممثلة في التأكد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة، وتحسين البيئة القانونية للشركات، والحد من الممارسات غير السليمة للشركات، وتحقيق الشفافية.

٣/٢/٧/٨ رصدت الدراسة دور الوسيط التداخلي لجودة المراجعة في العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية، ولذا يجب علي أعضاء مكاتب المراجعة تبني "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية كجزء أصيل من إطار عملية المراجعة، لما لها من تأثير علي جودة المراجعة، وانعكاس ذلك علي جودة التقارير المالية التي يقومون بمراجعتها.

٩- التوصيات:

في ضوء مناقشة نتائج الدراسة ودلالاتها، يمكن للباحث القول بأن هناك أمور يجب الالتفات إليها، والتي تعتبر بمثابة مجموعة من التوصيات يمكن الأخذ بها. ولقد أثر الباحث عرض هذه التوصيات في صورة خطة عمل Action Plan تستهدف وجود إطار متكامل

للمكافحة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية بما يكفل الاستفادة من "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية ودورها في تحسين جودة المراجعة، وبالتالي تحسين جودة التقارير المالية. وتشمل خطة العمل هيكل التوصيات المطروحة، والمسؤولين عن التنفيذ، وآليات التنفيذ، كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (٦)

توصيات الدراسة وآليات تنفيذها

| التوصية | المسؤولين عن التنفيذ | آليات التنفيذ |
|--|------------------------------------|---|
| وضع معيار مراجعة للمكافحة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية. | اللجنة الدائمة للمحاسبة والمراجعة. | منهجية وضع المعيار: إن إطار المكافحة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات، يجب أن يكون ضمن مسؤوليته المجتمعية بصفة عامة ومسؤوليته أمام الأطراف المهتمة بأداء الشركة بصفة خاصة، أن يكون مراعيًا لإطار لإصدار الأحكام المهنية في المراجعة، والتي تتضمن مجموعة من المحددات، تتمثل في الآتي خبرة المراجع، والمحددات البيئية، وخصائص المواقف والأحداث، إصدار الأحكام، القرار. خطوات المكافحة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية: لكي يحقق المعيار الهدف المرجو منه، يجب أن تكون الخطوات المتضمنة به متتالية ومتكاملة، وتتمثل تلك الخطوات في الآتي: |
| | | <ul style="list-style-type: none"> - اكتشاف الأخطاء التنظيمية ذات العلاقة بالقوائم المالية:، أن اكتشاف الأخطاء وتحديد علاقتها بالقوائم المالية من منظور الإعداد أو المراجعة بمجموعة من المحددات، ويمكن توضيح ذلك من خلال الآتي: مراعاة كل من التخصص الصناعي لمراجع الحسابات، والمتطلبات المهنية للمراجعة، والتشريعات القانونية، وأخلاقيات المهنة، واستقلال مراجع الحسابات. - تقييم الأخطاء التنظيمية: ويجب على مراجع الحسابات تقييم الأخطاء التنظيمية المكتشفة من منظورين هما: - المنظور الأول: التأثير على بيئة إعداد القوائم المالية: إذا كانت الأخطاء التنظيمية تسمح للقائمين بإعداد القوائم المالية بالتلاعب بالأرقام أو عدم الالتزام بالمعايير المهنية، أو وصول بيانات غير سليمة أو دقيقة في مرحلة التجميع، فإنها تعتبر أخطاء ذات أهمية نسبية يجب أخذها في الاعتبار وتحديد تأثيرها الحالي والمتوقع. - المنظور الثاني: التأثير على بيئة مراجعة القوائم المالية: إذا كانت الأخطاء التنظيمية لها تأثير على المعلومات التي يقوم بجمعها المراجع أو أدلة الإثبات اللازمة لإبداء الرأي الفني المحايد، لاسيما الإقرارات والشهادات، مما يتطلب من مراجع الحسابات أخذها في الحسبان وتحديد تأثيرها على إطار عملية المراجعة. - التقرير عن الأخطاء التنظيمية: إن تقديم تقرير مراجع الحسابات يجب أن يتم على مراحل، حيث يقدم مراجع الحسابات التقرير إلى إدارة الشركة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية ثم تقييم مدى مناسبة تلك الإجراءات، وإذا تبين للمراجع أن الإدارة لم تتخذ |

| | | |
|--|-----------------------------------|---|
| <p>الإجراءات الملائمة فإنه يقدم التقرير إلى الجهات الخارجية وهي هيئة سوق الأوراق المالية والجمعية العامة للمساهمين، وإن ذلك يحقق مجموعة من المزايا منها:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ إعطاء فرصة مناسبة للإدارة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، وذلك بهدف إشراكها في تحمل مسؤولياتها. ▪ يتناسب هذا الأسلوب مع تخفيض تكلفة وتوقيت عملية المراجعة، وتحسين مستوى جودتها. ▪ الحد من التصرفات الانتقامية اتجاه العاملين إذا تم تقديم التقرير 'تجاهل' يتبع دور الإدارة . <p>- المحافظة على قنوات الاتصال التي تم إيجادها بين مراجع الحسابات والعاملين واليات الرقابة الداخلية ممثلة في نظام الرقابة الداخلية وإدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة بالشركة.</p> <p>أما فيما يتعلق بمحتويات تقرير مراجع الحسابات بشأن الأخطاء التنظيمية، فإنه يجب أن يتضمن الآتي:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ الأخطاء التنظيمية المتعلقة بإعداد ومراجعة القوائم المالية والتي لها تأثير ملموس حث فعلاً أو متوقع حدوثه مستقبلاً . ▪ الأثر الحالي للأخطاء التنظيمية والمتوقع والذي يعوق نتائج عملية المراجعة أو يخفض من مستوى جودتها. <p>- تقييم الإجراءات التصحيحية: يجب على مراجع الحسابات تقييم الإجراءات التصحيحية التي اتخذتها الإدارة بناءً على تقريره للحد من الأخطاء التنظيمية وأثارها على مراجعة القوائم المالية. وتتمثل قواعد لتقييم الإجراءات التصحيحية التي اتخذتها الإدارة في:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ إزالة جميع الآثار الناتجة عن الأخطاء التنظيمية المفصح عنها بتقرير مراجع الحسابات بشأن بيئة إعداد القوائم المالية. ▪ إزالة جميع الآثار الناتجة عن الأخطاء التنظيمية المفصح عنها بتقرير مراجع الحسابات بشأن بيئة مراجعة القوائم المالية. ▪ وضع وسياسات وبرامج من قبل الإدارة للحد من تكرار الأخطاء التنظيمية مستقبلاً. ▪ وإذا تبين لمراجع الحسابات عدم كفاية أو مناسبة الإجراءات التي اتخذتها الإدارة بشأن الأخطاء التنظيمية، فإنه يسلم نسخة من التقرير إلي الجهات الخارجية ممثلة في هيئة سوق الأوراق المالية، والجمعية العامة للمساهمين. | <p>تابع الجدول رقم (٦)</p> | |
| <p>- تعديل قانون سوق المال: لتضمن التقرير عن الأخطاء التنظيمية في حالة عدم اتخاذ إدارة الشركات الإجراءات التصحيحية اللازمة، أو عدم كفايتها من وجهة نظر مراجع الحسابات.</p> <p>- تعديل قواعد قيد واستمرار القيد والشطب بالبورصة: لتضمنها جزاءات علي الشركات التي لم تقم باتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة أو عدم كفايتها.</p> | <p>هيئة الرقابة المالية.</p> | <p>تعديل القوانين والقرارات لتضمن التقرير عن الأخطاء التنظيمية.</p> |
| <ul style="list-style-type: none"> - اثر الأخطاء التنظيمية بالشركات محل المراجعة علي مهنة المراجعة. - اثر الأخطاء التنظيمية بالشركات محل المراجعة علي التقارير المالية. - خطوات "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية بالشركات محل المراجعة | <p>جمعية المحاسبين والمراجعين</p> | <p>إعداد دورات تدريبية لمراجع الحسابات بشأن</p> |

| | | |
|---|----------|--|
| "المكافحة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية." | المصرية. | - التقرير عن الأخطاء التنظيمية بالشركات محل المراجعة. - تقييم الإجراءات التصحيحية من قبل إدارة الشركات. |
|---|----------|--|

المصدر: إعداد الباحث

١٠ - آفاق البحث المستقبلية:

في ضوء نتائج الدراسة ودلالاتها، يمكن القول بأن هناك عدداً من النقاط البحثية التي تصلح أن تكون نواة لدراسات مستقبلية، ويعرضها الباحث علي النحو التالي:

١/١٠ لوحظ من الدراسة النظرية أن "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات لها أبعاد عديدة علي مهنة المراجعة لم تتطرق إليها الدراسة الحالية بالشكل الكاف من أهمها دورها في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة، (Alleyne P., 2010: Brennan N. and Kelly L., 2007: Krik,2005) مما يتطلب دراسة هذا الجانب الهام وتحديد أثره علي مصداقية تقرير المراجع.

٢/١٠ تبين من الدراسة التطبيقية أن هناك عوامل أخرى بخلاف "المكافحة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية وجودة المراجعة مؤثرة في جودة التقارير المالية ومحدداتها بنسبة ٢٧%، منها جودة معايير المحاسبة المطبقة (Paydurmansh et al.,2014)، وجودة معايير المراجعة التي يتم الالتزام بها (Kewo & Afiah, 2017)، مما يتطلب دراسة اثر جودة المعايير بنوعها المحاسبة والمراجعة علي كل من جودة المراجعة ومحددات جودة التقارير المالية.

٣/١٠ أن معاملات حوكمة الشركات كأحد محددات جودة المراجعة في الدراسة الحالية جاءت الأقل بين معاملات المحددات الأخرى وذلك يرجع إلي الانتقادات التي توجه إلي قواعد ومعايير حوكمة الشركات المصرية، وذلك يتطلب إجراء دراسة لمقارنة وتقييم قواعد ومعايير حوكمة الشركات المصرية مع القواعد والمعايير المعمول بها في البيئات الأجنبية وتحديد أوجه القصور ومجالات التطوير.

٣/١٠ أن هناك عاملاً مهماً في جودة التقارير المالية قد يتأثر بالمكافحة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية وهو خصائص جودة المعلومات، مما يتطلب إجراء دراسة حول مدي تأثيرها بالمكافحة والإفصاح عن الأخطاء المحاسبية من قبل مراجعي الحسابات، ولاسيما إذا تم دراساتهما في ضوء أهداف المحاسبة سواء الدور الوكالي أو إفادة القرارات.

١١ - مراجع الدراسة:

- 1- ACFE, (2014), **Report to the nations on Occupational fraud and abuse: 2014 global fraud study**, Retrieved from: <http://www.acfe.com/rtnn/docs/2014-report-to-nations.pdf>
- 2- Ahmed S., Smith G., & Ismail Z., (2012), Internal Whistle-Blowing Intentions: A Study of Demographic & Individual Factors, **Working Paper**, Edith Cowan University.
- 3- Alleyne, P. & Howard, M. (2005), 'An Exploratory Study of Auditor's Responsibility for Fraud Detection in Barbados', **Managerial Auditing Journal**, Vol. 20, No. 3. PP. 284-303

- 4- ----- , Hudaibb, M., & Pike R., (2013) ,Towards a Conceptual Model of Whistle-Blowing Intentions Among External Auditors, **The British Accounting Review**, Vol. 45 .PP.10 –23
- 5- -----, Haniffa R. & Hudaib M., (2016), The Construction of a Whistle-Blowing Protocol for Audit Organizations: A Four-Stage Participatory Approach, **International Journal of Auditing**, Vol. 20. PP. 72–86
- 6- AICPA, (2013), **AICPA Code of Professional Conduct**, AICPA, New York.
- 7- Arnold, D., Dorminey, J . & Neidermeyer, P.,(2013), Internal and External Auditor Ethical Decision-Making, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 28, No.4. PP. 23-35
- 8- Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. & Kinney, W., (2007), The Discovery and Reporting of Internal Control Deficiencies Prior to SOX-Mandated Audits. **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 44. PP. 166–192.
- 9- Ayagre P. & Aidoo-Buameh j., (2014), Whist Blower Reward and Systems Implementation Effects on Whist-Blowing in Organizations, **European Journal of Accounting Auditing and Finance Research**, Vol. 2, No. 1. PP.80-90
- 10- Baron, R. & Kenny, D., (1986), The Moderator-Mediator Variable Distinction in Social Psychological Research: Conceptual, Strategic, and Statistical Considerations, **Journal of Personality and Social Psychology**, Vol. 51, No. 6. PP.1173-1182.
- 11- Bazerman, M. & Moore, D., (2011). Is it Time for Auditor Independence Yet?, **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 36, No. 4–5, PP. 310–312
- 12- Beest, F., Bram, G. & Boelens , S., (2009), **Quality of Financial Reporting: Measuring Qualitative Characteristics**, Available At: <http://www.ru.nl/nice/workingpapers>.
- 13- Boone, J., Khurana, I., & Raman, K. , (2010). Do the Big 4 and the Second-tier firms Provide Audits of Similar Quality?, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 29, No.4. PP. 330–352
- 14- Brown, A., (2009), Whistle-blowing Legislation in Queensland, The Agenda for Reform. Final Report to the Queensland Government of the Australian Research Council Linkage Project: Whistling While They Work: Enhancing the Theory and Practice of Internal Witness Management in Public Sector Organization, **Working Paper**, Griffith University.
- 15- Caldero'n-Cuadrado, R., Ivarez-Arce, J., Rodri'guez-Tejedo, I., & Salvatierra, S., (2009), Ethics Hotlines in Transnational Companies: A Comparative Study, **Journal of Business Ethics**, Vol. 88. PP. 199–210.
- 16- Causholli, M., & Knechel, W., (2012), Lending Relationships, Auditor Quality and Debt Costs, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 27, No. 6. PP. 550–572.
- 17- Chadegani, A., Mohamed Z. & Iskandar T.,(2015), The Influence of Individual Characteristics on Auditors' Intention to Report Errors, **Journal of Economics, Business and Management**, Vol. 3, No. 7. PP. 50–72
- 18- Chambers, D., & Payne, J. (2011). Audit Quality and Accrual Persistence: Evidence from The Pre- and Post-Sarbanes–Oxley Periods. **Managerial Auditing Journal**, Vol. 26, No.5. PP. 437– 456
- 19- Chung, J., Monroe, G., & Thorne, L., (2004), An Examination of Factors Affecting External and Internal Whistle-Blowing by Auditors. **Working paper**, York University, Toronto.
- 20- Church, B. & Shefchik, L., (2011), PCAOB Inspections and Large Accounting Firms. **Accounting Horizons**, Vol. 26, No. 1. PP. 43–63.

- 21- Clark, D., Lese, L., & Avett, F. , (2011), SEC Adopts Final Rules on Dodd-Frank Whistleblower Program. **Journal of Investment Compliance**, Vol. 12, No. 3. PP.33_38
- 22- Clarkson, P., Van Bueren, A., & Walker, J., (2006), Chief Executive Officer Remuneration Disclosure Quality: Corporate Responses to an Evolving Disclosure Environment, **Accounting and Finance**, Vol. 46. PP. 771–796
- 23- Cohen J., Gaynor L., Krishnamoorthy G.& Wright A.,(2008), Academic Research on Communications Among External Auditors, the Audit Committee, and the Board: Implications and Recommendations for Practice, Current Issues in **Auditing Journal**, Vol. 2. PP. 61–87
- 24- Coram, P., Ferguson, C., & Moroney, R., (2008), Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures and The Level of Misappropriation of Assets Fraud. **Accounting and Finance**, Vol. 48. PP. 543–559.
- 25- Curtis M., (2005), Is This The Age of Whistleblowers?, **Strategic Finance**, Vol. 17. PP. 17-31.
- 26- -----,(2006), Whistleblower Mechanisms: A Study of the Perceptions of Users and Responders, **The IIA Research Foundation**,(IIA),PP. 1-7
- 27- Dart, E., (2011). UK Investors' Perceptions of Auditor Independence, **The British Accounting Review**, Vol. 43, No. 3. PP.173–185.
- 28- Davidson, R., Goodwin-Stewart, J. & Kent, P., (2005), Internal Governance Structures and Earnings Management. **Accounting and Finance**, Vol. 45. PP. 241–267.
- 29- DeConinck, D. & Stilwell C., (2004), Incorporating Organizational Justice, Role States, Pay Satisfaction and Supervisor Satisfaction in A Model of Turnover Intentions, **Journal of Business Research**, Vol. 57. PP. 225–231
- 30- Dyck, A., Morse, A., & Zingales, L., (2010), Who Blows The Whistle on Corporate Fraud? **The Journal of Finance**, Vol. 65. PP. 2213–2253.
- 31- Ebersole, D., (2013), **Blowing the Whistle on the Dodd-Frank Whistleblower Provisions**. Retrieved from: <http://moritzlaw.osu.edu/students/groups/oseblj/files/2013/04/6-5.pdf>
- 32- Farag, M., & Elias, R., (2011), Relative Audit Fees and Client Loyalty in The Audit Market. **Accounting Research Journal**, Vol. 24, No.1. PP.79–93.
- 33- Farouk, M. & Hassan, S.,(2014), Impact of Audit Quality and Financial Performance of Quoted Cement Firms in Nigeria, **International Journal of Accounting and Taxation** ,June, Vol. 2, No. 2. PP. 1-22
- 34- FASB & IASB, (2008), **Financial Accounting Series Exposure Draft , Conceptual Framework For Financial Reporting: The Objective Of Financial Reporting And Qualitative Characteristics And Constraints Of Decision – Useful Financial Reporting Information**, **Financial Accounting Series**, Available At: www.fasb.org
- 35- Feldman, E., (1999), Protection for Whistleblowers, **9th International Anti-Corruption Conference (IACC)**, 10-15 October, , Durban, South Africa.
- 36- Gold, A., Gronewold, U., & Pott, C., (2012), The ISA 700 Auditor's Report and The Audit Expectation Gap – Do Explanations Matter?, **International Journal of Auditing**, Vol. 16. PP. 286–307.
- 37- Griffin, P., Lont, D. & Sun, Y., (2010), Agency Problems and Audit Fees: Further Tests of The Free Cash Flow Hypothesis. **Accounting and Finance**, Vol. 50, No. 2. PP.321–350

- 38- Gutter, E., (2011), Whistleblowers Under The Dodd-Frank Act and Their Impact on Gatekeepers, **Review of Banking and Financial Law**, Vol. 30 (2010_2011). PP.753_783
- 39- Hai, D. & Trung, N., (2015), The Factors Affect the Quality of Financial Statements Audit in Vietnam Businesses, **Asian Social Science**, Vol. 12, No. 1. PP. 174-183
- 40- Holder-Webb, L., Cohen, J., Nath, L. & Wood, D., (2008), A Survey of Governance Disclosures Among US Firms. **Journal of Business Ethics**, Vol. 83. PP.543-563.
- 41- Hornblower, L., (2011), Outsourcing Fraud Detection: The Analyst as Dodd-Frank Whistleblower. **Journal of Business and Technology Law**, Vol. 6, No. 2. PP.286_326.
- 42- Hunton J. & Rose J., (2011), Retracted: Effects of Anonymous Whistle-Blowing and Perceived Reputation Threats on Investigations of Whistle-Blowing Allegations by Audit Committee Members, **Journal of Management Studies**, Vol. 48, No. 1. PP.232-254
- 43- IAIS, (2009), **Issues Paper on the relationship between the actuary and external auditor and in the preparation and audit of financial reports** , Retrieved from: [http:// www.iaisweb.org](http://www.iaisweb.org).
- 44- IRBA, (2006), **Reportable irregularities: A guide registered auditors** Available at: http://www.irba.co.za/index.php/component/docman/cat_view/19-compliance
- 45- Johnson, C., (2007), **Ethics in the Workplace: Tools and Tactics for Organizational Transformation**, Sage Publications, London.
- 46- Jonas, G. & Blanchet, J., (2000), Assessing Quality of Financial Reporting, **Accounting Horizons**, Vol. 14, No.3. PP.353-363.
- 47- Kaklar, H., Kangarlouei, S. & Motavassel, M.,(2012), Audit quality and financial reporting quality: case of Tehran Stock Exchange (TSE)., **Innovative Journal of Business and Management**, Vol. 1- 3. PP.43 – 47.
- 48- Kaplan, S., Kurt, K., Samuels, J. & Zhang, J., (2009), An Examination of the Association Between Gender and Reporting Intentions for Fraudulent Financial Reporting, **Journal of Business Ethics**, Spring ,Vol. 87. PP.65-97
- 49- ----- Pope, K. & Samuels, J., (2010), The Effect of Social Confrontation on Individuals' Intentions to Internally Report Rraud. **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 22. PP.51-67.
- 50- ----- & Williams, D., (2012), The changing relationship between audit firm size and going concern reporting. **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 37, No. 5. PP.322-341
- 51- Kewo C. & Afiah N., (2017), Does Quality of Financial Statement Affected by Internal Control System and Internal Audit?, **International Journal of Economics and Financial Issues**, Vol. 7, No. 2. PP. 568-573.
- 52- King, M., (2012), RE: Integrated Reporting and The Integrated Report, Type to **International Corporate Governance Conference**, London.
- 53- Kirk, D., (2005), Regaining Trust, **Journal of Accountancy**, Vol. 200, No. 4. PP.30-43.
- 54- KPMG, (2013), **KPMG integrity survey**, Retrieved from: [http://www.kpmg.com /CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Integrity-Survey-2013-O-201307.pdf](http://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Integrity-Survey-2013-O-201307.pdf)
- 55- Kukreja, G., & Brown, R.,(2016), White Collar Fraud: A Case Study of KOSS, **Case Studies in Business and Management**, Vol. 3, No. 1. PP. 22-38.

- 56- Label, W. & Miethe T., (2016), Whistle blowing and External Auditor, **The journal of Applied Business Research.**, Vol. 15, No. 2. PP. 76-85.
- 57- Lang, M., & Lundholm, R., (1993), Cross-sectional determinants of analyst ratings of corporate disclosures, **Journal of Accounting Research**, Vol. 31. PP. 246–271.
- 58- Lee G. & Fargher N., (2013), Companies "Use of Whistle-Blowing to Detect Fraud: An Examination of Corporate Whistle-Blowing Policies, **Working Paper**, Australian National University ,Canberra, Australia .
- 59- Lee, H., (2012), Incentive Contracts and Time Pressure on Audit Judgment Performance, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 27, No. 3. PP.263–283.
- 60- Liao, Y., Chi, W., & Chen, Y., (2013), Auditor Economic Dependence and Accounting Conservatism: Evidence from A Low Litigation Risk Setting. **International Journal of Auditing**, Vol. 17, No. 2. PP.117–137.
- 61- Liyanarachchi, G., & Adler, R., (2011), Accountants' Whistle-Blowing Intentions: The Impact of Retaliation, Age, and Gender, **Australian Accounting Review**, Vol. 21, No.57, PP.94–112.
- 62- Malsch, B., & Gendron, Y., (2011), Reining in auditors: On the dynamics of Power Surrounding an "Innovation" in The Regulatory Space. **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 36. PP.456–476.
- 63- Marciszewski, L., (2013), The Phenomenon of Whistle-Blowing: A Series of Conceptual and Legal Considerations, **Un published Ph.D.**, University Libraries.
- 64- Maroun, W. & Gowar, C., (2013), South African Auditors Blowing The Whistle Without Protection: A Challenge for Trust and Legitimacy, **International Journal of Auditing**, Vol. 17, No. 2. PP. 177–189
- 65- ----- & Waive, R., (2013), To Report or not To Report: In What Context is A 'Reportable Irregularity' Reportable? **SAJEMS NS**, Vol. 16, No.1. PP.57–87
- 66- ----- & Atkins, J., (2014), 'Section 45 of the Auditing Profession Act: Blowing the Whistle for Audit Quality?', **The British Accounting Review**, Vol. 46, No. 3. PP. 248–263.
- 67- ----- & Solomon, J., (2014), Whistle-Blowing by External Auditors: Seeking Legitimacy for the South African Audit Profession?, **Accounting Forum**, Vol. 38. PP.109–121.
- 68- McDonald, G., (2000), Business Ethics: Practical Proposals for Organizations . **Journal of Business Ethics**, Vol. 25. PP.169–184.
- 69- Meek, G., Roberts, C. & Gray, S., (1995), Factors Influencing Voluntary Annual Report Disclosures by US, UK and Continental European Multinational Corporations, **Journal of International Business Studies**, Vol. 26. PP.555–572.
- 70- Mintz, S., (2015), Whistle blowing Considerations for External Auditors Under Dodd-Frank: A Blueprint for Future Research, **Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting**, Vol. 19. PP. 99-128.
- 71- Mogielnicki, M., (2011), Hunting for 'Bounty' and Finding 'Moral Authority': The Dodd-Frank Act Expansion of Whistle Blower Protections. **Academy of Business Research Journal**, Vol. 2. PP.74-84.
- 72- Nayir, D. & Herzig C., (2012), Value Orientations as Determinants of Preference for External and Anonymous Whistle Blowing, **Journal of Business Ethics**, Vol.107, Vol. 2. PP.23-41
- 73- Near, J. & Miceli, M., (1985), Organizational dissidence: The case of whistle-blowing. **Journal of Business Ethics**, Vol. 4, PP. 1–16..
- 74- Oldendorf, I., (2007), Corporate Compliance-Benefit or Burden?, **Baltic Management Review**, Vol. 2, PP.74-84.

- 75- PAAB, (2003). **Material Irregularities a Guide for Registered Auditors and Accountants. Out of circulation**, PAAB, South Africa.
- 76- Palmer, D., (2008), Audit Quality and Financial Report Disclosure, **Working Paper**, Flinders Business School, Flinders University, Adelaide, Australia.
- 77- Paydarmansh, N., Salehi M., Moradi M. & Khorrami M.,(2014), The Effect of Independent Audit Quality on the Quality of financial Disclosure - Evidence from Tehran Stock Exchange., **Journal of Finance and Accounting**, Vol. 5, No.17. PP.225-234
- 78- Redmayne, N., Bradbury, M. & Cahan, S., (2011), The Association Between Audit Committees and Audit Fees in The Public Sector, **International Journal of Auditing**, Vol. 15, No. 3. PP. 301–315
- 79- Robinson, S., Robertson, J. & Curtis M.,(2012), The Effects of Contextual and Wrongdoing Attributes on Organizational Employees' Whistle Blowing Intentions Following Fraud, **Journal of Business Ethics**, Vol.106. PP. 221–234
- 80- Rosenthal, J., & Smith, L., (2011), **Should CPAs be Financially Rewarded as Whistleblowers?** Retrieved from: http://www.cpa2biz.com/Content/media/PRODUCER_CONTENT/Newsletters/Articles2011/CPA/Jul/Whistleblowers.jsp
- 81- Rowley, J., (2012), Conducting Research Interviews, **Management Research Review**, Vol. 35. PP.260–271
- 82- **Sarbanes-Oxley Act.**, (2002), PL 107-204, 116 Stat 745.
- 83- Schipper, K. & Vincent, L., (2003), Earnings Quality, **Accounting Horizons**, Vol. 17. PP.79-110.
- 84- SEC, (2010), **Proposed Rules for Implementing the Whistleblower Provision of Section 21F**, **Exch.** Act Release No. 34-63237, 75 Fed. Reg. 70488, 70490 (November 17).
- 85- -----, (2011), **Final Rules for Implementation of the Whistleblower Provisions of Section 21F of the Securities Exchange Act of 1934**, Release No. 34-64545 (“Final Release”). Retrieved from: <http://www.sec.gov/rules/final/2011/34-64545.pdf>. Accessed on May 25.
- 86- -----, (2014), **SEC Announces \$300,000 whistleblower Award to Audit and Compliance Professional Who Reported Company's Wrongdoing**, Retrieved from: <http://www.sec.gov/News/Press/PressRelease/Detail/PressRelease/1370542799812#.VAXmaGPazS>
- 87- Seifert, D. L., Sweeney, J. T., Joireman, J., & Thornton, J. M., (2010), The Influence of Organizational Justice on Accountant Whistle Blowing, **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 35. PP.707-717.
- 88- Shahid A., (2015), A Descriptive Study of Association of Whistle Blowing Activities and Auditing Practices in Listed Companies of Lahore Stock Exchange, **Accounting Horizons**, Vol. 65. PP.65-87
- 89- Smalls, A., (2015), The Influence of Leadership Style and Personal Costs on Fraud Whistle Blowing Intent, **Un published Ph.D.**, Kennesaw State University
- 90- Solomon, J., (2010), **Corporate governance and accountability** (3rd Ed.). West Sussex, United Kingdom, John Wiley and Sons Ltd.
- 91- Soni, F., Maroun, W. & Padia, N., (2015), ‘Perceptions of Justice as a Catalyst for Whistle-blowing by Trainee Auditors in South Africa’, **Medicare Accountancy Research**, Vol. 23, No. 1, PP. 118–140.
- 92- Taylor, E. & Curtis, M., (2010), ‘An Examination of the Layers of Workplace Influences in Ethical Judgments: Whistle-Blowing Likelihood and Perseverance in Public Accounting, **Journal of Business Ethics**, Vol. 93, No. 1. pp. 21–37.

- 93- ----- & -----., (2013), ‘Whistle-Blowing in Audit Firms: Organizational Response and Power Distance, **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 25, No. 2. PP. 21–43.
- 94- ----- & Thomas, J., (2013), Enhanced Protections for Whistleblowers Under The Dodd-Frank Act, **The CPA Journal**, Vol. 83, No.1. PP. 66-71
- 95- Wines, G., (2012), Auditor Independence: Shared Meaning Between The Demand and Supply Sides of the Audit Services Market? **Managerial Auditing Journal**, Vol.27, No. 1. PP.5-40.
- 96- Worlton, A., (2005), **EU Widens Scrutiny of SOX Whistle-Blower Hotlines. Privacy in Focus** (Wiley Rein LLP, <http://www.wiley>).
- 97- Zhang, J., Pany, K. & Reckers, P., (2013), Under Which Conditions are Whistle Blowing “Best Practices”?, **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 32, No.1. PP.23-34

١٢ ملحق الدراسة:

قائمة استقصاء بشأن العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية في ضوء توسيط جودة المراجعة - دراسة نظرية تطبيقية.
السيد المحترم/.....

أتوجه لسيادتكم بهذه القائمة أملاً في المساعدة الجادة والمعاونة الصادقة للعمل معاً على الرقي وزيادة كفاءة البورصة المصرية من خلال تحسين جودة التقارير المالية المنشورة بها. وتتضمن هذه القائمة مجموعة من الأسئلة التي تهدف استطلاع آرائكم بشأن العلاقة بين "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية في ضوء توسيط جودة المراجعة - دراسة نظرية تطبيقية، ويتوقع الباحث الحصول من سيادتكم على العون الصادق، وذلك من خلال العناية الكافية بقراءة الأسئلة الواردة بالقائمة ومحاولة الإجابة عليها بموضوعية حتى تحقق الدراسة أهدافها المنشودة، وذلك بوضع علامة (□) في الخانة التي تعبر عن وجهة نظركم.

س١: ما مدى أهمية المكاشفة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات؟

| مستوى التأثير | | | | | المتغير |
|---------------|--------------|---------------|------|-----------|---|
| غير مؤثر | قليل التأثير | متوسط التأثير | مؤثر | مؤثر جداً | |
| | | | | | المكاشفة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية. |

س٢: ما أثر "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات علي جودة التقارير المالية المنشورة للشركات؟

| مستوى التأثير | | | | | المتغير |
|---------------|--------------|---------------|------|-----------|--|
| غير مؤثر | قليل التأثير | متوسط التأثير | مؤثر | مؤثر جداً | |
| | | | | | التطبيق السليم لمعايير المحاسبة. |
| | | | | | تحسين البيئة القانونية. |
| | | | | | الحد من الممارسات غير السليمة للإدارة. |
| | | | | | تحقيق الشفافية. |

س٣ ما أثر "المكاشفة والإفصاح" عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات علي جودة المراجعة بالشركات؟

| مستوى التأثير | | | | | المتغير |
|---------------|--------------|---------------|------|-----------|---------------------------------|
| غير مؤثر | قليل التأثير | متوسط التأثير | مؤثر | مؤثر جداً | |
| | | | | | جودة الآليات المحاسبية للحوكمة. |
| | | | | | تطوير المراجعة الداخلية. |
| | | | | | إيجاد قنوات اتصال جديدة. |

| | | | | | |
|--|--|--|--|--|----------------------------|
| | | | | | تطوير أداء مراجع الحسابات. |
| | | | | | تطوير أداء إدارة الشركة. |

س ٤ : ما أثر جودة المراجعة علي جودة التقارير المالية المنشورة للشركات؟

| مستوى التأثير | | | | | المتغير |
|---------------|------|---------------|--------------|----------|--|
| مؤثر جدا | مؤثر | متوسط التأثير | قليل التأثير | غير مؤثر | |
| | | | | | التطبيق السليم لمعايير المحاسبة. |
| | | | | | تحسين البيئة القانونية. |
| | | | | | الحد من الممارسات غير السليمة للإدارة. |
| | | | | | تحقيق الشفافية. |

س ٥ : ما أثر " المكاشفة والإفصاح " عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات علي جودة التقارير المالية بالشركات في ظل توسيط جودة المراجعة ؟

| مستوى التأثير | | | | | المتغير |
|---------------|------|---------------|--------------|----------|--|
| مؤثر جدا | مؤثر | متوسط التأثير | قليل التأثير | غير مؤثر | |
| | | | | | التطبيق السليم لمعايير المحاسبة. |
| | | | | | تحسين البيئة القانونية. |
| | | | | | الحد من الممارسات غير السليمة للإدارة. |
| | | | | | تحقيق الشفافية. |

س ٦: أية آثار " للمكاشفة والإفصاح " عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات علي جودة التقارير المالية بالشركات في ظل توسيط جودة المراجعة (اذكرها)؟

-
-
-
-
-

ونشكركم لحسن تعاونكم ،،،،،،،،،،،،

الباحث