مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: أثر ضغط موازنة الوقت في الاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في محافظتي اللاذقية وطرطوس
اسم الكاتب: د. ماهر الأمين، د. محمد البهلول، راده فاروق دريباتي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4419
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 12:38 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (35) العدد (4) 2013
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (35) No. (4) 2013

أثر ضغط موازنة الوقت في الاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات
دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في محافظتي اللاذقية وطرطوس

الدكتور ماهر الأمين*
الدكتور محمد البهلول**
راده فاروق دريباتي***

(تاريخ الإيداع 28 / 4 / 2013. قُبِل للنشر في 1 / 7 / 2013)

□ ملخّص □

توصلت العديد من الدراسات السابقة إلى وجود أثر لضغط موازنة الوقت في مرحلة مهمة من مراحل تدقيق الحسابات وهي الاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات, وتحاول هذه الدراسة البحث في هذا الأثر في البيئة السورية, حيث تم تحليل بيانات تم تجميعها من خلال إجراء مسح شامل لمكاتب التدقيق في محافظتي اللاذقية وطرطوس ,ولقد تم التعبير عن الاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات من خلال الإجراءات الأساسية التي يقوم بها مدقق الحسابات عند أداء هذه الاختبارات ومن خلال القرارات الخاصة بأدلة الإثبات, والتي يجب على مدقق الحسابات اتخاذها, وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير لضغط موازنة الوقت في بعض هذه الإجراءات والقرارات.

الكلمات المفتاحية: موازنة الوقت, ضغط موازنة الوقت, أدلة الإثبات.

* استاذ مساعد – قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة تشرين – اللاذقية – سورية.
** استاذ مساعد – قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة تشرين – اللاذقية – سورية.
*** طالبة دراسات عليا (دكتوراه) – قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة تشرين – اللاذقية – سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (35) العدد (4) 2013
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (35) No. (4) 2013

The Impact of Time Budget Pressure on the Tests of Proof Evidentiary: A Field Study on Audit Firms in Lattakia and Tartous

Dr.Maher,al-Ameen*
Dr. Mohammad Albahloul**
Rada Farok Dreibati***

(Received 28 / 4 / 2012. Accepted 1 / 7 / 2013)

□ ABSTRACT □

Many of the previous studies found an impact of time budget pressure on an important stage of the audit process, which are substantive tests. This research tries to study this impact on Syrian environmental. Research data has been collected through a comprehensive survey of audit firms in Lattakia and Tartous, and then analyzed. This stage is consisted of the basic procedures performed by the auditor when he collects audit evidence and make decisions in relation to this evidence, which must be taken by auditor. The research has found that the time budget pressure has an effect on some of these procedures and decisions.

Keywords: time budget, time pressure budget, substantive tests.

* **Associate Professor, , Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.**
** **Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.**
*** **Graduate student, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.**

مقدمة:

ناقش بعض الدارسين ضرورة تطوير أداء عملية تدقيق الحسابات وتحسين مستوى كفاءتها وتحقيق الجودة في أدائها, بما يخدم مستخدمي تقارير مدقق الحسابات في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة (بكري, 2006, ص 102), وتتطلب مهمة تطوير مهنة تدقيق الحسابات التعرف على الضغوط التي يتعرض لها أعضاء هذه المهنة (الراشد, 2001, ص 371). حيث أشارت معظم الدراسات إلى صعوبة وجود مهنة خالية من الضغوط, ولكن تختلف حدة هذه الضغوط من مهنة إلى أخرى, وذلك لاختلاف مصادر هذه الضغوط في المهن المختلفة, واختلاف نسبة الاستجابة إلى هذه الضغوط من شخص لآخر. (حجل, 2008, 4).

يواجه مدقق الحسابات أثناء أدائه لعملية المراجعة العديد من الضغوط, والتي تتنوع في مصادرها, ويكون لها أثر كبير على سلوكه وأحكامه, ومن بين هذه الضغوط ضغط موازنة الوقت. حيث تعد الموازنة التقديرية للوقت هامة جداً بالنسبة لمكاتب التدقيق, لما لها من وظائف متعددة, إذ إنها تستخدم كأساس لتقدير التكاليف, ولتحديد الأتعاب, وللرقابة على إنجاز المهام وتقييم الأداء, وكذلك تستخدم لتخصيص الأفراد على المهام (WILLET and PAGE, 1996, P. 118).

ولقد أدّت المنافسة بين مكاتب التدقيق, للحصول على أكبر عدد من العملاء, إلى ضرورة تقليل المكاتب لأتعابها لجذب أكبر عدد ممكن من العملاء, وحتى يستطيع المكتب الحفاظ على مستوى الربح الذي يحققه, فإنه يتوجب عليه أن يسعى لتقليل التكاليف, ونظراً لصعوبة تخفيض أتعاب التدقيق, فإنه يجب تخفيض الزمن المنقضي في عملية التدقيق, مما ينعكس على تخفيض الموازنة التقديرية للوقت (قنديل, 2001, ص 12).

ويشير بعض الدارسين إلى أن الوقت المخصص لأعمال التدقيق يمكن أن يؤثر تأثيراً جوهرياً في كل من فعالية وتكاليف عملية التدقيق, فتخصيص وقت أقل مما يجب لإنجاز أعمال التدقيق سيؤدي إلى انخفاض تكاليف التدقيق, ولكن من ناحية أخرى يمكن أن يؤدي إلى عدم فعالية عملية التدقيق (الأديمي, 2007, ص ص 89 – 91), وكذلك فإن تعرّض مدقق الحسابات لضغط الوقت قد يؤثر في استقلاله, حيث يعد ضغط الوقت من العوامل التي تؤثر بشكل سلبي في استقلال مدقق الحسابات (البياضي, 2008, ص 2).

ومن الأسباب التي تؤدي إلى وجود ضغط الموازنة التقديرية للوقت: المنافسة بين مكاتب التدقيق, وتكلفة عملية التدقيق, وكذلك أتعاب تدقيق الحسابات (LIYANARACHCHI and MCNAMARA, 2007, PP. 60 – 68).

وبعد التعرف على أسباب ومصادر هذا الضغط, يمكن تحديد أثره في مراحل التدقيق, وسيتم التركيز في هذا البحث على آثار هذا الضغط على إحدى أهم مراحل التدقيق والمتمثلة بالاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات, وإن وجود هذا الأثر سيؤثر في جودة عملية التدقيق وبالتالي جودة التقارير, التي تعتبر من المعلومات التي يستند إليها أصحاب المصالح في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة, وبالتالي فإن دراسة هذا الأثر في البيئة السورية يعد بمثابة القيمة التي يضيفها هذا البحث.

ومن بين هذه الآثار عدم الدقة عند مراجعة وثائق ومستندات العميل, وقبول المستندات المشكوك فيها كأدلة إثبات وإن مثل هذه التصرفات سوف تؤثر في رأي مدقق الحسابات, وذلك بإصدار تقرير غير مناسب (NOR, SMITH and ISMAIL PP. 3 – 6).

مشكلة البحث

يمكن عرض مشكلة البحث من خلال التساؤلين الآتيين:

1. إلى أي مدى يتعرض مدقق الحسابات في سورية لضغط موازنة الوقت؟
2. ما هو أثر ضغط موازنة الوقت في الاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات؟

أهمية البحث وأهدافه

أهمية البحث العلمية

تعد ضغوط تدقيق الحسابات من التحديات الهامة التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات, وبالتالي هناك أهمية لدراسة هذه الضغوط, وآثارها في عملية التدقيق. وبالتالي, يحاول البحث تقديم إضافة في مجال دراسة ضغوط التدقيق, ودراسة تأثير أحد هذه الضغوط والمتمثل بضغط موازنة الوقت في أحد مراحل التدقيق والمتمثلة بالاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات.

أهمية البحث العملية

تبرز أهمية البحث العملية, من خلال القيام بدراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في اللاذقية وطرطوس. وذلك بهدف التعرف على أثر ضغط موازنة الوقت في الاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات, مما يساعد في اقتراح الحلول الممكنة لتجنّب الآثار السلبية الناتجة عن هذا الضغط, والتي تؤثر في تقرير مدقق الحسابات, ويعدّ هذا التقرير الأساس الذي يعتمد عليه مستخدمو القوائم المالية لاتخاذ العديد من القرارات الهامة, وبالتالي, فإنّ هذه الحلول قد تساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قراراتهم بناءً على أسس أكثر موثوقية.

يهدف البحث إلى:

1. التعرف على مدى تعرض مدقق الحسابات لضغط موازنة الوقت.
2. تحديد أثر هذا الضغط في الاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات.

منهجية البحث:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي, الذي يعتمد على دراسة الظاهرة محل الدراسة بشكل دقيق, والتعبير عنها كيفياً وكمياً, كيفياً من خلال وصف الظاهرة وسماتها وكمياً من خلال إعطاء وصف رقمي يوضح مقدار هذه الظاهرة أو حجمها.

مجتمع وعينة البحث:

يتمثل مجتمع وعينة البحث بكافة المحاسبين القانونيين المزاولين للمهنة في محافظتي اللاذقية وطرطوس, حيث بلغ عددهم في محافظة اللاذقية 35, أما عددهم في محافظة طرطوس فقد بلغ 12, وتم الحصول على هذه البيانات من خلال الرجوع لمديرية المالية في محافظة اللاذقية وفرع جمعية المحاسبين القانونيين في طرطوس. ويوضح الجدول

رقم 1 الاستبيانات الموزعة والمستلمة ونسبة الاستجابة, علماً أن الاستبيانات المستلمة كانت صالحة للتحليل الإحصائي وكانت نسبة الاستجابة جيدة.

جدول رقم 1 توزيع قوائم الاستقصاء المستلمة

المحافظة	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المستلمة	نسبة الاستجابة
اللاذقية	35	30	85.71
طرطوس	12	10	83.33
المجموع	47	40	% 100

أداة جمع البيانات

تم جمع البيانات من خلال استبانة مصممة لهذا الغرض, بالإضافة إلى المقابلات الشخصية التي تم بواسطتها الاستفسار وجمع معلومات أخرى إضافية تتعلق بالعبارات الواردة في الاستبانة, مما ساعد لاحقاً في تحليل البيانات وتبرير النتائج التي تم التوصل إليها.

فرضية البحث

فرضية العدم: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعرض مدقق الحسابات لضغط موازنة الوقت وبين الاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات.

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعرض مدقق الحسابات لضغط موازنة الوقت وبين الاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات.

يتم اختبار مايلي لإثبات فرضية البحث:

1. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعرض مدقق الحسابات لضغط موازنة الوقت وبين قيامه باختبار النظم المعمول بها في المنشأة.
2. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعرض مدقق الحسابات لضغط موازنة الوقت وبين قيامه باختبار نظام المحاسبة في المنشأة.
3. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعرض مدقق الحسابات لضغط موازنة الوقت وبين قيامه باختبار نظام الرقابة الداخلية في المنشأة.
4. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعرض مدقق الحسابات لضغط موازنة الوقت وبين قيامه بالتحقق من وجود دليل موضوعي يؤيد صحة القيمة الدفترية لأحد الأرصدة الختامية في شكل مستند من داخل أو خارج المنشأة.
5. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعرض مدقق الحسابات لضغط موازنة الوقت وبين قيامه بالتحقق من وجود دليل موضوعي يؤيد صحة القيمة الدفترية لإحدى العمليات مثل القروض طويلة الأجل في شكل مستند من داخل أو خارج المنشأة.
6. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعرض مدقق الحسابات لضغط موازنة الوقت وبين قيامه بتحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناء على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها البعض.

7. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعرض مدقق الحسابات لضغط موازنة الوقت وبين قيامه بمقارنة القيمة المتوقعة التي تم وضعها مع القيمة الدفترية.

8. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعرض مدقق الحسابات لضغط موازنة الوقت وبين قيامه بعملية المقارنة بين المعلومات المالية وغير المالية مثل مقارنة تكلفة الرواتب والأجور مع عدد الموظفين.

9. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعرض مدقق الحسابات لضغط موازنة الوقت وبين قيامه بإجراء المقارنة بين البنود في الفترات المختلفة كأن يقارن أرصدة حسابات السنة الحالية مع السنة السابقة.

10. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعرض مدقق الحسابات لضغط موازنة الوقت وبين قيامه بمقارنة معلومات المنشأة مع معلومات القطاع الذي تنتمي إليه.

11. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعرض مدقق الحسابات لضغط موازنة الوقت وبين قيامه بمقارنة بيانات العميل الفعلية مع توقعات العميل مثل الميزانيات التقديرية.

12. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعرض مدقق الحسابات لضغط موازنة الوقت وبين قيامه باختيار الإجراءات التي تتناسب مع كل دليل مراجعة.

13. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعرض مدقق الحسابات لضغط موازنة الوقت وبين قيامه بالالتزام بالحد الأدنى لإجراءات التدقيق الخاصة بكل دليل مراجعة.

14. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعرض مدقق الحسابات لضغط موازنة الوقت وبين قيامه بتحديد واضح لمجتمع الدراسة.

15. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعرض مدقق الحسابات لضغط موازنة الوقت وبين قيامه بتحديد الحجم المناسب للعينة.

16. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعرض مدقق الحسابات لضغط موازنة الوقت وبين قيامه بزيادة حجم العينة الإحصائية, عند وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية.

17. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعرض مدقق الحسابات لضغط موازنة الوقت وبين قيامه بتحديد طريقة معينة لسحب العينة من مجتمع الدراسة.

18. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعرض مدقق الحسابات لضغط موازنة الوقت وبين قيامه بأداء جميع إجراءات التدقيق بعد تاريخ إصدار القوائم المالية.

19. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعرض مدقق الحسابات لضغط موازنة الوقت وبين قيامه بأداء بعض إجراءات التدقيق خلال الفترة المحاسبية قبل تاريخ إصار القوائم المالية.

كيفية قياس متغيرات البحث

المتغير المستقل: ضغط موازنة الوقت.

تم قياس هذا المتغير من خلال السؤالين الآتيين:

1. هل يقوم مكتب التدقيق بإعداد موازنة لوقت المراجعة.

2. هل يتم إنجاز مهمة تدقيق الحسابات في الوقت الذي تم تحديده مسبقاً في موازنة الوقت (LIYANARACHCHI and MCNAMARA, 2007, P. 3).

المتغير التابع: الاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات

تم قياس هذا المتغير من خلال السؤال عن الإجراءات الأساسية التي يقوم بها مدقق الحسابات عند أداء الاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات وهي: (الزايغ, 2006, ص ص 78- 139)

1. اختبار النظم المعمول بها في المنشأة, خاصة نظام المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية, ولقد تم السؤال عن هذا الإجراء من خلال الأسئلة التالية:

أ. هل يقوم مدقق الحسابات باختبار النظم المعمول بها في المنشأة.

ب. هل يقوم مدقق الحسابات باختبار نظام المحاسبة في المنشأة.

ت. هل يقوم مدقق الحسابات باختبار نظام الرقابة في المنشأة.

2. اختبارات التحقق الأساسية, وتشتمل على مجموعتين من الإجراءات:

أ. مراجعة تفاصيل الأرصدة والعمليات, وتم السؤال عن هذا الإجراء من خلال السؤالين التاليين:

- هل يقوم مدقق الحسابات بالتحقق من وجود دليل موضوعي يؤيد صحة القيمة الدفترية لأحد الأرصدة الختامية في شكل مستند من داخل المنشأه أو خارجها .
- هل يقوم مدقق الحسابات بالتحقق من وجود دليل موضوعي يؤيد صحة القيمة الدفترية لإحدى العمليات مثل القروض طويلة الأجل في شكل مستند من داخل المنشأه أو خارجها.

ب. المراجعة التحليلية للنسب المالية والاتجاهات العامة وفحص أية تقلبات غير عادية, وتم السؤال عن هذا الإجراء من خلال السؤالين التاليين:

- هل يقوم مدقق الحسابات بتحديد قيمة متوقعة لأي حساب بناء على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها بعضا.
- هل يقوم مدقق الحسابات بمقارنة القيمة المتوقعة التي وضعها مع القيمة الدفترية.
- هل يقوم مدقق الحسابات بعملية المقارنة بين المعلومات المالية وغير المالية مثل مقارنة تكلفة الرواتب والأجور مع عدد الموظفين.
- هل يقوم مدقق الحسابات بإجراء المقارنة بين البنود في الفترات المختلفة كأن يقارن أرصدة حسابات السنة الحالية مع السنة السابقة.
- هل يقوم مدقق الحسابات بمقارنة معلومات المنشأة مع معلومات القطاع الذي تنتمي إليه.
- هل يقوم مدقق الحسابات بمقارنة بيانات العميل الفعلية مع توقعات العميل مثل الميزانيات التقديرية.

كما تم قياس هذا المتغير من خلال السؤال عن القرارات الخاصة بأدلة الإثبات, والتي يجب على مدقق الحسابات اتخاذها وهي: (الزايغ, 2006, ص 51).

1. ما هو إجراء التدقيق الذي سيتم استخدامه؟ وتم التعبير عن هذا القرار من خلال التساؤلين الآتيين:

أ. هل يقوم مدقق الحسابات باختيار الإجراءات التي تتناسب مع كل دليل تدقيق.

ب. هل يقوم مدقق الحسابات بالالتزام بالحد الأدنى لإجراءات التدقيق الخاصة بكل دليل تدقيق.

2. ما هو حجم العينة الذي يجب اختياره عند تطبيق إجراء معين؟ وتم السؤال عن هذا القرار من خلال التساؤلات الآتية:

أ. هل يقوم مدقق الحسابات بتحديد واضح لمجتمع الدراسة.

ب. هل يقوم مدقق الحسابات بتحديد الحجم المناسب للعينة.

ت. في حال وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية هل يقوم مدقق الحسابات بزيادة حجم العينة الإحصائية.

3. ما هي العناصر التي سيتم اختيارها من المجتمع؟ وتم التعبير عن هذا القرار من خلال التساؤل التالي:

أ. هل يقوم مدقق الحسابات بتحديد طريقة معينة لسحب العينة من المجتمع.

4. متى سيتم تنفيذ الإجراء؟ وتم التعبير عن هذا القرار من خلال التساؤلين التاليين:

أ. هل يقوم مدقق الحسابات بأداء جميع إجراءات التدقيق بعد تاريخ إصدار القوائم المالية.

ب. هل يقوم مدقق الحسابات بأداء بعض إجراءات التدقيق خلال الفترة المحاسبية قبل تاريخ إصدار القوائم المالية.

الدراسات السابقة

1. دراسة McDanie (1990): بعنوان: "The Effects of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance"

تناولت هذه الدراسة ثلاث قضايا أساسية:

أولاً: أثر ضغط الوقت في برنامج التدقيق.

ثانياً: عدم فعالية عمليات التدقيق و كفاءتها في ظل وجود ضغط الوقت.

ثالثاً: الآثار على فعالية وكفاءة تدقيق الحسابات مع الاستمرار في تزايد ضغط الوقت.

واعتمدت الدراسة على المنهج التجريبي, وخلصت الدراسة إلى عدم فعالية وكفاءة عمليات التدقيق في ظل وجود ضغط الوقت, حيث إنّ ارتفاع ضغط الوقت يقلل من دقة عمل مدققي الحسابات عند القيام بإجراءات التدقيق.

وبالتالي, فإن هذه الدراسة تناولت كفاءة وفعالية تدقيق الحسابات في جميع مراحل التدقيق, والتي من ضمنها الاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات.

2. دراسة Otley and Pierce (1996): بعنوان: "Auditor Time Budget Pressure: Consequences and Antecedents"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مجموعة من الحقائق, ومن أبرزها ردود فعل مدققي الحسابات على ضغط الوقت لإنجاز أعمالهم, حيث أظهرت الدراسة أن إلزام مدققي الحسابات بوقت محدد لإنجاز مهامهم يشكّل تهديداً مباشراً على جودة تدقيق الحسابات, وقد ينتج عن ذلك عدم الدقة عند القيام بإجراءات التدقيق.

وتم الاعتماد في هذه الدراسة على تصميم استبيان تم توزيعه على عينة الدراسة التي شملت ثلاثاً من ست شركات كبيرة في إيرلندا, حيث تم توزيع 356 استبياناً وتم الحصول على 260 استبياناً صالحاً للدراسة.

وخلصت الدراسة إلى أن وجود ضغط على مدققي الحسابات لإنجاز مهامهم في وقت محدد يؤثر بشكل سلبي في جودة التدقيق, وأكدت الدراسة على أن ضغط الوقت يتزايد مع مرور الزمن, وإن أي جهد من قبل مدققي الحسابات للتخلص من آثاره السلبية على جودة التدقيق لن يكون نافعاً.

وبذلك, فقد أثارت هذه الدراسة قضية دقة مدققي الحسابات عند القيام بإجراءات التدقيق في كافة مراحل التدقيق, والتي من ضمنها الاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات.

3. دراسة Liyanarachchi, Mcnamara and Mclachlan (2000): بعنوان: "Auditor Perceptions of Time Budget Pressure"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الآثار السلبية الناتجة عن وجود ضغط الموازنة الزمنية, حيث بيّنت أن هذا الضغط يؤدي إلى انخفاض جودة عملية التدقيق, وبالتالي يؤدي إلى فشل تدقيق الحسابات, وأشارت إلى أن مدققي الحسابات الذين يعملون في مكاتب تدقيق كبيرة أو صغيرة يتعرضون لهذا الضغط, إلا أن المدققين الذين يعملون في مكاتب التدقيق الكبيرة هم الأكثر عرضة لهذا الضغط.

وتم الاعتماد في هذه الدراسة على تصميم استبيان تم توزيعه على عينة عشوائية من مدققي الحسابات في نيوزيلندا, مؤلفة من 594 مدقق حسابات, وأظهرت نتائج الدراسة أن أغلب مدققي الحسابات لا يستطيعون إنجاز أعمال التدقيق في الوقت المحدد الذي تم التخطيط له, وبالتالي يتعرضون لضغط الوقت, وهذا يؤثر في أدائهم المهني عند القيام بأداء خطوات التدقيق في كل مرحلة من مراحل التدقيق, وبالتالي يؤثر في جودة تدقيق الحسابات.

4. دراسة Coram, Ng and Woodliff (2001): بعنوان: "The Effects of Time Budget Pressure and Risk of Error on Auditor Performance"

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في آثار ضغط الوقت الذي يتعرض له مدققوو الحسابات لإنجاز أعمالهم على الإجراءات المتخذة من قبل مدققي الحسابات وخطر الخطأ عند القيام بتنفيذ مهمة التدقيق, حيث أظهرت الدراسة أن إجراءات التدقيق التي يتم القيام بها, قد تكون غير كافية, ويعود السبب الرئيس في ذلك إلى وجود ضغط الوقت لإنجاز عملية التدقيق.

وخلصت الدراسة إلى أن ارتفاع ضغط الوقت على مدققي الحسابات لإنجاز أعمالهم في وقت محدد ينتج عنه وجود مخاطر كبيرة عند تخطيط عملية التدقيق ويؤثر بشكل كبير في الإجراءات التي ينفذها مدققو الحسابات عند قيامهم بعملية التدقيق.

وبالتالي, فقد تناولت هذه الدراسة أثر ضغط الوقت الذي يتعرض له مدققو الحسابات الخارجيين على إجراءات التدقيق المتبعة في كل مرحلة من مراحل التدقيق.

5. دراسة السعد و مفتي (2001): بعنوان: "أسباب ونتائج ضغط موازنة الوقت في بيئة المراجعة السعودية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أسباب ونتائج ضغط موازنة الوقت في بيئة المراجعة السعودية, وقد استخدم الباحثان قائمة استقصاء كوسيلة لجمع البيانات, وتم استلام 105 قوائم صالحة للتحليل, وكان من أهم نتائج الدراسة, إن أغلب مدققي الحسابات يواجهون ضغوطاً حقيقية في موازنة الوقت عند قيامهم بأداء مهامهم المهنية, كما أظهرت نتائج الدراسة مايلي:

1. يؤدي ارتفاع حدة المنافسة إلى ضغط موازنة الوقت.
2. لا توجد علاقة ارتباط بين متغيري حجم المكتب ودرجة المشاركة مع الضغوط المرتبطة بالوقت.
3. كلما ازدادت الضغوط المرتبطة بالوقت بالنسبة للمدقق أدّى ذلك إلى التوقف عن عملية التدقيق قبل إتمامها.
4. كلما ازدادت الضغوط المرتبطة بالوقت أدّى ذلك إلى انخفاض جودة التدقيق.

وهكذا, فقد خلصت هذه الدراسة في النتيجة الثالثة من نتائجها إلى وجود ارتباط بين ازدياد ضغوط الوقت و توقف المدقق عن عملية التدقيق قبل إتمامها, وهذا قد يشير إلى عدم إتمام ما يجب تنفيذه من إجراءات تدقيق في كافة مراحل

التدقيق, كما قد يشير إلى التأثير في المرحلة الأخيرة من مراحل التدقيق وذلك بتقديم تقرير تدقيق الحسابات قبل إنجاز كافة أعمال التدقيق.

6. دراسة محمد (2006): بعنوان: "أثر مخاطر تحريف القوائم المالية في جودة المراجعة التشغيلية في ظل ضغط موازنة وقت عملية المراجعة: دراسة اختبارية على بيئة الممارسة المهنية في مصر".

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في الآثار المشتركة للمتغيرات المرتبطة بكل من ضغط الوقت ومخاطر تحريف القوائم المالية على جودة عملية المراجعة, وذلك من خلال تحليل متغيرات ضغط الوقت ومخاطر التحريف وأثرها في اتجاهات مراجعي الحسابات لارتكاب تصرفات تؤثر في جودة عملية المراجعة, وبالتالي قامت هذه الدراسة باختبار متغيرين مستقلين هما ضغط الوقت, ومخاطر تحريف القوائم المالية, ومتغير تابع هو جودة المراجعة.

وأوضحت الدراسة أنه في ظل ضغط الوقت سيعمل المراجعون على تخفيض المستوى المطلوب من الاختبارات, وتخفيض حجم العينة, وقبول دليل المراجعة محل الشك, وهذا سيؤثر في جودة المراجعة, وفي اعتبارات الحصول على أدلة الإثبات الكافية واللازمة لإبداء الرأي النهائي لعملية المراجعة.

وتم الاعتماد في هذه الدراسة على إعداد قائمة استقصاء, تم توزيعها على مكاتب المراجعة الكبيرة والصغيرة, وتم استخدام تحليل التباين للوصول للنتائج وتحليلها.

وتوصلت الدراسة إلى وجود اتجاه لدى مراجعي الحسابات لارتكاب تصرفات من شأنها التأثير في جودة عملية المراجعة نتيجة وجود مخاطر تحريفات في القوائم المالية في ظل وجود ضغط الوقت, كما توصلت إلى أنه في ظل وجود مخاطر التحريف مع ضغط موازنة الوقت يكون قبول دليل المراجعة محل الشك كمؤشر لجودة مراجعة منخفضة أكثر احتمالاً.

وهكذا فقد أوضحت هذه الدراسة بأن تعرّض المراجعين لضغوط الوقت يؤثر على ما يقومون به من أعمال في كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة مثل تخفيض حجم العينة في مرحلة تنفيذ عملية المراجعة, وعدم الحصول على الأدلة اللازمة لإبداء الرأي النهائي لعملية المراجعة في مرحلة إعداد تقرير المراجعة.

7. دراسة Soobaroyen and Chengabroyan (2006): بعنوان: "Auditors' Perceptions of Time Budget Pressure, Premature Sign Offs and Under-Reporting of Chargeable Time: Evidence from a Developing Country"

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في آثار ضغط الوقت على المدققين لإنجاز أعمالهم في وقت محدد, وأوضحت الدراسة أنه يمكن لمدققي الحسابات الرد على ضغط الوقت بطرق مختلفة مثل التلاعب في السجلات وعدم الدقة عند القيام بأعمال التدقيق وتخفيض حجم اختبارات التدقيق, وإن مثل هذه النتائج السلبية يجب أن تحفز المديرين على وضع سياسات للحد من ضغط الوقت.

وخلصت الدراسة إلى أن الضغط الذي يمارس على مدققي الحسابات لإنجاز أعمالهم في وقت محدد يعد من المشاكل التي تعيق قيام المدققين بالوفاء بمسؤولياتهم عند إنجاز أعمالهم, حيث أظهرت الدراسة الميدانية أن 60% من المجيبين على الاستقصاء يصدرون تقرير التدقيق قبل إنجاز جميع أعمال التدقيق وذلك بسبب ضيق الوقت والضغط الذي يتعرضون له لإنجاز المهام في الوقت المحدد, وهذا سيؤدي إلى جودة أقل في أعمال التدقيق.

وبالتالي, فإن هذه الدراسة قد أشارت إلى أن تعرض المدققين لضغوط الوقت يؤثر في الأعمال المتبعة في مرحلة تنفيذ االتدقيق, وكذلك في مرحلة إصدار تقرير التدقيق.

حدود البحث

أ. تم اقتصار الدراسة على مكاتب التدقيق في محافظتي اللاذقية وطرطوس بسبب صعوبة الوصول إلى مكاتب التدقيق في باقي المحافظات.

ب. إن دراسة أثر ضغط موازنة الوقت في الاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات, يقتصر على خدمات التدقيق التي تتعلق بإبداء الرأي بالقوائم المالية التاريخية, دون غيرها من خدمات التأكيد الأخرى.

11. ضغط موازنة الوقت:

1.11. موقع جمع أدلة الإثبات الملائمة في عملية التدقيق

تمر عملية تدقيق الحسابات بعدّة مراحل(تخطيط وتصمم مدخل التدقيق, الاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات, إتمام عملية التدقيق وإصدار التقرير) ولكل مرحلة أهمية خاصة من حيث مساهمتها في تطوير واستكمال عملية التدقيق, ومن أهم هذه المراحل الاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات.حيث إن معظم عمل مدقق الحسابات يتركز في هذه المرحلة, وذلك من خلال العمل على جمع أدلة وقرائن الإثبات, ليتم التوصل إلى تكوين الرأي الفني في القوائم المالية.

11. 2. تعريف أدلة الإثبات:

"هي كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه, وهي تقدم البرهان, وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية, بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات والآمال والعادات وتنبؤات من يتخذ القرار, وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر" (الزايغ, 2006, ص 34).

11. 3. تعريف ضغط موازنة الوقت:

تعددت التعاريف التي تناولت ضغط موازنة الوقت, وفيمايلي عرض لأهم هذه التعاريف:

- هو الحالة التي يجد فيها مدقق الحسابات نفسه في موضع قرار يتعلق بشأن كيفية أداء جميع أعمال التدقيق اللازمة للحفاظ على مستوى عال من الجودة, ومن جهة أخرى مع مراعاة عدد ساعات محدد مسبقاً لإنهاء جميع أعمال التدقيق. (MCNAMARA end LIYANARACHCHI, 2008, PP. 3-6).
- ويعرّف أيضاً بأنه قيام مكاتب التدقيق بتخصيص عدد غير كاف من الساعات للمدققين لاستكمال إجراءات التدقيق المحددة (NOR, SMITH and ISMAIL P. 5), وقد يحدث هذا الضغط من قبل المشرفين داخل مكتب التدقيق لتخفيض ساعات العمل (WILLET and PAGE, 1996, P. 106).
- ضغط موازنة الوقت هو القيود المفروضة على مدقق الحسابات, والتي تمنعه من القيام بما هو مطلوب وضروري, وهذه القيود تتعلق بعدد ساعات العمل (MCDANIEL, 1990, P.268).
- كما يعرف ضغط موازنة الوقت بأنه القيد على الوقت المخصص لإنجاز المهمة, أي ضغط الحاجة لتنفيذ مهمة محددة في الوقت المناسب (DEZOORT end LORD, 1997, P. 39).

11. 4. أثر ضغط موازنة الوقت في الاختبارات الخاصة بأدلة الاثبات

تمثل أدلة الإثبات الأساس المعقول لإبداء رأي المدقق في القوائم المالية, كما تمثل الأساس لعملية التدقيق, حيث يستخدمها المدقق لاتخاذ قرارات معينة لأنها توفر له الأساس المنطقي والرشيد لأحكام المدقق وتقديراته حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية, وإن مفهوم أدلة الإثبات في تدقيق الحسابات أو القرائن يدور حول الأساليب أو الوسائل التي يتبعها المدقق للحصول على أدلة إثبات عن طريق فحص المستندات والملاحظات والاستفسارات والتي

يستخدمها في إبداء الرأي الموضوعي والسليم في القوائم المالية التي يقوم بفحصها وتدقيقها (سرايا, 2007, ص 271).

وهناك العديد من أنواع أدلة الإثبات وقرائنها في تدقيق الحسابات وأهمها:

1. الوجود الفعلي: ويقصد به وجود الأصل لدى المشروع.
2. المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات سواء أنشأت داخل المشروع أم خارجه.
3. الإقرارات المكتوبة من أشخاص خارج المشروع, وتسمى بشهادات الطرف الثالث, وتضم تلك الإقرارات التي يحصل عليها المدقق من العملاء بشأن مصادقات الحسابات وكشوفاتها, مما لايستطيع المدقق الحصول عليه من إدارة المشروع.
4. الإقرارات المكتوبة من إدارة المشروع, ويستعمل هذا الدليل إذا ما صادف المدقق أموراً ومسائل لا يستطيع الحكم عليها بنفسه بل يحتاج إلى إقرار من الإدارة حول ذلك لتأييد ما هو وارد بالسجلات من بيانات, ومن الأمثلة عليها شهادة الأصول الثابتة وشهادة جرد بعض الموجودات وشهادة بالمسؤوليات العرضية التي قد يلتزم بها المشروع مستقبلاً كالكفالات مثلاً.
5. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية, حيث إن قوة القرينة أو الدليل تتناسب طردياً مع قوة النظام الداخلي للرقابة, فمتانة النظام الداخلي للرقابة دلالة واضحة على انتظام الدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات. وإن متانة نظام الرقابة الداخلية دليل من أدلة الإثبات يجيء بسبب أن ذلك يستعمل في تحديد نطاق الاختبارات والعينات التي يقوم المدقق بإجرائها حيث تقل نسبة الاختبارات إذا ما كان النظام قوياً جداً ومتماسكاً.
6. صحة الأرصدة من الناحية المحاسبية: هناك احتمالات كثيرة للوقوع في الخطأ الحسابي عند القيام بالعمليات الحسابية الأربع, وبخاصة الدورة المحاسبية الطويلة المتعددة المراحل التي تمر بها البيانات, ولهذا يقوم المدقق بالتأكد من هذه العمليات بنفسه ويتحقق من نتيجتها لتكون قرينة قوية (عبد الله, 2010, ص ص 127-128).

النتائج والمناقشة:

الدراسة العملية:

صدق الاستبانة و ثباتها :

صدق الاستبانة: قامت الباحثة بعرض الاستبانة قبل توزيعها على عينة من المحكمين تألفت من خمسة أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الاقتصاد في جامعة تشرين, وقد استجابت الباحثة لآراء السادة المحكمين وقامت بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم.

ثبات الاستبانة: استخدمت الباحثة معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة, والذي يأخذ قيماً تتراوح بين الصفر (لا يوجد ثبات في البيانات) والواحد الصحيح (يوجد ثبات تام في البيانات), وإن زيادة قيمة المعامل تعني زيادة مصداقية البيانات في عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة. ويبين جدول رقم 2 أن معامل الثبات مرتفع.

جدول رقم 2 معامل الثبات باستخدام طريقة ألفا كرونباخ

العنوان	عدد العبارات	قيمة معامل ألفا كرونباخ
العلاقة بين تعرض مدقق الحسابات لضغط الوقت وبين الاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات	21	0.79

جدول رقم 3 يقوم مكتب التدقيق بإعداد موازنة لوقت التدقيق

Percent	Frequency		
2.5	1	غير موافق بشدة	Valid
5.0	2	غير موافق	
70.0	28	موافق	
22.5	9	موافق بشدة	
100.0	40	Total	

يتبين من الجدول رقم 3:إن 7.5 % من مكاتب التدقيق لايقومون بإعداد موازنة لوقت المراجعة, في حين أن 92.5 % يقومون بذلك.

جدول رقم 4 يتم إنجاز مهمة تدقيق الحسابات في الوقت الذي تم تحديده مسبقاً في موازنة الوقت

Percent	Frequency		
40.0	16	غير موافق بشدة	Valid
35.0	14	غير موافق	
10.0	4	موافق	
7.5	3	موافق بشدة	
92.5	37	Total	
7.5	3	System	Missing
100.0	40	Total	

يتضح من الجدول السابق:

إن 75% من مكاتب التدقيق لايقومون بإنجاز مهمة التدقيق في الوقت الذي تم تحديده مسبقاً في موازنة الوقت, وبالتالي يتعرضون لضغط الوقت, في حين أن 17.5% يقومون بذلك, وهناك 7.5% من المدققين لم يقوموا بالإجابة على هذا السؤال لأنهم لايقومون بإعداد موازنة للوقت.

جدول رقم5 قيمة معامل الارتباط بيرسون

	يقوم المدقق باختبار النظم المعمول بها في المنشأة	يقوم المدقق باختبار نظام المحاسبة في المنشأة	يقوم المدقق باختبار نظام الرقابة الداخلية في المنشأة	يقوم المدقق بالتحقق من وجود دليل موضوعي يؤيد صحة القيمة الدفترية لأحد الأرصدة الختامية في شكل مستند من داخل أو خارج المنشأة	يقوم المدقق بالتحقق من وجود دليل موضوعي يؤيد صحة القيمة الدفترية لإحدى العمليات مثل القروض طويلة الأجل في شكل مستند من داخل أو خارج المنشأة	يقوم المدقق بتحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناء على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها البعض	يقوم المدقق بمقارنة القيمة المتوقعة التي وضعها مع القيمة الدفترية	يقوم المدقق بالمقارنة بين المعلومات المالية وغير المالية مثل مقارنة تكلفة الرواتب والأجور مع عدد الموظفين	يقوم المدقق بالمقارنة بين البنود في الفترات المختلفة كأن يقارن أرصدة حسابات السنة الحالية مع السابقة	يقوم المدقق بمقارنة معلومات المنشأة مع معلومات القطاع الذي تنتمي إليه	يقوم المدقق بمقارنة بيانات العميل الفعلية مع توقعات العميل مثل الميزانيات التقديرية
يتم أنجاز مهمة تدقيق الحسابات في الوقت الذي تم تحديده مسبقاً في موازنة الوقت	0.649**	0.047	0.29-	0.090	0.035	0.659**	0.483**	0.13-	0.747**	0.736**	0.713**
Sig(2-tailed)	0.000	0.805	0.109	0.638	0.845	0.000	0.000	0.469	0.000	0,000	0.000

**(Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)

تابع لجدول رقم 5 قيمة معامل الارتباط بيرسون

	يقوم المدقق باختيار الإجراءات التي تتناسب مع كل دليل مراجعة	يقوم المدقق بالالتزام بالحد الأدنى لإجراءات التدقيق الخاصة بكل دليل تدقيق	يقوم المراجع بتحديد واضح لمجتمع الدراسة	يقوم المدقق بتحديد الحجم المناسب للعينة	يقوم المدقق بزيادة حجم العينة الإحصائية, عند وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية	يقوم المدقق بتحديد طريقة معينة لسحب العينة من مجتمع الدراسة	يقوم المدقق بأداء جميع إجراءات التدقيق بعد تاريخ إصدار القوائم المالية	يقوم المدقق بأداء بعض إجراءات التدقيق خلال الفترة المحاسبية قبل تاريخ إصدار القوائم المالية
يتم أنجاز مهمة تدقيق الحسابات في الوقت الذي تم تحديده مسبقاً في موازنة الوقت	0.24-	**0.596	0.321	0.170	**0.593	0.178	0.06-	0.20
Sig(2-tailed)	0.200	0.000	0.084	0.371	0.001	0.374	0.747	0.271

**(Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)

يتضح من الجدول السابق مايلي مع مراعاة الترتيب في الجدول:

1. تبلغ قيمة معامل الارتباط الخطي 0.649, وهي تدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين, أي أنه في ظل عدم إنجاز مهمة التدقيق في الوقت الذي تم تحديده مسبقاً في موازنة الوقت, يعمل مدقق الحسابات على عدم اختبار جميع النظم المعمول بها في المنشأة, وتدل النتيجة أن قيمة هذا المعامل معنوية عند مستوى دلالة 0.01.

2. تبلغ قيمة معامل الارتباط الخطي 0.047, وهي تدل على عدم وجود علاقة, أي إن تعرّض مدققي الحسابات لضغط موازنة الوقت لا يؤثر في قيامهم باختبار نظام المحاسبة في المنشأة.

3. تبلغ قيمة معامل الارتباط الخطي – 0.29, وهي تدل على عدم وجود علاقة, أي إن تعرّض مدققي الحسابات لضغط موازنة الوقت لا يؤثر في قيامهم باختبار نظام الرقابة الداخلية في المنشأة.

4. تبلغ قيمة معامل الارتباط الخطي 0.090, وهي تدل على عدم وجود علاقة, أي إن تعرّض مدققي الحسابات لضغط موازنة الوقت لا يؤثر في قيامهم بالتحقق من وجود دليل موضوعي يؤيد صحة القيمة الدفترية لأحد الأرصدة الختامية.

5. تبلغ قيمة معامل الارتباط الخطي 0.035, وهي تدل على عدم وجود علاقة, أي إن تعرّض مدققي الحسابات لضغط موازنة الوقت لا يؤثر في قيامهم بالتحقق من وجود دليل موضوعي يؤيد صحة القيمة الدفترية لإحدى العمليات.

6. تبلغ قيمة معامل الارتباط الخطي 0.659, وهي تدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين, أي إنه في ظل عدم إنجاز مهمة التدقيق في الوقت الذي تم تحديده مسبقاً في موازنة الوقت, يعمل مدققو الحسابات على عدم تحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناء على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها ببعض, وتدل النتيجة أن قيمة هذا المعامل معنوية عند مستوى دلالة 0.01.

7. تبلغ قيمة معامل الارتباط الخطي 0.483, وهي تدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين, أي إنه في ظل عدم إنجاز تدقيق الحسابات في الوقت الذي تم تحديده مسبقاً في موازنة الوقت, يعمل مدققو الحسابات على عدم مقارنة القيمة المتوقعة التي تم وضعها مع القيمة الدفترية, وتدل النتيجة أن قيمة هذا المعامل معنوية عند مستوى دلالة 0.01.

8. تبلغ قيمة معامل الارتباط الخطي 0.13-, وهي تدل على عدم وجود علاقة, أي إن تعرّض مدققي الحسابات لضغط موازنة الوقت لا يؤثر في قيامهم بالمقارنة بين المعلومات المالية وغير المالية.

9. تبلغ قيمة معامل الارتباط الخطي 0.747, وهي تدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين, أي إنه في ظل عدم إنجاز تدقيق الحسابات في الوقت الذي تم تحديده مسبقاً في موازنة الوقت, يعمل مدققو الحسابات على عدم إجراء المقارنة بين البنود في الفترات المختلفة, وتدل النتيجة أن قيمة هذا المعامل معنوية عند مستوى دلالة 0.01.

10. تبلغ قيمة معامل الارتباط الخطي 0.736, وهي تدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين, أي إنه في ظل عدم إنجاز تدقيق الحسابات في الوقت الذي تم تحديده مسبقاً في موازنة الوقت, يعمل مدققو الحسابات على عدم مقارنة معلومات المنشأة مع معلومات القطاع الذي تنتمي إليه, وتدل النتيجة أن قيمة هذا المعامل معنوية عند مستوى دلالة 0.01.

11. تبلغ قيمة معامل الارتباط الخطي 0.713, وهي تدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين, أي إنه في ظل عدم إنجاز تدقيق الحسابات في الوقت الذي تم تحديده مسبقاً في موازنة الوقت, يعمل مدققو الحسابات على عدم مقارنة بيانات العميل الفعلية مع توقعات العميل, وتدل النتيجة أن قيمة هذا المعامل معنوية عند مستوى دلالة 0.01.

12. تبلغ قيمة معامل الارتباط الخطي 0.24-, وهي تدل على عدم وجود علاقة, أي إن تعرّض مدققي الحسابات لضغط موازنة الوقت لا يؤثر في قيامهم باختيار الإجراءات التي تتناسب مع كل دليل مراجعة.

13. تبلغ قيمة معامل الارتباط الخطي 0.596, وهي تدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين, أي إنه في ظل عدم إنجاز تدقيق الحسابات في الوقت الذي تم تحديده مسبقاً في موازنة الوقت, يعمل مدققو الحسابات على عدم الالتزام بالحد الأدنى لإجراءات التدقيق الخاصة بكل دليل مراجعة, وتدل النتيجة أن قيمة هذا المعامل معنوية عند مستوى دلالة 0.01.

14. تبلغ قيمة معامل الارتباط الخطي 0.321, وهي تدل على عدم وجود علاقة, أي إن تعرّض مدققي الحسابات لضغط موازنة الوقت لا يؤثر في قيامهم بتحديد واضح لمجتمع الدراسة.

15. تبلغ قيمة معامل الارتباط الخطي 0.170, وهي تدل على عدم وجود علاقة, أي إن تعرّض مدققي الحسابات لضغط موازنة الوقت لا يؤثر في قيامهم بتحديد الحجم المناسب للعينة.

16. تبلغ قيمة معامل الارتباط الخطي 0.593, وهي تدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين, أي إنه في ظل عدم إنجاز تدقيق الحسابات في الوقت الذي تم تحديده مسبقاً في موازنة الوقت, يعمل مدققو الحسابات على عدم زيادة حجم العينة الإحصائية, عند وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية, وتدل النتيجة أن قيمة هذا المعامل معنوية عند مستوى دلالة 0.01.

17. تبلغ قيمة معامل الارتباط الخطي 0.178, وهي تدل على عدم وجود علاقة, أي إن تعرّض مدققي الحسابات لضغط موازنة الوقت لا يؤثر في قيامهم بتحديد طريقة معينة لسحب العينة من مجتمع الدراسة.

18. تبلغ قيمة معامل الارتباط الخطي −0.06, وهي تدل على عدم وجود علاقة, أي إن تعرّض مدققي الحسابات لضغط موازنة الوقت لا يؤثر في قيامهم بإجراءات التدقيق بعد تاريخ إصدار القوائم المالية.

19. تبلغ قيمة معامل الارتباط الخطي 0.20, وهي تدل على عدم وجود علاقة, أي إن تعرّض مدققي الحسابات لضغط موازنة الوقت لا يؤثر في قيامهم بإجراءات التدقيق خلال الفترة المحاسبية قبل تاريخ إصدار القوائم المالية.

الاستنتاجات والتوصيات:

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين عدم قيام مدققي الحسابات بإنجاز مهمة التدقيق في الوقت المحدد مسبقاً في موازنة الوقت والاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات.

وتوصلت الدراسة إلى أنه في ظل عدم قيام مدققي الحسابات بإنجاز مهمة التدقيق في الوقت المحدد مسبقاً في موازنة الوقت فإنهم لا يقومون بمايلي:

1. لا يقومون باختبار النظم المعمول بها في المنشأة.
2. لا يقومون بتحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناء على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها ببعض.
3. لا يقومون بمقارنة القيمة المتوقعة مع القيمة الدفترية.
4. لا يقومون بإجراء المقارنة بين البنود في الفترات المختلفة كأن تتم مقارنة أرصدة حسابات السنة الحالية مع السنة السابقة.
5. لا يقومون بمقارنة معلومات المنشأة مع معلومات القطاع الذي تنتمي إليه.
6. لا يقومون بمقارنة بيانات العميل الفعلية مع توقعات العميل مثل الميزانيات التقديرية.
7. لا يقومون بالالتزام بالحد الأدنى لإجراءات التدقيق الخاصة بكل دليل تدقيق.
8. لا يقومون بزيادة حجم العينة الإحصائية, عند وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية.

التوصيات:

بناء على ما تم استعراضه في الدراستين النظرية والعملية توصي الباحثة بمايلي:

1. قيام مدققي الحسابات بوضع موازنة للوقت, مع مراعاة أن تكون منطقية وقابلة للتحقيق, حتى يتمكنوا من إنجاز مهمة التدقيق في الوقت المحدد في موازنة الوقت.
2. تشجيع المدققين على قيامهم بطلب وقت إضافي لإنجاز مهمة التدقيق في حال عدم كفاية الوقت المحدد مسبقاً في موازنة الوقت.
3. قيام جمعية المحاسبين القانونيين بالتأكيد على مسؤولية مدقق الحسابات في حال تقصيره بأداء الاختبارات الخاصة بأدلة الإثبات.

المراجع:

1. الأديمي, منصور ياسين, "مكاتب ومؤسسات المراجعة وأثرها في جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية". مجلة كلية التجارة والاقتصاد .جامعة صنعاء, العدد 28, 2007, 49-166.
2. البياضي, أحمد محمد علي," دراسة اختبارية للعوامل المؤثرة على استقلال مراجعي الحسابات بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية", رسالة ماجستير غير منشورة, كلية التجارة, جامعة أسيوط, مصر, 2008, 2.
3. الخاطر, خالد بن ناصر و السامرائي, عدنان هاشم; "المراجعة التحليلية: دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطر". المجلة العربية للمحاسبة. المجلد الثامن, العدد الأول, 2005, 1- 25.
4. الراشد, وائل إبراهيم ,""النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت". المجلة العربية للعلوم الإدارية. جامعة الكويت, مجلد 8, عدد 3, 2001, 371-395.
5. الزايغ, هاني فرحان, "دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين", رسالة ماجستير, الجامعة الإسلامية, غزة, 2006, 1-222.
6. السعد, صالح و مفتي, محمد, "أسباب ونتائج ضغط موازنة الوقت في بيئة المراجعة السعودية". مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. كلية التجارة, جامعة الاسكندرية, الاسكندرية, المجلد 38, العدد2, 2001, 233-260.
7. بكري, علي حاج و الشوبكي, إبراهيم فتّوح يونس عليّان ; "ماهية المراجعة الخارجية وآفاق تطوير أدائها". مجلة بحوث جامعة حلب. العدد 44, 2006, 101 – 127.
8. سرايا, محمد السيد, أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل, كلية التجارة, جامعة الإسكندرية, 2007, 271.
9. عبد الله, خالد أمين, علم تدقيق الحسابات, دار وائل للنشر, الطبعة الخامسة, 2010, 127 – 128.
10. قنديل, ياسر سعيد سعد, "دراسة وتقييم العوامل المؤثرة في مقدرة مراجع الحسابات على مقاومة ضغوط إدارة العميل-مع دراسة تجريبية,", رسالة ماجستير, كلية التجارة, جامعة الاسكندرية, 2001, 1- 135.
11. محمد, محمد عبد الله, "أثر مخاطر تحريف القوائم المالية على جودة المراجعة التشغيلية في ظل ضغط موازنة وقت عملية المراجعة: دراسة اختبارية على بيئة الممارسة المهنية في مصر". مجلة الدراسات المالية والتجارية. كلية التجارة, جامعة بني سويف, العدد 2, 2006, 160 – 228.
12. CORAM, P. J. Ng end WOODLIFF, D. "*The Effects of Time Budget Pressure and Risk of Error on Auditor Performance*". Working Paper, 2001, pp.1-31.
13. DEZOORT, F. T. ; HARRISON, P. ; TAYLOR, M. H. "*The Effects of Accountability Pressure Strength and Decision Aid Availability on Auditors' Materiality Judgments*", Working Paper, 2003, 4 – 5.
14. DEZOORT, F.T. ; LORD, A.T. "An Investigation of Obedience Pressure Effects on Auditors Judgments". Behavior Research in Accounting. 1997, 1-30.
15. LIYANARACHCHI, G. A. end MCNAMARA, S. M. "*Time Budget Pressure in NewZealand Audits*". University of Auckland Business Review. Vol. 9, No. 2, 2007, 60 - 68.

16. MCNAMARA, S. M. and LIYANARACHCHI, G. A. "*Time Budget Pressure and Auditor Dysfunctional Behaviour Within an Occupational Stress Model*", Accountancy Business and The Public Interest, Vol. 7, No. 1, 2008, 1- 34.
17. MCDANIEL, L. S. "*The Effects of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance*". *Journal of Accounting Research.* Vol. 28, No. 2, 1990, 267-285.
18. MCNAMARA, G. A. S. M. end MCLACHLAN, T. "*Auditor Perceptions of Time Budget Pressure*". University of Otago, Dunedin. NewZealanda, Working Paper, 2000, 10 – 14.
19. NOR, M. N. M. ; SMITH, M. end ISMAIL, Z. "*Auditors' Perception of Time Budget Pressure and Reduced Audit Quality Practices: A Preliminary Study From Malaysian Context*". Working Paper , 4.
20. OTLEY, D. T. end PIERCE, B. J. "*Auditor Time Budget Pressure: Consequences and Antecedents*". Accounting, Auditing & Accountability Journal. Vol. 9, No. 1, 1996, 31 – 58.
21. ROBERTSON,J.C."*Staff Auditor Reporting Decisions under Time Deadline Pressure*". Managerial Auditing Journal. Vol. 22, No. 4, 2007, 340.
22. SOOBAROYEN, T. end CHENGABROYAN, C. " *Auditors' Perceptions of Time Budget Pressure, Premature Sign Offs and Under-Reporting of* Sutton, S. ; Lampe, J. Formulating a Process Measurement System for Audit Quality ' in Proceedings of the university of southern Californnia Audit Judgment Symposium, 2006, 201-218.
23. WILLET, C. end PAGE, M., "*A Survey of Time Budget Pressure and Irregular Auditing Practices Among Newly Qualifised U. K. Chartered Accountants*". British Accounting Review. 1996, 118.