



تقدير مخاطر المراجعة كمدخل لدعم جودة المراجعة الخارجية، دراسة إحصائية

Audit risk assessment as an input to support the quality of external audit, Statistical study

قديري منال*

جامعة الجزائر 3

الجزائر

kaddourimanal1990@gmail.com

تاريخ النشر: 2023/08/31

تاريخ القبول: 2023/07/18

تاريخ الإرسال: 2023/06/01

ملخص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على كيفية التحكم في إحدى المؤشرات التي تؤثر على جودة المراجعة بالشكل الذي يؤدي إلى الرفع منها وهذا من خلال الاعتماد على الإجراءات الصحيحة لتقديرها، حيث تعالج الدراسة في البداية مفاهيم جودة المراجعة ومختلف المؤشرات المؤثرة عليها، وأساليب الرقابة التي تؤدي إلى التحسين من جودة المراجعة الخارجية والرفع منها، أما الجزء الثاني فتم التطرق فيه إلى مختلف مخاطر المراجعة وكيفية التعامل معها بالشكل الذي يؤدي إلى التقليل والحد منها وهذا ماسيؤدي إلى زيادة الثقة في تقرير المراجع وبالتالي التحسين من جودة المراجعة الخارجية أما الجزء الأخير فتم تخصيصه للدراسة الإحصائية وهذا لاختبار فرضيات الدراسة بالاعتماد على الاختبارات الإحصائية وتم توصل فيها إلى مدى أهمية تقدير مخاطر المراجعة والتخطيط لها في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية، جودة المراجعة الخارجية، مخاطر المراجعة، تقدير المخاطر، التخطيط لعملية المراجعة.

Abstract :

The study aims to identify how to control one of the indicators that affect the audit quality in a way that leads to its improvement, and this is done by relying on the correct procedures to estimate it. The quality of external auditing and raising it. As for the second part, it dealt with the various audit risks and how to deal with them in a way that leads to reducing and limiting them, and this will lead to increasing confidence in the auditor's report and thus improving the quality of external auditing. The hypotheses of the study, based on statistical tests, reached the importance of estimating and planning audit risks in improving the quality of external audit.

Key Words: External Audit, External Review Quality, Review Risks, Risk Estimation, Planning For The Review Process

JEL Classification: M41, M42.

* مرسل المقال: قديري منال (kaddourimanal1990@gmail.com)



المقدمة :

تعتبر جودة المراجعة من المواضيع الهامة التي تم التطرق إليها من طرف العديد من الباحثين و هذا نظرا لأهمية مهنة المراجعة في إضفاء الثقة والمصداقية على التقارير المالية، باعتبار أن الجودة في أداء خدمة معينة يؤثر على النتائج المحققة من أداء هذه الوظيفة، ولقد تم التركيز في الآونة الأخيرة على الارتقاء بجودة الأداء في جميع الأصعدة، ونظرا لأهمية تقرير المراجعة في اتخاذ القرار من قبل الأطراف المستفيدة من التقارير المالية فقد دعت الحاجة إلى البحث عن سبل يمكن من خلالها الارتقاء بمهنة المراجعة إلى مستوى الجودة المطلوبة.

وتعتبر جودة المراجعة من المفاهيم المهمة التي لم يستقر عليها الفكر المحاسبي وهذا باعتبار أنا الخدمة غير ملموسة ومتعددة الخصائص وبالتالي يصعب قياسها أو تحديدها بطريقة واضحة، ولقد تم التطرق إليها من عدة جوانب ومن المداخل المستعملة لتحديد جودة المراجعة هي مدخل المراجعة القائم على تقدير وتحديد مخاطر المراجعة وهذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال هذا البحث وهذا بإيجاد العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية ومخاطرها لهذا قمنا بطرح الإشكالية التالية : هل يؤدي مدخل المراجعة القائم على التقدير الجيد لمخاطر المراجعة إلى التحسين من

جودة المراجعة؟

ومن هذه الإشكالية قمنا بوضع الفرضيات التالية

- هناك عدة أبعاد لمفهوم لجودة المراجعة الخارجية
- إن دراسة و تقييم المراجع لمخاطر المراجعة يؤدي إلى تدنية مخاطر المراجعة
- إن التخطيط لعملية المراجعة مع الأخذ بعناصر الخطر يؤدي إلى تحسين جودة عملية

المنهج المتبع : اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف المفاهيم المرتبطة بالبحث بالاعتماد على مختلف الكتب والمجلات والدوريات العلمية والأبحاث ذات الصلة بموضوع الدراسة كما قمنا باعتماد التحليل الإحصائي لتوضيح الأثر بين المتغيرات محل الدراسة

الأدوات المستعملة : قمنا بالاعتماد على الدراسة الاستقصائية من خلال إعداد استبيان موجهة للفئة المستعملة كما قمنا باعتماد ولاختبار الفرضيات اعتمادا على الأساليب الإحصائية التي تتلائم مع طبيعة البحث كل من معامل الثبات الفاكرونباخ، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، اختبار ت لعينة واحدة (One simple test)

وللتطرق إلى الموضوع قمنا بتقسيم البحث إلى 3 أجزاء :

- الجزء الأول : ماهية جودة المراجعة الخارجية.
- الجزء الثاني : العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية و تقدير مخاطر المراجعة.
- الجزء الثالث : الدراسة الإحصائية.



I. ماهية جودة المراجعة الخارجية

1. تعريف الجودة :

ولقد تركزت معظم مفاهيم الجودة حول توفير مجموعة من الصفات والخصائص في المنتج أو الخدمة بما يحقق إرضاء العميل، والتحقق من أن نتائج العمل الفعلية تتطابق مع ما هو مستهدف و الذي بدوره يلي احتياجات العملاء ويحقق رضاهم وتعتبر جودة أداء نشاط المراجعة مطلب أساسي لكل الأطراف والمستفيدين من خدمة المراجعة ، أي الخصائص التي يتميز بها الرأي المهني للمراجع بما يؤدي إلى إشباع احتياجات مستخدمي التقارير المالية .(الشحادة ، عبشو 2016)

وبالتالي يمكن القول أن الجودة في عملية المراجعة تمثل مختلف السمات التي تتميز به الخدمة التي يقدمها المراجع والتي يسعى مختلف مستخدمي القوائم المالية الحصول عليها وهذا للاعتماد عليها في بناء قراراتها التي ترتبط بالمؤسسة المعنية.

2. تعريف جودة المراجعة الخارجية :

يمكن تعريف جودة خدمات المراجعة بأنها احتمال أن يقوم المراجع الخارجي باكتشاف خرق في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن هذا الخرق وذلك بالاعتماد على القدرات التقنية للمراجع وإجراءات المراجعة وعينة المراجعة، ويعرف احتمال أن يقوم المراجع بالتقرير عن هذا الخرق باستقلالية المراجع (De angelo,1981, p186)

لقد اهتمت المنظمات المهنية التي تحكم الممارسة المهنية للمراجعة بتحديد مفهوم جودة المراجعة الخارجية، حيث حددت إن جودة المراجعة الخارجية تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المراجعة واعتماد جملة من المعايير والآليات المرتبطة بالرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة والخدمات التي تقدمها واعتماد نظام لرقابة الجودة على أعمال المراجعة(رحماني، سردوك ، 2014 ، صفحة 185).

كما اعتمد مدخل آخر في تعريف مفهوم جودة المراجعة على طبيعة العلاقة القائمة بين جودة المراجعة والمخاطر المرتبطة بها ، وذلك على اعتبار أن خطر المراجعة ما هو إلا تجميع لأخطار المراجعة على مستوى رصيد حساب عنصر أو مجموعة من العناصر الهامة نسبيا والتي تؤدي إهمال مراجعتها إلى ارتفاع خطر المراجعة وزيادة احتمالات فشلها وإبداء المراجع رأي غير صحيح بشأن صدق وعدالة عرض القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة (محمود محمد، 2014، صفحة 367)

وبالتالي يمكن القول أن مفهوم جودة المراجعة الخارجية تم التطرق إليه من عدة جوانب فهناك من عرفه انه الالتزام بمعايير المراجعة وتم تعريفه أيضا على انه اكتشاف الأخطاء والغش والمخالفات والتبليغ عنها وعرف أيضا أنه تخفيض المراجع لمخاطر المراجعة وبالتالي نستنتج أن جودة المراجعة تتحقق من خلال اخذ كل هذه العناصر بعين الاعتبار والوصول لإعداد تقرير ذو جودة يعبر عن حقيقة القوائم المالية المعدة والتي تلي احتياجات مستخدميها.

2.2 جودة أعمال المراجعة: و لغرض توفير الضمان الكافي لإتمام عملية المراجعة في أحسن الظروف ، اعتبرت ضمان الجودة كجزء من الالتزامات المهنية التي تترتب على المراجع الخارجي إذ تشمل السياسات والإجراءات التي



توافق العمل المنفذ مع المتطلبات المهنية و المعايير وتتضمن نشاطات ضمان جودة أعمال المراجعة مكابلي(العاني ، حمد، 2016، صفحة 463) .

أ. **ضمان جودة التخطيط:** أكد المعيار الدولي رقم 300 ضمن الفقرة 8 على وجوب مراجعة التخطيط للمهام لضمان إعطاء اعتبار للأمور الأساسية وتوثيق خطة متكاملة واصفا بما المدى المتوقع لعملية المراجعة وكيفية تنفيذها للتفاصيل الخاصة كافة .

ب. **ضمان جودة العمل المتطور:** بمعنى تطوير العمل بشكل مستمر وقد أكد المعيار 300 ضمن الفقرة(12) إذ نصت على أنه يجب إعادة النظر في خطة المراجعة كلما دعت الضرورة لذلك خلال فترة المراجعة، ولا بد من أخذ بعين الاعتبار كافة المتغيرات سواء تعلق الأمر بالصلاحيات أو المسؤوليات ومحاولة إضافة التعديلات الضرورية وأحذف ما هو غير ضروري وذلك وفق للتغيرات الحاصلة في البيئة الخاصة بالوحدة محل المراجعة .

ج. **ضمان جودة إنهاء المراجعة:** و بمعنى مراجعة شاملة قبل التوقيع على التقرير النهائي، ولا بد من التمييز بين ضمان الجودة ورقابة الجودة فضمان الجودة يتم بموجبه تحديد الإجراءات الواجب استعمالها وعدد مرات الاختبار ونوعه والفحص الذي ينبغي إجرائه لضمان تماشي النظام مع المواصفات الموضوعية..

3. أهمية جودة المراجعة الخارجية:

وبعد تنفيذ عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة على درجة كبيرة من الأهمية سواء بالنسبة للمراجع أو الأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية لما يلي :

3.1. **تخفيض صراعات الوكالة :** كلما زاد التعارض في المصالح كلما ازدادت تكلفة الوكالة ،وازدادت الحاجة إلى مكاتب المراجعة التي تقدم خدمات ذات جودة عالية وهذا للتخفيض من هذه الصراعات والضغط ،(بخلف، اللهبي ، 2013، صفحة 266)

3.2 **تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:** تعد المعايير المهنية إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة، تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب المراجعة ، كما أن أداء عملية المراجعة بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المراجعين بالمعايير المهنية (بخلف، اللهبي ، 2013، صفحة 265) حيث يؤدي ذلك إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين يتمتعون بالاستقلالية والموضوعية لإبداء الرأي الفني المحايد.

3.3 **أداة تنافسية جيدة:** نظرا لحدة المنافسة بين مكاتب المراجعة وهذا ما أدى بالمراجعين إلى اللجوء لجودة المراجعة التي تحقق ميزة تنافسية لهم وتسمح للعملاء اعتمادها كعامل ترجيحي يتم التمييز من خلاله بين المكاتب

4.3 **تضييق فجوة التوقعات:** هناك العديد من العوامل التي تؤدي إلى زيادة عدم رضا المجتمع عن عمل هؤلاء المراجعين مما يعني زيادة فجوة التوقعات في المراجعة. وبالتالي للتخفيف من فجوة التوقعات لابد من العمل على تحسين جودة المراجعة (جربوع،، 2004، صفحة 381).



5.3. المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات : تهدف الحوكمة إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الشركات فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة (أحمد ، 6/7 ماي 2012 ، ، صفحة 5).

6.5. زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصادقية القوائم المالية: تهدف المراجعة أساسا لإبداء الرأي في مدى عدالة وصدق القوائم المالية وما يترتب على ذلك من إضفاء الثقة والمصادقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم المالية (محمد عيسى، 2008، صفحة 02)

7.5. تعزيز اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية: نال هذا العنصر اهتماما كبيرا من طرف المنظمات والهيئات المهنية والعديد من الباحثين خصوصا بعد فشل العديد من الشركات الكبرى ، إذ أن المراجعين الذين يعملون وفق معايير الجودة يقومون باكتشاف الأخطاء و المخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل (جدعان، 2016، صفحة 51).

4. المؤشرات المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية :

تتأثر جودة عملية المراجعة بعدة مؤشرات منها مؤشرات مرتبطة بمكتب المراجعة ومؤشرات مرتبطة بفريق المراجعة ومؤشرات أخرى مرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة والتي سوف نتطرق إليها كما يلي:

4.1. المؤشرات المرتبطة بمكتب المراجعة : تتعلق هذه المؤشرات بنواحي تنظيمية داخل مكتب المراجعة من حيث التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية والسياسات المتبعة داخل مكتب المراجعة والمتعلقة بقبول العملاء ، تعيين المراجعين وتخصيصهم على المهام وتخصص مكتب المراجعة والأساليب الحديثة المستخدمة في المراجعة بالإضافة حجم مكتب المراجعة وسمعته، وقيود موازنة الوقت، وفيما يخص أتعاب المراجعة توصلت أغلبية الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية بين أتعاب المراجعة وجودة المراجعة ما عدا دراسة Copley et Docet 1993 والتي توصل فيها الباحث إلى وجود علاقة عكسية بين أتعاب المراجعة وجودة عملية المراجعة حيث تقتضي زيادة حدة المنافسة انخفاض أتعاب المراجعة مما يساهم في زيادة الطلب على الجودة أي أن المنافسة تؤثر ايجابيا في مستوى جودة عملية المراجعة ، ونظرا لحدة المنافسة بين مكاتب المراجعة فقد اتجهت أنظار كل المراجعين والعملاء إلى جودة عملية المراجعة كعامل ترجيحي من خلالها يتم التمييز بين مكاتب المراجعة (العنقري، الشاطري ، المحسن، 2006، صفحة 112) ، كما أن صعوبة قياس جودة المراجعة أدى بالعديد من الباحثين إلى استخدام العديد من البدائل لقياسها ومن بينها حجم مكتب المراجعة والذي يمكن قياسه من خلال عدد المتعاملين مع مكتب المراجعة، ويمكن تفسير العلاقة بين الجودة و حجم مكتب المراجعة من خلال ضغط المنافسة الممارس على المراجعين (Al Khaddash and al, 2013, p. 208) ، كما يؤثر التخصص المهني للمراجع على جودة المراجعة وتبرز في رغبته بتعزيز سمعته المرتبطة بتقديم خدمات ذات جودة عالية حيث ينتج عن ذلك تقديم المكتب المتخصص لمستوى مرتفع من التأكيد مقارنة بعمليات المراجعة المقدمة من قبل مكاتب غير متخصصة (المقطري، 2011، صفحة 415)، ومن ناحية أخرى فإن فشل



مراجع الحسابات في تحقيق القيمة المضافة لعميله قد يعرضه لدعاوي قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بالتعويض عن الضرر الناتج عن إهماله في القيام بعمله، ونتيجة لذلك فإنه يمكن القول بأن عدم وجود دعاوي قضائية مرفوعة ضد مكتب المراجعة يعتبر مقياساً على جودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطة مكتب المراجعة (نور وآخرون، 2007، صفحة 13)، كما يرى من يؤيد ضرورة تغيير المراجع الخارجي أن طول فترة علاقة المراجع بعمله تجعله يؤدي عمله بتراخي وتزداد معها فرضية عدم اكتشافه للأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة وأن الإلزام بتغيير المراجع هو ما يتغلب على ذلك حيث يعزز من فاعلية وجودة عملية المراجعة. وهناك العديد من الدراسات العلمية التي أوضحت عدم وجود ارتباط بين طول علاقة المراجعة بالعميل وبين حالات فشل عملية المراجعة، كما أن هذا الرأي يتعارض مع القول بأن زيادة الخبرة الناتجة من طول أمد العلاقة التعاقدية تزيد من القدرة على اكتشاف الأخطاء وتعزز عملية المراجعة (جربوع، 2008، صفحة 769)

كما يعتبر الالتزام بمعايير المراجعة من المؤشرات المؤثرة على الجودة فيمكن النظر إلى جودة المراجعة باعتبارها منتج نهائي لمختلف الإجراءات والقرارات التي يتم القيام بها من قبل فريق المراجعة كمجموعة عمل واحدة، بحيث أي خلل وظيفي أو أي إجراء لا يتسق مع متطلبات المراجعة النمطية والمحددة من خلال المعايير المهنية، ومعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، تنعكس آثارها على جودة الأداء المهني (عوض، 2008، صفحة 3).

4.2 المؤشرات المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بفريق المراجعة: تتمثل هذه المؤشرات في عناصر مرتبطة بالأطراف العاملة في مكاتب المراجعة والتي يجب توفرها في فريق المراجعة وتتمثل في كل من الخبرة والتي تحسن من جودة عملية المراجعة بمعنى أن المراجع أكثر خبرة لديه مقدرة على تفهم الأخطاء بالقوائم المالية (إسماعيل، قطب، 2003، صفحة 12)، بالإضافة إلى استقلال المراجع والذي يقصد به عدم خضوعه لتأثير وسلطة العميل الذي يقوم بمراجعة أعماله سواء عند تنفيذه لأعمال المراجعة أو عندما يوضع نتيجة تلك الأعمال في شكل تقرير والمراجع المستقل هو الذي يكون له رأي محايد غير متحيز في الأمور التي يتولى مراجعتها وتتوقف الثقة في رأي المراجع على حياده واستقلاله حول ما يبيده من رأي على القوائم المالية (النمري، 1994، صفحة 122)، كما يساعد الاتصال بين فريق المراجعة وعميل المراجعة في الحصول على المعلومات المهمة التي تساعد المراجع على (جبار) فهم طبيعة نشاط العميل، والحصول على الأدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات والدفاتر، وحتى يتحقق الغرض من هذا الاتصال فلا بد أن يكون له هدف محدود لتحقيق الاتصال الجيد بين فريق المراجعة وإدارة العميل، وبالتالي التأثير الإيجابي على جودة عملية المراجعة (الأهدل، 2008، صفحة 33).

كما يؤثر الإشراف والمتابعة للإعمال على كافة المستويات على جودة المراجعة وذلك بتوفير تأكيد مناسب بأن العمل الذي يتم إنجازه يستوفي معايير الجودة الملائمة، ومن الإجراءات التي يمكن إتباعها لتحقيق ذلك عمليات المراجعة وتوفير إجراءات للاحتفاظ بمعايير الجودة للمكتب بالنسبة للأعمال المؤداة وتوفير التدريب العملي من خلال تنفيذ عمليات المراجعة (جبران، 2010، صفحة 21)



4.3 المؤشرات المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة : وتتمثل هذه العناصر في كل من نظام الرقابة الداخلية والذي يمثل كل أنظمة التحكم التي تضعها إدارة المؤسسة بغرض الحفاظ على أصولها وممتلكاتها ، كما تشمل كل الضوابط التي تهدف إلى تحسين الكفاءة التشغيلية وتعزيز الالتزام بسياسة المؤسسة (Pigé , 2008 , p. 12).

ولقد حاولت العديد من الدراسات التوصل إلى نوع العلاقة بين حجم المؤسسة محل المراجعة وجودة المراجعة واستخدمت العديد من المؤشرات لقياس حجم المؤسسة مثل (إجمالي القيمة الدفترية للأصول ، إجمالي قيمة الإيرادات ، عدد العاملين بالشركة)، ولكن هذه الدراسات توصلت إلى نتائج متناقضة حيث أوضحت بعض الدراسات أن هناك علاقة سلبية بين حجم المؤسسة محل المراجعة وجودة المراجعة فعلى سبيل المثال أشارت دراسة Giroux إلى أن حجم المؤسسة وقوة مركزها المالي قد تجعل العميل يمارس بعض الضغوط على المراجع لانتهاك المعايير المهنية، ومن جهة ثانية توصل Krishnan و Shaver إلى أن هناك علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وحجم العميل وقوته المالية ، وتوصل Hay and davis ، إلى أن المؤسسات الكبيرة الحجم تختار مراجع من مكاتب المراجعة الكبار على اعتبار أن مكاتب المراجعة الكبار تعتبر مكاتب ذات جودة عالية (الأهدل، 2008، صفحة 35).

II. العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية و مخاطر المراجعة

1. تعريف خطر المراجعة وأنواعه:

تعرف مخاطر المراجعة على أنها احتمال إبداء رأي غير صحيح عن القوائم المالية موضوع الفحص، وذلك بسبب فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في القوائم المالية التي يبدى رأيه فيها، وأما woolf Emile فقد عرفه على أنه عبارة عن احتمال فشل إجراءات المراجعة في الكشف عن الأخطاء الجوهرية التي يمكن حدوثه أو بقاؤها بدون اكتشاف (الزواوي ، الشاوش ، 2015 ، صفحة 134).

1.1 المخاطر الملازمة (الخطر الحتمي) : يطلق عليه أحياناً الخطر الطبيعي أو الخطر الحتمي الموروث ، وقد عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه قابلية أو حساسية رصيد حساب معين ونوع معين من العمليات لخطأ يكون جوهرياً ومؤثراً إذا اجتمع مع خطأ آخر في أرصدة حسابات أخرى، وذلك في ظل عدم وجود إجراءات خاصة بالرقابة الداخلي (موسى ، فتوحة ، 2016 ، صفحة 97).

و بالتالي يمكن القول أن الخطر الملازم هو خطر قد يظهر في حسابات المؤسسة والذي لا يكون ناتج عن عدم كفاءة نظام الرقابة الداخلية وإنما يرتبط بظروف أخرى لا يمكن التحكم فيه و إنما تسييرها و التماشي معها .

1.2 مخاطر الرقابة: يتمثل في الخطر المرتبط بالرقابة كأن يكون هناك خطأ في التأكيدات والتي يمكن أنت كون جوهرية بمفردها أو عند جمعها مع أخطاء أخرى، والتي لا يتم منعها أو اكتشافها أو تصحيحها في الوقت المناسب من قبل نظام الرقابة الداخلية، وهذا الخطر يعتمد على الكفاءة التي يتم من خلالها تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية (hamzaoui, 2008, p. 17).



وبالتالي ترتبط مخاطر الرقابة بعدم كفاءة نظام الرقابة الداخلية ونقص الإجراءات التي تسمح باكتشافها ومنع ظهورها قبل تفاقمها، وكلما زادت قوة نظام الرقابة الداخلية كلما قل احتمال حدوث هذا النوع من المخاطر .

1.3 مخاطر الاكتشاف: يرتبط خطر الاكتشاف بمدى فعالية إجراءات المراجعة المطبقة من قبل المراجع لاكتشاف الأخطاء أو بأسلوب تقديمها و قد عرفه معهد المحاسبين الأمريكي بأنه خطر عدم قدرة المراجع من خلال إجراءات المراجعة التي يقوم بها على اكتشاف خطأ في رصيد حساب ما أو في نوع معين من العمليات والذي قد يكون جوهريا إما بمفرده أو إذا جمع مع أخطاء في أرصدة حسابات أخرى أو أنواع أخرى من العمليات (الزواوي ، الشاوش، 2015 ، صفحة 136).

ويمكن القول أن خطر الاكتشاف يرتبط ارتباطا وثيقا بالمراجع الخارجي وهذا نتيجة عدم قيامه بالإجراءات اللازمة لاكتشاف الأخطاء أو عدم تناسب الإجراءات المتخذة مع طبيعة الحسابات أو العمليات المعنية بعملية المراجعة .

2. التخطيط لعملية المراجعة وعلاقتها بتقدير المخاطر :

يقوم المراجع عامة قبل البدء في عملية المراجعة بالتخطيط الجيد لها وهذا بإنشاء خطة لعملية المراجعة وتطويرها عبر مراحل المراجعة كل ما ظهرت معطيات جديدة و هذا بهدف تنفيذها بطريقة فعالة للوصول إلى تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوى مقبول .

2.1 تقدير المخاطر:

أ- تقدير المخاطر الملازمة: ويبدأ المراجعون تقييمهم للمخاطر الملازمة أثناء مرحلة التخطيط، ويقومون بتحديث التقييمات أثناء أداء عملية المراجعة، على سبيل المثال فيما يتعلق بإجراء المناقشات للحصول على المعرفة بشأن طبيعة أعمال وصناعة العميل وزيارة موقع العميل وتحديد الأطراف ذوي العلاقة مباشرة بتقييم المخاطر الملازمة، وبينما يقوم المراجع بأداء مجموعة واسعة من الاختبارات على عملية المراجعة يتم الحصول من خلالها على معلومات إضافية والتي تؤثر غالبا على التقييم الأصلي (دأمين السيد أحمد لطفي، صفحة 69)

ب- تقدير مخاطر الرقابة: يعرف تقييم خطر الرقابة بأنه توقع المراجع لمدى قدرة نظام الرقابة على منع التحريفات الجوهرية من الحدوث أصلا، أو قدرتها على اكتشافها وتصويبها في حال حدوثها (الجردي ، 2013 ، صفحة 227)، حيث يقوم المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية المصمم ومدى كفاءته، وتحديد نقاط ضعفه من ناحية، والقيام باختبارات الالتزام من ناحية أخرى، للتأكد من مدى التزام التطبيق العملي لنظم الرقابة الداخلية الموضوعية التي يتم الحكم على مدى الاعتماد عليها (المقطري، 2011، صفحة 417)

ج. تقدير مخاطر الاكتشاف: ويمكن للمراجع التحكم في خطر الاكتشاف إذ يستطيع بناء على تقييمه لخطر الرقابة والخطر الملازم أن يخفض خطر الاكتشاف إلى أقل مستوى ممكن عن طريق قيامه بالفحص التحليلي واختبارات العينة ويكمن الخطر هنا في أن الاختبارات التحليلية تحقق في اكتشاف تحريف مهم، إذا ما اختبر خطأ أو طبق بطريقة



خطأ، وإذا اختيرت عينة غير ملائمة أو غير كافية، وإذا ما كان المراجع متخصصا في الصناعة فإنه يمكن من تقليل مخاطر الاكتشاف إلى أدنى مستوى ممكن (المقطري، 2011، صفحة 418).

3. مخاطر المراجعة كمدخل لتخطيط عملية المراجعة:

يعتبر خطر المراجعة من العوامل الهامة التي يجب أن يأخذها المراجع بعين الاعتبار، عند تخطيط عملية المراجعة، أو عند تحديد إجراءات المراجعة التي سيتم إتباعها، أو عند تقييمه للأدلة وقرائن الإثبات، حيث يرجع سبب وجود مخاطر المراجعة إلى عدم فاعلية هذه الإجراءات، أو عدم سلامة التخطيط لعملية المراجعة، وينتج عنها عدم اكتشاف الأخطاء والمخالفات، سواء على مستوى رصيد حساب عن عدالة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة وينتج عن هذا احتمال أن يطالب المراجع بدفع تعويضات لعملائه أو على مستوى الأطراف الخارجية مقابل ما أصابهم من ضرر، نتيجة لوجود هذه الأخطاء بالقوائم المالية التي يتم الاعتماد عليها من قبل العميل، أو الأطراف الأخرى واحتمال أن يفقد المراجع سمعته المهنية ومكانته لدى العميل والمجتمع، أولدي زملاء المهنة نتيجة لرأيه غير الصحيح (موسى، فتوحة، 2016، صفحة 96) ويساهم تخطيط عملية المراجعة إلى حد كبير في تحليل خطر المراجعة بعدة وسائل مثل (نور وآخرون، 2007، صفحة 95، 96):

- الاستفسار من المؤسسة محل المراجعة عن مراكز الخطر وهذا ما سيمكن المراجع من تحليل الخطر عن طريق تحديد مراكز أو مناطق الخطر داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وبالتالي سيقوم المراجع بأخذها بعين الاعتبار عند قيامه بتصميم برنامج المراجعة.
- اعتماد المراجع عند الفحص على موظفي المؤسسة في تحديد المجالات التي يكون الخطر فيها متزايد.
- مدى نزاهة إدارة المؤسسة محل المراجعة في التعامل مع المراجع، حيث أنه إذا شك في موضوعية الإدارة في مرحلة التخطيط، فيمكن له رفض المهمة ككل أو التوسع في إجراءاتها للتأكد من عدم وجود تحريفات متعمدة من الإدارة.

4. علاقة عملية التخطيط بجودة المراجعة الخارجية:

ولاشك أن تخطيط عملية المراجعة مع أخذ عناصر الخطر في الاعتبار عند القيام بكل إجراء من الإجراءات التي يقوم بها عند توليه مهمته ومحاولة استخدام الإجراء الذي يتناسب مع طبيعة العنصر أو المهمة المعنية ومستوى الخطر المعرض له فإن ذلك يدعم رأي مراجع الحسابات في القوائم المالية ويؤدي إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في عملية المراجعة ويترتب عليه اكتشاف و تدنية المخاطر إلى الحد الأدنى الذي يمكن قبوله، ولاشك أن القيام بعملية على هذا النحو من شأنه أن يؤدي إلى زيادة الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات ويؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة نفسها من خلال تحسين الرأي الذي يبديه مراجع الحسابات في القوائم المالية محل الفحص، والذي تعتمد عليه جهات عديدة في اتخاذ القرارات وفيها باحتياجات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية من ناحية خلو القوائم المالية التي تم مراجعتها من الأخطاء، وأن مراجع الحسابات سوف يكتشفها ويحاول الإفصاح عنها (الصبان، ابراهيم، 2012، صفحة 14).



5. أثر استجابة المراجع للمخاطر على جودة المراجعة الخارجية:

يؤكد معيار المراجعة الدولي رقم 330 على أهمية استجابة المراجع الخارجي لمخاطر المراجعة المحددة بشكل كلي على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكيدات كما يلي (نصرعلي، 2009، صفحة 615/608):

5.1 الاستجابة لتحديد المخاطر المقدرة للتحريفات الجوهرية على مستوى القوائم المالية:

- يجب على فريق المراجعة عند قيامه بعملية المراجعة تغليب الشك المنهجي والذي سيسمح له القيام بكل الإجراءات للتحقق من سلامة الوثائق والسجلات من خلال جمع أدلة الإثبات التي تثبت صحتها أو عكس ذلك
- الاعتماد على فريق عمل يتمتع بالخبرة والمعرفة الكافية في مجال المحاسبة والمراجعة ، حيث يرتبط عادة التقدير الجيد لمخاطر المراجعة بطبيعة فريق المراجعة و عملية الإشراف والرقابة .
- تكييف الإجراءات المتبعة مع طبيعة العمليات و توقيتها وهذا لتفادي تفاقمها والتمكن من التحكم فيها و جمع أدلة إثبات مقنعة و قطعية .

5.2 إجراءات المراجعة اللازمة للاستجابة للمخاطر المقدرة للتحريفات الجوهرية على مستوى التأكيدات

وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية: يجب على المراجع أن يقوم بإعداد وتصميم إجراءات إضافية في حالة الحاجة إلى ذلك وحيث تعتمد هذه الإجراءات على طبيعة المخاطرة المقدرة و المحتملة على مستوى الحسابات و درجة الاستجابة لها . حيث أنه فيما يخص طبيعة الاجراءات تتأثر بتقدير المراجع للمخاطر و التي تسمح له بتحديد كيفية التعامل معها، حيث يقوم بتحديد إجراءات المراجعة اللازمة عندما تكون المخاطر المقدرة مرتفعة، فمثلا في حالة المخاطر المرتفعة قد يعتمد على المصادقات ويقوم بفحص الوثائق والمستندات، ويقوم أيضا بتحديد إجراءات المراجعة اللازمة عندما تكون المخاطر المقدرة منخفضة، كما يقوم بتحديد الإجراءات التي تكون ملائمة أكثر من غيرها بالنسبة لبعض الحسابات.

وفيما يخص توقيت الإجراءات ترتبط بطبيعة المخاطر ودرجة خطورتها ، حيث أنه كلما زادت المخاطر يرى المراجع انه من الأفضل القيام بالإجراءات الأساسية عند قرب نهاية الفترة أو عند نهايتها بدلا من أداها في تاريخ مبكر، أو تغيير إجراءات المراجعة التي تم اعتمادها سابقا وعدم التصريح بها والقيام بها بطريقة سرية . أما فيما يخص مدى الإجراءات فتتحدد حسب الأهمية النسبية والخطر المقدر وأدلة الإثبات التي يريد المراجع الحصول عليها ، حيث يقوم المراجع بزيادة عدد أدلة الإثبات بالتناسب مع ارتفاع المخاطر وقد يقوم المراجع بزيادة كمية الأدلة أو يحصل على أدلة أكثر ملائمة أو أكثر قابلية للاعتماد عليها للحصول على دليل مراجعة أكثر إقناعا بسبب التقدير المرتفع.

6 . أثر تقييم مخاطر المراجعة على جودة المراجعة:

يمكن القول أن المراجعة الجيدة تبنى على تقييم مخاطر المراجعة، وهذا يدفعنا إلى استنتاج بأن جودة المراجعة تبنى أساساً على تقييم خطر المراجعة ومحاولة الحد منه عن طريق جمع الأدلة المناسبة في ظل معايير لها من العمومية ما



يجعل جودة المراجعة مفهوماً فضفاضاً، ومع ذلك فمازالت الجودة تمثل حاجساً مهنيّاً كبيراً ومازال المراجعون يحاولون على المحاكم ويتهمون بالتقصير عما أنجز من عمل. والسبب في ذلك يعود إلى أن المراجعة مهنة تقتضي ممارستها تحمل تكاليف معينة لانجاز العمل بكفاءة معينة لتلافي خطر المراجعة الذي قد يواجه مكتب المراجعة نتيجة قبولها بالمراجعة لعمل معين. حيث أن منشأة المراجعة تسعى لأن تتحلّى بإطار من الجودة في عملها وسمعتها لكن تكاليف ذلك تجعلها تتغاضى عن كثير من الإجراءات إذا شعرت بأن الشركة الخاضعة للمراجعة ذات سمعة طيبة وتعمل وفق رقابة داخلية قوية كل ذلك في سبيل تخفيض التكاليف المبنية أساساً على الخطر وقد بين معيار التدقيق الدولي رقم 315 أن هدف المدقق هو تحديد وتقييم مخاطر العرض المضلل سواء كان عائداً للغش أو للخطأ وذلك على مستوى قضايا القوائم المالية من خلال فهم الشخصية المعنوية وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية التي تمثل أساس تصميم وتطبيق تلك الردود على المخاطر التي تم تقييمها للتضليل الجوهري في القوائم المالية". إلا أن المعايير الأمريكية حققت شوطاً متقدماً في هذا المجال فلم تكثف بالعرض الوصفي لخطر المراجعة وأهميته كما وردت في المعيار 315 بل أنها عبرت عن الخطر على شكل صيغة رياضية ربطت بين عناصر الخطر (الخطر الملازم، وخطر الرقابة) والإجراءات التحليلية في المراجعة لتصل إلى تحديد مسؤولية المراجع المتمثلة في خطر الكشف عن الانحرافات التي سببها الخطر الملازم و لم تفلح الرقابة الداخلية في الوقاية منها أو اتخاذ الإجراءات المناسبة لتصحيحها بعد وقوعها. كما لم تفلح الإجراءات التحليلية في الكشف المباشر عنها، بل إن هذه العوامل مع بعضها البعض لعبت دوراً في تحديد خطر الاكتشاف المتمثل بالإجراءات الجوهرية التي يقوم بها المراجع للكشف عن الانحرافات التي سببت التضليل في القوائم المالية سواء كان هذا التضليل ناتجاً عن الاحتيال أو الخطأ (الشاهين، تركي، 2015، صفحة 46، 47).

وما يمكن قوله أن جودة خدمة المراجعة غير قابلة للقياس أو الملاحظة وبالتالي يمكن تحديد الخدمات ذات الجودة العالية باعتماد عوامل أخرى كمخاطر المقاضاة التي تتعرض لها مكاتب المراجعة نتيجة الضغوط التي تتعرض لها من إدارة المؤسسة وبالتالي ستتغاضى عن الأخطاء والمخالفات وستقوم بتخفيض الإجراءات التبعة، كما قد تؤدي زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى تقليل الوقت المخصص للمراجعة وبالتالي اختصار برنامج العمل وإلغاء العديد من الإجراءات، ومن خلال هذا يمكن القول أن هناك العديد من التصرفات التي تؤثر على التقدير الجيد للمخاطر وبالتالي سترتب عن ذلك خفض جودة أعمال المراجعة.

III. الدراسة الإحصائية :

هدفت الدراسة التطبيقية إلى تحديد اثر تقدير مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية و هذا من خلال اعداد استبانة موجهة لممارسي المهنة

1- عينة الدراسة :

تم تصميم الاستبانة بناءاً على الجانب النظري حيث تم تقديمها إلى عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين والأساتذة الجامعيين المتخصصين في مجال المراجعة والمحاسبة حيث تم توزيع ما يقارب 100 استبيان وتم استرجاع 85 استبيان و بعد عملية الفرز تم اختيار 80 استبيان للمعالجة الإحصائية.



2- المعالجة الاحصائية :

2.1 مقياس ليكارت الخماسي : حيث تم اعتماد الترتيب التالي (1 غير موافق جدا ، 2 غير موافق ، 3 محايد ، 4 موافق ، 5 موافق جدا) و تتحدد درجة الموافقة حسب اتجاه المتوسط الحسابي كالتالي :

الاتجاه الأول : [1.1.79] غ موافق جدا ، الاتجاه الثاني : [1.8. 2.59] غ موافق ،الاتجاه الثالث : [2.6.3.39] محايد ،الاتجاه الرابع [3.4. 4.19] موافق ، الاتجاه الخامس : [4.2—5] موافق جدا

2.2 دراسة الثبات: تم الاعتماد على مقياس الفاكرونباخ وهذا لدراسة مدى ثبات الاستبيان وإمكانية الاعتماد عليه حيث قدرت النسبة بـ 62% وهذا ما يعني أن الاستبيان يتمتع بالثبات والصدق بنسبة تسمح باعتماده وبالتالي فهو مقبول إحصائيا لإجراء الدراسة . و يتضح معامل الثبات من خلال الجدول المدرج أدناه :

الجدول رقم 01 : معامل الثبات

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	d'éléments Nombre
.612	12

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

2.3 التوزيع الديمغرافي للعبة: (الملحق رقم 01) من خلال الجدول المبين في الملحق رقم 01 في ما يخص توزيع العينة حسب معيار السن نجد نسبة الذكور هي الأكبر بـ 66.25% نسبة الإناث 33.75% وهذا راجع لطبيعة المهنة التي غالبا ما يتجه إليها الرجال بنسبة كبيرة وهذا نظرا للمسؤوليات الكبيرة المرتبطة بها ،أما فيما يخص معيار السن احتلت المرتبة الأولى الفئة العمرية ما بين (40 إلى 50) وهذا باعتبار أن المهنة تتطلب الخبرة والممارسة كما تتطلب حصول الممارسين على شهادات ومؤهلات تمكنهم من ممارسة المهنة وفي هذه الفترة يستطيع الشخص أن يجمع بين الاثنين معا لتقديم الأفضل وتليها مباشرة الفئة ما بين (30 و 40 سنة) والتي يتميز بخبرة معتبرة في مجال المراجعة وهذا ما يسمح لنا بالحصول على معلومات دقيقة أما فيما يخص المؤهل العلمي فنسبة الدكتوراه والمجستير احتلت المراتب الأولى بنسبة قدرت بـ 31.25 % و 21.25 % على التوالي وهذا لأنه تم الاعتماد بنسبة كبيرة على الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المراجعة والمحاسبة وتليها في الترتيب ليسانس بنسبة 17.5% ، إما فيما يخص الخبرة المهنية فجاءت على التوالي الفئة ما بين 5 و 10 سنوات بنسبة 40 % والفئة أكثر من 15 سنة بنسبة 32,5 % وهذا ما يمكننا من الحكم على مصداقية الإجابات من خلال الخبرة التي يتمتع بها أفراد العينة أما فيما يخص المهنة فجاءت في المرتبة الأولى أستاذ جامعي بنسبة 31.5 % وتليها محاسب معتمد بنسبة 26,25 % وتم الاعتماد بنسبة كبيرة على الأساتذة الجامعيين لصعوبة التنقل والاتصال بأصحاب المهن الأخرى .



3. اختبار فرضيات الدراسة :

3-1 اختبار الفرضية الأولى: هناك عدة أبعاد لمفهوم جودة المراجعة الخارجية

الجدول رقم 02 : مفاهيم جودة المراجعة الخارجية

النسبة	الأسئلة	
40%	الالتزام بمعايير المراجعة	01
30%	اكتشاف الأخطاء والتقرير عنها	02
30%	تدنية خطر المراجعة الكلي	03

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول المبين أعلاه نلاحظ أن 40% من المستجوبين يرون أن جودة المراجعة الخارجية تتمثل في الالتزام بمعايير المراجعة و 30% من المستجوبين يرون أن جودة المراجعة الخارجية تتمثل في اكتشاف الأخطاء والتقرير عنها و 30% من المستجوبين يرون أن جودة المراجعة الخارجية تتمثل في تدنية خطر المراجعة الكلي ومن خلال هذا نقبل الفرضية التي تقول أن جودة المراجعة الخارجية متعددة المفاهيم.

الجدول رقم 03 : تقييم المراجع لمخاطر المراجعة

الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة المحسوبة لـ T	قيمة Sig	درجة الموافقة
01 إن تقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى التحكم في مخاطر المراجعة	4.15	0.96	20.21	,0000	موافق
02 إن دراسة وتقييم المراجع لمخاطر الرقابة ومخاطر الملائمة يؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة .	4.13	0.48	39.74	,0000	موافق
03 يجب ان يقوم المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة أن يأخذ بعين الاعتبار مخاطر المراجعة .	4.28	0.77	26.57	,0000	موافق
04 حتى يتمكن المراجع من اكتشاف مخاطر المراجعة لابد أن يقوم بفهم طبيعة نشاط المؤسسة وأدوات الرقابة التي يعتمد عليها .	4.04	0.64	28.79	,0000	موافق
05 عندما تكون مخاطر الرقابة و مخاطر الملائمة مرتفعة تكون مخاطر الاكتشاف منخفضة	4.14	1.004	19.41	,0000	موافق
المتوسط العام	4.14		26.44	,0000	موافق

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج spss

3.2 اختبار الفرضية الثانية : تتجسد الفرضية الأولى للدراسة من خلال اسئلة المحور الثاني ويتمثل فيما يلي

نلاحظ من خلال الجدول المدرج أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات العينة تنحصر في مجال ما بين (4,04 و 4,15) والتي تنحصر أغلبها في مجال الموافقة وجاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم 3 " يجب ان يقوم المراجع عند



التخطيط لعملية المراجعة أن يأخذ بعين الاعتبار مخاطر المراجعة . " بمتوسط حسابي قدر ب 4,28 وجاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة رقم 4 " حتى يتمكن المراجع من اكتشاف مخاطر المراجعة لابد أن يقوم بفهم طبيعة نشاط المؤسسة وأدوات الرقابة التي يعتمد عليها " بمتوسط حسابي قدر ب 4,04 ، ونستخلص من خلال الجدول المبين أعلاه أن الاتجاه العام للمحور يتجه نحو " موافق " بمتوسط حسابي عام قدر ب 4,14 وهذا ما يعني أن أغلب المستجوبين من عينة الدراسة يؤيدون فقرات المحور الأول وهذا ما يساهم في تحقيق الفرضية الثانية .

اختبار T للفرضية الثانية: حيث تتحقق الفرضية الصفرية (H0) : إذا كانت $\text{Sig}(\alpha) > 05\%$ وتتحقق الفرضية البديلة (H1) : إذا كانت $\text{Sig}(\alpha) < 05\%$

• H0 الفرض الصفري : إن دراسة وتقييم المراجع لمخاطر المراجعة لا يؤدي إلى تدنية مخاطر المراجعة

• H1 الفرض البديل : إن دراسة وتقييم المراجع لمخاطر المراجعة يؤدي إلى تدنية مخاطر المراجعة

وبما أن قيمة Sig الخاصة بالمحور $\text{Sig}(\alpha) < 05\%$ و قيمة T المحسوبة للمحور $26,944 > 1,96$ وبالتالي يتم قبول الفرض البديل .

3.3 اختبار الفرضية الثالثة: تتجسد الفرضية الثانية للدراسة من خلال أسئلة المحور الثالث

الجدول 04: علاقة مخاطر المراجعة بجودة المراجعة الخارجية

الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	قيمة Sig	الاتجاه العام للعينة
01 خطر المراجع وسيلة لتقييم المراجع لأدلة الإثبات التي قام بجمعها	4,16	0,53	36,6	,0000	موافق
02 عندما تكون مخاطر المراجعة مرتفعة يحتاج المراجع إلى جمع المزيد من أدلة الإثبات	3,70	0,92	16,925	,0000	موافق
03 الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط هي مقياس لمدى فاعلية إجراءات المراجعة التي ينبغي أن تكون عليها لكشف المخاطر	3,16	0,625	17,201	,0000	محايد
04 هل يتحمل المراجع مسؤولية تصميم برنامج المراجعة الذي يضمن اكتشاف الأخطاء و المخالفات	4,14	0,497	39,214	,0000	موافق
05 إن التخطيط مع الأخذ بعين الاعتبار مواطن الخطر يدعم رأي المراجع وبالتالي يرفع من جودة عملية المراجعة	3,24	1,03	11,049	,0000	موافق
06 إن الحد والتقليل من مخاطر المراجعة يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة	4,09	0,455	41,78	,0000	موافق
07 إن تحقيق جودة المراجعة يؤدي إلى زيادة الثقة في مهنة المراجعة	4,88	0,402	64,900	,0000	موافق
المتوسط العام	3.91		32.52	,0000	موافق



يتضح من خلال البيانات المبينة في الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي لأغلب الإجابات العينة حول المحور الثاني تنتمي لمجال الموافقة وبالتالي، نستخلص من خلال الجدول المبين أعلاه أن الاتجاه العام للمحور يتجه نحو "موافق" بمتوسط حسابي عام قدر بـ 3,91 وهذا ما يعني أن أغلب المستجوبين من عينة الدراسة يؤيدون فقرات المحور الثالث وهذا ما يساهم في تحقيق الفرضية الثالثة
اختبار T للفرضية الثالثة :

- H_0 الفرض الصفري: إن التخطيط لعملية المراجعة مع الأخذ بعناصر الخطر لا يؤدي إلى تحسين جودة عملية
 - H_1 الفرض البديل: إن التخطيط لعملية المراجعة مع الأخذ بعناصر الخطر يؤدي إلى تحسين جودة عملية
- وبما أن قيمة Sig الخاصة بالمحور $05\% < \text{Sig}(\alpha)$ و قيمة T المحسوبة للمحور $32.52 > 1.96$ وبالتالي يتم قبول الفرض البديل. "إن التخطيط لعملية المراجعة مع الأخذ بعناصر الخطر يؤدي إلى تحسين جودة عملية"

الخلاصة :

من خلال معالجتنا لإشكالية البحث : « هل يؤدي مدخل المراجعة القائم على التقدير الجيد لمخاطر المراجعة إلى التحسين من جودة المراجعة قمنا بالتطرق إلى مفاهيم جودة المراجعة وأهميتها بالنسبة لمختلف الأطراف فالمراجع يهتم أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية بهدف إبداء رأي سليم في تقريره ويمكن الاعتماد عليه من طرف الأطراف الأخرى والإدارة تحرص على أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية لزيادة الثقة وإضفاء المصداقية على قوائمها المالية، والمستفيدون يرغبون أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية للتأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية التي تمت مراجعتها والتي سيعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم، كما قمنا بتصنيف مختلف المؤشرات التي تؤثر إيجابيا وسلبيا على جودة المراجعة، وتوصلنا من خلال الاستبيان الذي قمنا بإعداده الإجابة على فرضيات البحث وتأكيد صحة الفرضيات حيث أجمعت العينة على أن دراسة المراجع لمخاطر المراجعة سيؤدي إلى تدنيها لمستوى ادنى حيث قدر المتوسط الحسابي للمحور الخاص بالفرضية بـ 4,14 وهذا ما يعني أن أغلب المستجوبين من عينة الدراسة يؤيدون فقرات المحور الثاني وهذا ما يساهم في تحقيق الفرضية الثانية، كما قمنا من خلال المحور الثالث للاستبيان من إثبات الفرضية الثالثة التي تؤكد أن قيام المراجعة بعملية التخطيط مع الأخذ بعين الاعتبار مخاطر المراجعة سيؤدي للتحسين من جودة المراجعة الخارجية بمتوسط حسابي عام قدر بـ 3,91 وهذا ما يعني أن أغلب المستجوبين من عينة الدراسة يؤيدون فقرات المحور الثالث وهذا ما يساهم في تحقيق الفرضية الثالثة، ولهذا وجب على المراجع إتباع منهجية مراجعة مبنية على مقارنة مخاطر المراجعة حتى يتمكن من تقديم خدمات ذات جودة عالية. ولقد أظهرت الدراسة النتائج التالية :

. لم تجمع عينة الدراسة على مفهوم واحد لجودة المراجعة وإنما اختلفت إجابات العينة بناء على اختلاف الجوانب التي تم من خلالها تعريف جودة المراجعة .



- يعتبر نظام الرقابة الداخلية من العناصر الضرورية التي يعتمد المراجع عليها في تحديد طبيعة الإجراءات التي سيتخذها .
 - تعتبر ادلة الاثبات التي يقوم المراجعة بجمعها ، والأهمية النسبية التي يعطيها للعناصر التي يقوم بمراجعتها مقياسان مهمان للحكم على مدى فاعلية إجراءات المراجعة التي تم اتخاذها للكشف على الثغرات والمخالفات والأخطاء.
 - يتضح من خلال إجابات العينة انه حتى يتم التقليل من مخاطر المراجعة والتي تؤثر على جودة المراجعة لابد من تقييمها وتقدير درجة تأثيرها ، وهذا للتمكن من اتخاذ الإجراءات التي تمكن من تجنبها .
 - أكدت العينة على ضرورة وضع البرنامج الذي يسمح باكتشاف الأخطاء والمخالفات وهذا ما يدعم رأي المراجع الخارجي ويؤدي إلى زيادة الثقة في تقريره .
 - ان التخطيط مع الأخذ بعين الاعتبار عناصر الخطر واستخدام الإجراء الذي يتناسب معه، سيترب عليه تدنية المخاطر وبالتالي سيؤدي إلى زيادة جودة المراجعة الخارجية.
 - تقاس الجودة بقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح في تقريره وبالتالي ستتحقق الجودة المرغوبة وتزيد الثقة في تقرير المراجعة.
- من خلال الإلمام بكل موضوع الدراسة و التطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة به ، نستنتج أن اخذ المراجع مخاطر المراجع بعين الاعتبار والتقدير الجيد لها عند قيامه بالتخطيط لعملية المراجعة وإجراء التقديرات اللازمة واتخاذ الإجراءات الملائمة لتجنبها وتفاديها قبل حدوثها وهذا ما سيجنب المراجع الخارجي المساءلة القانونية وسيؤدي إلى التحسين من جودة المراجعة الخارجية وزيادة الثقة في مهنة المراجعة. ومن خلال هذا قمنا بوضع التوصيات التالية :
- الحرص على الاعتماد على المراجعين الذين يتمتعون بسمعة جيدة ويتمون لمكاتب مراجعة معروفة .
 - لا بد على كل مكاتب المراجعة الالتزام بكل الإجراءات المتبعة لتقدير مخاطر المراجعة وهذا بالاعتماد على المعايير المحددة لذلك.
 - فرض الرقابة على المراجعين الخارجين من قبل الهيئات والسلطات التي تنظم مهنة المراجعة .
 - يجب على الأطراف المعنية بتقرير المراجع والتي غايتها أن تكون أعمال المراجع في مستوى الجودة المطلوبة التأكد من التزام المراجع بكل المعايير والإرشادات التي تأطر عملية المراجعة .

قائمة المراجع :

- أحمد محمد نورو أخرون،(2007).دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات ، .الاسكندرية :الدار الجامعية.
- العنقري، إيمان حسين الشاطري ، حسام عبد المحسن 2006 . ، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثارها على جودة الأداء المهني ، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية ، مجلة الملك عبد العزيز : الإقتصاد والإدارة ، جامعة الملك عبد العزيز ، المجلد 20 ، العدد 1 ، جدة .



- آمال محمد محمد عوض. (يوليو , 2008). أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات . العدد رقم 2 المجلد رقم 45، المحرر ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية .
- أمين السيد أحمد لطفي .موسوعة دأمين السيد لطفي ، المراجعة، الأهمية النسبية والمخاطر والمعاينة في المراجعة . القاهرة.
- جدعان، فرقد فيصل .(2016). دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي ، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد السادس ، العدد 01 . .
- جميل أحمد (6/7 ماي 2012)... مداخله بعنوان تجليات حوكمة الشركات في الإرتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح ، . ملتقى وطني حول : حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري جامعة محمد خيضر بسكرة.
- رشا بشير الجرد .. (2013) ، أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية "دراسة ميدانية في سورية، المجلد 03 ، العدد 15 ، جامعة دمشق، المجلة الجامعة .
- سمير كامل محمد عيسى . (2008)، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية ، المجلد رقم 45 .، العدد رقم 2 ، المحرر مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية.
- صفاء أحمد محمد العاني ، رائد فاضل حمد .(2016) .. استراتيجيات مخاطر الأعمال و دورها في جودة أعمال التدقيق) بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات و مكاتب التدقيق الخارجي في بغداد مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية جامعة المجلد 22 ، العدد 87 بغداد.
- صلاح نور يخلفص، إسراء كاظم عبید حسن الهبيي (2013).. نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، العدد 23، مجلة دارسات محاسبية ومالية جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية.
- طارق حسنين إسماعيل، دأحمد سباعي قطب.(2003) ،دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات ، بحث منشور، العدد 60 ،مجلة المحاسبة و الإدارة والتأمين ، جامعة القاهرة.
- عبد الرزاق قاسم الشحادة ، د عمران عبد الله عبشو . (2016).. مجالات تطوير جودة أداء مكاتب التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الأردنية. مجلة البحوث الاقتصادية و المالية ، العدد 05 ، 18،
- عبد السلام سليمان قاسم الاهدل.(2008) ،العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية،دراسة نظرية ميدانية، مذكرة ماجيستر . جامعة الحديدة، كلية التجارة.
- عبد الكريم محمود محمد (2014).. جودة التدقيق قراءة جديدة لمفهوم قديم مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة .



- عبد الوهاب نصرعلي.(2009). موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة ، المراجعة و حوكمة الشركات و مسؤوليات مراقب الحسابات في مواجهة الأزمة المالية العالمية وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية ، الجزء الرابع الجامعية ، الاسكندرية.
- عبد حامد معيوف النمري،(1994) معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية ومدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالملكة العربية السعودية "دراسة تحليلية مقارنة " الرياض : الادارة العامة للمكتبات .
- علي عبد الحفيظ الزواوي ، البشير عبد الله الشاوش (يونيو ، 2015).. أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تقدير مخاطر المراجعة في البيئة الليبية. مجلة دراسات الاقتصاد و الاعمال ، العدد الاول .
- علي محمد موسى ، د مصطفى ساسي فتوحة يناير (2016)..، التخصص القطاعي للمراجع و دوره في تخفيض مخاطر المراجعة ، ، المجلة الجامعة ، المجلد 1 ، العدد 18 .
- محمد أحمد جبران .(2010). العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن . الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة "مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي و العشرون "جامعة الملك سعود .الرياض .
- محمد سمير الصبان، ابراهيم حسن ابراهيم.(2012). أصول المراجعة الخارجية، المفاهيم العلمية والإجراءات العملية .الإسكندرية :دارالتعليم الجامعي .
- معاذ طاهر صالح المقطري (2011)..أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة "دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية" ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية.
- موسى رحمان ، فاتح سردوك .(2014). ، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية و الهيئات المهنية للمراجعة ، . مجلة العلوم الانسانية ، العدد 35/34 ، جامعة محمد خيضر بسكرة .
- ناظم شعلان جبار، مخاطر التدقيق و أثرها على رأي مراقب الحسابات ومصادقية نتائج التدقيق وسبل الحد منها (دراسة تطبيقية في شركة الهلال الصناعية المساهمة ، العدد 6 كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة القادسية .
http://qu.edu.iq/repository/?p=18665 .
- يوسف محمد جربوع .(2008).مجالات مساهمة التغيير الازامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته،استقلاله دراسة تطبيقية على المراجعين في قطاع غزة ،فلسطين،مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 16،العدد 1.
- يوسف محمد جربوع، (2004)..فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجع الحسابات القانونيين وطرق معالجة و تضيق الفجوة، المجلد 12 ، العدد 2 ، مجلة الجامعة ،الإسلامية،غزة.



- Benoit Pigé. (2008) . gouvernance , contrôle et audit des organisations. ed economica.
- De Angelo, Linda Elizabeth. (1981) . auditor size and auditor quality. journal of accounting and economics ,
- Husam al Khaddash and al.. l(2013, September) , factors affecting the quality of auditing : the case of jordanian commercial bank's. international journal of business and social science , center for promoting idea ,usa ; (n. 1. vol 4, Éd.),
- Mohamed Hamzaoui. (2008). audit gestion des risques d'entreprise et contrôle interne . (2. é., Éd.) France: pears education..



الملاحق

الملحق رقم 01: توزيع العينة حسب الخصائص الديمغرافية

الخصائص الديمغرافية للعينة														
المهنة			الخبرة المهنية			المؤهل العلمي			السن			الجنس		
%11.25	9	محافظ حسابات	%7.5	6	أقل من 5 سنوات	%17.5	14	ليسانس	%8.75	7	أقل من 30 سنة	66.25 %	53	ذكر
%16.25	13	خبير محاسبي	%37.5	30	من 5 إلى 10 سنوات	%13.75	11	ماستر	%32.5	26	من 30 إلى 40 سنة	33,75 %	27	أنثى
						%21.25	17	ماجستير						
%26.25	21	محاسب معتمد	%22.5	18	من 10 إلى 15 سنة	%31.25	25	دكتوراه	%35	28	من 40 إلى 50 سنة			
%31.25	25	أستاذ جامعي	32.5%	26	أكثر من 15 سنة	%16.25	13	شهادة أخرى	23.75 %	19	أكثر من 50 سنة			
%15	12	مهنة أخرى												

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS