



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche
Scientifique
جامعة محمد خيضر-بسكرة-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



الموضوع:

أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية
- دراسة عينة من محافظي الحسابات -

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

أحمد قايد نورالدين

إعداد الطالب:

لخذاري عبد الجليل

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة بسكرة	أ.د: شنشونة محمد
مشرفا ومقررا	جامعة بسكرة	أ.د: أحمد قايد نورالدين
مناقشا	جامعة بسكرة	د: بن عيشي عمار
مناقشا	جامعة بسكرة	د: جودي محمد رمزي
مناقشا	جامعة الوادي	د: زين يونس
مناقشا	جامعة الوادي	د: عوادي مصطفى

الموسم الجامعي: 2018-2019

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى:

روح أبي الطاهرة

منبع الحنان أُمي

عائلي

إلى كل أساتذتي وأصدقائي وزملائي.

شكر وتقدير

الشكر والتقدير أولاً وأخيراً لله عز وجل ممهد السبل

وموفق المساعي ومرشد من يضل .

كما أتقدم بالشكر والتقدير لكل من مد يد العون لي وساعدني في إنجاز هذا العمل.

وأخص بالشكر والتقدير مشرفي الفاضل...

الأستاذ الدكتور: أحمد قايد نور الدين

على ما بذله من جهد طيب خلال إشرافه على هذه الدراسة والذي لم يبخل علينا بوقته وعلمه لإتمام هذا العمل.

وأوجه كذلك بجزيل الشكر إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة وأثناء هذا العمل.

فجزى الله الجميع عني خيراً الجزاء ، وجعل ذلك في موازين حسناتهم يوم القيامة.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة للتعرف على أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، وذلك من خلال دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات، ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم الدراسة إلى جزئين، جزء نظري تكون من ثلاث فصول من أجل التأسيس النظري للموضوع، والجزء التطبيقي خصص لإختبار فروض البحث من خلال التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها من خلال الإستبانات الموزعة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن مراجع الحسابات في البيئة الجزائرية يقوم بتقييم وضبط مخاطر المراجعة، وأن مستوى جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية كان مرتفع حسب رأي عينة الدراسة، كما توصلت الدراسة إلى أن هناك أثر لمخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تطبيق مدخل المراجعة المبني على المخاطر كإستراتيجية لتحسين جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، كما أوصت بالإهتمام بجودة الخدمات المقدمة من قبل المراجع ومكتبه لما لذلك من دور في تحسين سمعته وحمايته من المساءلة القانونية، كما أكدت على ضرورة قيام الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر بتحديث القوانين والأنظمة، لا سيما فيما يتعلق بتوضيح المسؤوليات المطلوبة من محافظ الحسابات، ووضع القواعد والضوابط المتعلقة بإكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية:

مسؤوليات المراجع، مخاطر المراجعة، المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف، جودة المراجعة الخارجية.

Abstract :

This study aims at identifying the impact of the audit risk on the quality of the external audit in the Algerian environment through a field study of a sample of auditors. To achieve these objectives, we divided the study into two parts: a theoretical part of three chapters to review the literature related to the subject, and the field study part is to test the hypothesis through statistical analysis of data collected through distributed questionnaires.

The study found that the auditors assess the audit risk, and the quality of the external audit in the Algerian environment was high according to the sample of the study. The study also found that there is an impact of the audit risk on the quality of the external audit in the Algerian environment.

The study recommended applying the risk-based approach in auditing as a strategy to improve the quality of external audit in the Algerian environment. It also recommended that attention should be given to the quality of the services provided by the auditor and his office to improve their reputation and protect them from legal accountability. It also recommended to update laws and regulations by regulatory bodies in Algeria, particularly with regard to clarifying the responsibilities required of the auditor, and establishing rules and regulations to detect material misstatement in the financial statements.

Key words:

Auditor's responsibilities, audit risk, inherent risks, control risks, detection risk, quality of external audit.



فهرس إلمحتويات

الصفحة	الموضوع
III	إهداء
IV	شكر وتقدير
V	ملخص الدراسة باللغة العربية
VI	ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية
VII	فهرس المحتويات
IX	فهرس الجداول
XI	فهرس الأشكال
XI	فهرس الملاحق
XI	قائمة الإختصارات
أ-ق	مقدمة
57-1	الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مدخل للمراجعة الخارجية
4	المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية
9	المطلب الثاني: أنواع وفروض وإجراءات المراجعة الخارجية
15	المطلب الثالث: معايير المراجعة الخارجية
23	المبحث الثاني: المراجع الخارجي وأنواع الخدمات التي يقدمها
23	المطلب الأول: مؤهلات وحقوق وواجبات المراجع الخارجي
28	المطلب الثاني: أنواع الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي
31	المطلب الثالث: المسؤوليات القانونية لمراجع الحسابات
35	المبحث الثالث: مسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال المعاصرة
35	المطلب الأول: مسؤولية المراجع الخارجي عن التحريفات الجوهرية
46	المطلب الثاني: مسؤولية المراجع عن الرقابة الداخلية
54	المطلب الثالث: موقف المراجع من قدرة المؤسسة محل المراجعة على الإستمرار
57	خلاصة الفصل
114-58	الفصل الثاني: مخاطر المراجعة الخارجية
59	تمهيد
60	المبحث الأول: ماهية المخاطر في عملية المراجعة الخارجية

60	المطلب الأول: مدخل لمفهوم المخاطر وإدارتها
64	المطلب الثاني: مفهوم مخاطر المراجعة
67	المطلب الثالث: مخاطر المراجعة: أسبابها ومستوياتها وعلاقتها بمخاطر الأعمال
74	المبحث الثاني: مكونات مخاطر المراجعة والعوامل المؤثرة على تقييمها
75	المطلب الأول: المخاطر الملازمة والعوامل المؤثرة على تقييمها
82	المطلب الثاني: مخاطر الرقابة وإجراءات تقييمها
87	المطلب الثالث: مخاطر الإكتشاف وموقف المراجع منها
95	المبحث الثالث: قياس وضبط مخاطر المراجعة
95	المطلب الأول: نماذج قياس مخاطر المراجعة
102	المطلب الثاني: العلاقة بين مخاطر المراجعة وأدلة الإثبات والأهمية النسبية
111	المطلب الثالث: أثر كفاية ومناسبة أدلة الإثبات على تحجيم مخاطر المراجعة
114	خلاصة الفصل
165-115	الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية
116	تمهيد
117	المبحث الأول: ماهية جودة المراجعة الخارجية
117	المطلب الأول: مفهوم جودة المراجعة الخارجية
124	المطلب الثاني: أهمية وأنواع وخصائص جودة المراجعة الخارجية
128	المطلب الثالث: قياس جودة المراجعة والمخاطر الناجمة عن عدم تحققها
131	المبحث الثاني: الرقابة على جودة المراجعة الخارجية
131	المطلب الأول: مفهوم الرقابة على جودة المراجعة وتجارب بعض الدول في نفس المجال
136	المطلب الثاني: متطلبات وعناصر نظام الرقابة على جودة المراجعة الخارجية
143	المطلب الثالث: أساليب الرقابة الخارجية على جودة أداء مكاتب المراجعة
148	المبحث الثالث: جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بمخاطر المراجعة
148	المطلب الأول: علاقة جودة المراجعة بمتغيرات بيئة المراجعة الخارجية
159	المطلب الثاني: تفعيل مدخل المراجعة المبني على المخاطر كأداة لتحسين جودة المراجعة الخارجية
165	خلاصة الفصل
241-166	الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات
167	تمهيد
168	المبحث الأول: واقع مهنة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية
168	المطلب الأول: الإطار التنظيمي لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر

177	المطلب الثاني: ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر
186	المطلب الثالث: معايير الأداء في مهنة المراجعة بالجزائر
197	المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية
197	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة
198	المطلب الثاني: تصميم وهيكل أداة البحث
201	المطلب الثالث: إختبارات الصلاحية
206	المبحث الثالث: تحليل البيانات وإختبار الفرضيات
206	المطلب الأول: عرض البيانات الشخصية للعينة الدراسة
208	المطلب الثاني: تحليل نتائج محاور الدراسة
225	المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة
240	خلاصة الفصل
241	الخاتمة
250	قائمة المراجع
268	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
10	المقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية	(1-1)
73	الطرق التي يستخدمها المراجعون لتقييم مخاطر المراجعة المقبولة	(1-2)
92	أنواع المخاطر المرتبطة بالعينات	(2-2)
96	مصفوفة مكونات مخاطر المراجعة	(3-2)
130	المظاهر الرئيسية لجودة الخدمة وفقا لمقياس التوقعات الأداء SERVQUAL	(1-3)
197	الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان	(1-4)
200	الأوزان المعطاة لخيارات الإجابة المتاحة في الاستبيان	(2-4)
200	المتوسطات الحسابية لدرجات الاتفاق	(3-4)
202	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول	(4-4)
203	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني	(5-4)
203	معامل ارتباط كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي للاستبيان	(6-4)
204	نتائج مقياس ألفا كرونباخ	(7-4)

205	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	(8-4)
206	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	(9-4)
206	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	(10-4)
207	توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي	(11-4)
208	مختصر إحصاءات المحور الأول (AR) مخاطر المراجعة	(12-4)
209	إحصاءات بعد المخاطر الملازمة (IR)	(13-4)
212	إحصاءات بعد مخاطر الرقابة (CR)	(14-4)
215	إحصاءات بعد مخاطر الإكتشاف (DR)	(15-4)
218	مختصر إحصاءات المحور الثاني جودة المراجعة الخارجية (AQ)	(16-4)
219	إحصاءات بعد عناصر تحقق جودة المراجعة (AQA)	(17-4)
221	إحصاءات بعد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة (AQF).	(18-4)
223	إحصاءات بعد الرقابة على جودة المراجعة الخارجية (AQC).	(19-4)
226	نتائج اختبار T للفرضية الأولى	(20-4)
227	نتائج اختبار T للفرضية الثانية	(21-4)
226	مختصر نموذج الانحدار للفرضية الرئيسية الثالثة	(22-4)
229	تحليل التباين للفرضية الرئيسية الثالثة	(23-4)
229	معالم الانحدار للفرضية الرئيسية الثالثة	(24-4)
230	مختصر نموذج الانحدار للفرضية الفرعية الأولى	(25-4)
231	تحليل التباين للفرضية الفرعية الأولى	(26-4)
231	معالم الانحدار للفرضية الفرعية الأولى	(27-4)
232	مختصر نموذج الانحدار للفرضية الفرعية الثانية	(28-4)
232	تحليل التباين للفرضية الفرعية الثانية	(29-4)
233	معالم الانحدار للفرضية الفرعية الثانية	(30-4)
234	مختصر نموذج الانحدار للفرضية الفرعية الثالثة	(31-4)
235	تحليل التباين للفرضية الفرعية الثالثة	(32-4)
235	معالم الانحدار للفرضية الفرعية الثالثة	(33-4)
237	نتائج تحليل التباين بين إجابات العينة تبعا للمؤهل العلمي	(34-4)
238	نتائج تحليل التباين بين إجابات العينة تبعا للخبرة المهنية	(35-4)
239	نتائج تحليل التباين بين إجابات العينة تبعا للمسمى الوظيفي	(36-4)

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
6	المفاهيم المرتبطة بتعريف المراجعة	(1-1)
20	ملخص معايير المراجعة المتعارف عليها	(2-1)
51	التكلفة والعائد من نظام الرقابة الداخلية	(3-1)
71	العلاقة بين مخاطر الأعمال ومخاطر المراجعة	(1-2)
109	خطوات تطبيق الأهمية النسبية في عملية المراجعة	(2-2)
113	تعديل طبيعة ونطاق وتوقيت إختبارات المراجعة بهدف تحقيق مستوى التأكيد المرغوب	3-2
205	التمثيل البياني لنقاط الانتشار لملاحظات البيانات لتوضيح معلمية التوزيع.	(1-4)

قائمة إملأحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
269	إستبيان الدراسة	01
273	مخرجات برنامج SPSS	02
282	قائمة بأسماء محكمي الاستبيان	03

قائمة الإختصارات

الاختصار	تفسير الاختصار باللغة الأجنبية	تفسير الاختصار باللغة العربية
AAA	The American Accounting Association	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
COSO	Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission	لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي
SEC	Securities and Exchange Commission	هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية
PCAOB	Protecting Investors through Audit Oversight	مجلس الإشراف على شركات المحاسبة المعتمدة
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants	المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين

ICAEW	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales	مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز
RMM	Risk of Material Misstatements	خطر التحريفات الجوهرية
SASs	Statements on Auditing Standards	إيضاحات معايير المراجعة
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير المراجعة متعارف عليها عموما
ISAs	International Standards on Auditing	معيان المراجعة الدولي
AQ	Audit Quality	جودة المراجعة الخارجية
AQA	Audit Quality Achieve	عناصر تحقق جودة المراجعة
AQF	Audit Quality Factors	العوامل المؤثرة على جودة المراجعة
AQC	Audit Quality Controlling	الرقابة على جودة المراجعة
AR	Audit Risks	مخاطر المراجعة
IR	Inherent Risks	المخاطر الملازمة
CR	Control Risks	مخاطر الرقابة
DR	Detection Risks	مخاطر الإكتشاف
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
ONEC	Ordre National des Experts-Comptables	المصف الوطني للخبراء المحاسبين
CNCC	Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes	الغرفة الوطنية لمحافظ لمحافظي الحسابات
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين
IFAC	International Federation of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
SOCPA	Saudi Organization for Certified Public Accountants	الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
ESAA	Egyptian Society of Accountants and Auditors	جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد
FRC	FINANCIAL REPORTING COUNCIL	المجلس البريطاني للتقارير المالية
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

مقدمة

تمهيد:

لقد شهدت السنوات الأخيرة تطورات كبيرة في حجم وبيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية، وقد صاحب هذا التطور زيادة في حاجة المهتمين بشؤون تلك المؤسسات إلى معلومات أكثر ملائمة وموثوقة، الأمر الذي أدى إلى زيادة الطلب على خدمات مهنة المراجعة الخارجية، كونها الأداة المحايدة التي تظفي مزيداً من الثقة والمصداقية على مخرجات تلك المؤسسات، حيث يعمل المراجع الخارجي على فحص التقارير والقوائم المالية التي تقدمها الإدارة، وذلك بغرض إبداء رأي موضوعي في مدى تعبير تلك القوائم عن المركز المالي للمؤسسة محل المراجعة ونتيجة أعمالها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبلورة نتائج الفحص في تقرير يساعد المستفيدين من خدمات المهنة في إتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

غير أنه عند إصدار المراجع لهذا التقرير، قد يتعرض إلى بعض المخاطر الناتجة عن إبداء رأي غير صحيح حول القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، وما ينتج جراء هذا التقرير من أضرار مادية للمؤسسة محل المراجعة من جهة وباقي أصحاب المصالح من جهة أخرى، مما قد يعرض المراجع للمساءلة القانونية وقد يتم رفع دعاوي قضائية من المتضررين لدفع التعويضات المناسبة نتيجة لوجود هذه الأخطاء بالقوائم المالية التي تم الإعتماد عليها من قبلهم، كل هذا وذلك قد يجعل مهنة مراجعة الحسابات أمام مشكلات عديدة، ويؤدي إلى زعزعة الثقة فيما تقدمه المهنة من خدمات.

كما إن التطورات الحديثة في بيئة المراجعة أدت إلى ضرورة الإرتقاء بجودة خدمات المهنة، كون هذه الأخيرة أضحت تمثل الشغل الشاغل للمستفيدين من خدماتها، ولما في ذلك من بث الطمأنينة في نفوسهم نتيجة شعورهم بأنهم يحصلون على خدمة جيدة يمكن الإعتماد عليها في بناء قراراتهم، لذلك يمكن القول أن جودة عملية المراجعة ترتبط بدرجة كبيرة بمخاطر المراجعة التي تتعلق بفشل المراجع في إكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية أثناء عملية المراجعة، كون أن المخاطر التي تتضمنها عملية المراجعة تعتبر من العوامل التي يجب أن يأخذها المراجع في الإعتبار عند التخطيط لأداء عملية المراجعة وعند تصميم إجراءاتها أو تجميع وتقييم أدلة المراجعة وحتى عند إبداء الرأي وإصدار التقرير.

لذا فإن قيام المراجع الخارجي بتدنية مخاطر المراجعة وتحسين جودة عملية المراجعة يترتب عليه زيادة في القيمة المضافة التي تحققها عملية المراجعة، وذلك من خلال زيادة الثقة في تقارير المراجعة بما يفي بإحتياجات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي ينعكس بالإيجاب على مستوى الثقة فيما تقدمه المهنة من خدمات.

1. مشكلة الدراسة:

تتطوي مهنة المراجعة بشكل أو آخر على قدر كبير من المخاطر التي يجب على المراجع أن يضعها في عين الإعتبار، وذلك نظرا لما يترتب من آثار سلبية في حالة تحقق تلك المخاطر، لذا فإنه يجب على المراجع أن يكون مدركا ومتفهما لهذه المخاطر، وأن يبذل قصارى جهده لتدنيتهما إلى أقصى حد ممكن وذلك من أجل زيادة جودة المراجعة والإرتقاء بالرأي الذي يصدره حول القوائم المالية.

وعليه؛ وفي ظل التغيرات التي تشهدها البيئة الإقتصادية الجزائرية من تحولات وإنفتاح على الأقتصاد، وكذا في ظل التطورات التي تشهدها المهنة في البيئة الدولية عموما، والبيئة المحلية خصوصا. يحاول الطالب من خلال هذه الدراسة معرفة مدى قيام مراجع الحسابات في البيئة الجزائرية بأخذ مخاطر المراجعة بعين الإعتبار وتقييمها عند أدائه لعملية المراجعة وإنعكاس ذلك على مستوى جودة مهنة المراجعة الخارجية.

وفي ضوء ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة كما يلي:

ما أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية؟

ولمعالجة الإشكالية المطروحة قمنا بإعادة صياغة الإشكالية الرئيسية إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية:

- ما مدى تطور مسؤوليات المراجع الخارجي عن القوائم المالية في ظل بيئة الأعمال الحديثة؟
- ما طبيعة ومكونات المخاطر التي تنطوي عليها عملية المراجعة، وماهي العوامل المؤثرة في تقييمها؟
- ما المقصود بجودة المراجعة، ماهي مؤشرات قياسها والعوامل المؤثرة فيها، وما علاقتها بمخاطر المراجعة؟

- ما مدى قيام المراجع في البيئة الجزائرية بتفهم عناصر مخاطر المراجعة وتقييمها؟

- ما مستوى جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية؟

- ما واقع أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة المحلية؟

2. فرضيات الدراسة:

- الفرضية الأولى:

يقوم مراجع الحسابات في البيئة الجزائرية بتقييم وضبط مخاطر المراجعة.

- الفرضية الثانية:

تتمتع مهنة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية بمستوى عالي من الجودة.

- الفرضية الثالثة:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لمخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية.

وتتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

■ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) للمخاطر الملازمة على جودة المراجعة الخارجية.

■ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لمخاطر الرقابة على جودة المراجعة الخارجية.

■ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لمخاطر الإكتشاف على جودة المراجعة الخارجية.

- الفرضية الرابعة:

توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لآراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخصائص الشخصية.

وتتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

■ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لآراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمؤهل العلمي.

■ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لآراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخبرة المهنية.

■ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لآراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمسمى الوظيفي.

3. أهمية الدراسة:

تظهر أهمية الدراسة في كونها تتناول واحدا من أحدث المفاهيم في بيئة المراجعة والمداخل في أداء أعمال المراجعة، ألا وهو مدخل المراجعة على أساس المخاطر، حيث يعتبر هذا الأخير من المداخل المعاصرة والتي تبنتها مكاتب المراجعة الدولية بغية تحقيق الكفاءة والفعالية في عملية المراجعة الخارجية.

كما تتبع أهمية الموضوع من أهمية موضوع جودة المراجعة، والتي نالت نصيبا من البحوث الأكاديمية والمهنية، وهذا لكون جودة المراجعة أصبحت تعد مطلبا أساسيا لكافة المستفيدين من خدمات مهنة المراجعة ويعول عليها كثيرا للإرتقاء بمستوى الأداء المهني للمراجعين الخارجيين في كافة الدول عامة، وفي الجزائر خاصة.

وعلى هذا الأساس فإن الأهمية العلمية والعملية لهذه الدراسة تتجلى من خلال الربط بين مخاطر المراجعة وجودة المراجعة الخارجية في البيئة المحلية.

4. أهداف الدراسة:

- التطرق الى الإطار النظري والفكري لمهنة المراجعة الخارجية، ومدى تطور المسؤوليات المهنية للمراجع في ظل بيئة الأعمال الحديثة؛
- التطرق إلى بعض المفاهيم المتعلقة بمخاطر المراجعة وجودة المراجعة؛
- الوقوف على العوامل المؤثرة في كل من تقييم مخاطر المراجعة وجودة المراجعة والعلاقة بينهما؛
- محاولة معرفة مدى قيام مراجع الحسابات في البيئة الجزائرية بتقييم مخاطر المراجعة؛
- محاولة معرفة وقياس مستوى جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية؛
- محاولة قياس أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة المحلية.

5. أسباب اختيار موضوع الدراسة:

- أهمية موضوع جودة المراجعة الخارجية، والذي يعتبر من المواضيع الهامة التي تتطلب دراسات وأبحاث مختلفة؛
- الإهتمام المتزايد بموضوع مخاطر المراجعة وكيفية تقييمها ومدى إرتباطها بجودة المراجعة؛

- توجه أغلب مكاتب المراجعة العالمية مؤخرا نحو مدخل المراجعة المبني على المخاطر، كون هذا الأخير يعتبر أهم الإستراتيجيات التي تساهم في تحقيق الكفاءة والفعالية في أداء أعمال المراجعة بما ينعكس إيجابا على جودة عملية المراجعة الخارجية؛
- حاجة الهيئات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر إلى إصلاح المهنة وتحسين جودة ما تقدمه من خدمات، وهذا يجبرها لإعادة النظر في بعض المفاهيم وضرورة الإهتمام بالمداخل الحديثة؛
- موضوع الدراسة من المواضيع الحديثة نسبيا، وكذا قلة الدراسات التي تناولته خاصة في البيئة المحلية حيث يأمل الطالب الإسهام في هذا الموضوع ولو بالقدر القليل؛
- موضوع الدراسة يندرج ضمن التخصص، ويسعى الطالب من خلاله لخدمة تخصصه.

6. منهج وأسلوب الدراسة:

تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لغرض الوصول إلى أهداف البحث، ومن أجل تكوين الأساس الفكري والنظري عن الموضوع قيد الدراسة، قام الطالب بالإطلاع على الأبحاث والدراسات السابقة والأدبيات التي لها صلة بموضوع الدراسة، إضافة إلى الإرشادات المهنية الصادرة عن المنظمات الدولية والمحلية وبعض ما نشر في الانترنت؛

أما الجانب العملي فقد تم تحليل البيانات المستخرجة من إستمارة الإستبيان التي صممت لهذا الغرض، وتم التوصل إلى إختبار فرضيات البحث من خلال الإستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS).

7. حدود الدراسة وصعوباتها:

- 1-7- الحدود المكانية: الهدف من هذه الدراسة هو معرفة مدى تأثير مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة المحلية، لذا فإن الدراسة انحصرت في الحدود الجغرافية للجمهورية الجزائرية.
- 2-7- الحدود الزمنية: إن المدة التي خصصت لعملية إعداد الإستبيان وتوزيعها وجمعها لمعرفة مدى قيام محافظي الحسابات بتقييم وتفهم عناصر مخاطر المراجعة وانعكاس ذلك على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، حددت بالمدة الزمنية من سبتمبر 2017 إلى سبتمبر 2018.

7-3- الحدود البشرية: شملت هذه الدراسة عينة من مراجعي الحسابات (محافظي الحسابات) المزاولين للمهنة في البيئة الجزائرية.

7-4- الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بمعرفة آراء المستجوبين حول مدى تأثير كل نوع من أنواع مخاطر المراجعة (الملازمة، الرقابة، الإكتشاف) على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية.

7-5- صعوبات الدراسة: رغم أهمية الموضوع وحداثته بالنسبة للبيئة المحلية، كونه يهتم بمتغيرين مهمين في مهنة المراجعة، الأول مخاطر المراجعة والثاني هو جودة المراجعة وأهميتهما بالنسبة للمراجع والمستفيدين من خدماته، كما تزامن موضوع الدراسة مع التطورات التي شهدتها المهنة في البيئة الجزائرية، إلا أنه واجهتنا بعض الصعوبات، والتي تمثلت أغلبها في الجانب التطبيقي، منها:

- حداثة الموضوع المدروس وصعوبة الحصول على أفراد لهم اطلاع جيد عنه؛
- تكتل أغلب المزاولين في ولايات الشمال مما صعب على الطالب التنقل إلى عينة الدراسة؛
- عدم تجاوب بعض أفراد العينة مع الدراسة.

8. الدراسات السابقة:

في إطار عملية البحث إطلع الطالب على مجموعة من الدراسات العربية والأجنبية التي تقاطعت مع الموضوع المدروس في أحد متغيراته، سواء مخاطر المراجعة أو جودة المراجعة، ونذكر من بينها:

8-1- الدراسات باللغة العربية:

- مسعودي عمر، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير: تخصص: تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار الجزائر، 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تخطيط عملية المراجعة وقياس أثرها في تحسين جودة الأداء المهني للمراجع في ظل اعتماد المعايير الدولية، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بأخذ عينة من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة وبعض المتدخلين ذوي العلاقة بنشاط المراجعة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية.

وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين تخطيط عملية المراجعة وفق المعايير الدولية وتحسين جودة الأداء المهني في ظل وجود مجموعة من المعايير الشخصية خاصة ما تعلق منها بالسن الوظيفية والخبرة المهنية.

وقد أوصى الباحث بضرورة إتباع خطة محكمة من طرف المراجعين إبتداء من الدخول في المهمة إلى غاية كتابة التقرير النهائي وإبداء الرأي في القوائم المالية محل عملية المراجعة.

- لشلال عائشة، جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص: إدارة أعمال، جامعة الجيلالي الياابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2018.

تناولت هذه الدراسة مدى تأثير آليات حوكمة المؤسسات على تحسين جودة المراجعة الخارجية، وذلك من خلال استطلاع آراء عينة من المراجعين الخارجيين بمنطقة الغرب الجزائري، وخلصت الدراسة إلى وجود أثر لتطبيق آليات الحوكمة المتمثلة في مجلس الإدارة ونظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة المراجعة الخارجية فيما تم استبعاد كلا من رقابة المساهمين والتدقيق الداخلي.

وأوصت الدراسة على ضرورة تفعيل آليات الحوكمة في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، لما لها من أهمية بالغة في تحسين جودة ممارسة المراجعة والارتقاء بالمهنة مستقبلا.

- إبراهيم محمد الطحان، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على مخاطر عملية المراجعة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، تخصص مراجعة، جامعة كفرالشيخ، مصر، 2017.

هدفت هذه الدراسة للتعرف على أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على مخاطر عملية المراجعة. وللقيام بذلك، قام الباحث بتصميم ثلاث قوائم استقصاء للتعرف على آراء أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بأسئلة البحث.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود العديد من المشاكل والتحديات التي تواجه مراجعي الحسابات عن مراجعة القيمة العادلة، كما توصلت الدراسة إلى زيادة مستوى المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة في ظل هذه البيئة الصعبة والمعقدة، الأمر الذي يفرض على مراجعي الحسابات ضرورة الوصول بمستوى مخاطر الإكتشاف إلى مستوى منخفض مقبول وذلك عن طريق العديد من الإستراتيجيات المقترحة، والتي من أهمها زيادة نطاق الفحص، الإستعانة بالخبراء من ذوي المهارات الخاصة، زيادة جهد المراجعة بالنسبة للمناطق الأكثر خطورة التخطيط المناسب لعملية المراجعة والإشراف الجيد علي فريق المراجعة، ممارسة قدر أكبر من الشك المهني والحكم المهني.

- بن عيسى عبد الرحمن، الإتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 3، 2017.

هدفت الدراسة إلى توضيح مدى إمكانية التكامل بين الإصلاحات التي بادرت بها السلطات الوصية على مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وبين عملية تبني المعايير الدولية للمهنة، خاصة في ظل إصدار مجموعة من المعايير الجزائرية تتوافق مع نظيرتها الدولية، وأثر ذلك على تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر والرفع من مستوى الأداء المهني لممارسيها، وهذا من خلال توضيح مضمون هذه الإصلاحات التي جاءت في إطار القانون 10-01 المتعلق بالمهنة المحاسبية، ومحتوى المعايير الجزائرية للمراجعة، مع إقتراح إمكانية تبني المعايير الدولية لتحقيق ذلك. حيث تم عرض مساهمة هذه الأخيرة في تحقيق الجودة في المهنة، أو حتى الإعتماد عليها مستقبلا عند إصدار باقي المعايير الجزائرية.

وخلصت الدراسة إلى أنه هناك إمكانية لتبني المعايير الدولية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر لما لها من مزايا وكون أنها توفر إجراءات تسهل على الهيئات المحلية الإعتماد عليها أو الأخذ بها عند إصدار وتطوير معايير محلية. كما يدعم هذا الرأي عدم وجود تعارض بين المعايير الدولية وبين مقتضيات الخلفية القانونية المنظمة للمهنة في الجزائر من جهة، ومن جهة أخرى التطابق شبه التام بين المعايير الجزائرية التي تم إصدارها خلال سنة 2016 وبين ما يقابلها من معايير دولية.

- بشير صالح محمد الخير، دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه في الفلسفة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2017.

تناولت هذه الدراسة آثار محددات جودة المراجعة الخارجية على تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية وترشيد قرارات الإستثمار، وقد تطرق الباحث إلى مفهوم جودة المراجعة الخارجية ووسائل تحسينها، وإختبار دورها في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية وترشيد قرارات الإستثمار.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن إهتمام مكاتب المراجعة والشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية بمحددات جودة المراجعة الخارجية يحسن كفاءة المعلومات المحاسبية ويجعل منها أداة فعالة لترشيد قرارات الإستثمار، أن هنالك أثر لمحددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بعملية المراجعة على

تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية، أن هنالك أثر لمحددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بالمنظمات المهنية على تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية.

- أحططاش نشيدة، أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات - دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر-، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة سطيف -1-، الجزائر، 2017.

هدفت الدراسة إلى إيضاح مدى تأثير جودة المراجعة الخارجية بإعتبارها آلية من الآليات الخارجية لحوكمة الشركات على موثوقية القوائم المالية، ومن أجل الوصول لأهداف الدراسة قامت الباحثة بإجراء دراسة ميدانية بالإستعانة بإستبيان موجه الى عينة مكونة من 90 محافظ حسابات وخبير محاسبي في الجزائر.

وخلصت الدراسة إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لكل من العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة العوامل المتعلقة بالمراجع، والعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة على موثوقية القوائم المالية. كما توصلت الدراسة الى أنه لا توجد فروق في الإتجاهات تعزى للمتغيرات الشخصية والوظيفية للعينة ماعدا خاصية الخبرة.

- سامر هائل الصباغ، أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق - دراسة تطبيقية-، أطروحة دكتوراه في مراجعة الحسابات، جامعة دمشق، سوريا، 2016.

هدفت هذه الدراسة لاختبار أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر المراجعة، بالإضافة إلى بيان معنوية الإختلافات في مدى الإجراءات الجوهرية الناجمة عن طريقتي قياس مخاطر الأخطاء الجوهرية (النوعية/ الكمية)، حيث إتبع الباحث سلسلة من الخطوات المنهجية لتحقيق هدف الدراسة؛ فقد وضع إطارا مقترحة للقياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية، ومن ثم قام بتطبيقه على عينة مكونة من (151) حساب تشمل ثلاثة قطاعات (صناعية، تجارية، وخدمية) قامت بمراجعتها إحدى شركات المراجعة الأربع الكبرى في سورية خلال الأعوام (2011-2013)، وقام الباحث بقياس تحسين دقة تقييم خطر المراجعة بإستخدام مؤشرات كفاءة وفعالية عملية المراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية يؤثر في تحسين دقة تقييم خطر المراجعة؛ عبر تحديده للحجم الملائم المدى الإجراءات الجوهرية الذي يعمل على تحقيق التوازن بين كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

- خالد عبد العزيز حافظ صالح، مسؤوليات المراجع الخارجي ودورها في الحد من مخاطر المراجعة وزيادة درجة الثقة في التقارير المالية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة النيلين، السودان، 2016.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مسؤولية المراجع وانعكاسها على ثقة المستخدمين للقوائم المالية والحد من مخاطر المراجعة، ومن النتائج التي توصل إليها الباحث أن المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي تخفض من مخاطر المراجعة وتزيد من ثقة التقارير المالية المنشورة، وأن تعمد المراجع إثبات بيانات كاذبة تضلل مستخدمي القوائم المالية تعرض المراجع للمساءلة القانونية، كما إن اعتماد الطرف الثالث على القوائم المالية المراجعة يجعل القوائم المالية موثوقة ويقلل من مخاطر المراجعة، وتوصلت الدراسة كذلك إلى أن كثرة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجع الخارجي ساهمت في إنخفاض مخاطر المراجعة.

- دراسة عابي خليدة، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية - دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر اعتماد آليات حوكمة الشركات في دعم وتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، وذلك من خلال تحليل هذا الأثر من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وكذلك جميع الفئات المستفيدة من خدماتهم والمتفاعلة معهم في ظل آليات حوكمة الشركات.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى وجود ارتباط قوي بين التطبيق السليم لحوكمة الشركات وبين جودة المراجعة، حيث تعمل آليات حوكمة الشركات من مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، لجان المراجعة ورقابة الجودة للمراجعة الخارجية بتفاعل وتكامل بحيث يؤدي كل طرف المهام والآليات المتوقعة منه في ظل حوكمة الشركات، من أجل تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية.

وأوصت الباحثة: بتفعيل الدور الذي تلعبه الهيئات المهنية المشرفة على المراجعة في الجزائر، من حيث إعداد مشاريع معايير وطنية للمراجعة، والتوفيق مع المعايير الدولية، وإعتماد مدونة لقواعد وأخلاقيات الممارسة المهنية، من أجل تحسين مستوى الأداء المهني، ودعم جودة الخدمات، تدعيم القاعدة التشريعية والقانونية لحوكمة الشركات في الجزائر، من خلال إصدار قوانين وتشريعات تشمل القضايا المعاصرة للحوكمة، وهذا بإشراك المهنيين والأكاديميين في إعداد هذه القوانين.

- بودونت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016.

حاولت الدراسة صياغة مؤشرات لقياس جودة المراجعة في الجزائر، وقد قامت الباحثة بتوجيه إستمارة إستبيان إلى المهنيين بهدف معرفة مدى إدراكهم لأهمية قياس جودة المراجعة ودرجة تأييدهم لمجموعة من المؤشرات التي يمكن إعتادها لقياس جودة المراجعة في الجزائر.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان أهمها: أن هناك إدراكا لدى المهنيين في الجزائر بأهمية قياس جودة المراجعة بدرجة عالية، خاصة فيما يتعلق بمساعدة مكتب المراجعة بالحفاظ على سمعته ومكانته بين مكاتب المراجعة الأخرى، تأييد غالبية أفراد العينة للمؤشرات المقترحة وكان أهمها: كفاءة العاملين، عدد العملاء الخبرة وتنوع الإختصاصات لدى فريق العمل؛ تعزيز علاقة التعاون بين المراجع وفريقه.

وقد قدمت الباحثة عدد من المقترحات والتوصيات بناء على نتائج الدراسة لتوجيه إهتمام مكاتب المراجعة، المؤسسات والهيئات المنظمة للمهنة بقياس جودة المراجعة.

- عبد الوهاب أحمد عبد الله مسعود عياش، دور المراجع الخارجي في تقويم إدارة المخاطر في المصارف الإسلامية اليمينية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016.

تناولت الدراسة دور المراجع الخارجي في تقويم إدارة المخاطر المصرفية في المصارف الإسلامية وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم وضوح الدور المنوط بالمراجع الخارجي في تقويم إجراءات سياسات وإدارة المخاطر المصرفية ورقابتها، واساليب قياسها والاستجابة لها.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها، أنه يوجد تأثير قوي للكفاءة العلمية والمهنية للمراجع الخارجي على تقويم إدارة المخاطر المصرفية في المصارف الإسلامية، كما تؤثر المنهجية العملية لمراجعة المخاطر في تقويم إدارة المخاطر المصرفية في المصارف الإسلامية تأثيرا قويا.

- أحمد حابي، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2015.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، وتحديد العوامل الأكثر أهمية، والخروج بنتائج ومقترحات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في الجزائر، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث بإعداد وتوزيع استبيان للفئة المستهدفة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات.

وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة تتمثل في العوامل المتعلقة بالمراجع وفريق عمله، وعوامل متعلقة بمكتب المراجعة، وعوامل متعلقة بالمؤسسة محل المراجعة، وعوامل أخرى متعلقة بالهيئات المشرفة على مهنة المراجعة.

وأوصت الدراسة بضرورة الإلتزام بالمعايير المهنية للمراجعة والعمل برقابة جودة الأداء في مكاتب المراجعة والإسراع في إصدار معايير مراجعة محلية من قبل الهيئة المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر.

- فاتن حنا كيرزان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقييم المخاطر في شركات التأمين -دراسة تحليلية- ، أطروحة دكتوراه في مراجعة الحسابات، جامعة دمشق، سوريا، 2014.

هدفت الدراسة إلى بيان دور مراجع الحسابات الخارجي في تقييم المخاطر في شركات التأمين. ولغرض الوصول لهذا الهدف قامت الباحثة بدراسة تحليلية قسمت لشقين: دراسة تطبيقية على إحدى شركات التأمين تم مراجعتها من شركة (KPMG)، حيث تم التركيز على أوراق عمل المراجعة المتعلقة بإجراءات المراجعة اللازمة والتي تم تطبيقها من قبل المراجع الخارجي في عملية تقييم المخاطر، ودراسة ميدانية تم استخدام الاستبيان كوسيلة إضافية لجمع البيانات من المراجعين الخارجيين في مكاتب وشركات المراجعة المعتمدة من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

وتوصلت الدراسة إلى أن مراجعو الحسابات في سوريا يفون بمتطلبات تقييم المخاطر حسب المعايير المهنية ذات الصلة عند مراجعة شركات التأمين، كما يقوم مراجعو الحسابات في سوريا بإجراءات المراجعة اللازمة لتقييم المخاطر والإستجابة لها عند مراجعة شركات التأمين مستخدمين الإستفسارات، الإجراءات التحليلية والملاحظة والتفتيش وبما يتوافق مع معيار التدقيق الدولي رقم (315) وهذا ما أكدته الدراسة التطبيقية.

- سارة حدة بودريالة، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية -دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة عمار ثليجي الاغواط، 2014.

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية ومعرفة المساهمة التي سوف يقدمها القانونون 10-01، والإصلاحات الحديثة التي تبنتها الجزائر في مجال المحاسبة والمراجعة في التحسين من جودة المراجعة الخارجية.

ومن أهم نتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن أهم العوامل المتحكمة في جودة المراجعة الخارجية خمسة متمثلة في إستقلالية أعضاء فريق المراجعة، وخبرة أعضاء فريق المراجعة، وقوة نظام الرقابة الداخلية لشركة العميل، ومدى التزام المكتب بمعايير المراجعة، والإشراف الجيد على أعضاء فريق المراجعة. كما توصلت إلى أن هناك تأييد قوي من قبل مراجعي الحسابات فيما يخص التنظيم الجديد لمهنة المراجعة في الجزائر ممثلا في القانونون 10-01 والمراسيم التنفيذية المتممة له ودرجة مساهمته في الارتقاء بجودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة الإهتمام بمفهوم جودة المراجعة الخارجية على المستويين الأكاديمي والمهني، بالإضافة إلى تفعيل دور لجنة مراقبة النوعية لتي تم إنشاؤها لدى المجلس الوطني للمحاسبة.

- زيد محمد مسلم الحواتمة، دور مدققي الحسابات الخارجيين بتقييم العوامل المرتبطة بخطر التدقيق لأغراض تخطيط عملية التدقيق في البنوك الأردنية - دراسة تطبيقية-، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم العوامل المرتبطة بخطر المراجعة لأغراض تخطيط عملية المراجعة في قطاع البنوك الأردنية، وإقتراح الوسائل المناسبة للتقليل أو الحد من هذه المخاطر، من خلال التعرف على مدى إهتمام مراجعي الحسابات الخارجيين بتقييم خطر المراجعة عند تخطيط عملية المراجعة، ومدا تطبيق المعايير المهنية والنشرات التوضيحية والإرشادية الصادرة بهذا الشأن. والتعرف على مدى مناسبة تقييم مراجعي الحسابات الخارجيين لمكونات وعناصر خطر المراجعة (الملازمة، والرقابة، والإكتشاف) وعلى تأثير الخصائص المتعلقة بمكتب المراجعة في تقييم مستوى مخاطر المراجعة لأغراض التخطيط لعملية المراجعة.

وأظهرت الدراسة التطبيقية أن مراجع الحسابات يعتبر الخطر الملازم مرتفعا دائما بسبب ممارسة البنك نشاطا يتسم بالديناميكية الشديدة، وكونه عرضة للتأثر بالقرارات الإقتصادية والسياسة النقدية المالية للدولة

وأسعار صرف العملات. ويعتبر خطر الرقابة مرتفعاً في البنك بسبب التغيرات الحاصلة في فترة المراجعة وبسبب أن البنك يعتمد بقوة على تكنولوجيا المعلومات في تشغيل نظام المعلومات، وكذلك يعتبر مستوى خطر الإكتشاف خاصة في الحسابات المؤثرة بقوة في القوائم المالية للبنك.

أظهرت الدراسة الميدانية التزام المحاسبين القانونيين في الأردن بمتطلبات معايير المراجعة الدولية الصلة ذات بتقييم خطر، وأن مستوى قيام مراجعي الحسابات الخارجيين بتقييم العوامل المرتبطة بالعميل وعملية المراجعة والمراجع في تقييم المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الإكتشاف لأغراض تخطيط عملية المراجعة في البنوك الأردنية مرتفعاً، وارتفاع مستوى توفر الخصائص المتعلقة بمكتب المراجعة في تقييم خطر المراجعة لأغراض تخطيط عملية المراجعة في البنوك الأردنية.

8-2- الدراسات الأجنبية:

- **Klaus Ruhnke and Martin Schmidt, Misstatements in Financial Statements: The Relationship between Inherent and Control Risk Factors and Audit Adjustments, AUDITING: A Journal of Practice & Theory, Vol. 33, No. 4, 2014.**

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل ما إذا كانت القيود التعديلية التي تجريها شركات المراجعة تختلف بشكل منهجي بناء على عوامل المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة؛ حيث تم في هذه الدراسة تحليل عينة كبيرة من تعديلات المراجعة أثناء مراجعة البيانات المالية الأخيرة التي أجرتها شركات المراجعة الأربعة الكبار (BIG 4) العاملة في ألمانيا.

وقد توصلت الدراسة إلى أن تعديلات المراجعة تختلف بشكل منهجي بناء على عوامل المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، على النحو الذي إقترحه نموذج خطر المراجعة. وبشكل أكثر تحديد تختلف حجم وعدد التعديلات في المراجعة باختلاف: النزاهة والكفاءة لإدارة العميل، الوضع الإقتصادي، قوة الرقابة على مستوى المؤسسة محل المراجعة، فعالية نظام الرقابة الداخلية.

- **Ghassan Falah Al matarneh, "The Commitment of Jordanian Auditors to Assess Audit Risk", International Journal of Business and Management, November, 6 (11), 2011.**

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى قيام المراجعين بدولة الأردن بإجراءات تقدير مخاطر المراجعة خلال عملية المراجعة، وبشكل أكثر تحديداً تم التأكد من قيام المراجعين بعملية تقدير مكونات خطر المراجعة (الخطر الملازم، وخطر الرقابة، وخطر الإكتشاف) عند قيامهم بمراجعة التقارير المالية، ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بتصميم إستبانة، وتوزيعها على عينة مكونة من (70) مراجع أردني، ثم تم تحليل الإستجابات وإختبار الفرضيات.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعين الأردنيين ملتزمون بتطبيق الإجراءات والإختبارات المطلوبة لدى عملية تقدير مخاطر المراجعة خلال عملية المراجعة، أي إنهم يقدرون مستويات كل من الخطر الملازم، وخطر الرقابة، وخطر الإكتشاف.

- **Luo, Le, Are audit programs responsive to audit risk, A thesis submitted to the Faculty of Graduate Studies and Research in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy in Accounting, School of Business, Edmonton, Alberta, 2011.**

هدفت هذه الدراسة إلى إختبار مدى تعديل مراجعي الحسابات لبرامجهم المتبعة عند إرتفاع مستوى خطر المراجعة المقدر أو عند كبر حجم عملائهم، فقد إختبرت الدراسة أثر عاملين؛ هما مستوى خطر المراجعة المقدر (مرتفع أو منخفض)، وحجم العميل (كبير أو صغير)، في برامج المراجعة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم جمع بيانات أرشيفية حول متغيرات الدراسة من (10) شركات مراجعة صينية لـ(113) عميل لديها في عام (2007).

وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعين لا يعدلون برامج المراجعة عند إزدياد مستوى خطر المراجعة المقدر، أو عند كبر حجم العميل، سواء من ناحية إجراءات المراجعة المطبقة، أو خبرة فريق المراجعة القائم بعملية المراجعة.

- **Zohreh Hajiha, Application of Delphi method for determining the affecting factors upon audit risk model, Management Science Letters, Vol.2, NO.1, 2012.**

هدفت الدراسة لتعرف على العوامل المؤثرة على تقييم المخاطر المكونة لنموذج مخاطر المراجعة في البيئة الإيرانية، حيث تكونت عينة البحث من 60 من مدراء وشركاء وعاملين في مكاتب المراجعة في دولة إيران.

وقد توصلت الدراسة إلى أن أهم العوامل المؤثرة على تقييم المخاطر المكونة لنموذج مخاطر المراجعة هي المخاطر الملازمة، وأن تقييم المخاطر من القضايا التي تعتمد على الحكم المهني، وقد أوصت الدراسة بأن النظر في ثقافة وبيئة الشركة محل المراجعة يساهم في تعزيز دقة التقييمات المتعلقة بمخاطر المراجعة عامة، ومخاطر الرقابة بصفة خاصة.

- **Kin-Yew Low, The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions, The Accounting Review, Vol. 79, No. 1, 2004.**

هدفت هذه الدراسة لمعرفة تأثيرات التخصص المهني لمراجع الحسابات على تقييم المخاطر وقرارات تخطيط عمليات المراجعة، وقد تم إفتراض مجموعة حالات مراجعة لأحد المصارف، وعرضها على عينة الدراسة المكونة من (98) مدير من شركات المراجعة الخمسة الكبار (**big 5 firm**) في ذلك الوقت في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد تم تقسيم عينة الدراسة إلى قسمين، المجموعة الأولى متكونة من 36 مراجع متخصص في القطاع المصرفي والمجموعة الثانية المكونة من 62 مراجع فهم متخصصون في قطاعات أخرى، وقد طلب منهم أن يقوموا بتقدير مخاطر المراجعة بالحالات التي عرضت عليهم.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المعرفة المهنية بنشاط المؤسسة محل المراجعة تعمل على تحسين القدرات المهنية لمراجع الحسابات في تقدير مخاطر المراجعة، كما توصلت أيضا أن المعرفة المهنية بنشاط المؤسسة محل المراجعة لها تأثير مباشر على جودة تخطيط عملية المراجعة، كما توصلت أيضا أن درجة جودة قرارات تخطيط مراجع الحسابات المتخصص مهنيًا في قطاع معين ترتفع عن نظيره غير المتخصص.

8-3- موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة:

من خلال إستعراضنا للدراسات السابقة تبين أن هذه الدراسة تأتي مكملة للدراسات السابقة التي تناولت موضوع مخاطر المراجعة، وتتفق معها في أهمية تقييمها وضبطها ووسائل تقديرها، وكذلك هو الأمر بالنسبة لموضوع جودة المراجعة وأهميتها للمراجع والمستفيدين من خدماته.

وقد تبين أن أغلب الدراسات المتعلقة بمخاطر المراجعة تمت في دول مختلفة غير الجزائر، وبالتالي فإن اختلاف بيئة الدراسة سيكون له تأثير على النتائج المتوصل إليها.

كما تبين من خلال التطرق للدراسات الخاصة بجودة المراجعة، أنها حاولت الوصول إلى قياس جودة المراجعة لكنها لم تتوصل إلى وسيلة قياس متفق عليها، لإن بعض الدراسات ترى أن هناك وسائل مختلفة لقياس جودة المراجعة مثل حجم مكتب المراجعة، أجور المراجع، عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة، إلخ.

أما خصوصية هذا البحث فهو يختلف عن الدراسات السابقة إذ يربط جودة المراجعة بالمخاطر المحيطة بعملية المراجعة، وذلك من خلال دراسة تأثير مخاطر المراجعة بأنواعها (الملازمة، الرقابة، الإكتشاف) على جودة المراجعة الخارجية، وذلك بحسب وجهة نظر مراجعي الحسابات (محافظي الحسابات) المزاولين للمهنة في البيئة الجزائرية.

9. هيكل الدراسة:

من أجل معالجة إشكالية الموضوع تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول كما يلي:
حيث سيتناول الفصل الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة، وذلك من خلال ثلاث مباحث رئيسية، أين سيتم التطرق من خلال المبحث الأول إلى مدخل للمراجعة الخارجية، بينما يتناول المبحث الثاني المراجع الخارجي وأنواع الخدمات التي يقدمها، أما المبحث الثالث فيتضمن مسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال المعاصرة.

أما الفصل الثاني سيتناول مخاطر مراجعة القوائم المالية من خلال ثلاث مباحث رئيسية، أين يتطرق المبحث الأول لماهية المخاطر في عملية المراجعة الخارجية، بينما يتناول المبحث الثاني مكونات مخاطر المراجعة والعوامل المؤثرة على تقييمها، أما المبحث الثالث سيتضمن قياس وضبط مخاطر المراجعة.

بينما يتناول الفصل الثالث أثر الحد من مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية، وذلك من خلال ثلاث مباحث، أين سيتم التطرق في المبحث الأول لماهية جودة المراجعة الخارجية، أما المبحث الثاني يتناول الرقابة على جودة المراجعة الخارجية، وصلا إلى المبحث الثالث الذي سيتضمن جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بمخاطر المراجعة.

أما الفصل الرابع فيتناول الدراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات، حيث سيتم في المبحث الأول التطرق إلى واقع مهنة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية من خلال التطرق إلى الاطار التنظيمي لمهنة المراجعة في الجزائر، ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر وصولا الى معايير الأداء، أما المبحث الثاني فيتناول إجراءات الدراسة الميدانية من خلال عرض لمجتمع وعينة الدراسة، تصميم وهيكل أداة البحث، وصولا إلى إختبارات الصلاحية، أما المبحث الثالث فسيتم فيه تحليل البيانات وإختبار الفرضيات، وذلك من خلال عرض البيانات الشخصية للعينة الدراسة وتحليل نتائج محاور الدراسة وصولا إلى إختبار فرضيات الدراسة.

وستختتم هذه الدراسة بخاتمة عامة، يستعرض فيها أهم النتائج المتوصل إليها في الجانب النظري والتطبيقي، بالإضافة إلى جملة من الإقتراحات والتوصيات وآفاق مستقبلية للبحث.

الفصل الأول

الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في
بيئة الأعمال الحديثة

تمهيد:

لقد حظيت مهنة المراجعة مؤخرًا باهتمام كبير، وزادت المسؤوليات الملقاة على عاتق المراجع الخارجي خاصة بعد الأزمات المالية المتكررة التي زلزلت أسواق المال، وكذلك في ظل الفضائح المتكررة لمكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة، الأمر الذي أدى إلى عدم رضا مستخدمي القوائم المالية على الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة.

وقد أدت الأحداث السابقة إلى زيادة الضغوط على الجهات التشريعية والتنظيمية لإستعادة الثقة في المهنة من خلال إتخاذ الإجراءات والتدابير القانونية والتنظيمية المتعلقة بمزاولة المهنة، فعلى المستوى الدولي قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والإتحاد الدولي للمحاسبين بتطوير معايير للمراجعة، وقد إمتد أثر هذه المعايير إلى خارج تلك المناطق، حيث سعت الدول العربية إلى مواكبة هذا التطور الحاصل في المهنة وتحديث أنظمتها ليواكب هذا التطور الحاصل في الدول الأجنبية.

لذا، سنحاول التركيز في هذا الفصل على الإطار النظري للمراجعة الخارجية من خلال التعريف بالمراجعة الخارجية وبأهميتها ومعاييرها وأنواع الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة، وصولاً إلى مسؤوليات كل من إدارة المؤسسة محل المراجعة والمراجع الخارجي عن القوائم المالية في ظل متطلبات بيئة الأعمال الحديثة، وذلك وفق المنهجية التالي:

- **المبحث الأول:** مدخل للمراجعة الخارجية.
- **المبحث الثاني:** المراجع الخارجي وأنواع الخدمات التي يقدمها.
- **المبحث الثالث:** مسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال المعاصرة.

المبحث الأول: مدخل للمراجعة الخارجية

تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يُعتمد عليها في إتخاذ القرارات، والتأكد من مطابقة تلك البيانات المحاسبية، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قداماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة، ثم اتسع نطاق المراجعة فشمّل وحدات القطاع الخاص الإقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج¹.

كما أن ظهور المراجعة بشقيها الداخلية والخارجية وتطورهما حتى وصلنا إلى ما هما عليه اليوم، جاء تبعاً وتلياً للتطور المستمر لحياة البشرية الإقتصادية والإجتماعية والسياسية، وتوسع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعها وانفصال الملكية عن الإدارة. فلكل منهما أهدافها، مسؤولياتها، صلاحياتها ومنهجيتها التنفيذية الخاصة بها المشتقة من القواعد والمبادئ والمعايير التي تحكمها.

فالمراجعة الداخلية وظيفية داخل المؤسسة، يتم من خلالها مراجعة جميع الأنشطة الداخلية للمؤسسة بهدف مساعدة الإدارة للقيام بمسؤولياتها بفاعلية، أما المراجعة الخارجية فهي وظيفية تتم عن طريق مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة محل المراجعة، وهدفه الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة، من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدره عن مدى صحة وعدالة تلك القوائم المالية².

وعليه يمكن القول أن الهدف من عملية مراجعة القوائم المالية هو تمكين مراجع الحسابات من تكوين وإبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة تعبر بصور صادقة - أو تعرض بعدالة في جميع جوانبها - المركز المالي للمؤسسة، ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية والتغير في حقوق الملاك طبقاً لإطار محدد لإعداد التقارير المالية.

وعلى ذلك، فإن الحاجة إلى المراجعة تعاضمت بهدف تحسين المعلومات المتدفقة بين الإدارة ومستخدمي القوائم المالية، وإضافة الثقة على القوائم المالية، وزيادة درجة الإعتماد عليها بواسطة الأطراف المختلفة التي قد تستخدمها.

¹ مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية وإقتصاد المعرفة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص 15.

² محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2016، ص: 06.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية

أن وظيفة المحاسبة تقوم بتجميع وتحليل وتلخيص المعلومات المتعلقة بالعمليات والأحداث والأنشطة الاقتصادية للمؤسسات، وتوصيل النتائج لأصحاب المصالح، حيث يبدأ المحاسب عمله بتسجيل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، ثم تحليلها وتبويبها، وبعد ذلك يقوم بترصيد الحسابات وإعداد ميزان المراجعة تمهيدا لإعداد الميزانية لتبيان نتيجة أعمال المؤسسة من ربح وخسارة في نهاية السنة المالية. أما بالنسبة للمراجع فيبدأ عمله من القوائم المالية، والتي تعتبر آخر مرحلة بالنسبة لعمل المحاسب، حيث يهتم المراجع بالتحقق من صحة ما تشتمل عليه هذه القوائم من بيانات، مما يستلزم الرجوع إلى الدفاتر والسجلات والمستندات¹.

1. تعريف المراجعة الخارجية:

بداية تُعرف المراجعة بشكل عام على أنها "عملية التحقيق في المعلومات التي أعدها شخص آخر من أجل تحديد ما إذا كانت المعلومات المذكورة بشكل عادل"²، وقد أصدرت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) مفهوم المراجعة والذي لا يزال هو المفهوم السائد حتى الآن، حيث عرفت بأنها "عملية منتظمة للحصول على أدلة إثبات متعلقة بنتائج الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى المستخدمين المعنيين"³، كما عرفت منظمة العمل الفرنسية على أنها مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معقل ومستقل، إستنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"⁴.

أما بالنسبة للمراجعة الخارجية فتعرف "بأنها الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة، ومن ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها الحديث والمتطور ماهي إلا نظام

¹ محمد الفيومي وآخرون، المراجعة علما وعملا، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015، ص:9.

² Maire Loughran, Auditing For Dummies, Willy Publishing Inc, USA, 2010, P:08

³ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص:24.

⁴ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003، ص:10.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة محل المراجعة¹.

وقد عرف (عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته) المراجعة الخارجية على أنها: "عملية منظمة لجمع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تماشي هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج مستخدميها المعنيين بها"².

كما عرف (خالد أمين) المراجعة الخارجية بأنها: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة محل المراجعة فحصاً إنتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"³.

أما (أحمد حلمي جمعة) فعرفها على أنها " ذلك الفحص الإنتقادي المحاييد لدفاتر وسجلات المؤسسة ومستنداتها، بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب، وذلك تبعاً لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد وصادق عن عدالة القوائم المالية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة"⁴.

ومما سبق يمكن إستخلاص تعريف عام للمراجعة الخارجية، بحيث يمكن القول أن المراجعة الخارجية هي عملية أو طريقة منهجية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات، يقوم بها شخص مهني مستقل مؤهل علمياً وعملياً من خارج المؤسسة، وذلك من خلال فحص السجلات والمستندات المحاسبية والقوائم المالية للتأكد من صحة وسلامة العمليات المنجزة للأحداث الاقتصادية وفق المعايير القائمة، وإعطاء رأي فني محايد حول صلاحية القوائم المالية الختامية، وبلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير، وتبليغ تلك النتائج إلى الأطراف المعنية.

وباستقراء التعريفات السابقة يمكن تحديد طبيعة مفهوم المراجعة الخارجية على النحو التالي:

- **المراجعة الخارجية عملية هادفة:** تهدف المراجعة الخارجية بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية؛

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002، ص:41.

² عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، دار التعليم الجامعي، مصر، 2013، ص:7.

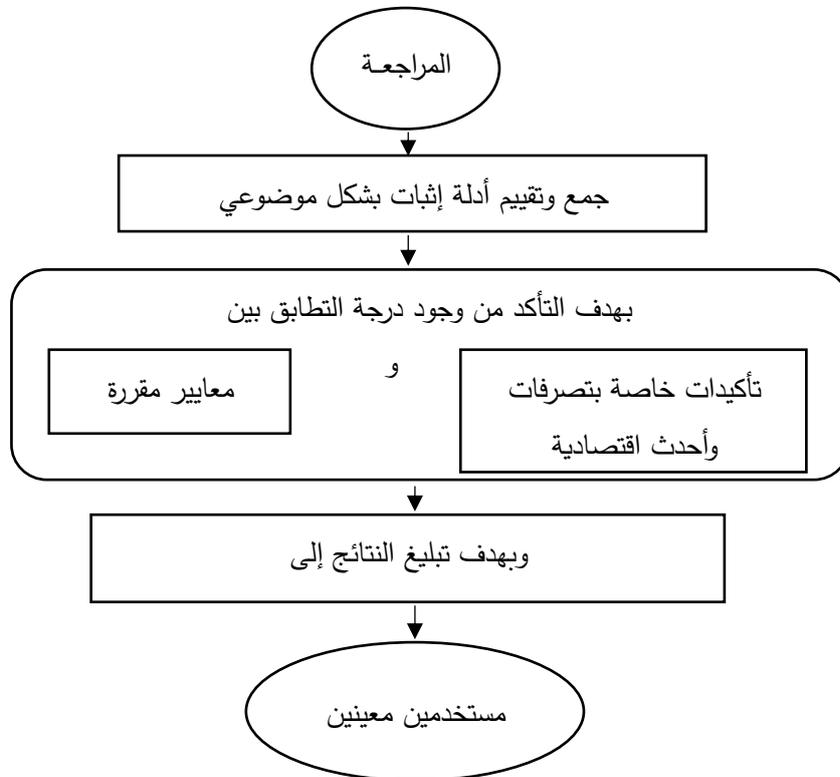
³ خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2014، ص:7.

⁴ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص:16.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

- المراجعة الخارجية عملية منظمة: يتم ممارسة المراجعة الخارجية وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة والمنظمة، حيث يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف، وعلى ضوء هذا التقييم يقوم بوضع برنامج للمراجعة النهائية، ثم يقوم المراجع بعمليات الفحص الميداني وجمع الأدلة التي تؤكد رأيه وتنتهي عملية المراجعة بإعداد التقرير الذي يشمل على رأي المراجع الخارجي في القوائم المالية؛
- المراجعة الخارجية يمارسها مراجع مستقل: لا بد على المراجع أن يكون مستقلا عن المؤسسة حيث لا يكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معها، وعليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير وتعتبر الحاجة لاستقلال المراجع الخارجي وليدة مسؤوليته اتجاه مستخدمي القوائم المالية؛
- المراجعة الخارجية عملية اتصال متكامل: تنطوي عملية الإتصال على طرفين هما المرسل والمستقبل عن طريق رسالة وقناة الاتصال، والمراجعة تستوفى على مقومات الإتصال، فالمرسل هو المراجع الخارجي والمستقبل هو مستخدم التقرير أما الرسالة فهي الرأي المهني في قناة الإتصال وهي التقرير.

الشكل رقم (1-1): المفاهيم المرتبطة بتعريف المراجعة



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 20.

2. أهداف المراجعة الخارجية:

لقد صاحب تطور مهنة المراجعة تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الإعتماد على الرقابة الداخلية، فقديمًا كانت مهنة المراجعة مجرد وسيلة لتحديد ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء، غش أو تلاعب، أي كان هدفها قاصراً على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات، ومطابقة القوائم المالية مع الدفاتر والسجلات دون إبداء رأي فني محايد.

لكن هذه النظرة لعملية المراجعة تغيرت عندما تقرر، أن إكتشاف الأخطاء والغش ليس الهدف الوحيد للمراجعة، وأنه ليس مفروضاً على المراجع أن يكون جاسوساً أو بوليسياً سرياً، ويجب على المراجع أن يبدأ عمله وهو يشك فيما يقدم إليه من بيانات، وعليه تسعى المراجعة الخارجية إلى تحقيق عدة أهداف منها¹:

2-1- أهداف رئيسية:

تتمثل الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية في الآتي:

- إن الهدف الأساسي من عملية المراجعة الخارجية هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموماً؛
- إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسن أداء هذا النظام؛
- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقة، لتساعدهم في إتخاذ القرارات المناسبة.

2-2- أهداف خاصة:

تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية، وفي سبيل تحقيق المراجع لتلك الأهداف، فإن هنالك أهداف فرعية عليه أولاً أن يحققها، وهي الستة الأهداف المتعلقة بفحص أرصدة حسابات القوائم المالية، هذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطة، وتتمثل هذه الأهداف في:

- **التحقق من الوجود:** أي أن الأصول والخصوم أو الإلتزامات موجودة فعلاً في تاريخ معين؛
- **التحقق من الإكتمال:** يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة؛

¹ محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014، ص-ص: 41-42.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

- **التحقق من الملكية:** يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الإلتزامات تمثل إلتزاماً حقيقياً على المؤسسة في تاريخ معين؛
- **التحقق من التقييم:** أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة؛
- **التحقق من عرض الكشوفات المالية بصدق وعدالة:** إن كافة مكونات الكشوفات المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة؛
- **التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية:** أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم إحتساب قيمتها بدقة، وتم إعتماؤها من السلطة المختصة قانوناً وفقاً لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

3. أهمية المراجعة الخارجية:

ترجع أهمية مراجعة الحسابات إلى مستخدمي القوائم المالية أو المستفيدين منها، وكلما كبر حجم المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أصبحت مهمة المراجع أكثر صعوبة نظراً لإستخدام هذه القوائم في بناء القرارات الإقتصادية، ويتمثل دور المراجع في أنه يضيف قيمة للمعلومات الإقتصادية، ويمكن وصف هذه القيمة بالرقابة والثقة.

وعموماً فأهمية عملية المراجعة الخارجية وأثارها على سلوك مستخدمي القوائم المالية في إتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الآتي¹:

- **إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاية عالية، والقرارات المتعلقة بالتخطيط إذ تعتمد إعتقاداً أساسياً على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط والسياسات بشكل محكم ودقيق، وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة.
- **الملاك والمستخدمين:** تلجأ هذه الفئة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون بياناتها لمعرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدى متانة مركزها المالي لإتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم وإستثماراتهم والوجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولضمان حماية مدخرات المستثمرين فيتحتّم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة.

¹ خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص-ص:

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

- **الدائنين والموردين:** يعتمدون على تقرير المراجع بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الإئتمان التجاري والتوسع فيه وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي.
- **الهيئات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الإقتصادية للدولة، أو فرض الضرائب وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة، بالإضافة إلى أن بعض الدول تقوم بتحديد أسعار بعض المنتجات أو تقديم إعانات مالية لبعض المؤسسات، ولا يمكن للدولة القيام بذلك دون بيانات موثوق فيها معتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا.
- **رجال الأعمال:** إزداد إهتمامهم بالقوائم المالية المعتمدة وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل الوطني ورسم برامج الخطط الإقتصادية وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها.
- **نقابة العمال:** تعتمد على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور وتحقيق مزايا العمال.

المطلب الثاني: أنواع وفروض وإجراءات المراجعة الخارجية

1. أنواع المراجعة الخارجية:

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات وهي¹:

- **المراجعة القانونية:** أي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها مراجع الحسابات؛
- **المراجعة التعاقدية أو الإختيارية:** التي يقوم بهل المراجع بطلب أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنوياً؛
- **الخبرة القضائية:** التي يقوم بها مراجع خارجي بطلب من المحكمة.

ويمكن التفريق بين أنواع المراجعة الخارجية من خلال الجدول التالي:

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008، ص:27.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

الجدول رقم (1-1): المقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	مراجعة قضائية
1- طبيعة المهمة	مؤسساتية، ذات طابع عمومي.	تعاقدية.	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
2- التعيين	من طرف المساهمين.	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة.	من طرف المحكمة.
3- الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة.	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات.	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام.
4- التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية.	مهمة محددة حسب الاتفاقية.	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها.
5- الإستقلالية	تامة إتجاه مجلس الإدارة والمساهمين.	تامة من حيث المبدأ.	تامة إتجاه الاطراف.
6- مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب إحترامه تماماً.	يحترم مبدئياً لكن له تقديم ارشادات في التسيير.	ينبغي إحترامه.
7- ارسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (العادية، غير العادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة.	إلى القاضي الكلف بالقضية.
8- شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات.	التسجيل مبدئياً في الجمعية الوطنية.	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء.
9- اخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير الشرعية	نعم	لا	غير الزامية
10- الالتزام	بحسب الوسائل.	بحسب الوسائل او بحسب النتائج حسب نوع المهمة.	بحسب النتائج مبدئياً.
11- المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.
12- التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة.	محددة في العقد.	من طرف القاضي المشرف على الخبرات.
13- الأتعاب	قانون رسمي.	محددة في العقد.	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي.
14- طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية.	تقييم الاجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات.	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن

عكنون، الجزائر، 2008، ص:28.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

- بعض الاتجاهات الحديثة في المراجعة: إن التطورات الاقتصادية المعاصرة صاحبها تنامي كبير حول دور المراجعة واتساع نطاق الممارسات المهنية ليشمل كافة المجالات المحاسبية ومجالات المراجعة والمجالات المرتبطة بها، ولم تقتصر المهنة على مجرد النواحي المالية، بل إمتد نشاطها ليشمل مجالات أخرى غير مالية مما أدى إلى زيادة الدور الإقتصادي والإجتماعي لها، وتتمثل الإتجاهات الحديثة للمراجعة في¹:

- **المراجعة الإجتماعية:** تقييم منظم ورشيد للمضمون الإجتماعي للبرامج والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة.
- **مراجعة التكاليف:** تهدف إلى التأكد من سلامة وصحة نظام حسابات التكاليف المطبق بالمؤسسة لزيادة الثقة في مخرجات نظام التكاليف للإستخدامات المختلفة.
- **المراجعة الضريبية:** فحص لأغراض ضريبية يتضمن فحص حسابات الممولين بهدف تحديد وعاء الضريبة المستحقة ويقوم المراجع بالتأكد من أن الحسابات الختامية تبين حقيقة أرباح المؤسسة.
- **المراجعة الإلكترونية:** الإستفادة من قدرات وتقنيات الحاسب الآلي في أداء عملية المراجعة حيث يستخدم الحاسب الآلي كأداة للمراجعة لتنفيذ العديد من الإختبارات من خلال برامج إلكترونية.
- **المراجعة البيئية:** تقييم موضوعي منظم يتم من خلاله تحديد ما إذا كانت المؤسسة محل المراجعة تلتزم بالقوانين واللوائح والتشريعات البيئية والتأكد من تنفيذ برامج الإدارة البيئية بكفاءة وفعالية وفقاً للسياسات والأهداف البيئية للمؤسسة.

2. فروض المراجعة:

يمكن تعريف الفروض بصفة عامة على أنها معتقدات أو متطلبات أساسية سابقة تعتمد عليها الأفكار والمعتقدات والمقترحات والتوصيات والقواعد الأخرى²، وعليه إن إيجاد فروض للمراجعة عملية ضرورية لحل المشاكل المتعلقة بالمراجعة والتوصل إلى نتائج تساعد على إيجاد نظرية شاملة لها. ومن الملاحظ أن فروض

¹ عبد الوهاب أحمد عبد الله مسعود عياش، دور المراجع الخارجي في تقويم إدارة المخاطر في المصارف المبنية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتمويل (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016، ص:68.

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص:23.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

المراجعة لم تلق الإهتمام الكافي كما هو الحال في مجال فروض المحاسبة، لذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الإعتبار طبيعة المراجعة ونوعية المشاكل التي تتعامل معها، هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الإنتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة وتتمثل الفروض فيما يلي¹:

- **قابلية البيانات للفحص:** إن لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي يسترشد بها لإيجاد نظام للإتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها وتتمثل هذه المعايير في:
 - **الملائمة:** ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية وإرتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.
 - **القابلية للفحص:** أي إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها، فإنهما لابد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها.
 - **البعد عن التحيز:** بتسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.
 - **القابلية للقياس الكمي:** القياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.
- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع ومصلحة إدارة المؤسسة محل المراجعة:** من الواضح أنه توجد علاقة تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع ومراجع الحسابات، فالإدارة تعتمد في إتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراجع الحسابات، ولذلك تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة كبيرة، ويجعل من إستخدام المراجعة أمرا مستحبا وأن تكون عملية المراجعة إقتصادية وعملية.
- **خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:** ضرورة هذا الفرض مثل ضرورة الفرض السابق في جعل عملية المراجعة إقتصادية وعملية، فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مراجع الحسابات عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من إختباراته، وأن يتقصى وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكشف كل هذه الأخطاء، وهنا تبرز مسؤولية المراجع في إكتشاف الأخطاء، لذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المراجع أثناء مزاولته لعمله حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية.

¹ أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص:12.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

- وجود نظام للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء: إن وجود النظام السليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ، ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه، فالأخطاء مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة، ووجود هذا الفرض يعمل على جعل عملية المراجعة عملية واقتصادية كباقي الفروض.
- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال: يعني هذا الفرض أن مراجعي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعنية، وفي الوقت نفسه تكون سندا لتعضيد آرائهم، كما أن هذا الفرض يثير مشكلة تحديد مسؤولية المراجع عندما تكون هذه المبادئ قاصرة أو غير موجودة لهذا يجب أن تكون الأحكام شخصية إلى حد كبير.
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: إن هذا الفرض مستمد من فرض محاسبي وهو فرض إستمرار المشروع، يعني هذا الفرض أنه إذا اتضح إلى مراجع الحسابات أن إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها (مثلا عند شراء أحد الأصول) وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل عكس ذلك، والعكس صحيح.
- أن يزاول المراجع مهنته كمراجع فقط: أي استقلال المراجع بعمله كمراجع، وهذا يعتبر سندا أساسيا لحياد عملية المراجعة.
- أن يلتزم بالتزامات المهنة المحددة أو القابلة للتحديد: أن يكون مراجع الحسابات ملما وملتزما بالتزامات مهن المراجعة التي حددتها الهيئات والمنظمات.

3. إجراءات المراجعة:

- حتى يستطيع المراجع الخارجي الوصول إلى الرأي الفني المحايد، فإنه يجب عليه أن يسير وفق منهجية علمية منظمة، وعادة ما يتم إستخدام نموذج معياري للمراجعة ذو أربع مراحل¹:

3-1- المرحلة الأولى: قبول العميل

- الهدف: تحديد قبول العميل والقبول عن طريق العميل، وتقرير الحصول على عميل جديد أو إستمرار العلاقة مع عميل قائم ونوع ومقدار أعضاء فريق العمل المطلوبين.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص: 44.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

- الإجراءات:

- تقييم الخلفية السابقة عن العميل والأسباب المرتبطة بالمراجعة؛
- تحديد ما إذا كان المراجع قادراً على الوفاء بالمتطلبات الأخلاقية بخصوص العميل؛
- تحديد الحاجة إلى مهنيين آخرين؛
- الإتصال بالمراجع السابق؛
- إعداد مقترح قبول العميل؛
- إختبار أعضاء فريق المراجعة لأداء عملية المراجعة؛
- الحصول على خطاب تكليف أو تعاقد.

3-2- المرحلة الثانية: التخطيط

- الهدف: تحديد مقدار ونوع دليل الإثبات والفحص المطلوب لأعضاء المراجع والتأكد بأنه ليس هناك تحريف جوهري في القوائم المالية.

- الإجراءات:

- أداء إجراءات مراجعة لفهم المؤسسة والبيئة التي تعمل فيها متضمناً ضوابط الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة؛
- تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية للقوائم المالية؛
- تحديد الأهمية النسبية؛
- إعداد مذكرة تخطيط وبرنامج مراجعة يتضمن إستجابة المراجع للمخاطر المحددة؛

3-3- المرحلة الثالثة: الاختبار وأدلة الإثبات

- الهدف: إختبار أدلة الإثبات المدعمة لضوابط الرقابة الداخلية وعدالة القوائم المالية.

- الإجراءات:

- إختبارات الإلتزام بضوابط الرقابة الداخلية؛
- إختبارات التحقق الأساسية للعمليات؛
- الإجراءات التحليلية؛
- إختبارات تفاصيل الأرصدة؛
- البحث عن التزامات غير مسجلة.

3-4- المرحلة الرابعة: التقييم والتقرير

- الهدف: إتمام إجراءات المراجعة وإصدار رأى المراجعة.

- الإجراءات:

- تقييم أدلة الإثبات المرتبطة بالحوكمة؛
- أداء إجراءات لتحديد الأحداث اللاحقة؛
- فحص القوائم المالية وأي تقرير ذو أهمية؛
- أداء إجراءات الانتهاء من العملية؛
- إعداد أمور خاصة باهتمام الشركاء؛
- التقرير إلى مجلس الإدارة؛
- إعداد تقرير المراجعة.

المطلب الثالث: معايير المراجعة الخارجية

لقد تطورت مهنة المراجعة في خلال المائة سنة الماضية من مجرد فحص روتيني للدفاتر والسجلات المحاسبية إلى العمل على وضع معايير وأساليب للمراجعة يتم تطبيقها دولياً، وقد كان الدافع وراء هذا الإتجاه الدولي في المراجعة هو النمو الكبير في الإقتصاد العالمي والذي بدأ منذ نهاية الحرب العالمية الثانية، وإن إتساع وتعدد الأسواق المالية الدولية (بورصات الأوراق المالية الدولية) قد لفت الأنظار إلى أهمية ودور المراجع الخارجي في تدعيم الثقة بين الشركة المساهمة من ناحية وبين المستثمرين والدائنين من ناحية أخرى، حيث أن المستثمرين والدائنين الذى يتعاملون مع الشركة المساهمة الدولية ليس لديهم وسيلة للإطلاع على دفاتر وحسابات الشركة للتأكد من سلامه التقارير والقوائم المالية المنشورة، ولذلك فهم في حاجة إلى رأى محايد وموضوعي عن القوائم المالية للشركة الدولية، هذا الرأى يوفره عادة المراجع الخارجي¹.

1. طبيعة معايير المراجعة:

تمثل المعايير إرشادات أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه في مجال المراجعة، والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية².

¹ عزيزة عبد الرزاق، المحاسبة والمراجعة الدولية، منشورات كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، بدون سنة نشر، ص: 171.

² عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، الطبعة الأولى، مطابع معهد الإدارة العامة، الإدارة العامة للبحوث، الرياض، السعودية، 1994، ص: 33.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

كما تعتبر معايير المراجعة بمثابة مقياس الأداء المهني، فالمعايير تمثل النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع الخارجي، وتحدد المسؤولية التي يتحملها نتيجة قيامه بالفحص فمن الضروري أن يتم الفحص وفق المعايير المتعارف عليها، وبذلك لا يتحمل المسؤولية في حالة ظهور أي غش أو تلاعب بعد ذلك¹.

وقد لاقت معايير المراجعة الدولية القبول الواسع من دول العالم المتقدمة سواء من الجهات الحكومية أو الهيئات المهنية المختصة، في حين تباين موقف الدول النامية من هذه المعايير حيث إنقسم إلى اتجاهين²:

- **الاتجاه الأول:** يدعو أصحاب هذا الاتجاه إلى تبني وتطبيق المعايير الدولية، وذلك دون تحفظ وتطبيقها في جميع مجالات المهنة، وقد بنى أنصار هذا الاتجاه رأيهم على الأسباب الآتية:

- تعد المعايير الدولية محصلة ونتيجة لمجموعة من الدراسات المتعمقة التي قامت بها لجان فنية على درجة عالية من التخصص؛
- عند تشكيل اللجان التي قامت بإعداد هذه المعايير تم مراعاة التمثيل النسبي للدول النامية لتكون لمعايير على درجة من المرونة يراعى خصوصيات الدولة النامية البيئية والحضارية وجميع جوانب الحياة الإقتصادية والسياسية والاجتماعية؛
- توفر ميزة القبول على المستوى الدولي لهذه المعايير مما يساعد في إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية؛
- يوفر اتباع هذه المعايير للقوائم المالية للشركات الدولية الموثوقية اللازمة لمستخدميها كما يجعلها قابلة للمقارنة والتحليل المالي؛
- تبني تلك المعايير سيوفر على الدول النامية تكلفة وجهد إعداد معايير محلية؛
- قابلية المعايير الدولية للتطوير المستمر من خلال عمل اللجان الفرعية المتخصصة في هذا المجال.

¹ خالد راغب الخطيب، التدقيق على الإستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، دار البداية، عمان، الأردن، 2009، ص: 40.

² ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية - دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2017، ص-ص: 135-136.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

- **الإتجاه الثاني:** يرى أصحاب هذا الإتجاه عدم الحاجة لوجود معايير موحدة على مستوى العالم، ويدعو إلى إصدار وتطبيق معايير خاصة بكل قطر تكون أكثر ملاءمة للظروف المحيطة وبالبيئة المحاسبية الخاصة هذا القطر، وقد بنى أنصار هذا الاتجاه رأيهم على الأسباب الآتية:
 - المنظمات التي شاركت في اللجان التي أعدت المعايير معظمها من الدول المتقدمة وبذلك ستكون المعايير متحيزة للتطبيقات المحاسبية في هذه الدول؛
 - تختلف طبيعة واحتياجات مستخدمي القوائم المالية في الدول النامية عما هي عليه في الدول المتقدمة على وهذا الاختلاف سينعكس حتما على طبيعة النظم المستخدمة في كل قطر من الأقطار، وبالتالي سينعكس على قواعد الإفصاح وشكل البيانات والقوائم المالية؛
 - للدول النامية خصوصياتها الإقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية، وفي هذا المجال لا تعتبر معايير المراجعة الدولية ملائمة لهذه الخصوصيات.

على الرغم من الاختلاف السابق والتباين في وجهات النظر، فقد قامت العديد من دول العالم بتبني وتطبيق معايير المراجعة الدولية في حين تقوم دول أخرى بدراستها في محاولة لتطبيقها، وبالتالي ما يمكن استخلاصه من الرأيين السابقين، هو أنه يجب العمل على المزج بين الرأيين من خلال تكييف معايير المراجعة الدولية بما يناسب البيئة المالية والإقتصادية لكل دولة، وإعداد معايير خاصة بكل دولة بالإعتماد على معايير المراجعة الدولية.

1-1- أهمية معايير المراجعة:

- تساعد المعايير المراجع الخارجي في أداء عمله، بحيث تمده بالإرشادات والمفاهيم والإجراءات التي تساعد في انجاز مهامه بالكفاءة والجودة اللازمة، حيث تتمثل أهميتها فيما يلي¹:
- تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل؛
 - تساعد المعايير في تحسين أداء المراجع الخارجي والإرتقاء بعمله والحكم علي جودة أدائه، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة المراجعة وتنفيذها؛
 - تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة، وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية؛

¹ رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص-ص: 103-104.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

- تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية، من خلال تفعيل دور ومسؤوليات المراجع تجاهها، خاصة وأن هذه الرغبات في تزايد مستمر.

1-2- أهداف معايير المراجعة:

تهدف معايير المراجعة إلى تحقيق ما يلي¹:

- معالجة احتمال حدوث مشاكل عند إعداد ومراجعة القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات؛
- جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات موثوقية وصالحة للمقارنة والتحليل المالي؛
- زيادة فعالية تقرير المراجع وجودته لكون المعايير الدولية للمراجعة غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو إقتصادية أو إجتماعية؛
- سهولة إجراء مقارنات في القوائم المالية في أكثر من دولة وزيادة مجال إتخاذ القرارات الإستثمارية؛
- وجود المعايير الدولية للمراجعة جنبا إلى جنب مع المعايير الدولية للمحاسبة يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الإعتبارات الدولية أكثر من إعتمادهم ظروف البيئة المحلية.

2. معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS):

لقد تم إصدار المعايير العامة للمراجعة من قبل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) في عام 1954، وقد ساهمت المعايير في تحقيق المزايا التالية لمهنة مراجعة الحسابات، ومنها²:

- تدعم الثقة في المراجعة كمهنة معترف بها؛
- تساعد هذه المعايير في جعل مهنة المراجعة ذات كيان مستقل، وبدونها تصبح مزاوله المهنة وظيفة غير عادية؛
- في غياب المعايير تصبح مهنة المراجعة في غير مكانها الملائم، مما قد يجعل الحكومات تقوم بسن تشريعات وقوانين تحول مهنة المراجعة من مهنة خاصة إلى وظيفة حكومية.

¹ عيد حامد معيوف الشمري، مرجع سابق، ص:35.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006، ص:37.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

وتنقسم المعايير إلى ثلاث مجموعات رئيسية¹:

2-1- المعايير العامة:

وهي معايير تخص شخص المراجع ومتعلقة بتأهيل المراجع ونوعية عمله وهي:

- عملية المراجعة يجب تتم من قبل شخص أو أشخاص لديهم التأهيل والتدريب المهني المطلوب والكفاءة اللازمة في مراجعة الحسابات، هذا المعيار يعترف بأن الشخص مهما كان مؤهلاً وكفوياً في المجالات الأخرى مثل المجالات المالية والأعمال لا يتمكن من القيام بالمراجعة بدون التأهيل والتدريب في حقل المراجعة، وإن هذا التدريب المهني يشمل التدريب المستمر في حقل الإختصاص لأجل مواكبة التطور والتغيير وكيفية تطبيقها لأجل أن يتمكن من إصدار الحكم الموضوعي.
- بالنسبة لجميع الأمور المتعلقة بعملية المراجعة، فعلى المراجع أن يحافظ على إستقلاليته الذهنية الظاهرية والفعلية، حيث أن رأي مراجع الحسابات حول عدالة البيانات المحاسبية يصبح غير ذي قيمة إذا لم يكن مستقلاً فعلياً وظاهرياً، الإستقلالية تعتبر العمود الفقري لمهنة مراجعة الحسابات وفي حالة الشك بإستقلالية المراجع فإن ثقة الجمهور ستخفض نتيجة لذلك.
- على المراجع أن يبذل العناية المهنية المطلوبة أثناء إجراء التحقيق وعند تحضير التقرير، هذا المعيار يتطلب من المراجع المستقل إنجاز عمله بعناية عند القيام بإجراءات المراجعة وعند تحضير التقرير، العناية المهنية تتطلب دراسة إنتقادية لجميع مستويات العمل المنجز من قبل المساعدين الذين قاموا بالعمل. وتعني العناية المهنية أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلاً ويمتلك المتطلبات المهنية، أي أن لديه من المهارات مثل ما هو مطلوب من المهن الأخرى كالطبيب الإستشاري، المهندس وما شابه ذلك.

2-2- المعايير الميدانية:

وهي المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة والإجراءات التي عليه إنجازها، وتشمل:

- يجب التخطيط الكافي لعملية المراجعة كما يجب الإشراف على المساعدين، إن وجدوا.
- يجب أن يكون هنالك فهم ودراسة وتقييم النظام الرقابة الداخلية ليكون أساساً لتخطيط عملية المراجعة وتقدير طبيعة وقت ومدى الفحص الذي سيقوم به.
- الحصول على أدلة كافية وملائمة وذات علاقة وذلك من خلال الفحص، الملاحظة، الاستفسار، المصادقات والإجراءات الأخرى لتوفير أساس معقول لرأي المراجع حول البيانات المحاسبية.

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص-ص: 31-32.

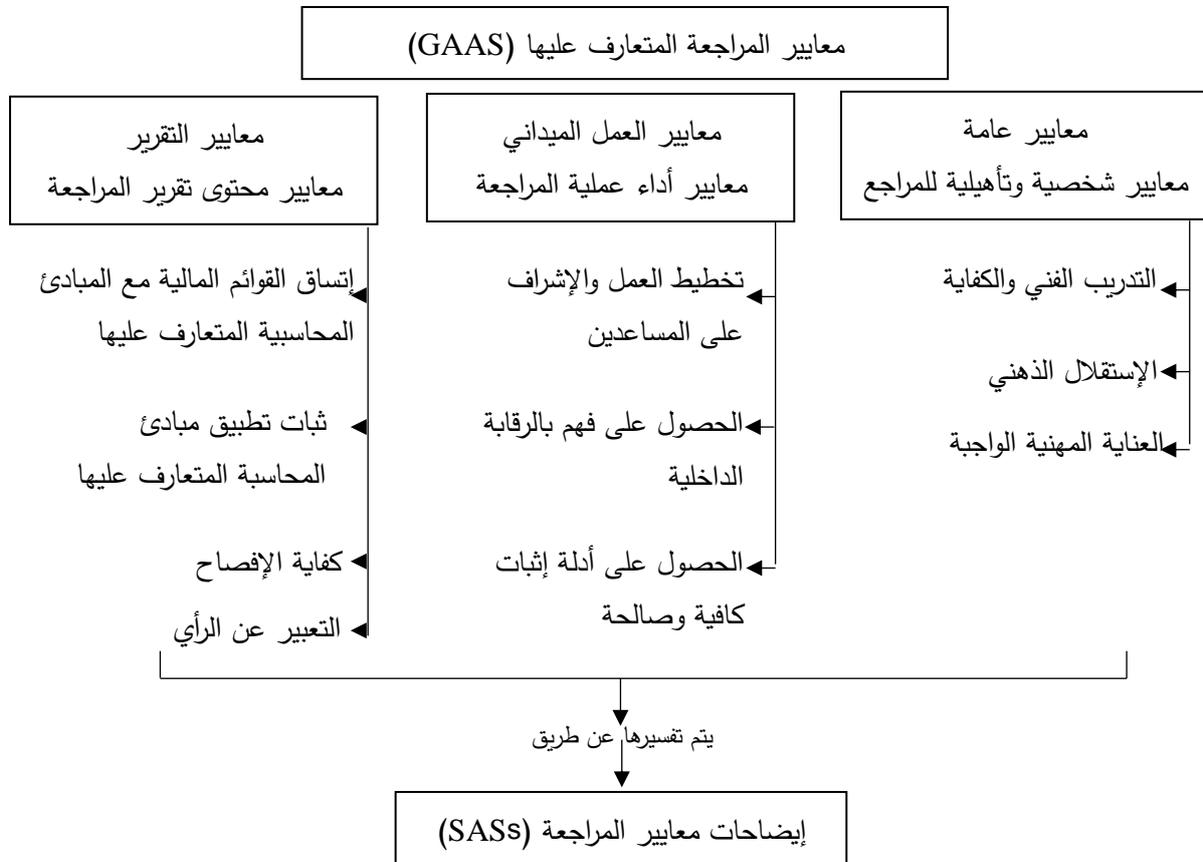
الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

2-3- معايير التقرير الأربعة:

تبين التوجيهات المعينة لتحضير تقرير المدقق وتشمل على:

- يجب أن يشير المراجع من أن البيانات المحاسبية قد تم تحضيرها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- التقرير يجب أن يشير إلى الظروف التي لم يتم فيها إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في السنة الحالية كما كانت في السنة السابقة.
- تعتبر الإيضاحات والمعلومات الملحقة مع البيانات المالية كافية الا إذا ذكر خلافاً لذلك من قبل المراجع.
- يجب أن يحتوي التقرير على إعطاء الرأي حول البيانات المحاسبية ككل لمن جميع جوانبها المادية (أو إعطاء رأي متحفظ، رأي مخالف السالب) أو عدم إعطاء الرأي وفي حالة عدم إعطاء الرأي التنظيف يجب إعطاء الأسباب وبفقرة شرح قبل فقرة الرأي.

الشكل رقم (1-2): ملخص معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر: أمين السيد أحمد لطفى، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 108.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

3. المعايير الدولية للمراجعة (ISAs):

تم تطوير المعايير الدولية عن المراجعة (ISAs) عن طريق الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من خلال مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية (IAASB) حيث إن جهودات الإتحاد الدولي للمحاسبين المؤسس في عام 1977 قد توجهت نحو تطوير إرشادات فنية وأخلاقية وتعليمية دولية للمراجعين مع الإعراف المتبادل بمؤهلات المحاسبين المزاولين، ويتمثل هدفها في تحسين درجة توحيد ممارسات المراجعة والخدمات ذات الصلة عبر دول العالم عن طريق إصدار تعليمات عن مجموعة وظائف المراجعة¹.

وفيما يلي تقسيمات معايير المراجعة²:

- **المجموعة الأولى: قضايا تمهيدية (100-199):** وتبين هذه المجموعة من المعايير المفاهيم الأساسية الخاصة بمعايير المراجعة الدولية، والتي تشير إليها المعايير باستمرار من خلال تفصيل المعايير، بمعنى آخر تبين هذه المجموعة التعاريف الأساسية، وكذلك تبين هذه المجموعة أمور عامة تتعلق بشرعية المعايير ومدى أولويتها وأهميتها وأهدافها.
- **المجموعة الثانية: المبادئ العامة والمسؤوليات (200-299):** وتحتوي مجموعة من المعايير التي تبين الهدف من عملية المراجعة، والمبادئ العامة التي تحكم عملية التحقيق وشروط اتفاقيات المراجعة، والأسس التي تحكم جودة عملية المراجعة وبيان لمتطلبات توثيق عملية المراجعة، ومسؤوليات المراجع الخاصة بالغش والمخالفات القانونية وموقف المراجع من ذلك.
- **المجموعة الثالثة: (300-499) تقييم المخاطر والاستجابة لها:** وتتعلق هذه المجموعة بتخطيط عملية مراجعة البيانات المالية، وبيان لكيفية وأهمية فهم شركة العميل وبيئتها وتقييم مخاطر التحريفات المادية وتعريف بالمادية في المراجعة من ناحية كمية ونوعية وعلاقتها بأدلة ومخاطر المراجعة والإجراءات التي يقوم بها المراجع استجابة لهذه المخاطر، وكذلك تبين هذه المجموعة الاعتبارات المتعلقة بمراجعة الشركات التي تستعين بمؤسسات الخدمات.
- **المجموعة الرابعة: أدلة المراجعة (500-599):** وتشمل هذه المجموعة المعايير التي تبين أدلة المراجعة من حيث ماهيتها وخصائصها وأنواعها والإجراءات التي يقوم بها المراجع للحصول على هذه الأدلة مع بيان للاعتبارات الخاصة بمراجعة الأرصدة الافتتاحية والمصادقات الخارجية والإجراءات

¹ أحمد السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سابق، ص: 23.

² علي عبد القادر الذنبيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، دائر وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص-ص: 59-61.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

التحليلية والعينات ومراجعة التقديرات المحاسبية والأطراف ذات العلاقة والأحداث اللاحقة ومتطلبات تقييم إستمرارية شركة العميل وما يحصل عليه المراجع من تمثيلات الإدارة.

- **مجموعة الخامسة: إستعمال عمل الآخرين (600-699):** وتتعلق هذه المجموعة بالمعايير التي تحكم تعامل المراجع مع المراجعين الآخرين والمراجع الداخلي والخبراء من حيث مدى التعاون بينهم، ومتطلبات الإستعانة بهم.

- **المجموعة السادسة: نتائج المراجعة والتقارير (700-799):** تبين هذه المجموعة المعايير الخاصة بتقارير مراجع الحسابات من حيث أنواع التقارير، وذلك ببيان مكونات التقرير المعياري النظيف، وشروط إصداره ومكوناته، ومن ثم بيان أنواع التقارير الأخرى مثل التقرير النظيف مع فقرة تفسيرية والمتحفظ والمخالف وتقرير الإمتناع، بالإضافة إلى بيان التقارير التي تتعلق بالبيانات المالية المقارنة والتقارير عن المعلومات الأخرى الموجودة مع البيانات المالية المراجعة.

- **المجموعة السابعة: مواضيع خاصة (800-899):** وتضم معيار واحد وهو تقرير مراجع الحسابات عن مهام المراجعة ذات أغراض خاصة، ويبين هذا المعيار متطلبات إعطاء المراجع تقرير في حالة تكليفه بمهام خاصة مثل مراجعة بيانات مالية معدة على أسس محاسبية أخرى غير المقبولة قبول عام، مثل الأساس النقدي أو القيام بمراجعة بعض الإتفاقيات والتعاقدات أو ملخصات البيانات المالية. وفي جميع هذه الحالات يجب أن تكون شروط الإتفاقية واضحة في رسالة الإرتباط سواء كانت رسالة إرتباط خاصة بهذه المهام أم نفس رسالة الإرتباط الخاصة بعملية المراجعة، أما تقرير المراجع في هذه الحالات فهو يتكون من نفس الأركان الشكلية لتقريره عن البيانات المالية، إلا أنه يتم إجراء بعض التغييرات التي تناسب طبيعة التكاليف وشرح طبيعة المهمة والإجراءات التي يقوم بها المراجع.

وتجدر الإشارة إلى أن المعايير التي أصدرها الإتحاد الدولي للمحاسبين تتفق مع معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً والمطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية، وإن كان ذلك لا ينفي وجود بعض الاختلافات الطفيفة، وبصفة عامة فإن معايير المراجعة الدولية لا تعني عدم الإلتزام بالقواعد المطبقة في كل دولة، والتي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية، حيث إن لكل دولة ظروفها الخاصة وقواعدها التي تحكم ممارسة عملية المراجعة¹.

¹ نادر الجبران، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، أفاق للنشر والتوزيع، الكويت، 2011، ص:35.

المبحث الثاني: المراجع الخارجي وأنواع الخدمات التي يقدمها

لقد تعددت الألقاب للمراجعين الخارجيين من دولة إلى أخرى، فعلى سبيل المثال يطلق عليه في الجزائر محافظ الحسابات، وفي بعض الدول يطلق عليه مراقب الحسابات أو مندوب الحسابات أو المحاسب القانوني، إلا أن هذه الألقاب لم تغير الدور الأساسي له، فهو بذلك شخص مؤهل ومدرب ومستقل ومحاييد ومسؤول عن إبداء رأي فني حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة على المركز المالي لها، كما إن تحقيق هدف المراجع الخارجي لن يكون إلا بتحديد دقيق لحقوقه وواجباته تجاه المؤسسة موضوع المراجعة، لهذا جاءت نصوص الدول منظمة ومؤطره لمهنة المراجع الخارجي¹.

ولإن مهنة المحاسبة والمراجعة تتسم بعدد من الخصائص فيها الزيادة الهائلة في المعلومات ذات الصلة بالإضافة إلى زيادة التعقيدات المترتبة عن التقدم التكنولوجي وعولمة التجارة وزيادة تخصص وتنوع الأنظمة والتعقيدات المتعلقة بطبيعة الأنشطة والعمليات التجارية، فلا بد من التأكيد على أهمية التطور المستمر والكفاءة للمنتمين إلى مهنة المراجع، وفي ضوء ذلك يفترض دعم جهاز المراجعة بكفاءات فنية متخصصة في شتى مجالات الإدارة والعلوم التطبيقية ومن ثم توفير الكوادر الفنية من المراجعين على تخصصاتهم مع تقديم التدريب المستمر لهم².

المطلب الأول: مؤهلات وحقوق وواجبات المراجع الخارجي

نظرا للأهمية الكبيرة التي توليها الدول والمنظمات المهنية والمعاهد والجامعات للمراجعة الخارجية فيجب أن تتوفر في مراجع الحسابات صفات ومهارات ذاتية ومعرفية وإلمام واسع بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبمختلف الأنظمة المحاسبية، بالإضافة إلى الإلمام التام بالأنظمة والقوانين السارية المفعول في البلد، وكذلك بالأصول والمبادئ التي تحكم ممارسة مهنة مراجعة الحسابات.

¹ صديقي مسعود، براق محمد، إنعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 09-08 مارس 2005، ص: 25.

² كفاح جبار حسن، مسؤولية المدقق الخارجي في ظل معايير جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية، مجلة الإقتصادي الخليجي، مركز دراسات والبصرة والخليج العربي، جامعة البصرة، المجلد 26، العدد 16، العراق، 2009، ص: 161.

1. مؤهلات المراجع الخارجي:

يعد التأهيل العلمي والعملية أحد معايير المراجعة العامة التي يجب توافرها في المراجع لكي يتمكن من تنفيذ عقد المراجعة المنتق عليه مع العملاء، وهذه المؤهلات هي¹:

1-1- التأهيل العلمي للمراجع:

يتم إكتساب التأهيل العلمي من خلال البرامج الدراسية المنظمة، وذلك لتعرض المراجع لكثير من المسائل والمشاكل المحاسبية والقانونية والإقتصادية ويبدأ التأهيل العلمي بالحصول على ليسانس في المحاسبة أو العلوم المالية والإدارية. ويجب عليه دراسة والإلمام بالعلوم التالية:

- نظريات ومبادئ وتطبيقات علم المحاسبة؛
- أصول ومبادئ المراجعة وتطبيقاتها وأساليبها المعاصرة، مبادئ علم الإدارة وعلم الإقتصاد وعلم القانون وعلم النفس .. الخ؛
- محاسبة التكاليف ونظرياتها وتطبيقاتها والمحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية؛
- لأساليب الإحصائية والرياضية وبحوث العمليات وأساليب الحاسوب وتطبيقاتها في المحاسبة والمراجعة وكذلك اللغات؛
- كما ما يجب تتبع التطورات والبحوث الحديثة في هذه العلوم مجتمعة والتعديلات في مختلف القوانين ذات الصلة بعمله.

1-2- التأهيل العملي لمراجع الحسابات:

ويتمثل التأهيل العملي في الإهتمام بالتدريب العملي الإيجابي حتى يتمكن من ممارسة المهنة بسهولة وإيجاد الحلول للمشاكل التطبيقية التي تواجهه في حياته العملية. ومن ناحية عامة يمكن للمراجع إكتساب الخبرة العملية من خلال الاطلاع بإستمرار على الحالات التطبيقية، وما تنشره الهيئات والجمعيات العلمية المحلية والدولية من تقارير عن تطبيقات لممارسة فعلية، بالإضافة للاستفادة من خبرات المراجعين القدامى في إيجاد الحلول، أما من الناحية الخاصة بمراجعة العميل فيجب عليه أن يتصف بالواقعية عند طلب البيانات أو المعلومات على النحو الذي يثبت تقديره لمقتضيات العملية والظروف المحيطة بالمؤسسة، والإلمام بماهية المعلومات الفنية الخاصة بالمؤسسة تحت المراجعة من خلال زيارة مواقع الإنتاج والخدمات الإنتاجية والإستفسار عن كافة النواحي الفنية من الجهات ذات الاختصاص.

¹ زاهره عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الاولى، دار الرابطة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2009، ص-ص: 134-135.

2. حقوق وواجبات المراجع الخارجي

حتى يتمكن المراجع من القيام بمهامه والواجبات الملقاة عليه عند إنجاز عملية المراجعة الموكلة إليه بكفاءة وفعالية، يجب أن يكون متمتعا بالعديد من الصلاحيات.

2-1- حقوق المراجع الخارجي

للقيام بمهمة المراجعة يتمتع المراجع الخارجي ببعض الحقوق أهمها¹:

- **حق الإطلاع:** يحق للمراجع الخارجي الإطلاع على دفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت ويشمل ذلك جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية ومحاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة للتأكد من مدى التقيد بنظام المؤسسة ومتطلبات قانون الشركات. كذلك، يمكن للمراجع الخارجي زيارة المؤسسة في أي وقت ودون إخطار مسبق.
- وفي حالة عدم تمكنه من ممارسة هذا الحق، فإنه يجب على المراجع رفع تقريره بهذا الأمر إلى مجلس الإدارة والجمعية العامة.
- **حق طلب البيانات والإيضاحات:** يحق للمراجع الخارجي طلب البيانات والإيضاحات من إدارة المؤسسة التي يقوم بفحص حساباتها، للقيام بمهمته بالشكل المناسب. وفي حالة رفض إدارة المؤسسة توفير البيانات والإيضاحات الضرورية للمراجع الخارجي فإنه يحق له إبلاغ مجلس الإدارة عن إمتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات، وذلك لأن المراجع يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية الأداء مهمته أم لا.
- **الحصول على صورة من الإخطارات المرسلّة للمساهمين:** من حق المراجع الخارجي الحصول على صورة من الإخطارات والبيانات المرسلّة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة إليهم لدعوتهم لحضور إجتماع الهيئة العامة للمساهمين.
- **حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين:** يحق للمراجع الخارجي دعوة الجمعية العامة للمساهمين للإجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمؤسسة تحدد مركزها المالي وإستقرارها، مثل سوء تصرف الإدارة، وجود حالات إنحراف خطيرة تؤثر على مستقبل المؤسسة وذلك، كونه وكيلًا عن المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم، وذلك لإحاطتهم علما ما يحصل داخل المؤسسة من خلل ومشاكل حتى يخلي مسؤوليته.

¹ رأفت سلامة وآخرون، **علم تدقيق الحسابات النظري**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الاردن، 2011، ص-ص: 113-114.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

- **حق مناقشة إقتراح عزله:** يحق للمراجع مناقشة إقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة، كذلك، يحق له مناقشة إقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العمومية للمساهمين. ويعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل المراجع عزلا تعسفيا أو إستخدام هذا الحق للتأثير على المراجع.
- **تحديد وقت الجرد:** يحق للمراجع الخارجي تحديد وقت الجرد لممتلكات المؤسسة والتزاماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية الواقع المؤسسة، وأن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه وأن من حقه أن لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.

2-2- واجبات المراجع الخارجي:

أما الواجبات الملقاة على عاتق المراجع مقابل الحقوق التي منحت له فأهمها¹:

- **إعداد التقرير:** يعتبر إعداد التقرير الواجب الأول من واجبات المراجع، ويجب أن يقدم هذا التقرير إلى المساهمين وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة، ويتضمن التقرير ما يلي:
 - إن المراجع الخارجي تحصل على المعلومات والبيانات والإيضاحات التي رآها ضرورية لأداء عمله.
 - إن الشركة تمسك حسابات وسجلات ومستندات منظمة وأن البيانات المالية معدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة.
 - أن إجراءات المراجعة التي قام بها لحسابات الشركة تعتبر كافية برأيه لتشكيل أساسا معقولا لإبداء رأيه حول المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة وفقا لقواعد المراجعة المتعارف عليها عالميا.
 - أن البيانات الواردة في تقرير مجلس الإدارة الموجه للهيئة العامة تتفق مع قيود الشركة وسجلاتها.
- كما يجب على المراجع الخارجي أن يبدي رأيه النهائي في القوائم المالية ككل أو الإمتناع عن ذلك مع بيان أسباب الإمتناع.
- **حضور إجتماع الهيئة العامة للمساهمين:** يجب على المراجع حضور إجتماع الهيئة العامة للمساهمين حتى يتمكن من مناقشة التقرير والتأكد من محتوياته، ويقوم بعرض قائمة المركز المالي

¹ خالد الخطيب، خليل الرفاعي، مرجع سابق، ص-ص: 76-79.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

والحسابات الختامية لمناقشتها والتصديق عليها، وكذلك الموافقة على إقتراح توزيع الأرباح الذي تم من قبل إدارة المؤسسة.

- **الفحص والتحقيق في أصول وخصوم الشركة:** يعتبر هذا الواجب من أهم واجبات المراجع الخارجي وذلك كونه مطالباً بإبداء رأيه المحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها حقيقة وضع المؤسسة. ولكي يقوم بإبداء رأيه بعدالة وإستقلالية لا بد وأن يقوم بالفحص والتحقق من أصول المؤسسة وخصومها.
- **مراقبة سير أعمال الشركة ومراجعة حساباتها:** من واجبات المراجع الخارجي مراقبة أعمال المؤسسة والتحقق من مدى إنتظام الدفاتر والسجلات واذ ما تمت مراعاة الأصول المحاسبية عند إعدادها.
- **فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة:** من واجبات المراجع أن يقوم بفحص الأنظمة المالية المؤسسة محل المراجعة والنظام الإداري وكذلك نظام الرقابة الداخلية ومدى ملاءمته.
- **الإلتزام بأصول المهنة:** يجب على المراجع الخارجي أن يلتزم بأصول مهنة المراجعة وأن يراعي مصالح الزبون.

3. قواعد وآداب السلوك المهني:

يعتمد المراجع الخارجي في تنفيذ مهام المراجعة العادية وتقديم الخدمات الإستشارية المختلفة على المعايير الدولية ذات العلاقة وقواعد آداب وسلوكيات المهنة، والتي تعتبر بمثابة المرشد له لإحتوائها على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية والإرشادات ذات العلاقة ومعلومات أخرى، بالإضافة إلى توحيد المعالجات المحاسبية والإيضاحات والملاحظات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية المراجعة. هذا وتؤدي قواعد السلوك المهني إلى وضع أنماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة والازمة كحد أدنى لإستمرار مزاولتهم لعملهم المهني، إضافة إلى تعريف الجمهور وكافة المهتمين بالمهنة بهذه القواعد التي تحكم تصرفات أعضائها، وبالتالي ترفع المهنة وأعضائها، وتكون تقاريرهم ونتائج أعمالهم موضع ثقة عالية، بجانب إتاحة الفرصة لأداء مهمتهم بكفاءة مرتفعة¹.

وقد بذلت الهيئات والمنظمات المسؤولة عن مهنة المراجعة مجهودات ومحاولات لوضع دليل يحكم سلوكيات وتصرفات أعضاء المهنة، وقد تم التركيز في جميع أقسام الدليل على المبادئ والقواعد الأخلاقية

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص:90.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

وقواعد الأداء المهني على النزاهة، الإستقلالية والموضوعية، العناية المهنية والكفاءة المهنية، المحافظة على سرية المعلومات، المسؤوليات (التعدي على حقوق الغير، الأعمال المخلة، العمولات للحصول على العملاء، عروض التوظيف للعاملين لدى زملاء آخرين، الدعاية والإعلان، الوظائف المتعارضة). بالإضافة إلى عدم قبول أي أعمال غير قادر على أدائها بنزاهة، وموضوعية وعدم التنبؤ بأعمال مستقبلية وألا يقرن إسمه في أي أعمال تتعلق بمخالفة المعايير المحاسبية، وقد ركز الدليل على إستقلالية المراجع وفقدان الإستقلالية بسبب الكثير من الأضرار للغير ومضاعفات للإقتصاد القومي في أي دولة في العالم، خاصة في ظل العولمة وتكنولوجيا الإتصال الحديثة¹.

المطلب الثاني: أنواع الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي

تؤدي مكاتب المحاسبة والمراجعة نوعين معروفين حتى الآن من الخدمات المهنية، وهما الخدمات التصديقية والخدمات الغير تصديقية، وهناك نوع ثالث من الخدمات المهنية يمثل أحداث منتج معني وهو خدمات التأكيد المهني، وفيما يلي عرض لكل نوع²:

1. الخدمات التصديقية:

تعني الخدمات التصديقية أن يقوم مكتب المراجعة بعمل إستنتاج كتابي بشأن مدى إمكانية إعتداف طرف ثالث على مزاعم، أو تأكيدات مكتوبة، هي مسؤولية الطرف الثاني، وكأن الخدمات التصديقية خدمات ثلاثية الأطراف، المراجع، معد أو عارض المزاعم المكتوبة، وأخيرا الطرف المستقبل لهذه المزاعم، ومن أهم هذه الخدمات:

1-1-مراجعة القوائم المالية:

تعتبر مراجعة القوائم المالية أقدم الخدمات التصديقية وأوسعها إنتشارا، وتسمى الآن بالخدمة المهنية التقليدية باعتبارها الخدمة المهنية الأم، التي إنطلقت منها الخدمات التصديقية المتقدمة. وفي ظل مراجعة القوائم المالية يقوم المراجع بعمل مستوى مرتفع من التأكيد، بشأن مدى صدق مزاعم الإدارة الموجهة للطرف الثالث، مستخدم القوائم المالية.

وعليه تقدم مراجعة القوائم مستوى مرتفعا، وليس مطلقا من التأكيد بشأن مزاعم الإدارة، ويأخذ هذا

¹ زاهره عاطف سواد، مرجع سابق، ص: 135.

² عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقا للمعايير المصرية والدولية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2014، ص-ص: 23-25.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

التأكيد صورة إيجابية في تقرير مراجع الحسابات، لأن المراجع يؤكد على صدق مزاعم العميل، كما تعكسها القوائم المالية، من ثم رضائه بشأن مستوى التأكيد المقدم، بناءً على ما قام به من إجراءات وإختبارات، ونتائج هذه الإجراءات والإختبارات.

1-2- فحص القوائم المالية:

يستهدف تكليف المراجع بفحص القوائم المالية أو المعلومات المالية، وأن يحدد ما إذا كانت القوائم المالية في حاجة لعمل تعديلات جوهرية عليها، لكي تتماشى مع الإطار المحدد لإعداد التقارير المالية، ومعنى ذلك أن الفحص خدمة ثلاثية الأطراف تستهدف تقديم تأكيد سلبي، حيث يؤدي المراجع إجراءات محدودة، لكي يؤكد سلبيًا بشأن مزاعم الإدارة، كما تعكسها القوائم المالية للمؤسسة، ويعد تقريرًا مكتوبًا إلى الطرف الثالث، بهذا التأكيد السلبي، ومن الواضح أن الفحص يقدم مستوى أقل من مراجعة القوائم المالية.

1-3- تجميع القوائم المالية:

يعتبر التكليف بخدمة التجميع خدمة مهنية تصديقية، يستخدم فيها المراجع خبرته المحاسبية في تجميع وتصنيف وتلخيص المعلومات المالية.

هذا ولا تُمكن إجراءات خدمة التجميع- وليس مستهدفًا منها أصلاً- مراجع الحسابات من تقديم أي مستوى من التأكيد، بشأن المعلومات المالية، وبالرغم من أن مستخدمي هذه المعلومات، التي شارك مراجع الحسابات- كمحاسب- في تجميعها يحصلون على بعض المنافع من جهد المحاسب إلا أن تقريره عن الخدمة لا يقدم أي تأكيد، وإنما يقدم فقط تحديداً وتوصيفاً لهذه المعلومات.

2. الخدمات الغير تصديقية:

تقدم هذه المكاتب للجمهور عديد من الخدمات الأخرى، حيث تتميز هذه الأخيرة بأنها خدمات ثنائية الأطراف، فهي بين المراجع وعميله مباشرة، ولا يوجد مزاعم يوصلها طرف لطرف آخر، لكي يصادق عليها مراجع الحسابات، ومن بينها الخدمات الضريبية، الاستشارات الإدارية والخدمات المحاسبية، ونعرضها فيما يلي¹:

1-2- خدمات المحاسبة:

تقوم معظم مكاتب المحاسبة والمراجعة بتقديم العديد من خدمات المحاسبة لعملائها، وبصفة خاصة العملاء الذين تتميز أعمالهم بصغر الحجم، حيث لا يتوفر لديهم الأفراد المؤهلين لإمسك الدفاتر أو لإعداد

¹ محمد الفيومي وآخرون، المراجعة علماً وعملاً، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015، ص-ص: 13-15.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

القوائم المالية، وفي هذه الحالة يقوم المراجع بإمسك الدفاتر وإعداد القوائم المالية دون أن يبدي أي رأي عن مدى عدالة هذه القوائم أو يقدم أي ضمان بصدها.

2-2- الخدمات الضريبية:

يدرك معظم دارسي المحاسبة مدى الحاجة لخدمات الإقرارات الضريبية بسبب الكم الهائل من اللوائح القانونية الضريبية، وتعد هذه الخدمة إمتدادا طبيعيا للخدمات التي يقدمها المحاسب أو المراجع، لأن كثير من الطرق المستخدمة لتحديد صافي الدخل الذي تظهره القوائم المالية هي تقريبا نفس الطرق المتبعة لتحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة، هذا بالإضافة إلى مساعدة المراجعين لعملائهم في تخفيض العبء الضريبي وفي مختلف القضايا والأمور القانونية المتعلقة بالضرائب.

2-3- خدمات الإستشارة الإدارية:

يتحدد نطاق هذه الخدمات بكل ما يقدمه من خدمات بخلاف خدمات المراجعة والخدمات الضريبية والخدمات المحاسبية، ومن أمثلة ذلك تقييم أنظمة المحاسبة الالكترونية بالمؤسسة، مراجعة النظام المحاسبي الإداري، الدراسات التسويقية، التخطيط المالي.

3. التأكيد المهني:

التأكيد المهني خدمة مهنية تستهدف تحسين جودة المعلومات وبيئة إنتاج هذه المعلومات، وذلك لخدمة طالب الخدمة متخذ القرار، وهي أحدث خدمة مهنية إنضمت لتشكيلة خدمات مراجع الحسابات، والمستهدف لها -حتى الآن- أن تكون خدمة ثنائية الأطراف، أحد الطرفين مراجع الحسابات المسؤول عن تحسين جودة المعلومات والطرف الثاني متخذ القرار.

والمستهدف الآن أن تتطور هذه الخدمة لتصبح ثلاثية الأطراف للتغلب على عيوب خدمات التصديق، وأهمها أن خدمات التصديق تتناول مجالا قاصرا على المعلومات المالية، والتي يتم توصيلها فقط من خلال القوائم المالية، وذلك للتأكيد بشأن مدى إمكانية الاعتماد.

أما خدمة التأكيد سوف تغطي عندئذ البيانات غير المالية أيضا والتي يتم توصيلها بوسائل أخرى بجانب القوائم المالية، مستهدفة منها تحسين جودة المعلومات، خاصة بأن تستوفي هذه المعلومات بالإضافة إلى ذلك الدقة، والتوقيت، الملاءمة، ومن أهم مجالات خدمات التأكيد المهني، التأكيد بشأن أمان وسرية التجارة الإلكترونية، إعداد وبناء مقاييس أداء الإستثمار¹.

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقا للمعايير المصرية والدولية، مرجع سابق، ص: 27.

المطلب الثالث: المسؤوليات القانونية لمراجع الحسابات

يعتبر المراجع مسؤولاً مسؤولية بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج، لذلك فهو مسؤول مسؤولية مدنية جنائية وتأديبية.

1. المسؤولية المدنية:

تنشأ المسؤولية المدنية للمراجع نتيجة إهماله أو تقصيره في أداء واجباته التي يجب أن تؤدي بواسطة المراجع صاحب القدرات المتوسطة (المهني العادي) من خلال بذل العناية المعقولة، وينتج عن هذا الإهمال أو التقصير ضرر يصيب العميل أو الطرف الثالث، ويكون الجزاء عن المسؤولية المدنية عادة تعويضاً مالياً يحكم به لصالح من أصابه الضرر، ويتعرض المراجع للمسؤولية المدنية إذا توافرت الأركان الأساسية الآتية¹:

- خطأ يصدر من المراجع؛
- ضرر يصيب الغير (العميل أو الطرف الثالث)؛
- وجود علاقة سببية بين خطأ المراجع والضرر.

وتتعدد المسؤولية المدنية للمراجع في حالة²:

- الإخلال بالالتزام ناشئ عن عقد المراجعة مع عملائه وهو ما يعرف بالمسؤولية العقدية.
- مخالفته لالتزام قانوني عام يتمثل في عدم المساس بحقوق الآخرين حق، وهو ما يعرف بالمسؤولية التقصيرية.

1-1- مسؤولية المراجع تجاه العميل (المؤسسة محل المراجعة):

إن مسؤوليات المراجع تجاه عميله قد تكون مسؤوليات ظاهرة أو مسؤوليات ضمنية، فالعقد في حد ذاته ينص على مسؤوليات المراجع الظاهرة، بينما تكمن المسؤوليات الضمنية في مسؤوليات المراجع القانونية عن الإهمال، فإذا أخل مراجع الحسابات بأحكام العقد الذي بينه وبين عميله فإنه يتحمل مسؤولية ذلك الإخلال كما أنه يعرض نفسه للمساءلة عن الإهمال في أداء المهام المطلوبة إذا لم يبذل العناية المهنية المعقولة وفقاً

¹ عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، دار الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2011، ص: 75.

² نفس المرجع، ص: 76.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

لمعايير المراجعة المتعارف عليها والمقبولة عموماً، ومن الأعمال التي تعتبر مسؤولية المراجع تجاه عميله ما يلي¹:

- الفشل في إكمال عملية المراجعة؛
- الفشل في إكتشاف إختلاسات أو تلاعبات؛
- الإفشاء لأسرار العميل.

1-2- مسؤولية المراجع تجاه الغير:

تنشأ مسؤولية مراجع الحسابات تجاه الغير أي الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية وما تحتويه من معلومات مستخدمى القوائم المالية، وذلك في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن أي إهمال أو تقصير من جانب المراجع تجاه هؤلاء الأطراف، على الرغم من أن هؤلاء الأطراف مستخدمى القوائم المالية ليسوا أطرافاً في العقد المبرم بين مراجع الحسابات والعميل، والمسؤولية التي تقع على مراجع الحسابات، وهي نتيجة طبيعية لإعتماد الطرف الثالث على رأي المراجع، الذي يفصح فيه القوائم المالية، والذي يحدد فيه مدى دقة وصدق وعدالة نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي، ولا شك أن مراجع الحسابات مسؤولاً فيها أمام الغير في حالات كثيرة منها²:

- إذا أتضح أن القوائم المالية مضللة؛
 - إذا تبين إهمال أو تقصير من جانب مراجع الحسابات؛
 - إذا كانت الخسائر المالية التي لحقت بالطرف الثالث بسبب الاعتماد على القوائم المالية.
- أي أن توافر أحد أو كل الأسباب السابقة، تتسبب في مساءلة مراجع الحسابات لوقوع الضرر بالغير الذي إعتد على ما أبداه مراجع الحسابات من رأي من القوائم المالية.
- وتجدر الإشارة إلى أن مسؤولية مراجع الحسابات تجاه الغير، تكون محدود مقارنة بمسؤوليته تجاه عمليه، وذلك راجع إلى عدم وجود رابطة تعاقدية بين المراجع والطرف الثالث.

والملاحظ أنه في الآونة الأخيرة بدأت تتسع دائرة مسؤولية مراجع الحسابات تجاه الغير (الطرف الثالث)، وذلك كنتيجة طبيعية لتزايد اعتماد الغير على المعلومات المحاسبية والتقارير المالية في إتخاذ القرارات

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص:75.

² محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص:177.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

الإقتصادية المختلفة، ولا شك أن هذا سيؤدي إلى تزايد مسؤولية مراجع الحسابات تجاه الغير، بحيث تغطي كذلك الإهمال العادي، وسيكون لذلك أثر كبير على المسؤولية القانونية للمراجع¹.

وعليه يمكن القول إن مسؤولية مراجع الحسابات سواء بإتجاه عمليه (المؤسسة محل المراجعة) أو تجاه الغير، هي ما يعبر عنه (بالمسؤولية المدنية) وهي التي تعطي للطرف المتضرر من تصرفات المراجع الحق في الحصول على تعويض يتناسب مع قدر ما أصابه من ضرر.

2. المسؤولية التأديبية:

من الضروري أن تتم مزاولة المهنة في إطار من أخلاقيات المهنة، وما تفرضه على المشتغلين بها من واجبات وآداب للسلوك المهني تصاغ عادة مجموعة من القواعد، وهي المسؤولية التي يتعرض لها المراجع إذا ما قام بمخالفة الآداب والتعليمات التي تصدر عن الجهة التي تنظم مزاولة مهنة المراجعة، وتتمثل أركان المسؤولية التأديبية في الآتي²:

- **الركن المادي:** يتمثل الركن المادي في الفعل الإيجابي أو السلبي الذي يصدر من المراجع أو الذنب الإداري الذي يرتكبه، فإذا لم يصدر خطأ من المراجع أو لم يثبت إخلاله بواجبه الوظيفي أو التزامه المهني نحو النقابة، فلا توجد جريمة تأديبية ولا يمكن مساءلته تأديبياً، الجريمة التأديبية وما يترتب عليها من مسؤولية تأديبية تقوم بمجرد وقوع الخطأ الوظيفي أو المهني
- **الركن المعنوي:** لا يكفي صدور خطأ تأديبي من المراجع حتى يحاكم تأديبياً وإنما لابد أن يصدر الفعل الخاطئ عن إرادة آثمة، وأن الخطأ التأديبي يكون دائماً متعمداً، إذا ثبت التعمد أصبح طرفاً مشدداً عند تقدير الجزاء ويتساوى الخطأ العمد مع الخطأ غير العمد في أن كليهما يصدر عن إرادة آثمة، غير أن المراجع في الخطأ العمد يقصد نتيجة تصرفه على حين لا يقصد في الخطأ غير العمد سوى الفعل دون النتيجة.

¹ نفس المرجع السابق، ص: 178.

² محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص: 137.

3. المسؤولية الجنائية:

وهي المسؤولية التي يتحملها مراجع الحسابات بحكم القانون، إذا توافر القصد الجنائي، أي علمه بالجريمة وقصد المشاركة فيها¹، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية للمراجع مثل²:

- تأمر المراجع مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة المؤسسة؛
- تأمر المراجع مع مجلس الإدارة في مجال إتخاذ قرارات معينة في ظاهرة أنها في مصلحة المؤسسة، ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة والمساهمين؛
- إغفال المراجع وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي إرتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة، وعدم تضمين ذلك في تقريره خوفا على مصالح الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في المؤسسة؛
- الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته (عند طلبها) أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين؛
- إرتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح المؤسسة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار الشركة في مجالات مختلفة إلى المؤسسة لغرض أو لآخر يخص المراجع شخصيا.

وعليه يمكن القول إن مثل هاته التصرفات تعرض المراجع للمساءلة الجنائية وإتخاذ الإجراءات القانونية عند إكتشاف هذه التصرفات والتأكد من أنها أرتكبت عن عمد من قبل المراجع أو إهمال جسيم.

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقا للمعايير المصرية والدولية، مرجع سابق، ص:55.

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص:74.

المبحث الثالث: مسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال المعاصرة

تتصف بيئة المراجعة المعاصرة بالميل الشديد إلى المقاضاة، وهو الأمر الذي يترتب عليه إنشغال إهتمام المهنة بالكثير من الدعاوى المدنية والجنائية المرفوعة على المراجعين، وكذلك الإجراءات التأديبية الموقعة عليهم، بل وأصبحت المهنة تواجه مخاطر كثيرة لم تكن تعرفها من قبل، ولم يقتصر الأمر على ذلك فحسب بل إتصفت الأحكام القضائية الصادرة ضد المراجعين بالشدة والصرامة¹.

كما يقتضي أن تعترف مهنة المراجعة بحق المجتمع المالي في تحديد مطالبه من مهنة المحاسبة والمراجعة، وبأهمية أن يقوم المراجعون بدراسة هذه المطالب ومحاولة تلبيتها في خطة متكاملة لتطوير الأداء المهني عند المراجعين، فضلاً على وجوب تحملهم مسؤوليات أكثر لتلبية توقعات المستفيدين من نتائج أعمال المراجعة، فإذا كان من المتوقع أن يتحمل المراجع مسؤولية إكتشاف الخطأ والغش، وأن يقرر مدى إستمرارية المؤسسة فلا بد أن يتحمل المراجع هذه المسؤوليات وأن تدخل في نطاق عمله².

وتجدر الإشارة إلى أنه في الوقت الذي تنحصر فيه مسؤولية المراجع على تكوين وإبداء رأي حول القوائم المالية، فإن مسؤولية إعداد وعرض القوائم المالية بصورة عادلة تقع على عاتق الإدارة، لذا فإن مراجعة القوائم المالية لا تعفي الإدارة من مسؤولياتهم.

المطلب الأول: مسؤولية المراجع الخارجي عن التحريفات الجوهرية

تعد مسؤولية المراجعين في إكتشاف الأخطاء المادية والمخالفات الموجودة في القوائم المالية هي الفجوة الأساسية التي أثارَت إهتمام جميع المهتمين بأمر مهنة المحاسبة والمراجعة، نظراً لتأثيرها على عملية إتخاذ القرارات، ويتوقع المجتمع من المراجع وجود تأكيد مطلق بعدم وجود التحريفات، بينما لا يمكن عملياً تحقيق ذلك نظراً لقيود الوقت والتكلفة المرتبطة بالحصول على أدلة الإثبات ولهذا تنحصر مسؤولية المراجع في إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية وعدم إحتوائها على أخطاء مادية أو مخالفات وفقاً لمبدأ التأكيد المعقول³.

¹ محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2011، ص:16.

² يوسف محمود جربوع، علي عبدالله شاهين، العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة، وسبل علاج هذا الفشل، بحث منشور على موقع على جامعة غزة الإسلامية، غزة، فلسطين: ص:12. رابط البحث تم الاطلاع عليه بتاريخ 2016/09/08. <http://site.iugaza.edu.ps/yjarbou/researches>

³ عبد الله عبد العظيم هلال، محمد سمير الصبان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص:

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

1. تطور مسؤولية المراجع في إكتشاف الغش والأخطاء:

لقد تطورت مسؤولية المراجع في إكتشاف الغش والأخطاء عبر عدة مراحل في التاريخ، ويمكن إيجازها في¹:

- المرحلة الأولى ما قبل عام 1920م: كان إكتشاف الأخطاء والغش يعد هدفاً أساسياً ومقبولاً من

أهداف المراجعة في ذلك الوقت، حيث كان للمراجعة ثلاثة أهداف رئيسية هي:

▪ إكتشاف الأخطاء الفنية.

▪ إكتشاف الأخطاء في المبادئ والأصول المحاسبية.

▪ إكتشاف الغش.

- المرحلة الثانية 1920م - 1960م: شهدت هذه المرحلة تغيرات في البيئة الإقتصادية والإجتماعية

وإزداد حجم المؤسسات، وقامت إدارة هذه المؤسسات بوضع نظم للرقابة الداخلية لمنع وإكتشاف

الأخطاء والغش، وكان من نتائج ذلك أن تغيرت أساليب المراجعة كإستجابة للظروف الجديدة وانتهت

عملية الفحص الشامل للسجلات المحاسبية والعمليات المرتبطة بها، بالإضافة إلى أنه أصبح هناك

تنوع وتشتت في ملكية المؤسسات وانخفض إهتمام الملاك بثروة مؤسساتهم بينما تركز إهتمامهم على

العائد الناتج الذي تحققه هذه الإستثمارات مما ترتب على ذلك تغير في الإهتمام بالقوائم المالية التي

تعكس ثقة ملاك المؤسسة في إدارتها، وقد أصبحت أساس لإتخاذ قرارات الإستثمار، وانعكست هذه

التغيرات في البيئة الإقتصادية والإجتماعية على المراجعة إذ تحولت من إكتشاف الأخطاء والغش إلى

الإفصاح عن حقيقة وصدق وعدالة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.

ومع نهاية هذه المرحلة كانت مهنة المحاسبة ترفض الاعتراف بالمسؤولية عن إكتشاف الأخطاء والغش، وأن

الفحص العادي الذي يحدث بغرض إبداء الرأي عن القوائم المالية لا يصمم لإكتشاف الأخطاء والغش ولا

يمكن الإعتماد عليه للإفصاح عن إساءة إستخدام الأموال والمخالفات من خلال تطوير وتنظيم نظم ملائمة

وكافية للسجلات المحاسبية.

- المرحلة الثالثة 1960م - 1980م: شهدت هذه الفترة إعتراف مهنة المحاسبة والمراجعة بمسؤولية

المراجعين بأن يكونوا واعين بالظروف التي تثير الشكوك والإشتباه في الأخطاء والغش، وفي تلك الفترة

قامت جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكيين بتعديل النشرة التي أصدرتها عام 1951م ليعترف بأنه

¹ خالد عبد العزيز حافظ صالح، مسؤوليات المراجع الخارجي ودورها في الحد من مخاطر المراجعة وزيادة درجة الثقة في التقارير المالية، أطروحة

دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة النيلين، السودان، 2016، ص-ص: 78-88.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

أثناء تنفيذ عملية المراجعة على المراجعين أن يكونوا على وعي بأن الأخطاء والغش إذا كانت مادية بشكل كاف فإنها تؤثر على المراجع والقوائم المالية.

- المرحلة الرابعة 1980م - 2010م: شهدت هذه المرحلة تطوراً في موقف المهنة بشأن الأخطاء والغش بسبب تزايد حجم الأخطاء والغش في المؤسسات بالإضافة إلى الإنتقادات المتزايدة للمراجعين من جانب، السياسيين، المحاكم، الصحافة المالية، فيما يتعلق بالفشل في إكتشاف الأخطاء والغش، حيث أن فشل المراجعين في إكتشاف الغش يفسر فجوة التوقعات في أداء المراجعة والإتجاه الذي تبنته مهنة المحاسبة والمراجعة بخصوص إكتشاف الأخطاء والغش والتقارير عنهما يعتبر جزءاً من الإتجاه العام الذي تتخذه المهنة لإحتواء النقد البناء الموجه إليها، والذي يؤدي إلي تضيق فجوة التوقعات في الأداء بالرغم من إكتشاف الأخطاء والغش كأحد أهداف المراجعة لم يصل لما كان عليه في الفترة قبل العشرينات.

2. ماهية الأخطاء والغش:

2-1- الأخطاء:

يشير إصطلاح " الخطأ" إلى أخطاء أو تحريفات غير مقصودة في القوائم المالية والسجلات والدفاتر¹، كما يعرف الخطأ بأنه أي تغيير أو حذف في أي عملية من عمليات المشروع غير ما هو متعارف عليه عن طريق السهو أو الإهمال أو التقصير بغض النظر عن الهدف - إن كان موجوداً- مما يساعد المراجع على إكتشاف تلك الأخطاء هو مدى معرفة المراجع بأسباب تلك الأخطاء، والتي يمكن حصرها على العموم في²:

- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعرف عليها والواجب إتباعها، من تسجيل وترحيل حتى إخراج التقارير المالية؛

- السهو أو الإهمال في موظفي قسم المحاسبة.

¹ يوسف محمود جربوع، مدى مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية بالقوائم المالية في قطاع غزة بدولة

فلسطين، بحث منشور على موقع على جامعة غزة الإسلامية، غزة، فلسطين، ص-ص:16-17. رابط البحث تم الاطلاع عليه بتاريخ

2016/09/08. <http://site.iugaza.edu.ps/yjarbou/researches>

² زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010، ص:33.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

وفيما يلي غرض للأخطاء المختلفة للأخطاء¹:

- **أخطاء الحذف والسهو:** يقوم الموظف بحذف قيد كامل وهذا لا يؤثر على الميزانية أما إذا قام بحذف جزء من القيد فهذا يؤثر على الميزانية والحذف الكلي يكتشف عن طريق المراجعة المستندية والمقارنات والمصادقات أما الجزئي فيكتشف عن طريق ميزان المراجعة.
- **أخطاء إرتكابية:** ينتج هذا عن طريق الخطأ في العمليات الحسابية من جمع وطرح و ضرب وقسمة أو في الترحيل أو التصليح وقد يكون كلياً أي في طرفي العملية أما إذا كان جزئياً يتم من طرف واحد فقط، ويكتشف الخطأ الكلي عن طريق المراجعة المستندية والمقارنات والمصادقات.
- **أخطاء فنية:** هي الأخطاء الناتجة عن الخطأ في تطبيق المبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها وهي لا تؤثر على ميزان المراجعة مثل ترحيل الأجور إلى حساب الإيجار، فهي أيضاً لا تؤثر على الربح النهائي ولكن تؤثر على المركز المالي للمشروع وهذا خطر ويجب بذل الجهد لاكتشافه وخير معين له الدراسة التامة والخبرة العملية والعلمية الأكيدة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- **أخطاء متكافئة أو معوضة:** وهي عبارة عن خطأ معين من أخطاء السهو أو الإرتكاب في جانب معين يقابله خطأ آخر بنفس القيمة في الجانب الآخر يؤدي وجود هذه الأخطاء المعوضة في كل الجانب المدين والجانب الدائن إلى عدم التأثير على ميزان المراجعة أي أن ميزان المراجعة يتوازن رغم وجود تلك الأخطاء المعوضة.
- **أخطاء كتابية:** هي الأخطاء التي تحدث أثناء التسجيل في دفتر اليومية العامة أو في الدفاتر المساعدة أو الأخطاء التي تحدث في عملية الترحيل من اليومية إلى دفتر الأستاذ أو الخطأ في نقل الأرصدة من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة ومن أمثلة تلك الأخطاء في كتابة رقم في دفتر اليومية عند إعداد قيد اليومية مثلاً ينقل رقم المبيعات المدون في فاتورة البيع بالخطأ 270 دج بدلاً من 720 دج ويسجل على هذه الصورة الخاطئة في يومية المبيعات، وبالتالي سيرحل إلى حساب العميل وإلى حساب إجمالي العملاء بهذه الصورة الخاطئة، ومثل هذا الخطأ لن يكون من الممكن إكتشافها عند إعداد ميزان المراجعة لأنه لا يؤثر على توازن جانبي الميزان، ويكتشف هذا النوع من الخطأ عادة عن طريق المراجعة المستندية أي عندما يحضر العميل لسداد رصيد حسابه الصحيح ويظهر له رصيد دائن بعد عملية السداد.

¹ توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي إسحاق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، دار الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص-

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

1-1- الغش:

عرف المعيار الأمريكي (SAS99) الغش بأنه لأفعال المتعمدة التي يترتب عليها تحريفات جوهرية في القوائم المالية محل المراجعة¹.

كما عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في المعيار الدولي للمراجعة رقم (240) الغش بأنه "تصرف أو فعل متعمد من قبل فرد واحد، أو أكثر من بين الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة، أو الموظفين، أو أطراف ثالثة، ينطوي على استخدام التضليل للحصول على ميزة أو مصلحة غير عادلة، أو غير قانونية"².

وعرف الغش على أنه "إرتكاب أخطاء عن عمد وسبق إصرار، ويعني ذلك أن الغش مرادفة للخطأ العمد، ويحدث الغش عن طريق التلاعب في البيانات المحاسبية، بهدف إخفاء معالم معينة، لتحقيق منفعة شخصية على حساب الوحدة الاقتصادية وتتنوع وتشكل محاولات إرتكاب التلاعب، وتتمثل في الاختلاس والإبتزاز والرشوة والتلاعب في عمليات الإفصاح والتعارض في المصالح وإساءة استخدام السلطة"³.

لقد إتفق المعياران - الأمريكي والدولي - إلى حد كبير على تعريف التحريفات التي يترتب عليها تقارير مالية مضللة - بأنها تحريفات متعمدة، أو إغفال متعمد، لمبالغ أو إفصاحات في القوائم المالية، مصممه لخداع مستخدمي القوائم المالية، بحيث يتسبب تأثيرها في أن تكون القوائم المالية غير معبرة - بالنسبة لجميع الجوانب المهمة - بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما نستنتج من إستقراء التعريفات السابقة أن غش الإدارة يتضمن عدداً من السمات أهمها⁴:

- **وجود النية لإرتكاب الغش:** يتبين من الإستعراض السابق لتعريف غش الإدارة، أنه بدون وجود النية لارتكاب الغش فإن التحريف في القوائم المالية هو مجرد خطأ غير متعمد. وقد أشار المعيار ISA No. 240 في هذا الصدد إلى أن السمة التي تميز الخطأ عن الغش هو النية.

وعليه يمكن القول أنه على الرغم من أهمية وجود النية كشرط لإعتبار التحريفات في القوائم المالية غشاً، فإنه ليس من مسؤولية المراجعين تحديد النية، وذلك بسبب صعوبة تحديد نية الغش، خصوصاً

¹ Aicpa, Statement on Auditing Standards No99, **Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit**, USA, 2006, p:1720.

² International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, , Vol:01, New York, 2017, p :170.

³ سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات 1**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2010، ص:93.

⁴ أكرم محمد علي أحمد الوشلي، **تقييم مخاطر غش الإدارة كمدخل لأداء أعمال المراجعة الخارجية**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة أسيوط، مصر، 2008، ص-ص: 16-17.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

في الأمور التي تتضمن تقديرات محاسبية، وتطبيق مبادئ المحاسبة. وإنما يجب على المراجعين استخدام الشك المهني للتنبؤ بالمخططات المتعمدة عندما تسود بعض الظروف.

- إن الغش المرتكب تم من قبل الإدارة أو بموافقتها أو بمعرفتها: وبالتالي يخرج من هذا النوع الغش المرتكب من قبل الموظفين والذي قد يتمثل في إختلاس بعض الأصول مثل النقدية، أما بالنسبة لغش الإدارة، فإن الإدارة ومن خلال الموقع الذي تحتله في المؤسسة يمكنها تجاوز الرقابة الداخلية والتلاعب في الحسابات لتحريف المزاعم التي تتضمنها القوائم المالية وإخفاء هذه التحريفات من خلال الوثائق المستندات الزائفة.

- انعكاس أثر الغش على القوائم المالية: تعتبر القوائم المالية هي مصدر المعلومات الأساسي للمستخدمين للحكم على أداء المؤسسة، لإستناد معظم قراراتهم الإقتصادية على المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم. لذلك تسعى الإدارة التي تمارس الغش إلى تحريف القوائم المالية، من أجل إعطاء إنطباع إيجابي عن المؤسسة لدى المستخدمين يتناقض مع الواقع، من خلال تحريف الحسابات التي تتضمنها هذه القوائم أو بعضها لتقديم مزاعم مضللة، وذلك من خلال التزييف والتلاعب بالوثائق والأدلة التي تعد القوائم المالية في ضوءها لإخفاء عملية الغش. وهو ما يترتب عليه في الأخير إعداد قوائم مالية لا تعبر بعدالة عن حقيقة المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية للمؤسسة.

كما يمكن إيجاز أهم الأسباب الدافعة إلى ارتكاب الغش من خلال العناصر الآتية¹:

- الرغبة في إختلاس بعض موجودات المؤسسة؛
- محاولة تغطية عجز معين في الصندوق وإختلاس سابق؛
- محاولة إدارة المؤسسة التأثير على القوائم المالية الختامية لأغراض معينة؛
- محاولة التهرب الضريبي.

وتتعد أساليب الغش، كون الغش هو الخطأ المرتكب عمداً، ويمكن أن يرتكب الغش عن طريق²:

- التلاعب بالدفاتر والسجلات والحسابات لإخفاء سرقة أو عجز أو سوء إستعمال: ومن أسباب حدوث هذا الإحتيال ضعف نظام الرقابة الداخلية، والذي يتطلب تعديل هذا النظام ليصبح أكثر فعالية حتى لا يكون هناك مجال لمثل هذه التصرفات، هذا النوع من الإحتيال يمكن أن يتم عن طريق:

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص:144.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص-ص: 151-152.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

- حذف أو إخفاء عمليات معينة من الدفاتر والمستندات مثل سرقة مبالغ نقدية تم قبضها من العملاء ولم يتم إثباتها بالدفاتر على الإطلاق؛
 - إثبات عمليات وهمية في الدفاتر، مثل مدفوعات أجور عمال، أو مصاريف أو اختلاس قيمتها؛
 - عدم إثبات بضاعة في دفاتر وسجلات المخازن وسرقتها؛
 - التعمد في تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية بصورة خاطئة.
- التلاعب بالدفاتر والسجلات والحسابات بهدف تشويه صورة نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي: ويعتبر هذا النوع من الإحتيال الأخطر لأنه يتم بموافقة الإدارة نفسها وبتوجيهاتها، ومن الأمثلة على هذا النوع من التلاعب:
- تضخيم الأرباح لتحقيق أغراض معينة مثل زيادة حصص أعضاء مجلس الإدارة من هذه الأرباح على شكل مكافآت، وكذلك إيهام المساهمين على أن إدارتهم للمؤسسة ناجحة، ويمكن أن يتم ذلك عن طريق:
 - ✓ إظهار مخزون آخر المدة بأكثر من قيمته الحقيقية؛
 - ✓ إثبات قيود صفقات بيع صورية لم تحدث فعلية؛
 - ✓ تخفيض المصاريف بأقل من مبالغها الحقيقية؛
 - ✓ عدم إثبات بعض عمليات الشراء.
 - تخفيض الأرباح بحذف تحقيق أغراض معينة، قد تكون من قبل الإدارة مثل اظهار أن المؤسسة تحقق خسائر مالية سيؤدي إلى التأثير على سعر السهم والمضاربة في بورصة الأوراق المالية أو بهدف تكوين إحتياطات سرية، أو التهرب الضريبي عن طريق تخفيض الربح الفعلي للمؤسسة، ويمكن للمؤسسة أن تلجأ إلى الأساليب التالية:
 - ✓ اظهار مخزون آخر المدة من البضاعة بأقل من القيمة الحقيقية؛
 - ✓ تكوين مخصصات أكثر مما يجب أن تكون؛
 - ✓ زيادة قيمة المشتريات المصاريف؛
 - ✓ تخفيض قيمة المبيعات عن طريق عدم إثبات بعضها والتي تتم في نهاية السنة المالية.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

✓ إظهار المركز المالي بصورة غير حقيقية عن طريق التلاعب في قيمة الأصول والخصوم بهدف تضليل المستثمرين والمضاربة في السوق المالي، أو للحصول على قرض معين.

1-2- مواطن الغش والأخطاء:

تمر البيانات المحاسبية بثلاثة مراحل رئيسية في الدورة المحاسبية، وتعتبر هذه المراحل مواطن إرتكاب الأخطاء والغش، وهذه المراحل هي¹:

- **مرحلة إثبات العمليات (القيود الأولي):** يرتكب الخطأ أو الغش في هذه المرحلة أثناء تحليل العمليات المحاسبية إلى طرفيها (المدين والدائن)، ويتم الخطأ أو الغش إما في التوجيه المحاسبي أي قيد عمليات رأس مالية على أنها إدارية أو العكس أو حذف عمليات كان يجب قيدها وتخص الفترة المحاسبية، أو قيد عمليات لا تخص هذه الفترة وقد يكون الخطأ سهوا عن غير عمد بحسن نية، أو قد يكون عن عمد غش وتلاعب بسوء نية.
- **مرحلة الترحيل والتجميع:** ترتكب الأخطاء في هذه المرحلة في تجميع دفاتر اليومية، ونقل الأرقام من صفحة لأخرى، أو في عملية الترحيل من اليومية للأستاذ المساعد أو العام أو في إستخراج الأرصدة من مراكز الحسابات أو عند إعداد القوائم الجرد، وفي ميزان المراجعة النهائية تكون الأخطاء في هذه المرحلة إما ارتكبت بحسن نية أو بقصد الغش والتلاعب.
- **مرحلة إعداد القوائم:** تتنوع الأخطاء في هذه المرحلة، فقد يتم إظهار قيم بعض بنود إيرادات غير محققة أو إخفاء الرقم الحقيقي لبند الدائنين وإظهار بأقل من قيمته، وعدم التفرقة بين الإيرادات العادية وغير العادية في حسابات النتيجة، أو عدم التمييز بين أنواع الأصول الثابتة والمتداولة كإدراج أصول ثابتة ضمن الأصول المتداولة بهدف التضليل الظهارة نسبة سيولة غير عادية.

3. مسؤوليات الإدارة عن الغش والأخطاء:

لقد أبدت سائر التشريعات المعمول بها في دول العامل سواء المحلية والدولية أن مسؤولية إكتشاف الغش لا تنحصر على مراجع الحسابات فقط بل إدارة المؤسسة فهي مسؤولية أيضا. حيث أن المسؤولية الرئيسية لمنع الغش والخطأ تقع على كل من الأشخاص المكلفين بالرقابة في المؤسسة وإدارتها، والمسؤوليات الخاصة بكل من الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة يمكن أن تختلف حسب المؤسسة

¹ سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص: 98-99.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

ومن بلد لآخر، في بعض المؤسسات يكون الهيكل الرقابي للمؤسسة غير رسمي مثل الأشخاص المكلفين بالرقابة لإدارة المؤسسة. وتقع على مسؤولية إدارة المؤسسة إنشاء بيئة رقابية والمحافظة على الإجراءات والسياسات للمساعدين في تحقيق هدف ضمان السلوك المنظم والكفؤ لأعمال المؤسسة إلى أبعد حد ممكن، وتتضمن هذه المسؤولية تنفيذ وضمن عملية تشغيل النظم المحاسبية والرقابة الداخلية والتي صممت من أجل منع واكتشاف الخطأ والغش، وهذه المسؤولية تشمل وضع أنظمة الرقابة والمحافظة عليها بهدف المؤسسة الخاص بإعداد تقارير مالية توفر رأياً صحيحاً وعادلاً حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وإدارة المخاطر التي قد تسبب في نشوء أخطاء جوهرية في القوائم المالية، إن أنظمة الرقابة هذه من شأنها أن تخفض مخاطر الأخطاء ولكنها لا تقضي عليها، وعند تحديد ما هي أساليب الرقابة التي يجب تنفيذها لمنع واكتشاف الغش ينبغي على الإدارة دراسة المخاطر بأن القوائم المالية من الممكن أن تحتوي على أخطاء جوهرية نتيجة للغش¹.

4. مسؤولية المراجع عن اكتشاف الخطأ أو الغش والإجراءات المتخذة للإبلاغ عنها:

لقد أصبحت المراجعة مؤخرًا وسيلة وليس غاية، كما تحولت من مراجعة تفصيلية إلى مراجعة إختبارية، تقوم على أساس العينات، فترتب على ذلك عدم إعتبار المراجع مسؤولاً عن إكتشاف جميع الأخطاء والغش أو التلاعب بالحسابات، ولكن يكون المراجع مسؤولاً عن إكتشاف الأخطاء التي تظهرها عملية المراجعة العادية، ويشترط أن يكون المراجع قد مارس شكه المهني وإختار عيناته عشوائياً، أما الغش المحكم الأطراف ولم يكتشفه المراجع يعتبر مسؤولاً عنه، ولكن واجب المراجع أن يزيد من حجم العينة ونطاق الإختبارات، أي أن المراجع لا يعتبر مسؤولاً عن التلاعب والغش إذا قام بإبداء واجباته وفق الأصول المهنية المرعية ولم يهمل، أما الحكم على إلتزام المراجع أو عدم إلتزامه لواجبه تعود إلى معايير المراجعة المتعارف عليها مع مراعاة ظروف المؤسسة ونصوص العقد عندما لا تكون المراجعة الزامية².

وفيما يلي الإجراءات المتخذة من قبل المراجع للإبلاغ عن الخطأ أو الغش³:

- إبلاغ إدارة المؤسسة: يجب على مراجع الحسابات أن يبلغ الإدارة بالنتائج التي تم توصله إليها بأقصى سرعة ممكنة في الحالات التالية:

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص-ص: 646-647.

² زهير الحدر، مرجع سابق، ص: 39.

³ هدى خليل ابراهيم الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 28، العراق،

2011، ص-ص: 18-19.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

- إذا كان يشك من احتمال وجود غش، حتى ولو كان تأثيره المحتمل على القوائم المالية غير مادي.
- إذا كان الغش والخطأ الجسيم موجود فعلا.
- **إبلاغ مستخدمي القوائم المالية:** إذا تبين لمراجع الحسابات أن الخطأ والغش له تأثير مادي على القوائم المالية ولم يتم إظهاره أو تصحيحه في تلك القوائم، فعليه أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا سلبيا. كما أنه في حالة منع المراجع من قبل إدارة المؤسسة من الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتقييم فيما إذا وقع أو من المحتمل وقوع خطأ أو غش له تأثير مادي على القوائم المالية، فعلى المراجع أن يصدر رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأي حول تلك القوائم نتيجة لوجود قيود على عملية المراجع.
- **إبلاغ السلطات الإشرافية العليا:** إن التزام المراجع بمبدأ " السرية " يمنعه عادة من إبلاغ الغش أو الخطأ لأطراف ثالثة، إلا أنه في حالات معينة تتجاوز القوانين أو المحاكم مبدأ السرية (على سبيل المثال تطلب بعض الدول من المراجع الإبلاغ عن الخطأ والغش في المؤسسات المالية إلى السلطات الإشرافية العليا التي يخضع المشروع لسلطتها) وقد يحتاج المراجع في مثل هذه الحالات الحصول على إستشارة قانونية أخذا في الإعتبار مسؤوليته تجاه المصلحة العامة.
- **الانسحاب من عملية المراجعة:** قد يرى المراجع أنه من الضروري الانسحاب من عملية المراجعة عندما لا تتخذ المؤسسة إجراءات تجاه الخطأ والغش، والتي يرى المراجع أنها ضرورية في ظل الظروف حتى ولو لم يكن للخطأ أو الغش تأثير مادي على القوائم المالية، ومن ضمن العوامل التي تؤثر على رأي المراجع وجود أدلة على تورط أعلى سلطة في المؤسسة، والذي من شأنه أن يؤثر على مصداقية إقرارات الإدارة ويؤثر على إستمرارية علاقة المراجع بالمؤسسة ويسعى المراجع عادة للحصول على إستشارة قانونية عند الوصول إلى مثل هذا القرار.
- كما تقضي قواعد السلوك المهني على أنه عندما يستلم المراجع الحالي إستفسارا من المراجع المقترح فعلى المراجع الحالي إعلام المراجع المقترح فيما إذا كان هناك أسباب مهنية تمنعه من قبول المهمة.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

5. مسؤولية المراجع عن الأخطاء والغش بعد إصدار تقريره:

لا يوجد إلزام قانوني على المراجع للقيام بإجراءات جديدة على القوائم المالية التي غطاها تقريره، ولكن إذا وصلت معلومات أكيدة إليه بأن تلك القوائم تأثرت بأخطاء وغش، ولو أنه علم بها قبل إصدار تقريره لأثرت على نوع الرأي الذي سوف يبديه على تلك القوائم، وفي هذه الحالة يجب على المراجع القيام بما يلي¹:

- أن يطلب من إدارة المؤسسة القيام بإبلاغ كل من يتأثر في التحريف المادي الناتج عن الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية على القوائم المالية؛
 - القيام بتعديل القوائم المالية بأسرع وقت ممكن مع تعديل تقريره بما يتلاءم مع الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية التي تم اكتشافها؛
 - إذا كان من المنتظر إصدار قوائم مالية مرحلية عن فترة تالية مصحوبة بتقرير من المراجع في وقت قريب، فيجوز للمراجع أن يفصح عن المعلومات اللازمة وأن يجري المطلوب في هذه القوائم بدلا من إصدار قوائم مالية مُعدلة؛
 - وأخيراً يجب على المراجع إتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورية للتأكد من قيام المؤسسة بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة؛
- ولكن في حالة رفض إدارة المؤسسة القيام بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة، فيجب على المراجع أن يخطر كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بهذا الرفض، وبأنه نتيجة لعدم قيام المؤسسة بالإفصاح المطلوب، فإن المراجع سيتخذ الخطوات التالية لمنع الاعتماد على تقريره مستقبلاً وهي:
- إخطار إدارة المؤسسة بأنه لا يجب من الآن فصاعداً الربط بين تقرير المراجع الخارجي والقوائم المالية؛
 - إخطار الجهات الرقابية التي تخضع إدارة المؤسسة لسلطتها بأنه لا يجب الاعتماد على تقرير المراجع مستقبلاً؛
 - إخطار كل شخص يعلم المراجع بأنه يعتمد على القوائم المالية بوجود عدم الاعتماد على تقريره مستقبلاً.

¹ يوسف محمود جريوع، مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية بالقوائم المالية في قطاع غزة بدولة

فلسطين، مرجع سابق، ص-ص: 16-17.

المطلب الثاني: مسؤولية المراجع عن الرقابة الداخلية

لقد كانت المراجعة الخارجية في السابق تتم بشكل تفصيلي للدفاتر والسجلات، وبعد التطور الإقتصادي وإتساع أعمال المؤسسات وحدثت أعداد كبيرة من العمليات في المؤسسة تحولت عملية المراجعة من تفصيلية إلى إختبارية، ولكي يقوم المراجع الخارجي بإستخدام نظام مراجعة إختباري لابد من وجود نظام رقابة داخلي فعال حيث أن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة إجراءات المراجعة المطلوب إستخدامها ونطاق الفحص الذي يجب أن يقوم به مراجع الخارجي.

وعليه سنحاول في هذا المطلب التطرق لمفهوم الرقابة الداخلية ومكوناتها حسب المنظمات الراعية للجنة تريداوي (COSO)، وما خلقت تكنولوجيا المعلومات من صعوبات وتحديات فيها ومسؤولية كل من الإدارة والمراجع عنها.

1. الرقابة الداخلية: تعريفها، مكوناتها:

شهد مفهوم الرقابة الداخلية تطورا تدريجيا ومهما متكيفا مع التطورات السريعة والمتلاحقة في الحياة الإقتصادية، وقد جاء هذا التطور في مفاهيمها وتطبيقاتها بوصفها نتيجة طبيعية لعوامل وظروف عديدة لعل من أبرزها التوسع المضطرد في حجم الوحدات الإقتصادية وأهدافها التي أصبحت أكثر تعقيدا وشمولية وتوصيلا، وظهور الحاجة إلى تفويض السلطات للمستويات الدنيا، ومن ثم مراقبتها ومحاسبتها في ضوء هذا التفويض، فضلا عن كونها تمثل الأساس لعمل مراجعي الحسابات لعدم تناسب قيامهم بعملية المراجعة بشكل تفصيلي لعمليات الوحدة الإقتصادية كافة، وترتب على ذلك تزايد الإهتمام بالرقابة الداخلية من قبل الوحدات الإقتصادية والكثير من الجهات التي لها علاقة بنشاط هذه الوحدات.

1-1- تعريف الرقابة الداخلية:

يقصد بالرقابة الداخلية كل الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المؤسسات لحماية أصولها ومجهوداتها وللتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية ورفع الكفاية الإنتاجية في المؤسسة وتحقيق الفعالية. وتشمل هذه الوسائل، الهيكل التنظيمي، السياسات، الأنظمة، الإجراءات، التعليمات، المعايير، دليل الحسابات، لموازنات التقديرية، التقارير، القيود، والتدقيق الداخلي¹.

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الاولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص:37.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

لقد عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الرقابة الداخلية على أنها خطة لتنظيم الإجراءات اللازمة لحماية الأصول التي تمتلكها الوحدة ولحفظ السجلات والدفاتر اليومية¹.

كما تم الإشارة للرقابة الداخلية في المعيار الدولي للمراجعة 315 بأنها آلية يصممها وينفذها ويحافظ عليها المكلفون بالحوكمة، والإدارة، وموظفون آخرون، لتوفير تأكيد -معقول - عن تحقيق أهداف المؤسسة، فيما يتعلق بموثوقية التقرير المالي، وكفاءة وفعالية العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المعمول بها².

وفي القسم 404 من قانون Sanbanes-Oxley أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية (SEC). قواعد متطلبات جديدة بشأن متطلبات التقرير عن الرقابة الداخلية ضمن التقارير السنوية للمؤسسة، حيث جاء في الفقرة (9) من معيار المراجعة رقم (2) الصادر عن مجلس الإشراف على شركات المحاسبة المعتمدة (PCAOB) في أمريكا تعريف الرقابة الداخلية بأنها: عملية مصممة من قبل أو بإشراف رئيس الإدارة التنفيذية والمسؤولين الماليين الرئيسيين أو أشخاص يؤدون وظائف مماثلة ومتأثرة بمجلس الإدارة والإدارة وبأشخاص آخرين، وذلك بغية توفير تأكيد معقول بخصوص موثوقية إعداد التقارير المالية، وتحضير القوائم المالية للأغراض الخارجية، وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً³.

ومن هنا يمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة، والأطراف الأخرى بصفة عامة، ويمكن أيضاً القول أن نظام الرقابة الداخلية هو النظام الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي سيتم الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات⁴.

1-2- مكونات الرقابة الداخلية حسب لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي (COSO):

تتكون الرقابة الداخلية من خمس مكونات مترابطة ومتداخلة، وتستمد هذه المكونات من الطريقة التي تتم بها إدارة المؤسسة، وهي تتكامل مع عملية الإدارة. وعلى الرغم من أن المكونات تنطبق على جميع المؤسسات، إلا أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، قد تقوم بتنفيذها بطريقة مختلفة عن المؤسسات الكبيرة. فربما تكون في المؤسسة الصغيرة أقل رسمية وأقل تنظيماً؛ ومع ذلك تستطيع المؤسسة الصغيرة أن

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص: 85.

² International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), **Op. cit.**, p:282.

³ حسين أحمد دحدوح، بور لجنة المراجعة في تحسين كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركات (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 24، العدد الأول، سوريا، 2008، ص: 266.

⁴ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 46.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

تكون لديها رقابة داخلية فاعلة، ومكونات الرقابة الداخلية هي¹:

- **البيئة الرقابية:** تحدد البيئة الرقابية الإتجاه، أو المناخ العام في المؤسسة، والذي يؤثر على الوعي الرقابي لأفرادها، وهي الأساس لجميع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى، لأنها توفر الإنضباط والهيكل. وتشمل الأمانة، والقيم الأخلاقية والكفاءة لأفراد المؤسسة، وفلسفة الإدارة وطريقتها في العمل، والطريقة التي تتبعها الإدارة في تفويض السلطة وتحديد المسؤولية، وتنظيم وتطوير الأفراد، والإهتمام والتوجيه الذي يوفره مجلس الإدارة.
- **تقويم المخاطر:** تواجه كل مؤسسة مخاطر متنوعة من مصادر خارجية وداخلية يجب تقديرها، وقبل تقويم المخاطر، ينبغي أن تكون المؤسسة قد قامت بوضع أهداف مترابطة على مستويات مختلفة ومتسقة داخليا، وتقويم المخاطر يعني تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة بتحقيق الأهداف، وتحديد الأساس لكيفية إدارة هذه المخاطر، ونظرا لإستمرار تغير الأحوال الإقتصادية، وأحوال الصناعة، والأحوال الرقابية وظروف التشغيل، فقد ظهرت الحاجة إلى آليات لتحديد المخاطر الخاصة المرتبطة بالتغيير والتعامل معها.
- **الأنشطة الرقابية:** الأنشطة الرقابية، هي السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة، فهي تساعد على ضمان إتخاذ الإجراءات الضرورية لمعالجة المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة، وتكون الأنشطة الرقابية موجودة في المؤسسة بأكملها، وفي جميع المستويات، وفي جميع الوظائف، وهي تشمل سلسلة من الأنشطة على درجات متنوعة، مثل الموافقات، والتصريح بالعمليات، والتحقق، وكشوف التسوية، ومراجعة الأداء التشغيلي، وحماية الأصول، والفصل بين الواجبات.
- **المعلومات والإتصال:** يجب أن يتم تحديد المعلومات والحصول عليها وتوصيلها بالشكل الذي يمكن الأفراد من القيام بمسؤولياتهم وفي الوقت المناسب، وتنتج نظم المعلومات تقارير تحتوي على معلومات تشغيلية، ومالية، وأخرى متعلقة بالإلتزام بالقوانين، تتيح لإدارة المؤسسة العمل والرقابة عليها، ونظم المعلومات لا تعالج - فقط - بيانات منتجة داخليا، ولكنها تشمل - أيضا - معلومات عن أحداث خارجية، وأنشطة وأحوال ضرورية من أجل إتخاذ قرارات مدروسة، وكذلك من أجل التقارير الخارجية. والإتصال الفاعل، يجب أن يحدث - أيضا - بمعنى واسع، بحيث يتدفق إلى أعلى وأسفل وإلى جميع أرجاء المؤسسة وغيرها، ويجب أن يتلقى جميع الموظفين رسالة واضحة من الإدارة العليا، مفادها أن

¹ لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداي (COSO)، الرقابة الداخلية - إطار متكامل، ترجمة: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، السعودية، 2010،

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

المسؤوليات الرقابية يجب أن تؤخذ بجدية، ويجب أن يفهموا دورهم في نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى كيفية ارتباط الأنشطة الفردية بأعمال الآخرين، كما يجب أن تكون لديهم وسيلة لتوصيل المعلومات المهمة إلى أعلى. ويجب أن يكون هناك - أيضا - إتصال فاعل بالأطراف الخارجية، مثل: العملاء، والموردين، والجهات الرقابية والمساهمين.

- **مراقبة الأداء:** يجب مراقبة نظم الرقابة الداخلية، وهي عملية تقوم جودة أداء النظم على مر الزمن ويتم تحقيق ذلك عن طريق أنشطة مراقبة أداء مستمرة، أو تقييمات مستقلة، أو الاثنين معا، وتحدث مراقبة الأداء المستمرة من خلال العمليات، فهي تشمل أنشطة إدارية وإشرافية منتظمة، وإجراءات أخرى يتخذها الموظفون في أدائهم لواجباتهم، ويتوقف نطاق تكرار التقييمات المستقلة ومداهها بصفة رئيسة على تقدير للمخاطر وفاعلية إجراءات مراقبة الأداء المستمرة، ويجب التبليغ عن أوجه النقص في الرقابة الداخلية إلى أعلى، مع تبليغ الإدارة العليا ومجلسها بالأمر ذات الأهمية، أو التي تتسم بخطورة كبيرة.

ومما سبق يمكن القول أن هناك تلاحم وصلة بين مكونات الرقابة الداخلية، لأنها تكون نظاماً متكاملًا يستجيب - ديناميكياً - للأحوال المتغيرة، فنظام الرقابة الداخلية يتلاحم مع الأنشطة التشغيلية للمؤسسة، ويوجد لأسباب إقتصادية رئيسة، فتكون الرقابة الداخلية في أقصى درجات الفاعلية، إذا كانت ضمن البنية التحتية للمؤسسة، وتمثل جزءاً من تكوين وجوهر المشروع، فالرقابة "المبنية داخليا" تدعم الجودة والمبادرة وتتجنب التكاليف غير الضرورية، وتساعد على الإستجابة السريعة للأحوال المتغيرة¹.

1-3- أثر مخاطر تكنولوجيا المعلومات على الرقابة الداخلية:

لقد أدى التطور والتوسع في استخدام شبكة المعلومات الدولية وتقنياتها الحديثة في مجال تبادل السلع والخدمات إلى خلق المزيد من التحديات والمخاطر التي تواجه نظم الرقابة على نظم المعلومات، وتعتبر مشكلة أمن المعلومات من أبرز المشاكل التي نتجت عن ذلك، ولكون مراجع الحسابات يولي إهتماما كبيرا في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، فيمكن أن تتطرق لهذه المخاطر والتي تتسم بالتداخل فيما بينها ولعل أبرز تلك المخاطر ما يلي²:

¹ نفس المرجع السابق، ص:10.

² علي حسين الدوغجي، دور مراقب الحسابات في ظل تكنولوجيا المعلومات المعقدة ومخاطر التدقيق، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العدد 52، العراق، 2008، ص-ص:292-293.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

- **مخاطر فقد أو تلف أو ضياع البيانات:** بمجرد أن يستطيع الدخيل (القرصان) الدخول إلى نظام معلومات الشركة تتاح له الفرصة لتحريف أو إتلاف بيانات الشركة أو تعديلها، حيث يمكنه التلاعب في قوائم أسعار المنتجات المعروضة ليقوم بتخفيضها بغية شرائها بالأسعار المخفضة هو أو غيره، لكون النظام الإلكتروني للشركة لا يمكنه التمييز بين القرصان والمشتريين الآخرين.
- **مخاطر الفيروسات:** تعرف فيروسات الكمبيوتر بأنها برامج أو مجموعة من أوامر البرمجة يتم إلحاقها ضمن برامج أخرى دون علم المستخدم، وعندما يقوم المستخدم بتشغيل البرنامج الأساسي المصاب بالفيروس، فإن الفيروس يعمل تلقائياً ليحدث أفعال خيرة متوقعة وضارة غالباً، وتعد الفيروسات من أخطر التهديدات التي تواجه التجارة الإلكترونية، وذلك بسبب تعدد أنواعها التي تجاوزت الآلاف، وظهور العديد من الأنواع الجديدة كل يوم وسرعة إنتشارها عبر الإنترنت والتي يتم عن طريق البريد الإلكتروني وصفحات الإنترنت والبرامج التي يتم تداولها وغير ذلك، وتتعدد الآثار الناتجة عن الفيروسات فقد يقوم الفيروس بإتلاف محتويات الملفات الموجودة على الكمبيوتر أو محو بعض أو كل الملفات والبيانات الموجودة كما قد يقوم بنسخ نفسه آلاف المرات وبسرعة فائقة مما يعوق عمل النظام والإتصالات في الشبكة.
- وعملياً لا يمكن القضاء نهائياً على مخاطر الفيروسات ولكن توجد بعض الممارسات التي تقلل احتمال الإصابة بالفيروسات أو تقلل من أضرارها في حالة الإصابة بها.
- **مخاطر الوصول لغير المصرح به للنظام:** حيث تنشأ تلك المخاطر من العاملين الحاليين والسابقين بالشركة أو من القراصنة المحترفين والذين يركزون على إكتشاف نواحي الضعف في نظام الكمبيوتر الخاص بموقع معين، وعند الدخول إلى الموقع يستطيع الدخيل سرقة معلومات هامة ليحقق منها مكاسب شخصية، مثل أرقام بطاقات الائتمان الخاصة بالعملاء وإستخدامها في عمليات لحساب الدخيل.
- **مخاطر الخسائر المالية جراء تعطيل نظام المعلومات:** إذا تمكن أحد القراصنة من تعطيل نظام معلومات الشركة عن العمل لفترة معينة (ساعات أو أيام قليلة) فإن ذلك سوف يحرم الشركة من ممارسة أعمالها، وبالتالي فقد إيراد يمكن تحقيقه، والأخطر من ذلك هو فقدان الشركة لثقة عملائها وإحجامهم عن التعامل معها، فضلاً عن تحمل الشركة تكلفة ووقت تعطل أعمالها لمجرد الشك في إمكانية وجود اختراق الأمن نظم معلوماتها وأيضاً يؤدي ذلك تعطل أعمال العملاء وخسائرهم.

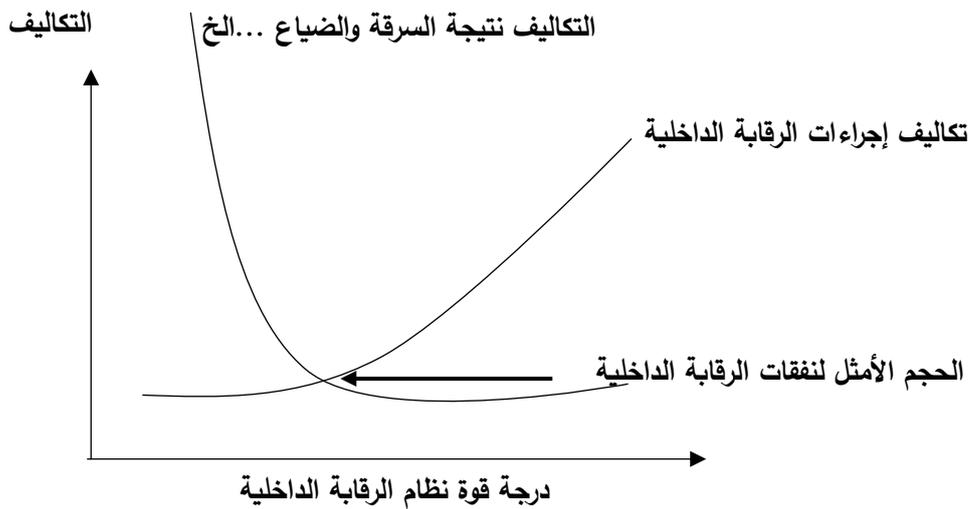
الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

- إختراق خصوصية المعلومات الشخصية: كثيرا ما تشتمل مواقع التجارة الالكترونية على بيانات شخصية هامة تتعلق بالعملاء والذين يطلب منه الإدلاء بمعلومات شخصية (الأسماء والعناوين والسن والوظيفة والدخل السنوي والحالة الصحية وغير ذلك) ولا شك إن وصول بعض الدخلاء لتلك المعلومات يشكل خرقا لخصوصية العملاء وما ينتج عن ذلك من آثار سلبية بالنسبة للعميل وللشركة.

2. مسؤولية الإدارة عن الرقابة الداخلية:

إن المسؤول عن إنشاء والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية هو إدارة المؤسسة وليس المراجع، لأن المؤسسة هي المسؤولة في الأساس على إعداد القوائم المالية بشكل يتمشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لذلك، فعلى إدارة المؤسسة أن تسعى لإنشاء نظام رقابة داخلية يمكنه إعطاء تأكيد معقول وليس مطلق بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية. وعلى ذلك، فالإدارة يجب أن تتشئ هذا النظام الرقابي مراعية مبدأ التكلفة والعائد من النظام الرقابي، حيث أن زيادة الإستثمار في تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية يزيد من درجة الإعتماد على هذا النظام، وكلما زادت درجة قوة نظام الرقابة الداخلية كلما إنخفضت التكاليف الناشئة عن السرقة والضياع والاختلاس¹.

الشكل رقم (1-3): التكلفة والعائد من نظام الرقابة الداخلية



المصدر: عصام الدين السائح خرواط، إدارة المراجعة على أساس الخطر: نموذج مقترح، مجلة الساتل، جامعة مصراته، العدد السابع، ليبيا، 2009، 2009، ص:160.

¹ عصام الدين السائح خرواط، إدارة المراجعة على أساس الخطر: نموذج مقترح، مجلة الساتل، جامعة مصراته، العدد السابع، ليبيا، 2009، ص:159.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

إن الحجم الأمثل لنفقات الرقابة الداخلية تعكسه نقطة التوازن بين التكاليف والمنافع المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية، حيث أنه أي زيادة في درجة قوة نظام الرقابة الداخلية قبل هذه النقطة يصاحبها زيادة في المنافع تزيد عن التكاليف، أما بعد هذه النقطة فإن أي زيادة في درجة قوة النظام الرقابة الداخلية يصحبها زيادة في التكاليف والتشغيل تزيد عن المنافع المتوقعة من النظام، وفي هذا الخصوص يرى بعض الباحثون أنه لا يوجد على الإطلاق أي نظام رقابة داخلية مثالي يمنع كلياً حدوث الأخطاء، فهناك دائماً درجة من الخطر بسبب وجود عدد من القيود التي تحيط بأي نظام للرقابة الداخلية¹.

3. مسؤولية المراجع عن الرقابة الداخلية:

شكل المجمع AICPA لجنة لدراسة مسؤوليات المراجعين تعرف باسم لجنة Cohen، وقد أوصت هذه اللجنة في تقريرها، بأن يتضمن تقرير الإدارة مدى تقييمها لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وبيان بالإجراءات التي إتخذتها لمعالجة نقاط الضعف الجوهرية التي حددها المراجع الخارجي، بالإضافة إلى ضرورة إتساع نطاق دراسة وتقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة في كل عملية مراجعة، وأن يتضمن تقريره عن القوائم المالية رأيه فيما يتعلق بمدى إفصاح تقرير الإدارة عن نقاط الضعف الجوهرية التي حددها المراجع².

كما قام الإتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معيار المراجعة رقم 265 والخاص بتوصيل أوجه القصور في الرقابة للمكلفين بالحوكمة والإدارة، حيث يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع عن توصيل أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي حددها في عملية مراجعة القوائم المالية للمسؤولين عن الحوكمة والادارة بطريقة مناسبة وملائمة. فهذا المعيار لا يفرض مسؤولية جديدة على المراجع بشأن الحصول على فهم للرقابة الداخلية وتصميم وأداء اختبارات للرقابة، بل يقدم المزيد من المتطلبات ويوفر الإرشادات بشأن مسؤولية المراجع عن الإتصال مع القائمين على الحوكمة والرقابة بخصوص عملية المراجعة³.

وعليه فإن مسؤولية مراجع الحسابات حول هذه أنظمة الرقابة تتضح من خلال ما يلي⁴:

- الرقابة المحاسبية: يعتبر مراجع الحسابات مسؤولاً عن نظام الرقابة المحاسبية المسجلة كونها ذات صلة بعملية المراجعة ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الإعتماد عليها،

¹ نفس المرجع السابق، ص:160.

² جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات اللفية الثالثة، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص:321

³ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), **Op. cit.**, p:256.

⁴ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص-ص: 213-214.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص، كذلك حماية أصول المؤسسة النقدية وغير النقدية من الإختلاس والتلاعب، وإكتشاف الأخطاء، كذلك يجب على مراجع الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذا أثر جوهري في عملية المراجعة المرتقبة. لذلك أوضحت معايير المراجعة أنه على المراجع فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية المراجعة، والتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عمله ويجب على المراجع أن يحصل على فهم النظام المحاسبي لتشخيص وفهم:

- طوائف المعاملات الرئيسية لعمليات المنشأة.
- كيف بدأت هذه المعاملات.
- السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المساندة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية.
- طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية منذ نشوء المعاملات الهامة والحالات الأخرى لغاية تضمينها في البيانات المالية.

- **الرقابة الإدارية:** لا يعتبر مراجع الحسابات مسؤولاً عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الإدارية في المؤسسة محل المراجعة، حيث إن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة التي تم وضعها، وإن إلزام المراجع بفحص نظام الرقابة الداخلية سيوسع من مسؤولياته ويلقي عليه عبئاً كبيراً خاصة وأن وجود أو عدم وجود نظام رقابة إدارية لا يؤثر على برنامج المراجعة الذي يقوم بوضعه مراجع الحسابات.

- **نظام الضبط الداخلي:** فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر مراجع الحسابات مسؤولاً عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، وكما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر، حيث أن ذلك يؤدي إلى إكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن مراجع الحسابات مسؤول عن عملية إكتشاف الأخطاء والغش والإختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤولاً عن فحص نظام الضبط الداخلي.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

المطلب الثالث: موقف المراجع من قدرة المؤسسة محل المراجعة على الإستمرار

إن إعداد قوائم وبيانات مالية صحيحة هي من مسؤولية إدارة المؤسسة، كما تم الإشارة إليه سابقاً، لكن يرى مستخدمي تقرير المراجع الخارجي بضرورة وجود مسؤولية للمراجع عن تقييم مدى سلامة فرض الإستمرارية والإفصاح عنه في تقريره في حالة عدم التأكد بشأن مقدرة المؤسسة على الإستمرار في المستقبل المنظور، وذلك بسبب الضغوط التي تقع على المراجع الخارجي من مستخدمي تقاريره حتى يمكن تضييق فجوة التوقعات بين الممارسة الحالية للمهنة وما يتوقعه المستخدمون عموماً من مسؤولية أكبر لمراجعي الحسابات في هذا الشأن.

1. مفهوم فرض الإستمرارية بين الفكر في المحاسبة والفكر في المراجعة:

يعتبر فرض الإستمرار أحد الفروض التي تعد على أساسها القوائم المالية، ما لم توجد معلومات تشير إلى غير ذلك، وبالتالي تسجل قيم الأصول والالتزامات على أساس أن الشركة ستكون قادرة على تحقيق قيم أصولها وسداد إلتزاماتها من خلال نشاطها العادي، وإذا لم يكن هناك ما يبزر هذا الفرض فقد لا تستطيع المؤسسة تحقيق الأصول بالقيم المسجلة بدفاترها، كما قد يحدث تغيير في قيم وتواريخ إستحقاق الإلتزامات، وبالتالي فإنه قد تنشأ الحاجة إلى تعديل قيم وتبويب كل من الأصول والالتزامات في القوائم المالية للشركة¹.

أما الإستمرارية في المراجعة فتعني أن يبدي مراجع الحسابات رأيه عمّا إذا كانت المؤسسة محل المراجعة قادرة على الإستمرارية في نشاطها من عدمه. ولقد كان المراجعون، لوقت قريب، يعدّون هذا الفرض غير مناسب، وأن تأثيره غير مادي في عمليات المراجعة بسبب ظروف عدم التأكد التي تحيط بالتعامل مع هذا الفرض. أمّا الآن، في ظل المشاكل الإقتصادية السائدة، فأصبح حكم مراجع الحسابات على قدرة المؤسسة على الإستمرار في نشاطها من الأمور الرئيسية².

2. مسؤولية كل من الإدارة والمراجع على فرض الإستمرار:

يتطلب من إدارة المؤسسة عند إعداد التقارير المالية ضرورة القيام بأجراء تقييم لقدرتها على الإستمرار ويجب إعداد التقارير المالية على أساس الإستمرارية، وعندما تكون على علم عند قيامها بالتقييم بوجود شكوك

¹ جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص: 149

² منذر المومني، زياد شويات، قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك بإستمرارية العملاء، مجلة المنارة، جامعة ال البيت، المجلد 14، العدد 1، الأردن، 2008، ص: 143.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

مادية تتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكاً كبيراً فيما يتعلق بقدرة المؤسسة على الإستمرار، فإنه ينبغي الإفصاح عن هذه الشكوك، وكذلك يتطلب من إدارة المؤسسة عند إعداد التقرير مراعاة أن يشمل التقرير بيانات أكثر أهمية خاصة تلك التي تتعلق بإستمرار المؤسسة، وينبغي أن يجرأ تقرير الإدارة إلى عدة أجزاء تتفق مع مقومات إستمرار المؤسسة الإقتصادية وإمكانية نموها، وقد يشمل ذلك عدة أجزاء أهمها: الربحية السيولة، المخاطر المتوقعة وتحليل مناخ الإستثمار، كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية، الموجودات البشرية، الأداء الفعلي في الفترة السابقة، الأداء الفعلي الحالي وقت إصدار التقرير، والتنبؤ بما يتوقع أن يحدث في المستقبل¹.

وأما بخصوص واجبات المراجع فيما يتعلق قدرة المؤسسة على الإستمرار في النشاط وفقاً للمعايير المهنية، فقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1988 نشرة معايير المراجعة رقم 59، وتتطلب هذه الأخيرة من المراجع في كل عملية مراجعة، تقييم ما إذا كان يوجد شك جوهري بخصوص قدرة المؤسسة على الإستمرار في النشاط لفترة معقولة من الوقت لا تزيد عن سنة من تاريخ القوائم المالية محل المراجعة، ومع ذلك فقد تضمنت النشرة أن المراجع لا يعتبر مسؤولاً عن التنبؤ بالظروف والأحداث المستقبلية، كما أن عدم الإشارة إلى الشك الجوهري في تقرير المراجعة، ألا يجب تفسيره على أنه يوفر تأكيد بخصوص قدرة المؤسسة على الإستمرار في النشاط².

كما أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين، معيار التدقيق رقم (570) الخاص بفرض الإستمرارية والذي يهدف إلى توفير إرشادات حول مسؤولية المراجع عند مراجعة البيانات المالية المتعلقة بملائمة فرض الإستمرارية كأساس لإعداد البيانات المالية، وحدد مجموعة من المؤشرات التي تساعد المراجع الخارجي في إكتشاف حالات الشك بإستمرارية العميل محل المراجعة، وصنفت إلى المؤشرات مالية، ومؤشرات تشغيلية، ومؤشرات أخرى. ووجود واحد أو أكثر من هذه المؤشرات لا يعني دائماً أن فرض الإستمرارية موضع تساؤل، وحدد مجموعة من الإجراءات يجب على المراجع القيام بها عندما تتأثر الشكوك حول إستمرارية العملاء، وكذلك الصيغ التي يتضمنها في تقريره في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها³.

¹ جلييلة عيدان حليحل، حسين صالح كريم، دور إجراءات المدقق الخارجي في بيان قدرة الشركات على الإستمرارية، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، نقابة المحاسبين والمدققين-المركز العام، المجلد 23، العدد 45، العراق، 2016، ص:146.

² جورج دانيال غالي، مرجع سابق، ص:19.

³ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), **Op. cit.**, p:609.

الفصل الأول: الإطار العام لمسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الأعمال الحديثة

3. المؤشرات التي تساعد المراجع في إكتشاف حالات الشك بإستمرارية المؤسسة:

أن المراجع الخارجي يمكنه أن يستخدم البعض من هذه المؤشرات عند إثارة أي شكوك لديه تدور حول عدم مقدرة المؤسسة محل المراجعة على الإستمرار في مزاولة أعمالها، وهذه المؤشرات تبين له وتساعده على وضع حد لهذا الشك بتأكيده أو نفيه، وهذه المؤشرات أكدت عليها معايير المراجعة كافة والتي منها ما يلي¹:

- مؤشرات مالية تدل على وجود صعوبات توجه الوحدة المحاسبية، ومثال ذلك:

- تأخر المؤسسة عن سداد بعض الإلتزامات القائمة والمستحقة ومثال ذلك: نفقات الإيجار والأجور والضرائب المستحقة وما شابه ذلك؛
- توقف الإنتاج من فترة إلى أخرى بسبب عدم القدرة على توفير متطلبات الإنتاج؛
- عدم مقدرة الوحدة على سداد ديونها مع زيادة مطالبة الدائنين بحقوقهم طرف الوحدة بالإضافة إلى التأخر في سداد القروض خرقاً للاتفاقيات المبرمة مع الجهات المقرضة؛
- توقف الوحدة عن توزيع الأرباح لوجود عسر في السيولة؛
- الحصول على تمويل قصير الأجل لأجل شراء أصول ثابتة وصعوبة الحصول على تمويل من مصادر التمويل المختلفة.

- مؤشرات أو نسب مالية سلبية أو معكوسة ومثال ذلك:

- وجود عجز في رأس المال العامل مع خسائر كبيرة في التشغيل؛
- تكبد الوحدة الخسائر خلال سنوات متتالية مما يؤدي إلى تآكل رأس المال؛
- نسب رئيسية تكون نتائجها معكوسة، وكذلك صافي تدفقات نقدية سالبة؛

- مؤشرات خارجية ومثال ذلك:

- تعدد القضايا المرفوعة ضد الوحدة المحاسبية؛
- صدور تشريعات قانونية تتعارض وقدرة الوحدة المحاسبية على الإستمرارية؛
- تتالي التعرض لبعض الكوارث الطبيعية مع عدم وجود تأمينات لتفادي هذه المخاطر.

- مؤشرات تشغيلية داخلية ومثال ذلك:

- تدني حجم المبيعات مع وجود مؤشرات تغيد عدم القدرة على تطوير القدرة التنافسية؛
- مشاكل عمالية والتوقف بإستمرار عن الإنتاج؛
- فقدان عملاء أو موردين مهمين مع نقص في بعض الموارد الأساسية - ترك بعض القيادات والمهارات للعمل بالوحدة وبشكل لافت للنظر.

¹ مصطفى عبد السلام مسعود، تقييم فرض الإستمرارية ومسؤولية المراجع عن ذلك، المجلة الجامعة، جامعة الزاوية، العدد 10، ليبيا، 2008، ص-ص:264-265.

خلاصة الفصل:

لقد نالت مهنة المراجعة إهتماما كبيرا في بيئة الأعمال المعاصرة، وذلك نظرا لما يحتله رأي المراجع لدى الجهات المهتمة بتقريره، كون هذه الجهات تعتمد عليه بدرجة كبيرة عند إتخاذ القرارات الإقتصادية.

ومن خلال معالجتنا لمختلف جوانب هذا الفصل وإستقراء مسؤوليات المراجع تبين أن هناك تطور في واضح هذه المسؤوليات، وذلك في ظل الإتجاهات المستمرة التي تطالب بصورة قوية نحو حماية أصحاب المصلحة من الغش والإخطاء التي تحتويها القوائم المالية، وتقييم مدى إستمرارية المؤسسة بالإضافة إلى زيادة مسؤولية المراجع عن الرقابة الداخلية والإتجاه إلى الإعتماد عليها في عملية المراجعة.

في ظل بيئة الاعمال المتغيرة؛ ومن أجل لمواكبة هذا التطور يتطلب من المراجع الالهتمام بالتطورات الحديثة في مجال أداء أعمال المراجعة، كإستجابة للتغيرات في إحتياجات المجتمع من المراجع، وكذلك لمساعدته في الحصول على الفهم المتعمق الذي يساعده في الوفاء بهذه المسؤوليات، ويتم ذلك من خلال توفيره للأدلة الكافية والملائمة حتى يصل الرأي الملائم، وهذا ما سنحاول التطرق الي في الفصل الموالي من الدراسة.

الفصل الثاني

مخاطر المراجعة الخارجية

تمهيد:

لقد زاد مؤخراً الإهتمام بمسؤولية المراجع عن إكتشاف التحريفات الجوهرية وتقدير أنواع المخاطر، وتعد هذه الأخيرة من القضايا التي أثارت جدلاً واسعاً في الفكر المحاسبي، حيث أكدت معايير المراجعة الدولية أنه ينبغي على المراجع الخارجي أن يحصل على فهم للمخاطر الجوهرية والإستجابة للمخاطر المقيمة للمدى الذي تعتبر من خلاله ملائمة للقوائم المالية.

وتعد مخاطر المراجعة واحداً من أهم التحديات والصعوبات التي تواجه مهنة المراجعة، والتي تتمثل في المسؤولية التي تقع على عاتق مراجع الحسابات في مواجهته لمستخدمي المعلومات المحاسبية، والذين يعتمدون على تقريره ويتقنون به في إتخاذ قراراتهم الإقتصادية، إذ تعرض العديد من مراجعي الحسابات وشركات المراجعة للإتهام في دعاوى قضائية رفعت من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية بسبب الإهمال أو بسبب فشل المراجع في إكتشاف تحريف متعمد ما في البيانات المالية من قبل المؤسسة محل المراجعة¹.

وبالتالي فإنه يتطلب من المراجعين عند تخطيط عملية المراجعة تقييم المخاطر التي من المحتمل أن تؤدي إلى تحريفات جوهرية، وأداء إجراءات المراجعة بالإستناد على هذه التقديرات، لتحديد ما إذا كانت هذه التحريفات قد حدثت بالفعل، وبالتالي فإن دقة تقديرات المراجع للمخاطر تؤثر مباشرة على كفاءة وفعالية المراجعة، وعليه سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: ماهية المخاطر في عملية المراجعة الخارجية.
- المبحث الثاني: مكونات مخاطر المراجعة والعوامل المؤثرة على تقييمها.
- المبحث الثالث: قياس وضبط مخاطر المراجعة.

¹ عمر علي كامل الدوري، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، مجلة المنصور، كلية المنصور الاهلية، العدد 14، الجزء الاول، 2010، العراق، ص:130.

المبحث الأول: ماهية المخاطر في عملية المراجعة الخارجية

تواجه المؤسسات مجموعة من مخاطر الأعمال، وتعتبر الإدارة مسؤولة عن تحديد تلك المخاطر والتصدي لها وإدارتها، بينما يختص المراجع بدراسة المخاطر التي قد تؤثر على القوائم المالية بصفة رئيسية وهذه المخاطر هي التي تمثل الإهتمام الكبير للمراجع¹.

وتعتبر المخاطر التي تتضمنها عملية المراجعة من العوامل المهمة التي يتعين على المراجع أن يأخذها في الإعتبار لتحديد قبول مهمة مراجعة جديدة أو الإستمرار في مهمة قائمة من عدمه، أو عند تخطيط عملية المراجعة بعد قبول أداء مهمة المراجعة وعند تصميم إجراءات تنفيذ عملية المراجعة.

كما يمكن القول أن مخاطر المراجعة ليست موضوعاً جديداً بالنسبة لممارس عملية المراجعة ولكنها قديمة قدم ظهور مهنة المراجعة بإستخدام المعاينة الإحصائية، وهي ترتبط بالعمل الميداني، وتندرج تحت أحد معايير العمل الميداني الذي يتطلب من المراجع تجميع أدلة إثبات كافية وملائمة ومقنعة لتأييد الرأي الذي يبديه في القوائم المالية².

المطلب الأول: مدخل لمفهوم المخاطر وإدارتها

يتعرض الإنسان منذ نشأته للعديد من الأخطار التي يترتب على تحققها خسارة مالية أو معنوية وتختلف هذه الأخطار من حيث طبيعتها ونوعيتها وحجم الخسارة المترتبة على تحققها حسب تطور الحياة البشرية، وبسبب ظهور وسائل التكنولوجيا الحديثة وتقدمها المستمر، فقد يتعرض الشخص للعديد من الأخطار التي تهدد ممتلكاته مثل خطر الحريق، والسرقه والتلف والهالك والتصادم والإختلاس وخيانة الأمانة وغير ذلك، وهناك أيضا أخطار المسؤولية المدنية التي يتعرض لها الشخص أثناء ممارسته لحياته اليومية، فمثلا مسؤولية الطبيب والمهندس والمقاول والسائق والصيدلي والمنتج، نجد أن كل منهما مسؤولا من قبل عملائه عن الأضرار التي تلحق بهم بسبب إهماله أو أخطائه³.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سابق، ص: 11.

² عوض بن سلامة الرحيلي، عبد الغني عبد الحميد القريزي، دور المراجع الخارجي في تقييم العوامل المرتبطة بالخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة، مجلة الإدارة العامة، العدد 2، المجلد 44، الرياض، السعودية، 2004، ص: 385.

³ عيد احمد ابو بكر، وليد اسماعيل السيفو، إدارة الخطر والتأمين، دار البيازوري للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2010، ص: 26.

وعليه يمكن القول أن مفهوم الخطر هو مفهوم عام وشامل ينطبق على مختلف المجالات، ويختلف تعريفه ومفهومه باختلاف المجالات المتعلقة به، والخطر موجود طالما وجد احتمال خطأ أو حدوث نتائج سلبية أثناء تطبيق أي نوع من الأعمال أو المهام، أما إدارة تلك المخاطر فتشمل عملية قياس وتقييم للمخاطر وتطوير إستراتيجيات لإدارتها من أجل تجنبها وتقليل آثارها السلبية وقبول بعض أو كل تبعاتها.

1. تعريف مصطلح المخاطر:

تعرف كلمة مخاطر بأنها "إمكانية حدوث شيء خطير أو غير مرغوب فيه، وهي في نفس الوقت قد تعني الشيء الذي يمكن أن يسبب الخطر نفسه، وهي الحالة التي تتضمن احتمال الانحراف عن الطريق الذي يوصل إلى نتيجة متوقعة أو مأمولة"¹.

كما يمكن تعريف المخاطر بأنها "ظرف أو وضع في العالم الواقعي يوجد فيه تعرض لوضع معاكس، وبشكل أكثر تحديداً، يقصد بالمخاطر حالة يكون فيها إمكانية أن يحدث انحراف معاكس عن النتيجة للمرجوبة المتوقعة أو المأمولة، حيث أن المخاطر في هذا التعريف عبارة عن حالة أو وضع في العالم الواقعي أو مزيج من الظروف في البيئة الخارجية"².

ويتحدد مفهوم الخطر في كونه يتفق مع حالة اللاتأكد في أن كلا منهما يحمل عنصر الشك وعدم اليقين في أحداث المستقبل، بسبب تغير حالات الطبيعة وعدم ثباتها، ولكن في حالة الخطر يستطيع متخذ القرار أن يضع احتمالات لحدوث حالات المستقبل اعتماداً على الخبرة السابقة والدراسات الإحصائية، وما إلى ذلك من معلومات تاريخية"³.

¹ بلعزوز بن علي، إستراتيجيات إدارة المخاطر في المعاملات المالية، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، المجلد 7، العدد 7، الجزائر، 2010، ص:331.

² طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر: أفراد-إدارات-شركات-بنوك، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص: 16.

³ زينب حوري، تحليل وتقدير الخطر المالي في المؤسسات الصناعية دراسة تطبيقية باستخدام التحليل التمييزي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، جامعة قسنطينة 2 عبد الحميد مهري، الجزائر، 2006، ص: 61.

2. إدارة الخطر:

تعرف إدارة المخاطر على أنها "عبارة عن منهج أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر عن طريق توقع الخسائر العارضة المحتملة وتصميم وتنفيذ إجراءات من شأنها أن تقلل إمكانية حدوث الخسارة أو الأثر المالي للخسائر التي تقع إلى الحد الأدنى"¹.

كما يركز مفهوم إدارة المخاطر على مجموعة من الأساليب العلمية التي يجب أخذها في الحسبان عند اتخاذ القرار لمواجهة أي خطر، وذلك من أجل منع أو تقليل الخسائر المادية المحتملة، ومن ثم الحد من ظاهرة عدم التأكد، كما ويرتكز هذا المفهوم على خفض التكاليف المصاحبة للخطر².

كما يمكن القول أن إدارة المخاطر عبارة "عن تنظيم متكامل يهدف إلى مجابهة المخاطر بأفضل الوسائل وأقل التكاليف وذلك عن طريق: إكتشاف الخطر، تحليله، قياسه، تحديد وسائل مواجهته ثم اختيار أنسب وسيلة لمواجهته"³.

ويجب الإشارة لأهمية التحليل في إدارة المخاطر، وهي عبارة عن العملية التي تمكن من معرفة المخاطر وتحليل تلك المخاطر باستخدام الطريقة المناسبة، ومن ثم وضع الحل المناسب الذي يزيل ذلك الخطر أو يقلل من آثاره فهذه العملية تزيد من نجاح المنظمة ويحقق أهدافها بأقل ما يمكن من المشاكل والمخاطر..."، حيث وأن تحليل المخاطر ينقسم إلى مرحلتين⁴:

- مرحلة تحليل نوعي والذي يركز على التقدير التعريفي والموضوعي للمخاطر؛
 - مرحلة التحليل الكمي والذي يركز على المنظور والمردود التقديري والإحصائي للمخاطر.
- ولقد تعددت آراء الباحثين حول خطوات إدارة المخاطر نذكر منها⁵:
- **تحديد المخاطر:** من أجل إدارة المخاطر لابد أن نقوم أولاً بتحديدتها، فكل منتج أو خدمة تقدمها المؤسسة تنطوي عليها عدة مخاطر، حيث أن عملية تحديد المخاطر يجب أن تتصف بالإستمرارية

¹ طارق عبد العال، إدارة المخاطر: أفراد-إدارات-شركات-بنوك، مرجع سابق، ص:51.

² شقيري نوري موسى وآخرون، إدارة المخاطر، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2012، ص:26.

³ نفس المرجع.

⁴ بن حمو عبدالله، مالحي رقية، اثر إدارة الأزمات والمخاطر الأمنية على صناعة السياحة، الملتقى الوطني الثالث حول: إدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الشاذلي بن جديد، الطارف، الجزائر، 07-08/12/2016، ص: 04.

⁵ لعروسي قرين زهرة، فرحات عباس، دور ادارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، الملتقى الوطني الثالث حول: إدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الشاذلي بن جديد، الطارف، 07-08/12/2016، ص-ص:09-10.

ويجب أن يتم فهم كافة المخاطر على مستوى كل عملية وعلى مستوى كل نشاط. بالإضافة إلى أن كافة المخاطر المرتبطة بالأنشطة قد تم تحديدها بوضوح، ويجب أن تتم عملية تحديد المخاطر باستخدام أساليب وأدوات مناسبة ومنهجية تضمن بأن جمع الأنشطة والمجالات التي تكون عرضة للمخاطر، كما يجب تحديد جميع التغيرات المصاحبة لتلك الأنشطة وتصنيفها حسب أهميتها، وأن تمارس عملية التحديد هذه بشك روتيني ومستمر لمعرفة وتحديد أية مخاطر جديدة لم تكن ظاهرة سابقا، ولمعرف أية تغيرات في المخاطر المحددة سابقا.

- **قياس المخاطر:** بعد تحديد المخاطر المتعلقة بكل نشاط، تكون الخطوة التالية هي قياس هذه المخاطر، حيث أن كل نوع من المخاطر يجب أن ينظر إليه بأبعاده الثلاثة، والمقصود هنا أن المخاطر قد تم تقييمها وترتيبها حسب الأولويات وبالاعتماد على المعايير الحجم أو النطاق أو احتمال الحدوث والقياس الصحيح، كل هذا يتم في الوقت المناسب على درجة كبيرة من الأهمية بالنسبة لإدارة المخاطر.

- **ضبط المخاطر:** بعد تحديد وقياس المخاطر تأتي الخطوة الثالثة وهي ضبط هذه المخاطر، حيث أن هناك ثلاثة طرق أساسية لضبط المخاطر ذات الأهمية، وهي تجنب هذه المخاطر، أو تقليل المخاطر، أو الغاء أثر هذه المخاطر.

- **مراقبة المخاطر:** وهنا يجب العمل على إيجاد نظام معلومات قادر على تحديد وقياس المخاطر بدقة، وبنفس الوقت والأهمية أن تكون قادرة على مراقبة التغيرات المهمة في وضع المخاطر لديها.

وعليه نخلص إلى أن كلمة الخطر تشير إلى احتمال الحصول على نتيجة سيئة أو خسارة أو غير ذلك بسبب كلمة عدم التأكد، وفي هذا السياق وفي مهنة المراجعة، فإن المراجع تواجهه أخطار ولكن من نوع آخر، وذلك لأن المراجع مطلوب منه أن يصدر تقريرا يضمنه رأيه حول عدالة القوائم المالية، وهناك عدة طرق للوصول إلى هذا الرأي، ولكن لا يوجد أي ضمان بأن رأي المراجع غير خاطئ بسبب أمور غير مكتشفة، ومنه فإن إدارة المخاطر في المراجعة هي تلك الإجراءات التي توجه جهود المراجع نحو المناطق أكثر خطورة في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة.

المطلب الثاني: مفهوم مخاطر المراجعة

لقد أصبحت مؤخراً كلمة الخطر إبتداء من العقد الأخير من القرن الماضي شائعة الإستخدام في كافة مجالات الحياة بصفة عامة، وتنعكس بشكل خاص على الأمور المالية، وتضاعف الإحساس والشعور بالخطر مع إطلالة هذا القرن، ولهذا فقد أصبح من الطبيعي ألا تتم مناقشة أي أمر من الأمور المالية دون الأخذ في الحسبان عنصر الخطر، والذي إمتد ليؤثر على علم المراجعة وممارستها. وقد أخذ الخطر له أهمية ومكانه في فكر الباحثين في المراجعة، وفي ممارسات المراجعين المشتغلين بمهنة المراجعة¹.

1. ظهور وتطور مفهوم خطر المراجعة:

إرتبط مفهوم خطر المراجعة تاريخياً بإستخدام المعاينة الإحصائية لاختيار عينة الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات، وقد كان هذا المفهوم غير واضح وغير محدد في بداية ظهوره، وقد تم الإشارة إلى أن هناك مجموعة من العوامل في المعاينة الإحصائية تتطلب إستخدام الحكم الشخصي لمراجع الحسابات منها مستوى الثقة الذي يعتبر متما لخطر المراجعة.

وكذلك هناك دراسات إستخدمت لفظة الإحتمال للإشارة إلى خطر المراجعة، ولم تتعرض هذه الدراسات بصورة تفصيلية للخطر، وقد رأى هؤلاء الكتاب أن الخطر دالة خبرة المراجع بالمؤسسة محل المراجعة ونوعية العمليات التي تقوم بها، وطبقاً لرأي هؤلاء الكتاب فإنه كلما قلت خبرة مراجع الحسابات بالمؤسسة وكانت العمليات غير نمطية يزداد خطر المراجعة، ونتيجة لذلك فإنه ينبغي أن يبذل مراجع الحسابات العناية المهنية الملائمة ليس فقط لتحسين مستوى الأداء العام للمهنة، بل أيضاً لحل أكثر المشاكل إحتماً وهي المسؤولية عن إكتشاف الأخطاء، بالإضافة إلى المسؤولية عن الأداء الملائم عموماً، وفي حقيقة الأمر فإنه تم التركيز في تلك الدراسات إلى الإحتمال للإشارة إلى مخاطر المراجعة².

كما وقد كانت البدايات الجادة في محاولة تعريف الخطر وتحديد مكوناته وعرض لكيفية قياسه بواسطة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في التقرير رقم 39 لسنة 1981، ورقم 47 لسنة 1983 لسنة 1983 وتوالت دراسات الكتاب التي تعرضت لهذا الموضوع بالدراسة والتحليل بعد ذلك³.

¹ عبيد سعد المطيري، عارف عبد الله عبد الكريم، تقدير خطر المراجعة الملازم في شركات التجارة الإلكترونية، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد 6، العدد 1، 2002، السعودية، ص: 2.

² أحمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص: 63.

³ نفس المرجع، ص: 65.

2. التعاريف الواردة في النصوص الرسمية الصادرة عن الهيئات المهنية:

عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) مخاطر المراجعة على أنها "الخطر الناتج عن الفشل الغير لمقصود للمراجع في تعديل رأيه بشكل ملائم عن قوائم مالية تتضمن تحريفات جوهرية"¹.

وعرف الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في المعيار الدولي للمراجعة 200 مخاطر المراجعة بأنها "خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب، عندما تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري. ويعد خطر المراجعة دالة لمخاطر وجود تحريف جوهري وخطر الإكتشاف"².

وبحسب قائمة المصطلحات الصادرة عن المجلس البريطاني للتقارير المالية (FRC) والتي عرفتها بأنها "خطر أن يعبر مراجع الحسابات عن رأي غير مناسب لمراجعة الحسابات عندما تكون البيانات المالية تحتوي على تحريفات جوهرية، وتتكون مخاطر المراجعة حسب المجلس مخاطر التحريف الجوهري ومخاطر الإكتشاف"³.

أما الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) فعرفتھا على أنها "إحتمال قيام المراجع بإصدار رأي مطلق على قوائم مالية تحتوي على غش أو أخطاء مهمة"⁴.

في حين أشارت لها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية (ESAA) في معيار المراجعة المصري رقم 200 أن "الخطر المتمثل في قيام المراقب (المراجع) بإبداء رأي مراجعة غير ملائم عندما تحرف القوائم المالية تحريفا هاما ومؤثرا يُعرف بخطر المراجعة"⁵.

3. مفهوم مخاطر المراجعة في ظل الدراسات الاكاديمية

عرف (Arens & Loebbeck) مخاطر المراجعة على " أنها مدى قبول المراجع لبعض مستويات من عدم التأكد عند أداء أعمال المراجعة"⁶.

¹ Aicpa, Statement on Auditing Standards No107, **Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit**, USA, 2006, p:1647.

² International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), **Op. cit.**, p:83.

³ FINANCIAL REPORTING COUNCIL, **Glossary of Terms (auditing and ethics)**, UK, 2016, p: 8.

⁴ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **معيار مخاطر المراجعة والاهمية النسبية**، السعودية، 2000، ص:721.

⁵ جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، **معيار المراجعة المصري رقم 200**، مصر، 2008، ص: 7.

⁶ Alvin A. Arens, James K. Loebbecke, **Auditing An Integrated Approach**, 8th edition, Person prentice hall International Inc, USA, 2000, p:354

الفصل الثاني: مخاطر المراجعة الخارجية

وعرف (Millchamp) مخاطر المراجعة بأنها " المخاطر نتيجة لإبداء رأي خاطئ جزئيا في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، والتي قد تتسبب في وقوع أضرار وخسائر لمكتب المراجعة"¹.

أما (Brumfield) فقد عرف مخاطر المراجعة "بإحتمال أن يصدر مراجع الحسابات رأيا غير متحفظ بشأن تلك القوائم المالية المحرفة تحريفا جوهريا"².

كما عرفت من قبل (Mary Mindak & Wendy Heltzer) بأنها "الخطر الناتج عن الفشل في تحديد الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، مما يؤدي إلى إبداء المراجع لرأي غير صحيح، من الناحية الفنية، مخاطر المراجعة هي نتاج ثلاثة عوامل: المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، ومخاطر الإكتشاف"³.

في حين عرفها (رزق أبو الزيد الشحنة) على " أنها إحتمال وجود أخطاء في القوائم المالية حتى بعد مراجعتها، والتي تحدث نتيجة إبداء رأيا غير متحفظا عن قوائم مالية محرفة تحريفا جوهريا، وقد فشل المراجع في إكتشاف هذه التحريفات أثناء عملية المراجعة"⁴.

وقد عرفها (أمين السيد أحمد لطفي) بأنها "مخاطر أن يفشل المراجع وهو -على علم- في تعديل رأيه على قوائم مالية تم تحريفها تحريفا جوهريا بشكل معقول"⁵.

أما (طارق عبدالعال حماد) عرفها بأنها "إحتمال فشل إجراءات المراجعة في الكشف عن الأخطاء الجوهرية التي يمكن حدوثها وبقاؤها دون إكتشاف"⁶.

ومما سبق يمكن إستخلاص أن مخاطر المراجعة تتمثل في إبداء مراجع الحسابات لرأي غير صحيح حول القوائم المالية، فقد يقبل المراجع مستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ المراجعة، حيث يعلم المراجع أن الخطر موجود وأن عليه أن يتعامل معه على نحو ملائم، وعلى العكس من ذلك فقد يرفض المراجع القوائم المالية على الرغم من عدم احتوائها على تحريفات جوهرية.

¹ A.H. Millichamp, **Auditing**, 8th edition, Thomson learning, 2002, p:220

² Craig A. Brumfield et al, **Business risk and the audit process**, Journal of Accountancy, American Institute of Certified Public Accountants, USA, 1983, p:60.

³ Mary Mindak, Wendy Heltzer, **Corporate environmental responsibility and audit risk**, Managerial Auditing Journal, Vol. 26 Issue: 8, 2011, p: 700.

⁴ رزق أبو الزيد الشحنة، مرجع سابق، ص:145.

⁵ أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص:229.

⁶ طارق عبدالعال حماد، **موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والإمريكية والعربية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص:35.

الفصل الثاني: مخاطر المراجعة الخارجية

وبعبارة أخرى يمكن القول أن هناك نوعين من المخاطر أن يقع فيهما المخاطر عند إصداره لرأيه الفني حول القوائم المالية¹:

- **النوع الأول: مخاطر الرفض الخاطئ Alpha Risk:** والتي تشير إلى رفض مراجع الحسابات بشكل خاطئ لقوائم مالية على اعتبار أنه توجد بها تحريفات جوهرية، على الرغم من أنها غير ذلك. ويطلق عليها أيضا مخاطر النوع الأول أو مخاطر الكفاءة نظرا لأنها تؤدي إلى خفض كفاءة عملية المراجعة من خلال زيادة التكلفة الناتجة عن جمع مزيد من أدلة الإثبات بدون مبرر أو فقد عميل المراجعة نتيجة الإضرار به دون مبرر أيضا.

- **النوع الثاني: مخاطر القبول الخاطئ Beta Risk:** والتي تشير إلى قبول مراجع الحسابات بشكل خاطئ لقوائم مالية على اعتبار أنها خالية من التحريفات الجوهرية، على الرغم من أنها غير ذلك. ويطلق عليها أيضا مخاطر النوع الثاني أو مخاطر الفعالية نظرا لأنها تؤدي إلى إنخفاض إجراءات المراجعة على الرغم من أن هذه القوائم تنطوي على تحريفات جوهرية.

وعليه يمكن القول أن مخاطر بيتا مخاطر (مخاطر الفعالية) تعتبر أكثر خطورة من مخاطر ألفا (مخاطر الكفاءة)، لأنها تنطوي على قيام مستخدمي القوائم المالية بالإعتماد على القوائم المالية التي قام مراجع الحسابات بإبداء الرأي فيها بأنها تظهر بصورة عادلة في كل جوانبها الهامة على الرغم من أنها غير ذلك، الأمر الذي قد ينتج عنه إتخاذ هؤلاء المستخدمين لقرارات خاطئة بالإعتماد على المعلومات المُحرفة الواردة بالقوائم المالية، وبالتالي إمكانية رجوع هؤلاء المستخدمين على مراجع الحسابات برفع دعاوي قضائية ضده، أما مخاطر الكفاءة فهي خطر داخلي يتعلق بمكتب المراجعة بالدرجة الأولى، إذ أن المكتب إذ ما أراد الإستمرار والمنافسة في السوق، يتوجب عليها العمل على رفع الكفاءة؛ عبر تخفيض وقت وتكاليف المراجعة، مع الحفاظ على مستوى عال من الجودة.

المطلب الثالث: مخاطر المراجعة: أسبابها ومستوياتها وعلاقتها بمخاطر الأعمال

لم تحدد المهنة معيارا أو مستوى محددا للمخاطر التي يمكن أن يقبلها المراجع، ما عدا ما نصت عليه المعايير الدولية للمراجعة، وهو أنه يجب على مراجع الحسابات أن ينفذ إجراءات المراجعة التي تمكنه من التوصل إلى مستوى مقبول من المخاطر، حيث أشار معيار المراجعة الدولية في معيار الأدلة إلى أن

¹ إبراهيم محمد الطحان، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على مخاطر عملية المراجعة، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة (غير منشورة)، تخصص مراجعة، جامعة كفر الشيخ، كلية التجارة، قسم المحاسبة، مصر، 2017، ص:154.

الفصل الثاني: مخاطر المراجعة الخارجية

هناك احتمال لا يمكن تجنبه فيما يتعلق بوجود أخطاء ذات أهمية نسبية لا يتم إكتشافها من قبل المراجع، إلا أنه يتوجب على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار أن 1 % على الأقل من العمليات الحسابية هي عمليات غير جيدة¹.

1. أسباب مخاطر المراجعة:

إن مواكبة المراجعة للتطورات الاقتصادية وتحولها من مراجعة شاملة إلى مراجعة إختبارية، وبالنظر إلى طبيعة الحكم المهني الملازم لعمليات المحاسبة والمراجعة، فإن المراجعين وصلوا إلى حقيقة مفادها أن إعطاء تأكيد مطلق عن عدالة القوائم المالية لن يكون عملياً على الإطلاق، ومن هنا أصبح المراجع يقدم تقريراً يعطي تأكيداً معقولاً (غير مطلق) بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية. وفي كل الأحوال فالمراجع يدرك بأن هناك دائماً درجة من الخطر بأن القوائم المالية قد تحوي أخطاء جوهرية وهذا نتاج لمجموعة من القيود تتمثل في قيود الوقت وتكلفة عملية تجميع الأدلة².

وفي نفس السياق أشارت معايير المراجعة أن المراجع لا يستطيع أن يقوم بتخفيض مخاطر المراجعة تماماً (إلى الصفر) وبالتالي لا يستطيع الحصول على تأكيد مطلق حول خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، ويرجع ذلك إلى وجود قيود ملازمة لعملية المراجعة تنتج عنها معظم أدلة المراجعة التي يستخدمها المراجع في التوصل إلى إستنتاجات معينة وتكوين رأيه ليكون مقنعاً أكثر من كونه قاطعاً.

وتنشأ القيود الملازمة للمراجعة من³:

- طبيعة كل من التقارير المالية؛
- طبيعة إجراءات المراجعة؛
- الحاجة إلى القيام بالمراجعة خلال فترة زمنية معقولة وبتكاليف معقولة.

وعليه يمكن القول إن من أسباب ظهور مخاطر المراجعة ما يكون سببه مراجع الحسابات نتيجة لعدم إكتشافه الأخطاء الجوهرية، ومنها ما يتعلق بالإدارة لارتكابها أخطاء متعمدة أو غير متعمدة، ومنها ما يعود لأسباب خارج إرادة الإدارة والمراجع.

¹ سعود كايد، تدقيق الحسابات، دار الزهران للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2012، ص: 201.

² عصام الدين السائح خرواط، إطار مقترح لتقييم عناصر خطر المراجعة، مجلة السائل، جامعة مصراته، العدد 5، ليبيا، 2008، ص: 235.

³ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Op. cit., p:99.

2. مستويات مخاطر المراجعة:

إن تقدير مستوى المخاطرة في عملية المراجعة يعتبر المفتاح الرئيسي لضبط تلك المخاطرة، ويلاحظ أن مستوى خطر المراجعة الذي يمكن أن يقبله المراجع، يعتبر قراراً إقتصادياً يحتاج إلى تحليل التكلفة والعائد، فالعوائد المحتملة من قبول مستوى خطر مراجعة مرتفع، هي وفورات في تكلفة عملية المراجعة، تحققت نتيجة القيام بإختبارات أقل، وأيضاً من الزيادة المحتملة في أتعاب عملية المراجعة الناتجة من قبول عملاء جدد - أما التكاليف المحتملة لقبول مستوى خطر مراجعة مرتفع، فإنها تتمثل في الجزاءات القانونية المحتمل أن يتعرض لها مكتب المراجعة وأيضاً من الإنخفاض في شهرة هذا المكتب¹.

ويمكن القول أنه توجد ثلاث مستويات للمخاطرة في عملية المراجعة، يجب أن يأخذها المراجع في الإعتبار عند القيام بأداء واجبه المهني، وقد يتم التعبير عنها عملياً بصورة محددة كنسبة أو بصورة غير محددة، كمدى معين يقع بين حدين أدنى وأقصى، وذلك بإستخدام معامل ثقة معين، ويمكن تحديد هذه المستويات الثلاثة للمخاطرة كما يلي²:

- **المخاطرة المخططة:** وهي التي يتم تحديد مستواها قبل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية أو القيام بإجراءات المراجعة، وهذه المخاطر هي مجرد تقدير أولى لاحتمال وجود خطأ جوهري في القوائم المالية محل المراجعة.
- **المخاطرة النهائية:** وهي التي تعبر عن المستوى النهائي للمخاطر، والذي يقدره المراجع بعد إتمام إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية.
- **المخاطر الفعلية:** وهي التي تعبر عن المستوى الحقيقي للمخاطرة، والذي لا يعلمه المراجع، وهذا المستوى يكون موجوداً فقط من الناحية النظرية.

3. أثر مخاطر أعمال المؤسسة محل المراجعة على مخاطر المراجعة المقبولة (النهائية)

تعرف مخاطر المراجعة المقبولة على أنها "مدى إستعداد مراجع الحسابات لقبول إحتمال وجود أخطاء جوهريّة في القوائم المالية للعميل بعد إنتهاء عملية المراجعة والوصول إلى رأي غير متحفظ، كما أن تحديد قيمة مخاطر المراجعة المقبولة يعتمد على رأي المراجع الشخصي في مدى إستعداده لقبول قوائم تنتقد

¹ طارق عبدالعال حماد، موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والإمريكية والعربية، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص: 29.

² نفس المرجع، ص-ص: 29-30.

الفصل الثاني: مخاطر المراجعة الخارجية

إلى التمثيل العادل بعد إكمال عملية المراجعة وإصدار رأي غير متحفظ، وكلما إنخفضت قيمة مخاطر المراجعة المقبولة إزدادت الإجراءات والإختبارات التي سوف يقوم بها المراجع¹.

إن مستوى التأكد المرغوب فيه من قبل المراجع سوف يكون دائما مرتفعا (أو بشكل بديل فإن مستوى مخاطر المراجعة المرغوب فيه سيكون دائما منخفضا) وكثيرا ما يتم التعبير عن ذلك المستوى في صورة كمية (مستوى تأكد يبلغ 95% أو مستوى مخاطر المراجعة يبلغ 5%) إلا أنه من الصعوبة بمكان أن يتم تحديدها عندما يتم التوصل إلى مستوى تأكد رقمي محدد، وفي الواقع التطبيقي غالبا ما يتبنى المراجعون مدخل نوعي، ويعبر عنه في صورة مستوى تأكد مرتفع أو متوسط أو منخفض (أو مستوى مخاطر متوسط أو منخفض بدلا من أن تكون في صورة نسبة مئوية دقيقة)².

وعليه يمكن القول أنه عندما يقرر المراجع مستوى أقل من مخاطر المراجعة المقبولة، فإنه سوف يكون متأكد بأن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية، ولتبسيط ذلك يمكن القول أنه إذا كانت المخاطر تساوي 0 % تعني أن التأكد تام، أما إذا كانت المخاطر 100 % تعني عدم التأكد بشكل كامل.

أما مخاطر الأعمال (مخاطر الإرتباط) فتعرف بأنها " تلك المخاطر التي سيعاني منها المراجع أو مكاتب المراجعة بعد نهاية عملية المراجعة، حتى ولو كان تقرير المراجعة صحيحا، فمثلا إذا أفلسست المؤسسة محل المراجعة بعد الإنتهاء من عملية المراجعة فإن احتمال رفع دعوى قضائية ضد المراجع يعتبر مرتفعا حتى بالرغم من إرتفاع جودة عملية المراجعة"³.

كما تشير مخاطر أعمال المراجعة إلى ما قد يترتب على أداء عملية من نتائج سلبية ممثلة في تعرض مكتب أو شركة المراجعة لدعاوى وانتقادات بشأن عمل المراجعة وابداء رأي عن القوائم المالية محل المراجعة، وعلى ذلك، فإن مخاطر الأعمال عبارة عن احتمال حدوث أضرار تلحق بالممارسة المهنية للمراجع لذا تسمى أحيانا بمخاطر المهنة.

والجدير بالذكر أن هناك علاقة بين مخاطر الأعمال التي تواجه المؤسسات وبين كلا من مخاطر المراجعة ومخاطر أعمال المراجعة (والتي هي مخاطر الأعمال بالنسبة لمكتب المراجعة)، حيث تؤثر

¹ ايهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال: حداثة وتطور، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان الأردن، 2009، ص: 150.

² أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص: 535.

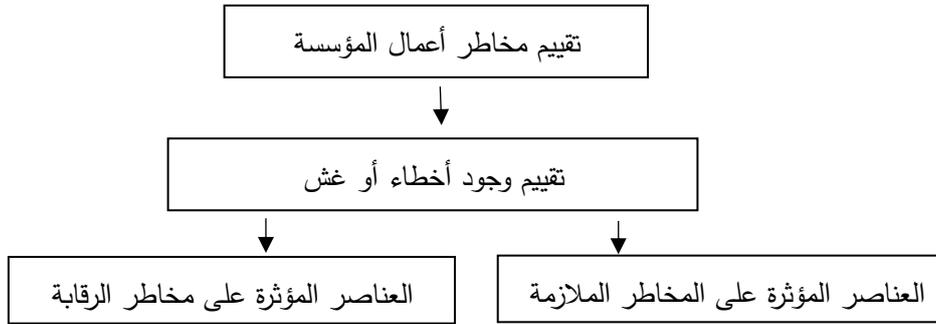
³ Alvin et al, **Auditing and Assurance Services**, 15th edition, Person education Inc, USA, 2014, p : 261.

الفصل الثاني: مخاطر المراجعة الخارجية

تقديرات المراجعين لمخاطر أعمال المؤسسة في تقديرهم لمخاطر المراجعة والعكس صحيح، وكذلك تؤثر تقديرات المراجعين للمخاطر المرتبطة بالمؤسسة (مخاطر أعمال المؤسسة ومخاطر المراجعة بها) في تقديراتهم لمخاطر أعمال مكتب المراجعة، ويؤكد البعض على ذلك بالقول قوله إن التحديد والتحليل الجيد للمخاطر التي تواجه مؤسسة العميل محل المراجعة تساهمان في خفض مخاطر المراجعة الخارجية¹.

ويوجد هناك إختلاف في الرأي بين المراجعين فيما يتعلق بضرورة أخذ مخاطر الأعمال في الحسبان عند تخطيط عملية المراجعة، حيث يؤكد معارضي تعديل أدلة الإثبات مقابل مخاطر الأعمال أن المراجعين لن يوفر آراء مراجعة ذات مستويات مختلفة من التأكيد، ولذلك فهم لن يوفر تأكيد أكثر أو أقل بسبب مخاطر الأعمال، بينما يؤكد مؤيدوا تعديل أدلة الإثبات مقابل مخاطر الأعمال، أنه من الملائم أن يقوم المراجعون بجمع أدلة إثبات إضافية، وتخصيص أعضاء مراجعة من مساعدين ذوي خبرة، بالإضافة إلى فحص عملية المراجعة بشكل كامل عكس عمليات المراجعة التي تتعرض للمسألة القانونية المرتفعة، طالما لم ينخفض مستوى التأكيد أقل من المرتفع بشكل معقول عندما تكون هناك مخاطر أعمال منخفضة²، ولذلك يجب أن يأخذ المراجعون في الإعتبار هذه العلاقات المعقدة، ويوضح البعض العلاقة بين مخاطر أعمال المؤسسة، ومخاطر المراجعة في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-1): العلاقة بين مخاطر الأعمال ومخاطر المراجعة



المصدر: فتن حنا كيرزان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقييم المخاطر في شركات التأمين -دراسة تحليلية، أطروحة دكتوراه في مراجعة الحسابات، جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص: 25.

ولتقدير مخاطر المراجعة المقبولة، على المراجع أن يستخدم حكمة المهني في ضوء خبرته ودراسته للظروف المحيطة بمؤسسة العميل محل المراجعة، كما يأخذ المراجع خطر الأعمال في الحسبان عن طريق

¹ فتن حنا كيرزان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقييم المخاطر في شركات التأمين -دراسة تحليلية، أطروحة دكتوراه في مراجعة الحسابات (غير منشورة)، جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص: 24.

² أمين السيد أحمد لطفي، الأهمية النسبية والمخاطر والمعانة في المراجعة، دون ناشر، 2004، ص: 55.

تخفيض خطر المراجعة المقبول وبالتالي زيادة الأدلة التي يقوم بجمعها وهناك العديد من العوامل التي تؤثر على خطر الأعمال وبالتالي خطر المراجعة المقبول منها¹:

- **درجة اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية:** عندما يعتمد المستخدمون الخارجيون بشكل كبير على القوائم المالية، سيكون من الملائم أن يتم تخفيض خطر المراجعة الممكن قبوله وعندما يوجد اعتماد كبير على القوائم المالية يمكن أن يوجد ضرر كبير في حالة وقوع تحريفات جوهرية لم يتم إكتشافها في القوائم المالية، ويوجد عوامل عديدة تعبر عن مؤشرات لدرجة اعتماد مستخدمي القوائم المالية الخارجية مثل:

▪ **حجم أعمال المؤسسة محل المراجعة:** كلما كانت العمليات التشغيلية لدى المؤسسة محل المراجعة تتسم بالكبر، كلما كان استخدام القوائم المالية الخاصة به على مستوى واسع، ويتم قياس حجمها من خلال إجمالي الأصول أو إجمالي الإيراد.

▪ **توزيع الملكية:** يتم الإعتماد على القوائم المالية في الشركات التي تطرح أسهمها للإكتتاب من قبل العديد من المستخدمين بالمقارنة مع الشركات المغلقة.

▪ **طبيعة وقيمة الإلتزامات:** عندما يوجد بالقوائم المالية قيم كبيرة للإلتزامات، سيتم استخدامها بواسطة عدد كبير من الدائنين الحاليين والمحتملين بالمقارنة مع قيمة الإلتزامات الصغيرة.

- **إحتمال وجود صعوبات مالية لدى المؤسسة محل المراجعة بعد إصدار تقرير المراجعة:** إذا أجبِر العميل على الإفلاس أو كان يعاني من خسائر كبيرة بعد الإنتهاء من المراجعة، سيوجد إحتمال كبير لأن يقوم المراجع بالدفاع عن جودة المراجعة التي قام بأدائها بالمقارنة مع حالة عدم وجود مشاكل مالية للمؤسسة. حيث يوجد ميل طبيعي لدى هؤلاء الذين يخسرون أموالهم بسبب الإفلاس أو بسبب إنخفاض أسعار الأسهم التي يمتلكونها نحو مقاضاة المراجع.

- **تقييم المراجع لأمانة الإدارة:** يجب أن يقدر المراجع خطر المراجعة الممكن قبوله بمستوى منخفض إذا كانت أمانة العميل محل شك، كجزء من فحص العملاء الجدد وتقييم العملاء الذين يستمر التعامل معهم، حيث يتم غالبا في الشركات التي تتسم الإدارة فيها بالأمانة المنخفضة أداء الأعمال على نحو يؤدي إلى حدوث نزاعات مع المساهمين، الأجهزة التنظيمية، والعملاء، وتنعكس هذه الخلافات على نظرة المستخدمين لجودة المراجعة ويمكن أن تؤدي إلى النقااضي أو إلى خلافات أخرى، ومن أبرز الأمثلة على ذلك؛ تكون أمانة الإدارة محل شك إذا كان قد تم إدانته أحد أفراد

¹ Alivin et al, **Op. cit.**, p-p: 262-263.

الفصل الثاني: مخاطر المراجعة الخارجية

الإدارة الرئيسية في قضية جنائية سابقة، وتشمل الأمثلة الأخرى على الشك في أمانة الإدارة الخلافات المتكررة بين الإدارة وكل من المراجعين السابقين، مصلحة الضرائب، وهيئة سوق المال، الدوران المتكرر للعاملين في أقسام المراجعة الداخلية والإدارة المالية، الخلافات المستمرة مع إتحادات العمل والعاملين.

ولتقييم مخاطر المراجعة المقبولة يجب على المراجع أولاً أن يقوم بتقييم كل عامل من العوامل المؤثرة على مخاطر المراجعة المقبولة، ويوضح الجدول رقم (1-2) الطرق المستخدمة عن طريق المراجعين لتقييم كل من العوامل الثلاثة السابق مناقشتها.

الجدول رقم (1-2): الطرق التي يستخدمها المراجعون لتقييم مخاطر المراجعة المقبولة

العوامل	الطرق المستخدمة لتقييم مخاطر المراجعة المقبولة
<ul style="list-style-type: none"> • إعتدال المستخدمين الخارجيين على القوائم العالية 	<ul style="list-style-type: none"> • فحص القوائم المالية متضمنة الإيضاحات المتممة. • الإطلاع على محاضر إجتماعات مجلس الإدارة والمقابلة مع المجلس لتحديد الخطط المستقبلية. • فحص النموذج الذي يتعين تقديمه الشركات المقيدة بالبورصة (نموذج 10-K). • مناقشة خطط التمويل مع الإدارة.
<ul style="list-style-type: none"> • إحتمال وجود صعوبات مالية 	<ul style="list-style-type: none"> • تحليل القوائم المالية لأغراض التحقق من وجود صعوبات مالية باستخدام تحليل المؤشرات والإجراءات التحليلية الأخرى. • فحص قوائم التدفقات النقدية التاريخية والمتوقعة لأغراض تحديد طبيعة التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجية.
<ul style="list-style-type: none"> • إستقامة الإدارة 	<ul style="list-style-type: none"> • إتباع الإجراءات المرتبطة بقبول عميل جديد أو الإحتفاظ بالعميل المستمر.

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، الأهمية النسبية والمخاطر والمعانة في المراجعة، دون ناشر، 2004، ص: 61.

ومما سبق يمكن القول أنه يجب على المراجع توخي الحذر عند تحديد مستوى مخاطر المراجعة المقبولة في مرحلة تخطيط عملية المراجعة، فإذا تم تحديد مخاطر المراجعة المقبولة عند مستوى منخفض جداً، فهذا يعني مستويات ثقة وتأكيد مرتفعة جداً يلزم للوصول إليها بذل مجهود كبير جداً في عملية المراجعة، قد يكون غير لازم مما يقلل من كفاءة عملية المراجعة، وعلى العكس فإن المستوى المرتفع جداً لمخاطر المراجعة يعني إستعداد المراجع بقبول مستوى للثقة منخفض، وبالتالي عدم بذل مجهود كاف في المراجعة، قد لا يؤدي إلى إكتشاف بعض الأخطاء مما يقلل من فعالية عملية المراجعة.

المبحث الثاني: مكونات مخاطر المراجعة والعوامل المؤثرة على تقييمها

يعتبر تقييم خطر المراجعة من أهم التطورات الحديثة في مجال المراجعة الخارجية، فهو يلعب دوراً مهماً في تخطيط عملية المراجعة، ولقد إزداد الإهتمام في السنوات الأخيرة بمدى قدرة المراجع الخارجي على التعامل معه في إدارة عملية المراجعة، ورغم إلمام المراجعين بأهمية بتقييم خطر المراجعة لما يحققه من تخصيص أكثر كفاءة وفاعلية لموارد المراجعة، إلا أن الجهات المهنية المختلفة الناضجة لمهنة المراجعة لم تصدر إرشادات كافية للمراجعين بخصوص تقييم خطر المراجعة وعناصره، هذا علاوة على التضارب بين الأدب المهني والأكاديمي حول طبيعة وطريقة تقييم عناصر خطر المراجعة¹.

إن معايير المراجعة تقتضي أن يقوم مراجع الحسابات بإبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة إلا أنه عند تحديده لمستوى الخطر فإنه يقوم بتحديد مستوى الخطر لكل رصيد من أرصدة الحسابات المدرجة بالقوائم المالية بصورة منفردة أو لكل مجموعة من العمليات، وعموماً فإن المخاطر النهائية للمراجعة الخاصة برصيد معين أو نوع معين من العمليات تتوقف على ثلاثة عناصر، وهي طبيعة الرصيد أو النوع المعين من العمليات، فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة به، وفاعلية إجراءات المراجعة التي يستخدمها مراجع الحسابات في فحص هذا العنصر.

وقد نص معيار التدقيق الدولي رقم (315) أنه على المراجع لكي يستطيع تقدير المخاطر، أن يقوم ببعض الإجراءات ومن أهم هذه الإجراءات تقييم المخاطر ومصادر المعلومات الخاصة بالمؤسسة، وفهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك نظام رقابتها الداخلية، وتحديد وتقييم وتوثيق مخاطر الأخطاء الجوهرية.

وباستقراءنا لأهم الإرشادات الصادرة عن المنظمات المهنية والدراسات العلمية المتعلقة بمخاطر المراجعة نجد أنها جميعاً إتفقت على أن مخاطر المراجعة تتكون من المكونات التالية:

- مخاطر تتعلق بطبيعة العنصر المعين، ويطلق عليها المخاطر الملازمة (Inherent Risk).
- مخاطر تتعلق بفعالية الرقابة الداخلية، ويطلق عليها مخاطر الرقابة الداخلية (Control Risk).
- مخاطر متعلقة بفعالية إجراءات المراجعة، ويطلق عليها مخاطر الإكتشاف (Detection Risk).

¹ رشا بشير الجرد، أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها، المجلة الجامعة، جامعة الزاوية، المجلد 3، العدد 15، ليبيا، 2013، ص:1.

المطلب الاول: المخاطر الملازمة والعوامل المؤثرة على تقييمها

تعتبر المخاطر الملازمة من أهم المخاطر التي يجب على المراجع أخذها بعين الإعتبار عند التخطيط لعملية المراجعة؛ نظارا لإن هذا الخطر عادة ما يكون ملازما لطبيعة المؤسسة الاقتصادية أو لطبيعة العنصر محل الفحص والمراجعة.

1. طبيعة المخاطر الملازمة (الحتمية، المتأصلة، الموروثة):

يعتبر الخطر الملازم من أهم مكونات خطر المراجعة، وعليه فإن عوامل أو مؤشرات هذا الخطر لا يمكن إغفالها عند تخطيط عملية المراجعة، ونظرا لهذا الدور فقد إهتمت به عديد من المنظمات المهنية¹.

فقد عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين الخطر الملازم وفق المعيار الدولي رقم 200 بأنه "قابلية إقرار عن فئة معاملة معينة، أو رصيد حساب، أو إفصاح لوجود تحريف، والذي قد يكون جوهرياً، إما بشكل فردي، أو عند تجميعه مع تحريفات أخرى، وذلك قبل الأخذ في الحسبان أدوات الرقابة ذات العلاقة"².

كما عرفه معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين وفق المعيار 107 أنه "قابلية رصيد أو حساب معين لحدوث خطأ جوهري، إما بمفرده أو إذا جمع مع غيره من الأخطاء لأرصدة حسابات أو عمليات أخرى، وذلك مع عدم وجود إجراءات رقابة داخلية ذات العلاقة"³.

أما الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ترى الخطر الملازم على أنه "قابلية إحتواء أحد تأكيدات إدارة المؤسسة على غش وأخطاء مهمة يفرض عدم وجود إجراءات رقابة داخلية. وهذه المخاطر بعضها أكبر من بعض في حالة بعض التأكيدات وما يرتبط من أرصدة أو أنواع من العمليات"⁴.

في حين عرفت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية الخطر الملازم أنه "خطر تعرض أرصدة حسابات أو فئات معاملات بسبب طبيعتها لتحريفات قد تكون هامة ومؤثرة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع تحريفات في أرصدة أو فئات أخرى، مع إفتراض عدم وجود رقابة داخلية مناسبة"⁵.

¹ عوض بن سلامة الرحيلي، عبد الغني عبد الحميد القريري، مرجع سابق، ص:387.

² International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), **Op. cit.**, p85.

³ Aicpa, Statement on Auditing Standards No107, Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, **Op. cit.**, p: 1652.

⁴ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار مخاطر المراجعة والاهمية النسبية، مرجع سابق، ص:723.

⁵ جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، معيار المراجعة المصري رقم 200، مرجع سابق، ص: 11.

الفصل الثاني: مخاطر المراجعة الخارجية

كما وقد عرف الخطر الملازم على أنه "إحتمال حدوث أخطاء أو إحتيال مادي في النظام المحاسبي الذي يستخدم في إعداد القوائم المالية، وذلك غي حالة غياب رقابة داخلية"¹.

أذن فالمخاطر الملازمة تمثل مقياسا لتقييم المراجعين لإحتمال وجود أخطاء جوهرية في جزء ما، قبل النظر في فعالية الرقابة الداخلية²، ومن هنا يمكن القول أن المخاطر الملازمة تحدث نتيجة ظرفين³:

- **الخطر الملازم الناتج عن الظروف:** وهو الخطر الذي ينتج عن عوامل ظروف خارج تحكم المؤسسة، مثل التغيرات في ظروف الأعمال بصفة عامة والتعليمات الحكومية الجديدة والعوامل الإقتصادية الأخرى.

- **الخطر الملازم الناتج من الخصائص:** وهو خاص بحساب معين، وينتج عن الخصائص الخاصة بهذا الحساب أو تلك العملية فخطر الأخطاء أو المخالفات يكون بالنسبة لأنواع معينة أو العمليات وتكون بعض الأصول أكثر عرضة للسرقة والإختلاس عن غيرها فالنقود مثلا أكثر عرضة للإختلاس عن الأثاث والآلات.

2. العوامل المؤثرة على تقدير المخاطر الملازمة

إن عملية تقدير المخاطر الملازمة ليست بالأمر اليسير نظرا لوجود كثير من العوامل التي يتعين على المراجع دراستها حتى يصل إلى تقدير معقول لهذه المخاطر، وتتنوع هذه العوامل فمنها ما يصل بالإقتصاد سواء العالمي أو المحلي، ومنها ما يتصل بالصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه الشركة، ومنها ما يتعلق بالشركة ذاتها، وتتمثل هذه العوامل في⁴:

- **المخاطر على مستوى الإقتصاد العالمي:** إن عالمية الإقتصاد وأسواق رأس المال وتقدم تكنولوجيا المعلومات جعلت العالم يبدو كقرية صغيرة من ناحية وإلى ظهور الشركات الكبيرة متعددة الجنسيات التي لم يعد يقتصر نشاطها على دولة واحدة وإنما يمتد إلى أكثر من دولة، فالشركات لم تعد بمعزل عما يحدث في العالم فهي أما مستوردة لعناصر الإنتاج أو الأموال، أما مصدرة لمخرجاتها.

لذلك فعلى المراجع ألا يقتصر على دراسة الظروف المحلية التي تعمل في ظلها الشركة محل المراجعة، وإنما عليه أن يدرس أيضا الظروف السائدة في الدول التي قد يكون للشركة محل المراجعة

¹ Louwers et al, **Auditing & Assurance services**, 5th edition, McGraw-Hill College, New York, USA, 2012, p:129.

² Philip Law, **Auditors' perceptions of reasonable assurance in audit work and the effectiveness of the audit risk model**, Asian Review of Accounting, Vol. 16, No. 2, 2008, p:163.

³ كمال عبدا لسلام علي، خالد المعتصم، **أصول علم المراجعة**، دن، 2003، ص:150.

⁴ منصور أحمد البدوي، شحاته السيد شحاته، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص-ص:115-116.

تعاملات أو أنشطة بها حتى يتمكن من تقدير المخاطر الملازمة للعميل محل المراجعة بطريقة تمكنه من تحديد حجم الأدلة التي يلزم تجميعها لتكوين رأي ملائم عن القوائم المالية للشركة محل المراجعة بما يضمن تقليل مخاطر المراجعة للحد الذي يكون المراجع على إستعداد لتقبله، ومن أهم العناصر على المراجع دراستها على مستوى الإقتصاد العالمي:

▪ **سعر الصرف للعملة:** فتقلبات سعر الصرف للعملة المحلية للعميل من شأنها أن تؤثر على المخاطر الملازمة، إذا ما كان العميل مستوردا لمعظم عناصر الإنتاج وتغيير سعر الصرف لصالح العملات الأجنبية، فإن ذلك يؤدي إلى إرتفاع تكلفة الإنتاج وبالتالي إرتفاع سعر البيع مما يقلل مبيعاته، وبالتالي تراكم المخزون وتعرضه للتلف أو السرقة أو التقادم، وبعبارة أخرى تزيد المخاطر الملازمة مما يتطلب من المراجع زيادة الجهد عند مراجعة هذا العميل.

▪ **مدى الإستقرار السياسي في الدول التي يكون للعميل أنشطة فيها:** إذ يؤدي زيادة الإستقرار في الدولة التي يكون للعميل فيها نشاط أو إستثمارات إلى تقليل المخاطر الملازمة والعكس صحيح، أي أن العلاقة بين الإستقرار السياسي والمخاطر الملازمة هي علاقة عكسية مما يؤثر على حجم الإختبارات التي يقوم بها المراجع وكمية الأدلة التي يلزم تجميعها.

▪ **التعريفية الجمركية في الدول التي يكون للعميل فيها نشاط:** فوجود تعريفية جمركية وقيود حامية في الدول التي تصدرها إليها الشركة محل المراجعة، يؤدي إلى تقليل صادراتها مما يزيد من الخاطر الملازمة للعميل.

- **مخاطر الإقتصاد المحلي:** يجب أن يقوم المراجع بدراسة الحالة الإقتصادية العامة السائدة في الدولة التي يعمل فيها العميل محل المراجعة، وتأثيرها على الصناعة التي يعمل فيها العميل إذا أن ذلك سيؤثر ولا شك على العميل محل المراجعة، ومن أهم العناصر التي يجب أن يولي المراجع عنايته لها ما يلي¹:

▪ **سعر الفائدة:** فإرتفاعه يؤدي إلى إرتفاع تكلفة الأموال المقترضة اللازمة لتمويل عمليات الشركة وتوسعاتها، مما يؤدي إلى إرتفاع تكلفة تصنيع المنتج وزيادة الأعباء الثابتة، مما يقلل أرباح الشركة، ومن ناحية أخرى الأمر الذي يؤدي إلى زيادة المخاطر الملازمة

¹ نفس المرجع السابق، ص-ص: 117-118.

المحيطة بالشركة محل المراجعة، ويجعل المراجع يولى عناية خاصة لحساب صافي الربح وتكلفة الإنتاج والقروض.

■ **معدل التضخم:** فإرتفاع معدل التضخم السائد في الإقتصاد الذي تعمل فيه الشركة محل المراجعة يؤدي إلى إنخفاض القوة الشرائية لوحدة العملة وإرتفاع تكلفة المعيشة مما يقلل من المبيعات الحقيقية ومن قدرة العملاء على سداد إلتزاماتهم وبالتالي تزايد المخاطر المحيطة بالشركة (أي المخاطر الملازمة) مما يتطلب من المراجع أن يخطط لتوسيع إجراءات المراجعة لمقابلة زيادة المخاطر الملازمة خصوصا بالنسبة لحسابات العملاء والمخزون وتكلفة المبيعات.

■ **مرحلة التطور الإقتصادي التي يمر بها الإقتصاد:** ففي مرحلة الكساد نجد أن الديون المشكوك في تحصيلها تتراد وتتنخفض قدرة العملاء على الشراء مما يؤدي إلى تراكم المخزون مما يعرضه للتقادم وبالتالي يمكن القول إن الكساد يؤدي إلى تزايد المخاطر الملازمة مما يتطلب من المراجع توسيع نطاق فحصه وزيادة الجهد المبذول في عملية المراجعة خصوصا بالنسبة لحسابات المبيعات والمخزون والعملاء.

- **مخاطر الصناعة:** إن وجود خصائص معينة للصناعة التي يشتغل فيها العميل تساعد في عملية تقييم الخطر الملازم¹، كما أن البيئة التي تعمل فيها هذه الشركة من أهم العناصر التي تؤثر على مخاطر الصناعة وبالتالي تؤثر على المخاطر الملازمة محل المراجعة، ومنها ما يلي²:

■ **درجة إستقرار عمليات الصناعة التي تنمي إليها الشركة المراجعة:** حيث نجد أنه كلما إستقرت عمليات الصناعة كلما إنخفضت المخاطر الملازمة والعكس صحيح.

■ **معدل التغير التكنولوجي في الصناعة:** حيث يؤدي سرعة أو زيادة معدل التغير التكنولوجي في الصناعة التي تعمل فيها الشركة محل المراجعة إلى زيادة (أو سرعة) تقادم المنتجات أو الآلات والمعدات المستخدمة في عملية التصنيع مما يؤدي إلى فقد الشركة لجزء من حصتها في السوق وبالتالي إلى زيادة المخاطر الملازمة والمتعلقة بحسابات مثل المخزون وتعرضه للتقادم.

¹ عصام الدين السائح خرواط، إطار مقترح لتقييم عناصر خطر المراجعة، مرجع سابق، ص: 238.

² منصور أحمد البدوي، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص: 119.

- مخاطر الشركة محل المراجعة: عند بداية عملية المراجعة ليس هناك الكثير الذي يمكن عمله بخصوص تغيير المخاطر الملازمة، بالأحرى فإن المراجع يجب أن يقوم بتقييم العوامل التي تشكل المخاطر ويقوم بتعديل أدلة إثبات المراجعة لأخذ ذلك في الاعتبار. فيجب على المراجع أن يقوم بدراسة عوامل عديدة¹:

- **طبيعة عمل العميل:** يتأثر الخطر الملازم لحسابات معينة بطبيعة عمل العميل، على سبيل المثال يوجد احتمال كبير لتقادم المخزون في الصناعات الإلكترونية بالمقارنة مع صناعات الحديد والصلب، ويختلف الخطر الملازم بشكل كبير في مجال عمل آخر في حسابات مثل: المخزون، المدينون والقروض الممنوحة للمدينين، الأصول الثابتة، ويكون لطبيعة العمل أثر قليل أو لا يوجد لها أثر على الخطر الملازم لحسابات مثل: النقدية.
- **أمانة الإدارة:** عندما يهيمن فرد واحد أو مجموعة قليلة من الأفراد الذين يفتقدون الأمانة على الإدارة، سيزيد من احتمال وجود تحريف جوهري بالقوائم المالية بشكل كبير، وتؤثر إستقامة الإدارة على تقدير المراجع لخطر المراجعة الممكن قبوله، وقد تؤدي في حالات معينة إلى رفض المراجع للتعامل مع العميل.
- **دافعية العميل:** قد تعتقد الإدارة في عديد من المواقف أن إرتكاب تحريفات تؤثر في القوائم المالية سيحقق مزايا لها. وعلى سبيل المثال، إذا حصلت الإدارة على مكافآت كنسبة من إجمالي الأرباح، يمكن أن يؤدي ذلك إلى وجود رغبة لدى الإدارة في زيادة صافي الدخل.. وأيضاً قد يوجد دافع قوى لتخفيض الدخل على نحو متعمد عندما ترغب الإدارة في دفع ضرائب دخل أقل. إذا كانت الإدارة تفتقد الأمانة، سيتوافر لديها دوافع محددة تؤدي لإرتكابها التحريف في التقارير المالية.
- **نتائج عمليات المراجعة السابقة:** يوجد احتمال كبير بوقوع التحريفات التي تم إكتشافها خلال المراجعة بالعام الماضي مرة أخرى في السنة الحالية التي تتم المراجعة عنها، ويرجع ذلك إلى أن العديد من أنواع التحريفات تتسم بطبيعة منتظمة، وإلى أن الشركة غالباً ما تتباطأ في القيام بالتغيرات التي تؤدي للتخلص منها، ولذلك، سيكون المراجع مهملًا تجاهل نتائج المراجعة في السنة السابقة عند وضع برنامج المراجعة للسنة الحالية.

¹ نادر الجبران، مرجع سابق، ص-ص: 218-220.

- **عملية المراجعة الجديدة مقابل عملية المراجعة المتكررة:** يكتسب المراجعون المعرفة والخبرة عن احتمال وقوع التحريفات بعد أداء المراجعة لدى عميل معين لعدة سنوات، وسينتج عن عدم وجود نتائج لمراجعة السنوات السابقة أن يقدر معظم المراجعون قيمة الخطر الطبيعي على نحو كبير مع العملاء الجدد بالمقارنة مع العملاء القدامى الذين لم يتم إكتشاف تحريفات جوهرية عند إتمام المراجعة لديهم. ويقدر معظم المراجعين مستوى مرتفع للخطر الطبيعي في السنة الأولى للمراجعة، ويقومون بالتخفيض في السنوات التالية بعد إكتساب الخبرة.
- **الأطراف المرتبطة:** تعد العمليات المالية التي تتم بين الشركة الأم والشركات التابعة والعمليات المالية بين أفراد الإدارة والمؤسسة التي يعملون فيها، من أمثلة العمليات المالية بين الأطراف المرتبطة، ونظرا لأن هذه العمليات المالية لا تحدث بين أطراف مستقلة تتعامل على أساس من الندية، سيوجد احتمال أكبر باحتواء هذه العمليات على التحريفات مما يؤدي إلى زيادة الخطر الملازم.
- **العمليات المالية الغير روتينية:** من المحتمل أن يتم تسجيل العمليات المالية للعميل بشكل غير صحيح بالمقارنة مع العمليات المالية الروتينية بسبب نقص الخبرة، ومن أمثلة ذلك: الخسائر عن الحريق، ويفيد معرفة المراجع بنشاط العميل وفحصه لمحاضر الإجتماعات في معرفة حدوث العمليات الغير روتينية.
- **الحكم الضروري على صحة القيم في الأرصدة والعمليات المالية:** تتطلب العديد من أرصدة الحسابات وجود تقدير وحكم شخصي من الإدارة، ومن أمثلة ذلك: مخصص الديون المشكوك فيها، المخزون المتقادم وإحتياطي الخسائر لقرض البنك، وبالمثل الإصلاحات الأساسية والإحلال الجزئي للأصول أمثلة للعمليات المالية التي تتطلب حكما شخصيا لتسجيل المعلومات.

3. تقييم المخاطر الملازمة:

يبدأ المراجعون تقييمهم للمخاطر الملازمة أثناء مرحلة التخطيط، ويقومون بتحديث التقييمات أثناء أداء عملية المراجعة، فيجب على المراجع تقييم المعلومات المؤثرة على المخاطر الملازمة، كما يجب أن يقرر العامل الملائم للمخاطر الملازمة في كل دورة وكل حساب وعدد المرات المرتبطة بكل هدف مراجعة على سبيل المثال إستقامة الإدارة ستؤثر على كثير وربما كافة الدورات، بينما توجد عوامل أخرى على سبيل المثال المعاملات غير الروتينية ستؤثر فقط على حسابات معينة أو أهداف مراجعة معينة. وعلى الرغم من أن المهنة لم تحدد معايير أو إرشادات لتحديد المخاطر الملازمة، فإن المراجعين بوجه عام يعتبرون متحفظين عند إتخاذهم مثل تلك التقييمات، فمعظم المراجعين من المحتمل أن يحددوا المخاطر الملازمة عند مستوى أعلى من 50 % حتى في ظل أفضل الظروف، وتحديدها عند 100 % عندما يكون هناك أي إحتمال معقول لوجود تحريفات جوهرية¹.

ومما سبق نخلص أن هذه المخاطر ترتبط بطبيعة العمل وبيئته وطبيعة أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات، فمثلا الحسابات التي تعتمد في تقديرها بدرجة كبيرة على حكمة الإدارة وإجتهادها أو أنها معقدة في إحتسابها كالتقديرات الحسابية المعقدة، أو تلك التي تمثل أصولا مرغوبة أو متحركة كالمجوهرات، أو تلك التي تكون على وجه الخصوص عرضة للتغير في ضوء طلب المستهلكين أو التقنية التي تؤثر على قيمتها، كل هذه الحسابات تكون مخاطرها الملازمة أكثر من غيرها²، فإذا إستنتج المراجع إحتمالا عاليا بوجود أخطاء فهذا يعني أن هناك مستوى عالي من المخاطرة الملازمة. ويرجع السبب في إهمال وسائل الرقابة الداخلية عند تحديد المخاطرة الملازمة³.

وعليه يمكن القول أن المخاطر الملازمة تعتبر من أهم المخاطر التي يجب تقديرها بصورة دقيقة حيث أنها تؤثر بصورة جوهرية على كفاية وفعالية عملية المراجعة، حيث تفقد عملية المراجعة فعاليتها إلى حد كبير إذا لم يتم تحديد تلك المخاطر في مستواها الملائم، وعليه يرى الطالب ضرورة أن يتم تقدير المخاطر الملازمة بواسطة مراجعين ذو درجة عالية من الخبرة والكفاءة.

¹ مين السيد أحمد لطفي، الأهمية النسبية والمخاطر والمعابنة في المراجعة، مرجع سابق، ص: 68-69.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 166.

³ عقيل حمزة حبيب ألسناوي، إنعام محسن الموسوي، دور حوكمة تكنولوجيا المعلومات في تقليل مخاطر تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في ظل إطار عمل COBIT للرقابة الداخلية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة بابل، المجلد 9، العدد 3، العراق، 2017، ص: 10.

المطلب الثاني: مخاطر الرقابة وإجراءات تقييمها

إن ما يميز مخاطر الرقابة هو أنها خطر داخلي، وهي بمثابة دالة لدرجة كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، حيث أن هذا الخطر لصيق ببيئة المؤسسة محل المراجعة، لذا لا يستطيع المراجع أن يؤثر على درجة هذا الخطر وإنما عليه أن يقيمه لتحديد القدر المطلوب من إجراءات المراجعة المطلوبة لتخفيض المخاطر إلى المستوى المقبول، وعلى المراجع أن يحصل على فهم كاف لإجراءات الرقابة لغرض تطوير خطة المراجعة وللحصول على هذا الفهم على المراجع أن يراعي المعرفة بوجود أو غياب إجراءات الرقابة ليقرر إذا كانت هناك ضرورة لفهم إضافي لإجراءات الرقابة.

1. طبيعة مخاطر الرقابة:

عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين خطر الرقابة وفق المعيار الدولي رقم 200 بأنها "الخطر الناتج عن حدوث تحريف في إقرار عن فئة معاملة معينة، أو رصيد حساب، أو إفصاح، والذي قد يكون تحريفاً جوهرياً، إما بشكل منفرد، أو عند تجميعه مع تحريفات أخرى، والذي لا يمكن منعه، أو إكتشافه في الوقت المناسب عن طريق الرقابة الداخلية بالمؤسسة"¹.

أما معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين فقد عرفها وفق المعيار 107 بأنها "الخطر الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو نوع معين من العمليات، ويكون جوهرياً إما بمفرده أو إذا تم جمعه مع خطأ رصيد أو عملية أخرى ولا يمكن منعه أو إكتشافه في الوقت المناسب بسبب ضعف أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة"².

أما الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فقد عرفت المخاطر الرقابية "بأنها مخاطر ألا يتم في الوقت المناسب منع أو إكتشاف وجود غش وأخطاء مهمة يمكن حدوثها في أحد التأكيدات بسبب ضعف في الرقابة الداخلية"³.

في حين عرفت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية أنها "خطر أن تقع تحريفات في أرصدة الحسابات أو في فئة من المعاملات - والتي قد تكون هامة ومؤثرة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع

¹ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), **Op. cit.**, p86.

² Aicpa, Statement on Auditing Standards No107, Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, **Op. cit.**, p: 1652.

³ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية**، مرجع سابق، ص: 723.

الفصل الثاني: مخاطر المراجعة الخارجية

تحريفات في أرصدة أو فئات أخرى- ولا يتم منعها أو إكتشافها وتصحيحها على أساس منتظم عن طريق نظام الرقابة الداخلية¹، كما وتعكس مثل تلك المخاطر دليلاً على مدى كفاءة وضع وتشغيل نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المنشأة المتعلقة بإعداد قوائمها المالية².

كما تعني هذه المخاطر إحتمال وجود أخطاء هامة بسبب عجز نظام الرقابة الداخلية عن منعها أو إكتشافها وقت حدوثها³.

وتعد مخاطر الرقابة مقياساً يعكس تقدير المراجع لمدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في منع حدوث أو إكتشاف الأخطاء عند وقوعها، حيث أنه كلما كانت الرقابة الداخلية أكثر فعالية كان هناك إحتمال عدم وجود أخطاء، وبذلك تحديد بمستوى أقل والعكس صحيح⁴.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه المخاطر تنشأ نتيجة القيود على الضوابط الداخلية حيث يمكن للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية أن يوفر للإدارة أدلة قاطعة على سالمة القوائم المالية، ومن هذه القيود ما يلي⁵:

- المتطلبات الإعتيادية للإدارة بعدم تجاوز كلفة نظام الرقابة الداخلية للمنافع المتوقعة من تطبيق النظام.
- معظم الضوابط الداخلية تميل للتوجه إلى العمليات المتكررة وليس إلى العمليات غير المتكررة.
- إحتمال خطأ من البشر بسبب الإهمال أو أخطاء في تقدير وفهم التعليمات.
- أمكانية الإلتفاف على الضوابط الداخلية من خلال تواطؤ أحد الإداريين أو أحد الموظفين مع أطراف من خارج أو من داخل المؤسسة أو قيام أحد الأشخاص المسؤولين عن ممارسة الرقابة الداخلية بإساءة، مثل قيام أحد الإداريين بتجاهل الرقابة الداخلية.
- إمكانية أن تصبح الإجراءات غير ملائمة بسبب التغييرات في الظروف.

¹ جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، معيار المراجعة المصري رقم 200، مرجع سابق، ص: 12.

² نفس المرجع.

³ محمد الفيومي وآخرون، مرجع سابق، ص: 149.

⁴ كمال خليفة أبو زيد وآخرون، دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 89.

⁵ محمد فاضل نعمة الياسري، أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 14، العدد 3، العراق، 2018، ص: 354.

2. تقييم خطر الرقابة:

حتى يتمكن المراجع من الوصول إلى تقدير جيد وفعال لخطر الرقابة يجب عليه أولاً التوصل إلى إلمام وفهم كاف لنظام الرقابة الداخلية لدى العميل، وذلك عن طريق فهم تصميم وتشغيل عناصر الرقابة داخل كل مكون من المكونات الخمس لنظم الرقابة الداخلية، حيث أن هذه الخطر ينشأ أساساً بسبب ضعف أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة لدى العميل¹، وهذا التقييم يعبر عن مقياس لتوقعات المراجع بأن الرقابة الداخلية ستمنع حدوث أخطاء جوهرية أو كشفها وتصحيحها إذا حدثت².

وقد أوضح المعيار رقم (55) الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي أن تقييم مخاطر الرقابة بأنه مرتفع، يعني أن المراجع قد إستنتج أن نظام الرقابة الداخلية إما غير مصمم بطريقة سليمة أو أنه لا يعمل بطريقة فعالة³.

2-1- التقييم الاولي لخطر الرقابة:

التقييم الأولي لخطر الرقابة عبارة عن عملية تقييم لمدى فعالية نظم الرقابة الداخلية في منع أو إكتشاف وتصحيح التحريفات الجوهرية، وعادة يقوم مراجع الحسابات بالحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية، ثم يقوم بعمل تقدير أولي لخطر الرقابة على مستوى تأكيدات الإدارة، وذلك لكل حساب من الحسابات ولكل مجموعة من العمليات، وفي هذا الشأن يجب على مراعات ما يلي⁴:

- أن مراجع الحسابات عادة ما يقيم خطر الرقابة مرتفعاً لبعض أو كل تأكيدات الإدارة في حالتين:

▪ الحالة الأولى: أن تكون نظم الرقابة غير فعالة؛

▪ الحالة الثانية: أن تقييم مدى فعالية نظم الرقابة الداخلية غير كفاء.

- أنه عادة يجب أن يكون التقييم الأولي لخطر الرقابة للتأكدات عن القوائم المالية مرتفعاً، مالم يستطع مراجع الحسابات تحديد الرقابات الداخلية الخاصة بهذه التأكيدات والتي يمكن أن تمنع أو تكتشف وتصحح التحريف الجوهري فيها، ولم يخطط لآداء إختبارات الرقابة لتأييد هذا التقييم.

¹ علي عبد الحفيظ الزواوي، البشير عبد الله الشاوش، أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تقدير مخاطر المراجعة في البيئة الليبية، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة مصراتة، العدد الاول، ليبيا، 2015، ص: 135.

² Arens, et al, **Op. cit.**, p:305.

³ عصام الدين السائح خرواط، موسى رمضان أبو الطويرات، موقف مراجع الحسابات الليبي من مخاطر أعمال العميل، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد الثاني، جامعة المرقب، ليبيا، 2013، ص: 97.

⁴ عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الاول، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص: 309.

- يجب أن يوثق مراجع الحسابات كلا من فهمه لنظم الرقابة الداخلية وتقييمه المبدئي لخطر الرقابة ومن أهم أساليب التوثيق في هذا المجال؛ قائمة إستقصاء الرقابة الداخلية، التقرير الوصفي، وخرائط التدفق.
- أن مراجع الحسابات مطالب بأداء إختبارات الرقابة لجمع الدليل على مدى فعالية تصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية، وسوف يعتمد على هذه الأدلة في تأييد أي تقييم أولي لخطر الرقابة بأقل من مستواه الأقصى.
- أنه كلما كان تقييم مراجع الحسابات لخطر الرقابة منخفضا كلما زادت حاجته إلى مزيد من الأدلة بشأن فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية.
- يستطيع مراجع الحسابات بناءا على نتائج إختبارات الرقابة تحديد مدى فعالية تصميم وتشغيل الرقابات الداخلية، كما توقعها عند تقييمه المبدئي لخطر الرقابة، ومن الطبيعي أن وجود إنحرافات في هذا الشأن عما كان متوقعا، يحتاج منه إلى تقييم هذه الإنحرافات، ثم يقرر ما إذا كان يجب تنقيح مستوى خطر الرقابة الذي سبق تقييمه.

2-2- التقييم النهائي لخطر الرقابة:

بعد تنقيح التقييم المبدئي لخطر الرقابة - بعد أدائه لإختبارات الرقابة-، وبعد ذلك سيقوم مراجع الحسابات بأداء أعمال المراجعة التنفيذية، وهي الإختبارات الأساسية، والتي ستشمل كلا من الإجراءات التحليلية وإختبارات التفصيل، وذلك لجمع الدليل الكافي الملائم بشأن مدى صدق مزاعم او تأكيدات الإدارة في القوائم المالية.

وبناءا على هذه الأدلة سيقوم المراجع بتحديد نتائج المراجعة، ولكنه عادة قبل أن يصل لحصر كامل لهذه النتائج يجب عليه أن يحدد ما إذا كان تقييمه لخطر الرقابة صحيحا ومؤيدا عمليا أم لا، فإن رأى أنه يجب إعادة النظر في التقييم مرة أخرى، فسوف يعد تقييما نهائيا لخطر الرقابة، مقرونا بأي تعديلات يراها ضرورية في الإختبارات الأساسية قبل الوصول إلى نتائج المراجعة النهائية¹.

¹ نفس المرجع السابق، ص:310.

- وتعد هذه العوامل الآتية من المؤشرات الرئيسية على قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية لدى العميل، لذلك يجب على مراجع الحسابات أن يأخذها في الإعتبار عند تقييم مخاطر الرقابة يلي¹:
- **سياسة إدارة الموارد البشرية:** يتم مراجعة السياسات المتعلقة بالفصل والتعيين والتدريب، والإشراف على الموظفين، ففي حالة وجود سياسات جيدة وفعالة تؤدي تعيين إلى موظفين ذوي كفاءة وأمانة فإنه ستزداد ثقة المراجعة الخارجي في القوائم المالية ويقوم بتقييم منخفض لمخاطر الرقابة.
 - **الفصل بين المهام:** يجب على المراجع الخارجي التأكد من أن الفصل بين المهام والمسؤوليات بين الموظفين داخل المؤسسة يتم بالشكل المناسب، حيث تعتمد فعالية الفصل بين المسؤوليات على إفتراض أنه لا يمكن الشخصين أو أكثر التواطؤ من أجل القيام بالتلاعب والإختلاس، فكلما زادت احتمالية حدوث الغش والإحتيال كلما إرتفعت مخاطر الرقابة.
 - **الحماية المادية للأصول والسجلات:** إذا قامت المؤسسة بتوفير الحماية المادية لأصولها وسجلاتها هذا يدل على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية مما يجعل المراجع الخارجي يضع مخاطر الرقابة عند المستوى المنخفض لها، والعكس صحيح في حالة عدم كفاءة وفعالية الحماية.
 - **تفويض الصلاحيات:** على المراجع التأكد من وجود تفويضات مناسبة لعمليات المؤسسة من أجل التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية، ففي حالة وجود فرد واحد تفوض له سلطات وصلاحيات كبيرة هذا سيؤدي إلى تقييم مرتفع لمخاطر الرقابة.
 - **النظام المحاسبي:** يجب على إدارة العميل أن توفر نظام محاسبي فعالا يؤدي إلى زيادة الموثوقية في البيانات المالية مما ينعكس على ثقة المراجع حول القوائم المالية للعميل، مما يجعل المراجع يضع مستوى مخاطر الرقابة في المنخفض.
 - **وجود تدقيق داخلي:** يجب على المراجع الخارجي أن يأخذ بعين الإعتبار مدى إستقلالية وكفاءة المدقق الداخلي حتى يتمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية.
 - **الإشراف على تطبيق إجراءات الرقابة:** يجب على المراجع تقييم مدى الإلتزام بإتباع الإجراءات والتعليمات الرقابية من قبل الموظفين داخل المؤسسة، من أجل تقييم قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تقييم مستوى مخاطر الرقابة.

¹ رائد صالح الخطيب، مدى التزام مكاتب التدقيق في الأردن بنموذج مخاطر التدقيق: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة الشرق الاوسط، الاردن، 2012، ص-ص: 25-27.

ومما سبق نخلص إلى أن تقدير المراجع للمخاطر الرقابية لا يتوقف على الرقابة الداخلية فحسب وإنما يتوقف أيضا على قوة إختبارات مدى الإلتزام، وعلى نتيجة تلك الإختبارات. فإذا كانت النتائج إيجابية فإن تقدير المراجع للمخاطر الرقابية يقل، وإذا كانت ضعيفة فإن تقدير المراجع للمخاطر الرقابية سوف يرتفع، وعموما فإن تحديد المراجع لمخاطر الرقابة الداخلية ومجالات الضعف في نظام الرقابة الداخلية يعتمد إلى حد كبير على الحكم الشخصي للمراجع¹.

وعليه يمكن القول بأنه بناء على هذا التقدير يمكن أن يقرر المراجع هل سيعتمد على نظام الرقابة ويقلل من إجراءات المراجعة ويتحمل المخاطر المترتبة على ذلك، أو يقرر عدم الإعتماد على النظام ويتوسع في إجراءات المراجعة.

المطلب الثالث: مخاطر الإكتشاف وموقف المراجع منها

تختلف مخاطر الإكتشاف في طبيعتها عن المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، كونها يقيمان طبقا لظروف وطبيعة المؤسسة محل المراجعة وكذلك نظامها الرقابي، مما يجعلها خارج سيطرة المراجع، بينما مخاطر الإكتشاف تنشأ في الأساس من طبيعة ونوعية إجراءات المراجعة المؤدات من قبل المراجع، لهذا يعد هذا النوع من المخاطر التي يمكن للمراجع التحكم فيها وتخفيضها، حيث يكون المراجع مسؤولا عن جمع الأدلة الكافية التي تجعله قادرا على التحكم في هذه المخاطر.

1. طبيعة مخاطر الإكتشاف:

إن المصدر الأساسي لمخاطر الإكتشاف هو مزاوله مهنة المراجعة، حيث يعتمد المراجع على مجموعة من الإجراءات لجمع أدلة الإثبات تتراوح بين التقدير الشخصي وإستخدام الأساليب الإحصائية كما يستعين المراجعة بمخزون الذاكرة ومستوى إدراكه للأحداث والظواهر لتفسير النتائج²، وترتبط هذه المخاطر مباشرة بالإجراءات التي يؤديها المراجع، حيث أن تقدير المراجع للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة يؤثر في طبيعة ووقت ونطاق الإجراءات التي يجب أن يؤديها لتخفيض مخاطر الإكتشاف.

¹ مقال منشور على مدونة صالح محمد القرا للعلوم المالية والادارية رابط المقال: <https://sqarra.wordpress.com/auditr2> تم الاطلاع عليه بتاريخ: 2017/01/20.

² أمال محمود كاسم، موفق عبد الحسين محمد، اثر أهمية تطبيق اسلوب المعانة الاحتمالية في تخفيض مخاطر الحكم المهني لمراقب الحسابات بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية/ حسابات الشركة العامة للصناعات القطنية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 22، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص:30.

الفصل الثاني: مخاطر المراجعة الخارجية

لقد عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين خطر الإكتشاف وفق المعيار 107 على أنه "خطر عدم قدرة المراجع من خلال إجراءات المراجعة التي يقوم بها على إكتشاف خطأ في رصيد حساب ما أو في نوع معين من العمليات، والذي قد يكون جوهرياً إما بمفرده أو إذا جمع مع أخطاء في أرصدة حسابات أخرى أو أنواع أخرى من العمليات"¹.

وعرفه الإتحاد الدولي للمحاسبين على أنه "خطر أن الإجراءات المنفذة بواسطة المراجع - لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول - لن تكتشف التحريف الموجود، الذي قد يكون جوهرياً سواء بمفرده، أو حال تجميعه مع تحريفات أخرى"².

أما الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فتري أن مخاطر الإكتشاف "هي ألا يكتشف المراجع وجود غش وأخطاء مهمة في أحد التأكيدات، وترتبط مخاطر الإكتشاف إرتباطاً مباشراً بفاعلية إجراء من إجراءات المراجعة وبأسلوب تطبيقه من قبل المراجع"³.

كما أشارت لها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بالمخاطر التي تنشأ عن عجز إجراءات التحقق التي يطبقها المراجع في إكتشاف تحريفات في أرصدة الحسابات أو في فئات المعاملات قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع تحريفات في أرصدة أو فئات أخرى، ويعكس خطر عدم الإكتشاف مدى فعالية إجراءات المراجعة التي يطبقها المراجع"⁴.

وتعرف على أنها "المخاطر الناجمة على فشل إجراءات المراجعة في الحصول على قرينة أو قرائن تدل على وجود خطأ أو أخطاء ذات أهمية نسبية لم يتم إكتشافها وتصحيحها من قبل نظام الرقابة للعميل"⁵.

وتعد مخاطر الإكتشاف دالة لإجراءات المراجعة وتطبيقها بواسطة المراجع، وينتج هذا الخطر جزئياً من حالة عدم التأكد التي تسود عملية المراجعة عندما لا يقوم المراجع بالفحص الشامل للعمليات، كما أن مثل هذا الخطر قد يوجد حتى لو قام المراجع بالفحص الشامل، فقد تكون حالات عدم التأكد ناتجة من إستخدام المراجع لإجراءات غير ملائمة أو بسبب عدم تطبيق الإجراءات بطريقة سليمة أو التفسير الخاطئ

¹ Aicpa, Statement on Auditing Standards No107, Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, **Op. cit.**, p: 1653

² International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), **Op. cit.**, p83.

³ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار مخاطر المراجعة والاهمية النسبية، مرجع سابق، ص: 724.

⁴ جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، معيار المراجعة المصري رقم 200، مرجع سابق، ص: 13.

⁵ سعود كايد، مرجع سابق، ص: 203.

الفصل الثاني: مخاطر المراجعة الخارجية

لنتائج المراجعة. مع ملاحظة أن ظروف عدم التأكد الأخرى يمكن تخفيضها إلى مستوى يمكن التعااضي عنه من خلال التخطيط والإشراف الكافي والقيام بإنجاز عملية المراجعة وفقاً لمعايير رقابة جودة الأداء المناسبة¹.

إن مخاطر الإكتشاف تتمثل في المخاطر الخاصة بأن المراجع لن يكتشف التحريف الجوهرى الذي يوجد في حساب معين، أي أن مخاطر الإكتشاف تعبر عن المخاطر المتمثلة في كون أن إجراءات المراجعة قد تؤدي بالمراجع إلى نتيجة مؤداها عدم وجود تحريف في أحد الارصدة أو في نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا التحريف موجود فعلاً². وهناك وجود دائم لخطر الإكتشاف حتى ولو قام مراجع الحسابات بمراجعة جميع الحسابات أو العمليات بنسبة 100% بسبب أن معظم الأدلة مقنعة وليست حاسمة³.

2. مكونات خطر الإكتشاف:

إن فشل المراجع في إكتشاف خطأ جوهرى مكون من محددتين رئيسيين هما خطر المعاينة، ومخاطر اللامعاينة، حيث يسعى المراجع إلى تقدير هاذين الخطرين من أجل ضبطهما للوصول إلى أدنى خطر ممكن قبوله.

2-1- مخاطر المعاينة:

إن تقرير الحاجة إلى إستخدام العينات في المراجعة أمر منطقي مع تعذر القيام بالفحص الشامل نتيجة لكبر أحجام المشروعات، وتنوع وتعدد عملياتها، وبالتالي عدم فعالية التكلفة في حالة الفحص الشامل ولقد أدت هذه العوامل إلى إتجاه المراجعين إلى إستخدام أسلوب المراجعة الإختبارية، وهذه الأخيرة لا تعني القيام بفحص شامل (100%) لكل العمليات المالية التي حدثت خلال الفترة المالية ولكل المستندات المؤيدة لها، ولكنها تكتفي بإختيار عينة من العمليات وفحصها فحصاً شاملاً، على أن تكون هذه العينة ممثلة لمجتمع العمليات الذي سحبت منه العينة، حتى يمكن للمراجع أن يعمم نتائج فحص العينة على مجتمع

¹ مقال منشور على مدونة صالح الفراء رابط المقال <https://sqarra.wordpress.com/audit3> تم الاطلاع عليه بتاريخ: 2017/01/20.

² محمد الفاتح محمود بشير المغربي، مرجع سابق، ص: 150.

³ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال: مرجع سابق، ص: 89.

الفصل الثاني: مخاطر المراجعة الخارجية

العمليات ويعتبر إعتقاد المراجعين على العينات أحد المبررات الأساسية لإعتبار تقرير المراجع " تعبير عن رأي المراجع " في عدالة القوائم المالية وليس "شهادة مطلقة" بعدالة هذه القوائم"¹.

تعرف العينات في المراجعة على "أنها عبارة عن تطبيق إجراءات المراجعة على عدد يقل عن 100% من المفردات المكونة لرصيد الحساب أو النوع من العمليات، لتساعد المراجع في الحصول على أدلة المراجعة وتقييمها بشأن خاصية معينة للمفردات المختارة للوصول إلى إستنتاج حول المجتمع التي سحبت منه العينة"².

وقد أشار معيار المراجعة 530 تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من 100% من البنود داخل مجتمع المراجعة، بحيث يتاح لكل وحدات العينة فرصة للإختيار، بهدف توفير أساس معقول للمراجع لإستخلاص إستنتاجاته عن مجتمع المراجعة بالكامل³، وتنقسم طرق المعاينة إلى طريقتين أساسيتين⁴:

- **المعاينة غير الإحصائية:** تعتمد هذه الطريقة على التقدير والحكم الشخصي للمراجع على ضوء مهاراته، وفي ضوء هذا السياق فإن المراجع يختار العينة دون اللجوء إلى قواعد الإحتمالات الإحصائية أو أي أسلوب رياضي، فحتى أن معايير المراجعة تستوجب إستعمال العينات المكونة إحصائياً، إلا أنها تقبل كذلك بإستعمال العينات غير الإحصائية أي تلك المستخرجة دون أي حسابات إحصائية، على أن يكون هذا الحكم منطقي وله أساس من الصحة، وفي جميع الأحوال يمكن للمراجع إستخدام هذا الأسلوب في إختبارات فعالية الرقابة الداخلية في الحالات التي يكون فيها المجتمع ممثلاً من وحدات محددة أو متجانسة.

- **المعاينة الإحصائية:** على عكس المجموعة السابقة فإن هذه المجموعة تعتمد على قواعد الرياضيات وقوانين الإحتمالات في إختيار العينة، وتتميز بأنها توفر نتائج موضوعية حيث يتم تحديد حجم العينة ومفرداتها بطريقة موضوعية، ثم تفسير نتائج الإختبارات بشكل موضوعي أكثر من الطريقة السابقة، كما وتمكن المراجع من قياس خطأ المعاينة ومخاطرها بشكل كمي، وتساعد على إختيار عينة لا أكثر ولا أقل من اللازم بل تكون مناسبة مع مجتمع الدراسة.

¹ أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة، د ن، مصر، 2002، ص:9

² محمد الفيومي محمد وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2008، ص: 37.

³ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Op. cit., p: 475.

⁴ خمقاني محمد حسان، صديقي مسعود، إختبار فاعلية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 5، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014، ص:143.

الفصل الثاني: مخاطر المراجعة الخارجية

وعندما يقرر المراجع إختيار أسلوب العينات عند فحصه لمجموعة مستندات - عمليات - حسابات - أرصدة، فإن عليه إختيار نوع العينات التي يستخدمها، وعلى الرغم من أن قرار الإختيار يعتمد على تحليل التكلفة والعائد لكل نوع من العينات، ولكن بلا شك فإن أسلوب العينات يساعد المراجع في تصميم وإختيار عينات ذات فعالية وكفاية عالية بالإضافة إلى قياس نتيجة العينة.

وما هو جديد بالذكر أن كلا النوعين يحتاج إلى الحكم الشخصي للمراجع عند التصميم والإختيار والقياس ولكن بدرجة مختلفة في كل منها¹.

وتحدث مخاطر المعاينة إذا كانت العينة التي يسحبها المراجع لا تتضمن نفس خصائص المجتمع التي يتمتع بها المجتمع ككل، وبالتالي تكون إستنتاجات المراجع غير سليمة لأن العينة لا تمثل المجتمع فيما يتعلق بالخاصية موضوع الإختبار، فالعينة قد تتضمن نسبة خطأ أكبر أو أقل مما يحتويه المجتمع ككل وتتناسب مخاطر المعاينة عكسياً مع حجم العينة²، ويتم تبويب مخاطر المعاينة إلى الأقسام التالية³:

- المخاطر المرتبطة بالإختبارات التفصيلية: وبدورها تنقسم إلى:

- **مخاطر الرفض الخاطئ:** وهي المخاطر من النوع الأول الناشئة عن إحتمال خروج المراجع بنتيجة على أساس المعاينة أن رصيد حساب معين يحتوي على تحريف جوهري، بينما واقع المجتمع الذي أخذت منه العينة لا يحتوي على تحريف جوهري، أو أن يقوم المراجع مثلاً برفض القوائم المالية بناء على نتائج العينة، في حين أن القوائم المالية في الحقيقة تعبر بعدالة عن نتائج أعمال المؤسسة محل المراجعة.
- **مخاطر القبول الخاطئ:** وهي المخاطر من النوع الثاني الناشئة عن إحتمال خروج المراجع بنتيجة على أساس المعاينة أن رصيد حساب معين لا يحتوي على تحريف جوهري، بينما واقع المجتمع الذي أخذت منه العينة يحتوي على تحريف جوهري، أو أن يقوم المراجع مثلاً بقبول القوائم المالية على أنها تعبر بعدالة عن نتائج أعمال المؤسسة محل المراجعة بناء على نتائج العينة، في حين أن القوائم المالية في الحقيقة غير ذلك.

¹ أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد الحديث - المشاكل والمسؤوليات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص:399.

² أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، مرجع سابق، ص:26.

³ إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات (الإجراءات)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2012، ص-ص:39-40.

- المخاطر المرتبطة باختبارات الرقابة: وبدورها تنقسم إلى:

- **مخاطر زيادة الاعتماد:** يعني هذا النوع مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جداً حيث تنشأ هذه المخاطر عن احتمال تقييم مخاطر الرقابة بمستوى يزيد عن مستوى مخاطر الرقابة المخططة بينما في الحقيقة عكس ذلك، معنى ذلك أن إجراءات الرقابة الداخلية التي وضعتها المؤسسة محل المراجعة والالتزام بها لم يكن كافياً ليتوافق مع مستوى مخاطر الرقابة الذي قدره المراجع عند عملية التخطيط، بينما إذا كانت هذه الإجراءات كافية وملتزماً بها كان قرار المراجع فيما يخص زيادة الاعتماد قراراً سليماً.
- **مخاطر قلة الاعتماد:** يعني هذا النوع مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل مرتفع جداً، وتنشأ هذه المخاطر عن احتمال تقييم مخاطر الرقابة بمستوى يقل عن مستوى مخاطر الرقابة المخططة بينما في الحقيقة عكس ذلك، معنى ذلك أن إجراءات الرقابة الداخلية التي وضعتها المؤسسة محل المراجعة والالتزام بها يعد كافياً ليتوافق مع مستوى مخاطر الرقابة التي قدرها المراجع عند عملية التخطيط، فإذا كانت هذه الإجراءات غير كافية وغير ملتزم بها كما ينبغي، كان قرار المراجع فيما يخص قلة الاعتماد قراراً سليماً.

الجدول رقم (2-2): أنواع المخاطر المرتبطة بالعينات

مخاطر العينة			
النوع	مخاطر إختبارات الرقابة	مخاطر الإختبارات الجوهرية	التأثر
الأول إجراءات أكثر	خطر قلة الاعتماد على الرقابة الداخلية	خطر الرفض الغير الصحيح	كفاءة المراجعة
الثاني إجراءات أقل	خطر زيادة الاعتماد على الرقابة الداخلية	خطر القبول الغير صحيح	فعالية المراجعة

المصدر: أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد الحديث - المشاكل والمسؤوليات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع،

عمان، الأردن، 2009، ص: 401

ومن هنا يمكن إستخلاص أن مخاطر قلة الاعتماد في إختبارات الرقابة، والرفض الخاطئ في الإختبارات التفصيلية يتعلقان بشكل رئيسي بكفاءة المراجعة، لأنهما يؤديان إلى تنفيذ المراجع أعمالاً إضافية بدون الحاجة إلى ذلك، أما مخاطر زيادة الاعتماد والقبول الخاطئ فيتعلقان بفاعلية المراجعة، وبالتالي فهما أكثر خطورة نظراً لأنهما سيؤديان على الأرجح إلى رأي خاطئ حول المعلومات المالية.

الفصل الثاني: مخاطر المراجعة الخارجية

ويتوقف حجم مخاطر المراجعة الناتجة عن العينات على أسباب يمكن حصرها فيما يلي¹:

- حجم العينة التي تم إختيارها.
- مستوى الدقة والخطأ المتوقع.
- مستوى الثقة المطلوب.
- مستوى الأهمية النسبية المحدد.

وفي الأخير يجب الإشارة إلى أن القرار بشأن إستخدام مدخل العينة الإحصائية أو غير الإحصائية هو أمر يتوقف على حكم المراجع، ومع ذلك فإن حجم العينة لا يعد ضابطاً صحيحاً للتمييز بين المداخل الإحصائية وغير الإحصائية².

2-2- مخاطر بخلاف المعاينة

كما سبق وذكرنا، إن عملية المراجعة تتسم بعدم التأكد الذي يظل موجوداً حتى ولو قام المراجع بفحص ومراجعة جميع مفردات المجتمع (الحسابات) ويرجع ذلك للأسباب التالية³:

- إستخدام المراجع لإجراءات مراجعة غير سليمة، كأن يستخدم مثلاً أسلوب الجرد للتحقق من تأكيد الملكية.
- عدم التطبيق السليم لإجراءات المراجعة، فقد يختار المراجع الاجراء الملائم للتأكيد، ولكنه قد يفشل في تطبيقه بطريقة سليمة كما لو إستخدم أسلوب المصادقات للتحقق من تأكيد الوجود بالنسبة للعملاء، إلا أنه ترك عملية إرسال خطابات المصادقات للعملاء لموظفي الشركة، مما يتيح الفرصة للتلاعب فيها.
- إساءة تفسير نتيجة المراجعة كأن يقوم المراجع بفحص ردود الموردين على طلبات كشف الفواتير التي لم تثبت في سجلات العميل.

¹ جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الامارات العربية المتحدة، 2014، ص:261.

² International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Op. cit., p:479.

³ منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاته، مرجع سابق، ص: 166.

الفصل الثاني: مخاطر المراجعة الخارجية

وتتقسم المخاطر بخلاف المعاينة إلى نوعين هما¹:

- **مخاطر الإجراءات:** هي المخاطر الناجمة عن إحتمال عدم فعالية الإجراءات المستخدمة في المراجعة، ويمكن تخفيض هذه المخاطر إلى الحد الأدنى بإحلال إجراءات أخرى فعالة لتحقيق نفس الأهداف.

- **مخاطر الأداء:** هي المخاطر الناتجة عن إحتمال وجود أخطاء بشرية في تنفيذ وتقييم الإختبارات، ويمكن للمراجع التحكم في هذه المخاطر والرقابة عليها من خلال التدريب والإشراف والمتابعة الدقيقة.

أذن فالمخاطر بخلاف المراجعة؛ هي خطر وصول المراجع إلى استنتاج خاطئ لإي سبب غير متعلق بخطر المعاينة.

وعليه يمكن القول إنه يجب على المراجع أن يهتم بمراقبة كل من أخطاء المعاينة وغير المعاينة بشكل مناسب، وبطبيعة الحال يمكن تخفيض مخاطر العينة الإحصائية وغير الإحصائية عن طريق زيادة حجم العينة، ومع هذا فإن احتمال حدوث أخطاء المعاينة يمكن أن يتم قياسه فقط إذا ما كنا نستخدم أسلوب العينة الإحصائية، أما أخطاء غير المعاينة فإن المراجع يجب أن يراقبها ويتحكم فيها عن طريق الإلتزام بتنفيذ والتقييد بمعايير المراجعة المتعارف عليها، فضلاً عن معايير رقابة جودة أداء وممارسة المراجعة².

¹ جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص:261.

² يوسف محمود جربوع، المشاكل الناجمة عن استخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من آثارها على القوائم المالية، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العدد 30، العراق، 2008، ص:56.

المبحث الثالث: قياس وضبط مخاطر المراجعة

يجب على المراجع أن يخطط لعملية المراجعة بحيث تكون المخاطر المتضمنة لهذه العملية في مستواها الأدنى، وقد تتم عملية تقدير هذه المخاطر بصورة كمية أو صورة كيفية، حيث سنحاول التطرق إلى نماذج قياس مخاطر المراجعة، وعلاقة المخاطر بالأهمية النسبية وأدلة الإثبات، كما سنحاول التطرق إلى أثر كفاية ومناسبة أدلة الإثبات على تحجيم تلك المخاطر.

المطلب الأول: نماذج قياس مخاطر المراجعة

تتم عملية تقدير مخاطر المراجعة بصورة كمية أو بصورة كيفية وذلك من خلال مجموعة من النماذج الصادرة عن الهيئات المهنية الرسمية أو بعض الدراسات الأكاديمية التي إجتهدت في تطوير تلك النماذج.

1. القياس النوعي والكمي لمخاطر المراجعة:

يمكن قياس مخاطر المراجعة بطريقتين؛ الأولى هي الطريقة النوعية التي تتم باستخدام مصطلحات غير رقمية (مثل: منخفض، متوسط، ومرتفع)، والثانية هي الطريقة الكمية التي تستخدم أرقاماً احتمالية (مثل: 0.2، 0.6، 1.0)¹.

1-1- القياس النوعي (الوصفي):

يتم التعبير عملياً عن المخاطر بشكل وصفي في صورة مدى معين يقع بين حد أقصى أو أدنى بحيث يمكن للمراجعين الذين يستخدمون التعبيرات الغير الكمية للمخاطر أن يستعينوا بمصفوفة المخاطر وتشير دراسة المصفوفة أنها تتسق مع نموذج مخاطر المراجعة في أن المستويات المقبولة لمخاطر الإكتشاف ترتبط بشكل عكسي مع تقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة².

ويوضح الجدول رقم (2-3) مصفوفة مكونات مخاطر المراجعة على النحو التالي:

¹ سامر هابل الصباغ، أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق، أطروحة دكتوراه في مراجعة الحسابات (غير منشورة)، جامعة دمشق، سوريا، 2016، ص-ص: 61.

² جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، 279.

الجدول رقم (2-3): مصفوفة مكونات مخاطر المراجعة

تحديد (تقييم) مخاطر الرقابة					
الحد الأقصى	مرتفعة	معتدلة	منخفضة		
المستوى المقبول لمخاطر الإكتشاف لتحقيق مخاطر مراجعة منخفضة					
تحديد المخاطر الملازمة	الحد الأقصى	منخفض جدا	منخفض	منخفض	منخفض
	مرتفعة	منخفض جدا	منخفض	منخفض	معتدلة
	معتدلة	منخفض	منخفض	معتدلة	مرتفعة
	منخفضة	منخفض	معتدلة	مرتفعة	(X)
(X) قد لا تكون إختبارات التحقق الأساسية ضرورية لتأكيد معين					

المصدر: جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الامارات العربية المتحدة، 2014،

ص: 279.

ومن أهم سلبيات طريقة القياس النوعي أنها سطحية وعامة، ولا تسمح باستخدام الاحتمالات والتعابير الرياضية، كما أن نتائجها غير محددة بدقة، إلا أنه وعلى الرغم من تلك السلبيات؛ فإن طريقة القياس النوعي هي غالبا الطريقة التي يفضلها ممارسو المهنة وذلك لأنها أكثر سهولة، وتوفر مجالا أكبر للعمل في ظل عدم اليقين، كما أنها تطلب وقتا أقل للتنفيذ.

1-2- القياس الكمي:

بموجب هذه الطريقة يتم تقدير قيمة المخاطر باستخدام قيم رقمية للتعبير عن مستوى المخاطر المقيمة، وذلك بالاعتماد على التحليلات والحسابات الرياضية والإحصائية لتحديد احتمال وقوع المخاطر.

ولا توجد تقنيات رياضية مُعتمدة لقياس المخاطر تعمل على توفير نتائج قياس دقيقة، وتلقى القبول العام في الممارسة العملية، وبدلا من ذلك يوجد مجموعة من المحاولات والنماذج المقترحة للقياس الكمي للمخاطر، بالإضافة إلى وجود عدة طرق تقريبية لقياس المخاطر كميًا، ومن تلك الطرق التقريبية على سبيل المثال؛ قيام بعض الشركات بتحديد قيم كمية للمخاطر تتراوح بين (10%-20%) إذا ما كانت نظم الرقابة الداخلية ممتازة، و(70%) أو أعلى إذا ما كانت هذه النظم ضعيفة. كما يقوم البعض الآخر بتقدير مخاطر الأخطاء الجوهرية وفق القيم الآتية: (0.5) للتعبير عن المخاطر المنخفضة، (0.8) للتعبير عن المخاطر المتوسطة، و(1.0) للتعبير عن المخاطر المرتفعة¹.

¹ سامر هابل الصباغ، مرجع سابق، ص: 64.

الفصل الثاني: مخاطر المراجعة الخارجية

2. نماذج القياس الصادرة عن الهيئات المهنية:

2-1- نموذج المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "المعيارين رقم (39) نموذجا لتقدير مخاطر المراجعة النهائية بالشكل التالي¹:

$$UR=IC \times AR \times TD$$

حيث إن:

UR - وتعني المخاطر النهائية لعملية المراجعة.

IC - وتعني مخاطر الرقابة.

AR - وتعني مخاطر المراجعة التحليلية.

TD - وتعني مخاطر المراجعة التفصيلية.

أي أن: المخاطر النهائية لعملية المراجعة = مخاطر الرقابة X مخاطر المراجعة التحليلية X مخاطر المراجعة التفصيلية.

ويلاحظ من خلال النموذج السابق أنه يفترض أن:

- مخاطر عدم المعاينة تكون ضعيفة جدا ويمكن تجاهلها.

- إن مكونات المخاطر النهائية مستقلة عن بعضها بعض.

- إن المخاطر الملازمة تساوي واحدا صحيحا.

وقد تم تعديل المعيار رقم (39) بالمعيار رقم (47) الذي حاول فيه المعهد تقادي بعض العيوب التي وجدت بالمعيار السابق وعليه أوضح أن:

$$UR=IC \times AR \times TD \times IR$$

حيث أن IR: تعني المخاطر الملازمة، وقد تم استبعاد الافتراض المتعلق بالمخاطر الملازمة الذي مفاده أنها تساوي واحدا صحيحا.

وقد وجهت بعض الإنتقادات للنموذج السابق منها: أن إفتراض إستقلال مكونات مخاطر المراجعة النهائية يعتبر قصورا في النموذج، وذلك لأنه يعني عدم وجود علاقة سببية بين الأخطار، حيث إن²:

¹ علي محمد موسى، مصطفى ساسي فتوحة، التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة، المجلة الجامعة، مركز البحوث والاستشارات العلمية والتدريب بجامعة الزاوية، جامعة الزاوية، العدد الثامن عشر، المجلد الأول، ليبيا، 2016، ص:107.

² نفس المرجع، ص-ص:107-108.

الفصل الثاني: مخاطر المراجعة الخارجية

- مخاطر الملازمة تعتمد على مخاطر الرقابة.

- تعتمد مخاطر المراجعة التحليلية على مخاطر الرقابة.

- تعتمد مخاطر المراجعة التفصيلية على مخاطر الرقابة.

وفي 15 ديسمبر 2006 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة رقم 107 كبديل عن

معيار المراجعة رقم 47، وطبقا لهذا المعيار يحسب خطر المراجعة طبقا للمعادلة التالية:

الخطر النهائي للمراجعة = الخطر الملازم × خطر الرقابة × خطر الإكتشاف.

2-2- نموذج معهد المحاسبين الكندي (CICA):

أصدر المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين: نموذجا لقياس خطر المراجعة في الدراسة البحثية بعنوان "التوسع

في إختبارات المراجعة"، على إعتبار أنه يعد تطبيقا لنظرية Bayes الإحصائية، وذلك في حساب الإحتمال

البعدي الخطأ الجوهرى، إضافة الإحتمال المشترك للخطأ الجوهرى في القوائم المالية¹.

ولقد إهتم المعهد الكندي بإضافة الخطر الملازم إلى نموذج المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وكذلك

إضافة أخطار إجراءات المراجعة الأخرى بخلاف أخطار الإختبارات الموسعة وبالتالي فإن النموذج يأخذ

الشكل التالي²:

الخطر المشترك = الخطر الملازم × خطر الرقابة × خطر الإجراءات الأخرى للمراجعة × خطر الإختبارات

الموسعة

3. النماذج الذي إقترحتها الدراسات الأكاديمية:

3-1- دراسة ليسلي (Leslie1984) :

يقوم النموذج على إعتبار أن المخاطر النهائية لعملية المراجعة هي إحتمال مشروط يخضع لقاعدة بايز

(Bayes) الإحصائية، وهو بذلك يفترض إمكانية وجود علاقات سببية بين مكونات مخاطر المراجعة، ويتم

تقدير المخاطر النهائية لعملية المراجعة وفقا للمعادلة الآتية:

$$ط = \frac{م \times ق \times ت \times ف}{(م - 1) + م \times ق \times ت \times ف}$$

¹ شوقي السيد فودة، نحو نموذج مقترح لتطوير نماذج قياس مخاطر المراجعة وأثرها على تخطيط برامج بيئة الاعمال المصرية، مجلة آفاق جديدة

للدراستات التجارية، المجلد 13، العدد 4، كلية التجارة، جامعة المنوفية، مصر، 2001، ص:301.

² نفس المرجع، ص:302.

الفصل الثاني: مخاطر المراجعة الخارجية

وعلى الرغم من أن ليسلي قد تفادى أوجه القصور التي تضمنها نموذج المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين وهو المتعلق باستقلالية مكونات المخاطر النهائية للمراجعة، وذلك باستخدام نموذج الإحتمالات الشرطية بدلا من الإحتمالات المشتركة إلا أن النموذج يأخذ عليه ما يلي:

أنه يقوم على افتراض أنه بالنسبة لمجتمع خال من الأخطاء فإن كل مفردة من مفردات المجتمع تكون خالية من الخطأ، وبالتالي فإن أي اختبار للمراجعة سوف يؤكد بالضرورة على هذه الحقيقة، إلا أن الواقع لا يؤيد هذا الافتراض فقد يحدث أن يرفض المراجع على سبيل الخطأ مجتمعا خاليا من الأخطاء الجوهرية بسبب قصور في إجراءات المراجعة ذاتها¹.

3-2-دراسة كيني (Kinney 1989):

لقد حاولت هذه الدراسة التغلب الإنتقادات للموجهة للنموذج السابق، وبصفة خاصة إحتمال الرفض غير الصحيح نتيجة إجراءات المراجعة، وبناء على ذلك فإن هذا النموذج الجديد يفترض وجود نوعين من مخاطر المراجعة التحليلية وهي؛ المخاطر المترتبة على الفشل في إكتشاف خطأ جوهري موجود (ولنعبر عنها بالرمز ت 1)، والمخاطر المترتبة على قرار مراجع الحسابات برفض القوائم المالية على ضوء نتائج المراجعة التحليلية في الوقت الذي تكون فيه خالية من الخطأ (ولنعبر عنها بالرمز ت2)، وبنفس الطريقة يكون هناك نوعين من مخاطر المراجعة التفصيلية ف1، ف2².

وبأخذ هذه المخاطر في الإعتبار فإن معادلة تقدير المخاطر النهائية لعملية المراجعة سوف تكون مماثلة للمعادلة التي قدمها النموذج السابق فيما عدا إضافة عوامل خطر الرفض غير الصحيح سواء نتيجة عملية المراجعة التحليلية أو المراجعة التفصيلية، وبناء عليه تظهر معادلة تحديد المخاطر النهائية للمراجعة طبقا لهذا النموذج في المعادلة التالية³:

$$X = \frac{M \times Q \times T1 \times F1}{\{(M-1) \times (T2-1) \times (F2-1)\} + (M \times Q \times T1 \times F1)}$$

ويعتبر التعبير عن هذا النموذج على الصورة التالية:

$$X = \frac{\text{الإحتمال المشترك للقبول غير الصحيح للقوائم المالية التي تنطوي على خطأ جوهري}}{\text{الإحتمال المشترك للقبول غير الصحيح للقوائم المالية التي تنطوي على خطأ جوهري} + \text{الإحتمال المشترك للقبول الصحيح للقوائم المالية}}$$

¹ جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص: 282.

² أحمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص: 88.

³ نفس المرجع، ص: 89.

3-3- نموذج شيبانو (Shibano 1990):

من أجل التغلب على الإنتقادات الموجهة للدراسات السابقة أصدر مجمع المحاسبين القانونيين التقرير رقم (25) لسنة 1988 بشأن مسؤولية مراجع الحسابات عن إكتشاف الأخطاء وأوجه عدم الإنتظام. ولقد قام شيبانو في سنة 1990 بدراسته والتي تهدف إلى تقدير خطر المراجعة، حيث يعرفه شيبانو بأنه إحتمال عدم إكتشاف الأخطاء الجوهرية، وقد تم تحديد تقديرات مستقلة لكل من خطر المراجعة غير الإستراتيجي الذي يظهر من الأخطاء غير المتعمدة وتسمى أخطاء، وخطر المراجعة الإستراتيجي والذي يظهر من الأخطاء المتعمدة وتسمى أوجه عدم الإنتظام¹.

ومن هنا يمكن القول بأن النموذج يقدم إرشادات لمراجعة فيما يتعلق بالأخطاء، ولكن لا يقدم أية إرشادات فيما يتعلق بأوجه عدم الإنتظام. ومن هنا يقوم مراجع الحسابات بتقدير خطر المراجعة غير الإستراتيجي لهذا الحساب وهو إحتمال الفشل في إكتشاف الخطأ، وأيضاً يقوم المراجع بتقدير خطر المراجعة الإستراتيجي وهو إحتمال الفشل في إكتشاف أوجه عدم الانتظام، وبناء على ذلك يتم تقدير خطر المراجعة طبقاً لهذا النموذج بالمعادلة التالية²:

$$ط_1 = م \times ق \times ك \times خ$$

$$ط_1 = م \times ق \times ك \times خ$$

حيث أن: م = الخطر الملازم. ق = خطر الرقابة. ك = خطر الإكتشاف. ط₁ = خطر المراجعة الإستراتيجي. ط₂ = خطر المراجعة غير الإستراتيجي. خ = تشير إلى حدوث الأخطاء. أ = تشير إلى أوجه عدم الانتظام. ويجدر الإشارة إلى أن معايير المراجعة لم تنص على إستعمال نموذج مخاطر المراجعة بشكل حرفي بل تركت حرية تطبيقه في الواقع على الحكم الشخصي والتقدير المهني للمراجع، ولأجل إستخدام هذا النموذج في تقييم مخاطر المراجعة لأغراض تخطيط عملية المراجعة، يجب على المراجع القيام بما يلي³:

- وضع المستوى المخطط لخطر المراجعة؛
- تقييم المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة؛
- بناء على المستوى المقيم للخطر الملازم وخطر الرقابة يتم تعديل الإختبارات الجوهرية المخططة أو خطر الإكتشاف، للوصول إلى المستوى المرغوب من خطر المراجعة.

¹ شوقي السيد فودة، مرجع سابق، ص:308.

² نفس المرجع.

³ William F. Messier. Jr et al, **Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach**, 6th Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, USA, 2008, p: 72.

ويتضح مما سبق أنه على الرغم من الإنتقادات الموجهة لبعض النماذج المقترحة لتقدير المخاطر النهائية لعملية المراجعة، إلا أن ذلك لن يقلل من قيمتها فهذه المحاولات تعد خطوة في سبيل تقدر المخاطر النهائية لعملية المراجعة بطريقة تعبر عن الواقع لأحداث عملية المراجع وذلك كمحاولة للوصول إلى أفضل نموذج يجمع بين الدقة النظرية والقبول العملي في مجال المراجعة ومازال المجال مفتوحاً أمام الباحثين.

4. أهمية استخدام نماذج مخاطر المراجعة:

يمكن استخدام نموذج مخاطر المراجعة بأكثر من طريقة لتحقيق أغراض مختلفة كما يلي¹:

- استخدام نموذج مخاطر المراجعة للحكم على معقولية خطة المراجعة: يستخدم نموذج مخاطر المراجعة من قبل المراجع الخارجي خلال مرحلة التخطيط من أجل التعرف على جوانب بيئة المؤسسة محل المراجعة وبالتالي التمكن من إعداد خطط فعالة وذات كفاءة، كما يمكنه من تحديد إختبارات المراجعة المحددة وموارد المراجعة المستخدمة لإجراء هذه الاختبارات، بالإضافة فإن استخدام نموذج مخاطر المراجعة يمكن من تحديد التكلفة والجهد لأداء عملية المراجعة.
- التأكد من كفاءة خطة المراجعة: يستخدم المراجع الخارجي نموذج مخاطر المراجعة من أجل التأكد من مدى كفاءة خطة المراجعة، عن طريق تحديد مخاطر الإكتشاف التي تمكنه من تجميع الأدلة اللازمة للتأكد من تحقيق مخاطر المراجعة المرغوب فيها بكفاءة عالية.
- فهم العلاقة بين المخاطر المتنوعة والأدلة المطلوب تجميعها: يستخدم المراجع الخارجي كوسيلة لفهم العلاقة بين الأنواع المختلفة من مخاطر المراجعة، من أجل تخطيط الأدلة اللازمة وتصميم الإختبارات الأساسية الضرورية وتحديد طبيعتها وتوقيتها التي تساعد المراجع الخارجي على تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية.

وعليه يمكن القول أن الهدف من وراء نماذج قياس وتقدير مخاطر المراجعة هو الوصول إلى أفضل مزيج للقياس الكمي لمخاطر المراجعة مع الحكم الشخصي للمراجع، وذلك من أجل إنجاز عملية المراجعة بطريقة أكثر كفاءة وفعالية.

¹ منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص: 109-113.

المطلب الثاني: العلاقة بين مخاطر المراجعة وأدلة الإثبات والأهمية النسبية

هناك علاقة متداخلة بين أنواع خطر المراجعة، فمنها ما هو طردي ومنها ما هو عكسي، كما هناك علاقة بين مخاطر المراجعة وأدلة الإثبات وكذا الأهمية النسبية، بحيث تهم كل هذه العلاقات مراجع الحسابات بدرجة كبيرة لأغراض تخطيط أعمال المراجعة.

1. العلاقة المتداخلة بين مكونات المراجعة:

يجدر الإشارة مرة أخرى إلى أن كل من الخطر الملازم وخطر الرقابة الداخلية يختلف عن خطر الإكتشاف، حيث أن الخطر الملازم وخطر الرقابة الداخلية يرتبطان بطبيعة وبيئة عمل العميل وطبيعة أرصدة الحسابات بغض النظر عن تنفيذ عملية المراجعة، وبالتالي فإن المراجع لا يستطيع التحكم فيها إلا أنه يستطيع تقييمها، وبالتالي تصميم إجراءات المراجعة والتحقق بحيث ينتج عنهما مستوى مقبول من خطر الإكتشاف، وبذلك يقلل من أخطار المراجعة لتصبح في حدود مقبولة ومعقولة، وفيما يلي عرض لنوع هذه العلاقة:

1-1- العلاقة بين الخطر الملازم وخطر الرقابة:

لأن الخطر الملازم يرتبط بقابلية الحساب للتحريف؛ والتحريف مسؤولية الإدارة، فيقع عليها عبء تصميم وتشغيل هيكل للرقابة الداخلية تمنع، أو يكتشف ويصوب هذه التحريفات، ووفقا للإتجاه الجديد لمعايير المراجعة ذات الصلة أنه يمكن جمع هذين الخطرين في خطر واحد يسمى (RMM) خطر التحريفات الجوهرية، وإذا حاول مراجع الحسابات تقييم كل من الخطرين على حدة فغالبا ما سيأتي التقييم غير ملائم، ولذلك يتحدد خطر المراجعة بطريقة ملائمة في مثل هذه الحالات عن طريق عمل تقييم مجمع لهذين الخطرين¹.

وبناء على ذلك يمكن إيضاح العلاقة بين الخطر الملازم وخطر الرقابة كالتالي:

- يتكامل الخطر الملازم مع خطر الرقابة، وينظر لهما مراجع الحسابات كوحدة واحدة.
- داخل هذه الوحدة الواحدة إذا زاد أحد الخطرين، يجب أن يقل الخطر الأخر.
- يمكن لمراجع الحسابات دمج تقييمه للخطرين معا. ويعني التقييم الجديد توقع التحريفات الجوهرية في الحساب المعين في ظل وجود سياسات وإجراءات فعالة للرقابة الداخلية.

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، مرجع سابق، ص:322.

1-2- العلاقة بين الخطر الملازم وخطر الرقابة من جهة وخطر الإكتشاف من جهة أخرى:

يمكن النظر للعلاقة بين الخطر الملازم وخطر الرقابة كل على حدا أو معا من جهة، وخطر الإكتشاف من جهة أخرى على النحو التالية¹:

- العلاقة بين الخطر الملازم وخطر الإكتشاف علاقة عكسية في ظل مستوى معين لخطر الرقابة.
- العلاقة بين خطر الرقابة وخطر الإكتشاف علاقة عكسية، في ظل مستوى معين من الخطر الملازم.
- العلاقة بين الأثر المجمع للخطر الملازم وخطر الرقابة من ناحية وخطر الإكتشاف من ناحية أخرى علاقة عكسية بالضرورة، وعليه فالأفضل للمراجع دائما أن ينظر للخطر الملازم وخطر الرقابة كوحدة واحدة، إنطلاقا من أنهما يمثلان واقعا مفروضا عليه، وكل مسؤوليته ستركز في التحكم في خطر الإكتشاف، وصولا لأدنى مستوى من خطر المراجعة المقبول.
- فمستوى عال من المخاطر الملازمة أو مخاطر الرقابة يعني أن المؤسسة أكثر عرضة للتحريفات، حيث إذا كانت الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة غير فعالة أو كانت هناك دوافع للإدارة للخطأ في أرصدة الحسابات أو كانت طبيعة المعاملات صعبة ومعقدة، فإن خطر وجود الأخطاء المادية يكون عاليا جدا وبالتالي على المراجع الخارجي القيام بمزيد من اختبارات أرصدة الحسابات من أجل تخفيض مخاطر الإكتشاف ورقابة مخاطر المراجعة عند مستوى المحدد سابقا.

1-3- العلاقة بين خطر المراجعة المقبول وخطر الإكتشاف:

القاعدة أن العلاقة بين خطر المراجعة المقبول وخطر الإكتشاف علاقة طردية، مفترضين ثبات الأثر المجمع للخطر الملازم وخطر الرقابة.

والمنطلق وراء هذه العلاقة أنه كلما كان مراجع الحسابات على إستعداد لتحمل قدر أكبر من إحتمال الفشل في كشف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، وبالتالي قدر أكبر من الفشل في تعديل رأيه على قوائم مالية بها تحريف جوهرى، فمن البديهي ألا يكون حريصا على تدنية خطر الإكتشاف، بمعنى أن إحتمال فشل الإختبارات الأساسية للمراجعة في كشف التحريفات الجوهرية في الحساب والتي لم تكتشفها الرقابة الداخلية سيكون كبيرا².

¹ نفس المرجع السابق، ص-ص 323-324.

² نفس المرجع، ص: 325.

2. العلاقة بين مخاطر المراجعة وأدلة إثبات المراجعة:

يعتبر خطر المراجعة أحد العوامل التي تؤثر على حكم المراجع بخصوص كفاية أدلة المراجعة ولكي يتم تعميم هذه العلاقة، فلا بد أن يولي المراجع إهتمامه بتحديد نوع الخطر الذي يتم تعميمه على أساسه¹، وباستخدام نموذج مخاطر المراجعة توجد علاقة مباشرة بين مخاطر المراجعة المقبولة ومخاطر الإكتشاف المخطط، وتوجد علاقة عكسية بين مخاطر المراجعة ومدى أدلة الإثبات المخططة لتدعيم رأي المراجع عن القوائم المالية بمعنى أنه كلما إنخفض مستوى مخاطر المراجعة المقبولة الذي يتم تخصيصها لتأكيد معين، زاد مقدار أدلة الإثبات المخططة لتدعيم هذا التأكيد، هذا فيما يتعلق بمخاطر المراجعة النهائية في حين أنه على مستوى مكونات مخاطر المراجعة تنطبق العلاقة أيضا بالنسبة لمخاطر الإكتشاف، فكلما إنخفض المستوى المقبول لمخاطر الإكتشاف المحدد لتأكيد معين بواسطة المراجع زاد مقدار أدلة الإثبات المطلوبة لتنفيذ مخاطر الإكتشاف عند هذا المستوى والعكس صحيح. وعلى عكس ذلك توجد علاقة طردية بين المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية وبين مقدار أدلة الإثبات².

3. علاقة مخاطر المراجعة بالأهمية النسبية:

تتضمن فقرة المجال في تقارير المراجع عبارتين مهمتين تتعلقان مباشرة بكل من الأهمية النسبية والخطر- قمنا بإجراء المراجعة بما يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليه- وتتطلب هذه المعايير أن يتم تخطيط وتنفيذ المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بعدم إحتواء القوائم على تحريفات جوهرية في ضوء الأهمية النسبية.

ويقصد بعبارة "الحصول على تأكيد مناسب" أن يتم إبلاغ المستخدمين أن المراجع لا يتضمن أو يعد ضامنا لعدالة العرض بالقوائم المالية، وتوصل العبارة إلى المستخدمين أن هناك بعض الخطر، وبأن القوائم المالية قد لا تكون عادلة عند إصدار تقرير نظيف، أما العبارة التي تقول "بعدم إحتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية في ضوء الأهمية النسبية"، فيقصد منها أن مسؤولية المراجع محدودة فقط في إطار المعلومات المالية الجوهرية، وعليه يمثل كل من الأهمية النسبية والخطر مفهومين أساسيين في تخطيط المراجعة وتصميم منهج المراجعة³.

¹ عصام الدين السائح خرواط، إدارة المراجعة على أساس الخطر: نموذج مقترح، مرجع سابق، ص: 164.

² فؤاد علي حبابة، أصول تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الأبتكار للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2017، ص: 105.

³ نادر الجبران، مرجع سابق، ص: 204.

3-1-1- طبيعة الأهمية النسبية:

يحتل مفهوم الأهمية النسبية مركزاً أساسياً في المراجعة، نظراً لأن العديد من القرارات التي يتخذها المراجعون المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة وتحديد نوع ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة، واختيار العناصر التي سوف تخضع للفحص، وتقييم أثر التحريفات على مدى صدق القوائم المالية، والتي يتم إتخاذها على أساس تقديرات مستوى الأهمية النسبية.

3-1-1-أ- مفهوم الأهمية النسبية:

بين مجلس معايير المحاسبة المالية كما جاء في معايير المحاسبة المالية، أن كمية أو قدر المعلومات المحاسبية المحذوفة أو المحرفة تعتبر قدراً هاماً: إذا كان من المحتمل أن يؤدي إلى تغيير أو التأثير على التقدير الشخصي للشخص العادي، والذي يعتمد على ذلك القدر عند إتخاذ قرار ما؛ وذلك في ضوء الظروف المحيطة¹.

كما عرفت الهيئة المحاسبية القانونيين السعوديين في معيار المخاطر والأهمية النسبية "بأنها القيمة النسبية لبند من بنود القوائم المالية أو لأمر من الأمور الواجب الإفصاح عنها أو تأثيره المتوقع على القرارات التي يتخذها المستخدمون بناء على المعلومات المعروضة في القوائم المالية. ويعتبر البند أو الأمر ذا أهمية نسبية إذا كان من المحتمل أن يؤدي عدم الإفصاح عنه، أو سوء عرضه أو حذفه إلى تشويه أو نقص المعلومات المعروضة في القوائم المالية بدرجة تؤدي إلى تضليل القارئ المدرك عند إتخاذ قرار يعتمد على تلك المعلومات"²، وعرفت الأهمية النسبية على أنها "مقدار الخطأ أو الحذف في المعلومات التي يرى المراجع أن من شأنه أن يؤثر على مصداقية وعدالة تمثيل القوائم المالية المعدة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها"³.

3-1-1-ب- مستويات الأهمية النسبية:

هناك ثلاثة مستويات من الأهمية النسبية يتم إستخدامها لتحديد الرأي الذي يتم بناءا عليه إصدار تقرير المراجعة، وهي كما يلي⁴:

¹ خالد عبد المنعم زكي لبيب وآخرون، دراسات في المراجعة، الطبعة الأولى، منشورات كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2017، ص:325.

² الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية، مرجع سابق: 821

³ منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاته، مرجع سابق، ص:60.

⁴ محمد الفاتح محمود بشير المغربي، مرجع سابق، ص:149.

- المستوى الأول: القيم التي لا تتسم بالأهمية النسبية: في حالة وجود تحريفات بالقوائم المالية ولكن لا يحتمل أن تؤثر على قرار المستخدم، سيتم إقرارها لا تتسم بالأهمية النسبية وفي هذه الحالة سيعاد إصدار تقرير نظيف أمراً ملائماً.
- المستوى الثاني: القيم التي لا تتسم بالأهمية ولكنها لا تؤثر على القوائم المالية كوحده: إذا أثرت التحريفات بالقوائم المالية على قرار المستخدم ولكن مع استمرار القوائم المالية كوحده تتسم بالعدالة وبالتالي تعد نافعة، على سبيل المثال قد يؤثر معرفة وجود تحريفات كبيرة بالأصول الثابتة على قرار المستخدم بمنح الشركة قرضاً عندما يمثل الضمان في الأصول الثابتة ولكن التحريف بالمخزون لا يعني أن النقدية والمدنيين وباقي عناصر القوائم المالية أو أن قائمة المركز المالية كوحده سيتم إقرارها كوحده غير صحيحة على نحو يتسم بالأهمية النسبية.
- المستوى الثالث: القيم التي تتسم بالأهمية النسبية الشديدة أو تنتشر على نحو يجعل مدى عدالة القوائم كوحدة محل الشكل: يتحقق المستوى الأعلى للأهمية النسبية عندما يكون من المحتمل إتخاذ المستخدم لقرارات غير صحيحة إذا ما اعتمدت القوائم المالية كوحدة، ولتحديد ما إذا كان التحريف أو الإستثناء يتسم بالأهمية الشديدة يجب أن يؤخذ في الإعتبار المدى الذي يؤثر هذا التحريف أو الإستثناء على العناصر المختلفة للقوائم المالية، ويشار الي ذلك بالإنتشار. فكلما كانت التحريفات أكثر انتشاراً إزدادت إحتتمالات إصدار تقرير سلبي بدلاً من تقرير مقيد، وبغض النظر عن القيمة موضع الإهتمام فإنه يجب إصدار تقرير يتم فيه الإمتناع عن إبداء الرأي إذا رأى المراجع إن يفقد الإستقلال وفقاً للقواعد السلوك المهني ويعكس بذلك أهمية الإستقلال للمراجع.

3-1-ت- قياس الأهمية النسبية والعوامل المؤثرة فيه:

على المراجع أن يقوم بتقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأغراض المراجعة، وهذا التقدير المبدئي يشمل تقديرات لما يعتبر جوهرياً بالنسبة لكل مجموعة من المجموعات في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل كل على حدة، والقوائم المالية في مجموعها وهذا التحديد ضروري للأسباب التالية¹:

¹ وراقاء خالد عبد الجبار، الأهمية النسبية وأثرها في كفاءة التدقيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 47، العراق، 2016، ص:230.

- إن التحديد المبكر للأهمية النسبية يوفر ما يعرف بحدود الأهمية النسبية للأخطاء والمخالفات، والتي بدونها لا يكون المراجع بإستطاعته قبول تحريف القوائم المالية وتغييرها، وهذا يستخدم كدليل على أن المراجع مهتم من البداية بالأخطاء الهامة.
 - أنه بمجرد تحديد الأهمية النسبية فإن العناصر والقيم غير المهمة تحدد أيضاً، ومن ثم فإن المراجع يكون بإستطاعته التركيز على الجوانب المهمة وبالتالي تحسين نوعية المراجعة ورفع كفاءتها.
 - مساعدة المراجع في تخطيط طريقة جمع الأدلة المناسبة، فإذا قرر المراجع إستخدام قيمة نقدية منخفضة فإنه يجب أن يجمع عدداً أكبر من الأدلة بالمقارنة مع تحديد قيمة نقدية كبيرة، أي يجب على المراجع أن يحدد حداً أقصى لقيمة التحريف في القوائم المالية والتي لا تؤثر في قرار المستخدم لهذه القوائم، بالإعتماد على المعلومات المقدمة إليه.
- وينبغي على المراجع أن يدرك أن الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليس مطلقاً، وهذا معناه أن التحريف بمقدار معين يعتبر جوهرياً في شركة صغيرة ولا يعتبر جوهرياً في شركة كبيرة.
- ونظراً لأهمية مفهوم الأهمية النسبية بذلت محاولات عديدة لقياس الأهمية النسبية، غير أنها لم يتيسر لها بعد وضع معايير موضوعية أو مستويات محددة متعارف عليها يمكن تطبيقها لقياس الأهمية النسبية نظراً لأن المتغيرات والظروف المحيطة تختلف من حالة إلى أخرى، وبمزيد من البحث والدراسة في هذا المجال قد يؤدي إلى وضع معايير أو مؤشرات تساعد على ترشيد الحكم المهني للمراجع، والجدير بالذكر أنه توجد مؤشرات رئيسة تستخدم لقياس الأهمية النسبية نذكر منها¹:
- **حجم البند:** تقاس الأهمية النسبية للبند وفقاً لهذا المؤشر على أساس حجمه المطلق، وتجدر الإشارة في هذا الخصوص أن هذا المؤشر وحده غير سليم، ولا يتلاءم مع كثير من الحالات لأنه يثير مشكلة تحديد الحد الفاصل للحجم المطلق وكيف يتم حسابه، وبالتالي يجب أن يستعان معه بمؤشر آخر.
 - **مدى تأثير البند على تحديد الأرباح أو الخسائر:** ووفقاً لهذا المؤشر يعتبر البند ذو أهمية، أي يكون مادياً أو جوهرياً إذا كان من شأنه أن يحول أرباح المؤسسة إلى خسائر أو يقلل منها بشكل كبير، أو العكس، أي يحول خسائر المؤسسة إلى أرباح أو يقلل منها بشكل كبير.

¹ نور الدين عبد الله حمودة، **العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في التدقيق**، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، مركز البحوث المالية والمصرفية، العدد الثاني، الأردن، 2013، ص-ص: 67-68.

- استخدام النسب المئوية: يعتبر هذا المؤشر أكثر المؤشرات استخداماً في سبيل قياس الأهمية النسبية للعنصر أو البند، ويتم ذلك عن طريق إيجاد العلاقة بين البند الخاضع للقياس وأساس ثابت آخر مثل صافي الربح، ويمكن توضيح بعض النسب المئوية التي يمكن استخدامها على النحو التالي:

▪ **النسبة المئوية للبند إلى صافي الربح:** وفي هذه الحالة إذا كانت النسبة المئوية لبند معين إلى صافي الربح أعلى من النسبة المئوية لبند آخر، فهذا يعني أن البند الأول أكثر أهمية نسبياً من البند الثاني، وبالتالي يحتاج إلى معالجة خاصة والحصول على أدلة الثبات أقوى وأكثر.

ولكن يجب ملاحظة أنه في حالة عدم استقرار صافي الربح من سنة لأخرى، فإن ذلك يترتب عليه ترتيب أو تصنيف بنود متشابهة ترتيباً مختلفاً من سنة إلى أخرى لمجرد اختلاف صافي الربح فقط، وللتغلب على خاصية عدم استقرار صافي الربح استخدمت طريقة متوسط صافي الربح.

▪ **النسبة المئوية للبند إلى متوسط صافي الربح:** وفي هذا المؤشر يتم استخدام متوسط صافي الربح للمؤسسة لعدد من السنوات بدل من استخدام صافي الربح عن سنة واحدة للتغلب على المشكلة السابقة.

▪ **النسبة المئوية للبند إلى مجمل الربح:** إن إتخاذ مجمل الربح كأساس ثابت للبند المراد قياس أهميته النسبية أكثر سهولة وضماناً من صافي الربح، لأنه يتأثر بالتقلبات في نتائج العمال بدرجة أقل من تأثر صافي الربح، ولكن ينبغي أن يراعي ما تتميز به المشروعات الصناعية عن المشروعات التجارية.

3-2- مجالات استخدام الأهمية النسبية وخطوات تطبيقها في عملية المراجعة:

يرتبط استخدام مفهوم الأهمية النسبية بتأثير الأخطاء والمخالفات على قرارات مستخدمي القوائم المالية، وهذا ما أشارت إليه المقدمة الإيضاحية لمعايير المراجعة الصادرة عن لجنة أصول المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فيما يتعلق بمبدأ الأهمية النسبية في مجال المراجعة، بحيث يجب على المراجع وهو يخطط لمهمته أن يتوقع إلى حد معقول أنه سيتمكن من إكتشاف التحريفات (كل تحريف جوهري ينتج عن المخالفات، فالأهمية النسبية مثلها مثل الصورة الحقيقية والعادلة، فهي مفهوم عائم وفضفاض وغالبا ما يخضع للتقدير أو الاجتهاد الشخصي، وهذا ما أكدته معايير الدولية في المعيار 320

الفصل الثاني: مخاطر المراجعة الخارجية

على ضرورة أن يأخذ المراجع بعين الاعتبار مفهوم الأهمية النسبية عند التخطيط لعملية المراجعة وعند تنفيذها وتقييم القوائم المالية ومدى عدالتها¹، ويوضح الشكل التالي خطوات تطبيق الأهمية النسبية.

الشكل رقم (2-2): خطوات تطبيق الأهمية النسبية في عملية المراجعة



المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوبيك، المراجعة مدخل متكامل: تعريب محمد محمد عبدالقادر الديسبي، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 2009، ص: 323.

من الشكل أعلاه الذي يوضح خطوات تطبيق الأهمية النسبية خلال مراحل عملية المراجعة، يمكن القول أن الخطوة الأولى والثانية تتم خلال مرحلة التخطيط لعملية المراجعة، أما الخطوة الثالثة فتتم خلال كافة مراحل عملية المراجعة ويتم أداء الخطوتين الأخيرتين في نهاية مرحلة إستكمال عملية المراجعة، أي عند مرحلة تقييم النتائج وإبداء الرأي.

3-3- العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية:

يعتبر كل من الأهمية النسبية والخطر مفهوميين وثيقي الصلة ولا يمكن الفصل بينهما، فالخطر يمثل مقياساً لعدم التأكد، والأهمية تمثل مقياساً للمقدار أو الحجم، ويؤخذ كلا المفهومين في الإعتبار، حيث يتم قياس عدم التأكد للقيم وفقاً لمقدار معين، وهذه العلاقة تهتم المراجع بشكل خاص في مرحلة تخطيط أعمال المراجعة، ومن أهم ملامح هذه العلاقة ما يلي²:

¹ عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، تحليل العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وأثرها على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، مجلة كلية فلسطين التقنية للأبحاث والدراسات، العدد الرابع، فلسطين، 2017، ص: 49.

² حسن أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص - ص: 261-263.

- **طبيعة العلاقة في مرحلة التخطيط:** ينبغي على المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة أن يأخذ بالحسبان ماهي العوامل والظروف التي تؤدي إلى تحريف القوائم المالية بشكل جوهري، وعندما يحدد مستوى الأهمية النسبية على مستوى أرصدة الحسابات ومجموعات العمليات يستطيع الإجابة عن هذا التساؤل كما يلي:

- أنه سوف يحدد ماهي المفردات التي سيتم إختبارها؛
- أنه سوف يحدد ما إذا كان سيستخدم الإجراءات التحليلية؛
- أنه سوف يحدد ما إذا كان سيعتمد على العينة الإحصائية أولاً؛
- أنه سوف يتمكن بعد إتخاذه قرارات حول (ما سبق) من إنتقاء إجراءات المراجعة التي يتوقع أن تخفض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوى مقبول.

- **إتجاه العلاقة:** إن العلاقة بين الأهمية النسبية والمخاطر علاقة عكسية، وهذا معناه انه كلما زاد مستوى الأهمية النسبية كلما إنخفض مستوى خطر المراجعة المقبول.

- **الدالة المهنية للعلاقة:** إن للعلاقة العكسية بين مستوى الأهمية النسبية وخطر المراجعة دلالات هامة بالنسبة للمراجع، أهمها أن مستوى الأهمية النسبية المنخفض يعني مزيداً من إحتمال فشل المراجع في إكتشاف التحريفات الجوهرية في حساب الزبائن مثلاً، وهذا معناه أنه سيتحمل مزيداً من الخطر.

علاوة على ذلك أن تخفيض مستوى الأهمية النسبية، مع ثبات خطر المراجعة سيؤدي إلى زيادة أدلة الإثبات، والسبب في ذلك أن العلاقة بين خطر الإكتشاف والأدلة علاقة عكسية.

ومما سبق يمكن القول أن الأهمية النسبية أحد العوامل التي تؤثر على حكم المراجع المتعلق بمبدأ وكفاية الأدلة لإبداء رأيه، ويقصد من ذلك وجود علاقة عكسية بين الأهمية النسبية لرصيد معين وأدلة الإثبات، وهذا يعني كلما إنخفض مستوى الأهمية النسبية زادت أدلة الإثبات المطلوبة.

المطلب الثالث: أثر كفاية ومناسبة أدلة الإثبات على تحجيم مخاطر المراجعة

يقصد بالخطر في المراجعة - كما ذكرنا سابقا - أنه على المراجع قبول مستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ عملية المراجعة، حيث يعلم المراجع أن الخطر موجود وأن عليه أن يتعامل معه على نحو ملائم ويصعب قياس معظم المخاطر التي يواجهها المراجعون ويتطلب ذلك توافر فكر جيد للإستجابة لها على نحو ملائم.

فبعد بعد تقييم المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة لتأكيد معين، يقرر المراجع تحديد مستوى مخاطر الإكتشاف الذي يجعل مخاطر المراجعة عند المستوى المنخفض، وبعد ذلك يقرر المراجع مزيج أدلة الإثبات الذي سيكون ضروريا لتخفيض خطر الإكتشاف (وبالتالي خطر المراجعة) إلى أقل مستوى يمكن قبوله، وذلك المزيج يتضمن ثلاث مكونات هي طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات عملية المراجعة، وعندما يتم تقييم تلك المكونات الثلاثة لأدلة الإثبات فإن المراجع يجب أن يأخذ في حسابه علاقات التكلفة والعائد، وفيما يلي شرح لذلك¹:

1. الطبيعة (ماهي الإجراءات التي يتم استخدامها):

قد تؤثر المخاطر المقدره للمراجع على كل أنواع إجراءات المراجعة التي سيتم تنفيذها والجمع فيما بينها، فقد يجد المراجع نفسه أمام تشكيلة من إجراءات المراجعة التي يختار من بينها للتحقق من صحة تأكيدات المراجعة، فمثلا عند تحديد الوجود المادي للمخزون (تأكيد الوجود) فإن المراجع قد يقوم بالفحص المادي أو قد يقوم بفحص الفواتير والمستندات الملغاة التي توثق عملية الإقتناء، وهنا يجب المراجع أن يقرر المراجع إجراءات المراجعة التي يتعين إستخدامها، وهذا يعني أنه يجب أن يحدد طبيعة إختبار المراجعة والتي تعتمد على درجة ما تنتجه أدلة إثبات صالحة (فعالة وملائمة) أي أدلة الإثبات الموضوعية والخالية من التحيز.

2. النطاق (كم عدد البنود التي يتعين اختبارها):

يتم تحديد نطاق إجراءات المراجعة، والتي تعد ضرورية وذلك بعد الأخذ في الحسبان الأهمية النسبية والخطر المقدر، ودرجة التأكيد التي يخطط المراجع للحصول عليها، فهنا يجب أن يقرر المراجع كم عدد

¹ أنظر:

- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص-ص: 280-282.

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Op. cit., p-p: 355-358.

الفصل الثاني: مخاطر المراجعة الخارجية

البنود التي يتعين إختبارها (أو بعبارة أخرى نطاق إختبارات المراجعة) فعلى سبيل المثال لأغراض المصادقة على حسابات المدينين يجب أن يقرر المراجع ما إذا كان يقوم بالمصادقة على كافة حسابات العملاء أو عينة فقط من حسابات العملاء، فإذا قام بالمصادقة على الأخيرة فإنه يجب أن يقرر كم عدد البنود التي يتعين إختبار عينة منها.

ولا شك أن أحد الخصائص الأربعة لأدلة الاثبات وهي درجة الإقناع والتي تتأثر بحجم العينة، فكلما زاد عدد البنود التي يختار المراجع عينات منها، كلما زادت درجة الإقناع بأدلة الاثبات.

وبعد تحديد إجراءات المراجعة وحجم العينة الملائم فإن المراجع يجب أن يحدد البنود محل الإختبار، فعلى سبيل المثال إذا كان 100% من إجمالي مجتمع حسابات المدينين يتعين أن يتم المصادقة عنها، فإن المراجع يجب أن يقرر أيًا من نسبة 100% من البنود التي سوف يتم إختبارها، بوجه عام يجب على المراجع أن يختار البنود التي يتوقع أن تكون ممثلة للمجتمع.

3. التوقيت (متى يتم استخدام إجراء المراجعة):

قد يقوم المراجع بتنفيذ إختبارات أدوات الرقابة، أو بإجراءات أساسية في تاريخ أولي، أو في نهاية الفترة. وكلما كان خطر التحريف الجوهرى مرتفعاً، كلما زاد من إحتتمالية أن يقرر المراجع أن تنفيذ الإجراءات الأساسية سيكون أكثر فعالية في تاريخ أقرب إلى نهاية الفترة أو في نهاية الفترة بدلا من التاريخ المبكر، ومع ذلك في بعض الحالات فإنها قد يتم أدائها أثناء السنة محل الفحص، وبصفة عامة فإن إمكانية الإعتماد على دليل إثبات المراجع يزيد كلما تم أداء إختبارات المراجعة في تاريخ قريب من نهاية السنة.

4. مزيج أدلة الاثبات:

قد يقوم المراجع بتعديل طبيعة ونطاق وتوقيت إختبارات المراجعة من أجل تخفيض كل من مخاطر الإكتشاف ومخاطر المراجعة إلى المستويات التي يمكن قبولها بالإضافة إلى تحقيق مستوى التأكيد المرغوب فيه، والشكل التالي يوضح كيف يمكن للمراجع تنويع بين المكونات السابقة للوصول لنفس مستوى التأكيد.

الشكل رقم (2-3): تعديل طبيعة ونطاق وتوقيت إختبارات المراجعة بهدف تحقيق مستوى التأكيد المرغوب

مستوى التأكيد المرغوب فيه	عملية المراجعة (ب)	عملية المراجعة (أ)
	توقيت الإجراء	توقيت الإجراء
	نطاق الإجراء	نطاق الإجراء
	طبيعة الإجراء	طبيعة الإجراء

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 283.

يوضح الشكل رقم (2-3) كيف يمكن للمراجع أن يقوم بتتويج تلك المكونات الثلاثة لتحقيق نفس المستوى من التأكيد عند أداء مهمة المراجعة، حيث يتضح من الشكل ان المراجع (أ) يعتمد على التوقيت الذي يقوم على مجموعة من إختبارات المراجعة ذات عدد ملائم من البنود في ظل وقت مناسب، وعلى النقيض من ذلك فإن المراجع (ب) يعتمد على تدنية إجراءات التوقيت (على سبيل المثال أداء إجراءات معينة قبل نهاية السنة)، ويعتمد أكثر على طبيعة ونطاق وإختبارات المراجعة، وعلى الرغم من أن المراجع (ب) قد خفض من إمكانية الإعتماد على دليل إثبات المراجع خلال التوقيت إلا أن المراجع قد زاد من إمكانية الإعتماد على دليل إثبات المراجعة عن طريق تحسين طبيعة ونطاق إختبارات عملية المراجعة، وفي المجمل فإن المراجع (ب) قد حقق نفس مستوى التأكيد كما فعل المراجع (أ).

وعليه يمكن القول أن التخطيط الجيد لعملية المراجعة يؤدي إلى تخفيض حجم المجهود الكلي اللازم بذله لإتمام التنفيذ، كما يؤدي التقدير الخاطئ لخطر المراجعة إلى التخصيص غير السليم لموارد المراجعة لذا يجب على المراجع أن يخطط وينفذ عملية المراجعة لكي يحصل على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية، وإذا وجد أن تلك المخاطر مرتفعة يجب عليه أن يقوم بتعديل برنامج المراجعة للاستجابة لتلك المخاطر المتزايدة بالتوسع في إختبارات المراجعة التي سيتم أداؤها وتعديل مدى وطبيعة وتوقيت إختبارات المراجعة، وتخصيص مساعدين ذوي خبرة للقيام بالمراجعة وتحسين الإشراف عليهم، وزيادة حجم العينة، وأداء اجراءات تحليلية أكثر تفصيلاً، وأداء الإختبارات الأساسية على مدار السنة¹.

¹ نجوى محمود أحمد أبو جبل، أثر ممارسة مراقب الحسابات لمشك المهني على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد الخامس، العدد الثاني، جامعة بني سويف، مصر، 2017، ص: 248.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل يمكن القول أن مخاطر المراجعة تعتبر من العوامل المهمة التي يجب أن يأخذها المراجع بعين الاعتبار عند التخطيط لعملية المراجعة وتحديد الإجراءات المناسبة التي تمكنه من الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة التي تدعم رأيه حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية.

كما تم التوصل إلى أن المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة تختلفان عن مخاطر الإكتشاف، في أن النوع الأول والثاني توجدان بصفة مستقلة عن عملية مراجعة القوائم المالية، إضافة إلى أن المراجع الخارجي لا يمكنه التحكم في هذين النوعين من مخاطر المراجعة، إذ ليس بوسعه أكثر من إجراء تقييم وتحديد المستوى المناسب لهما، وذلك من خلال التعرف على نشاط المؤسسة وبيئتها وفهمه لنظام رقابتها الداخلية، والقيام بإجراءات التحقق التي تؤدي إلى الوصول إلى مستوى مقبول من مخاطر الإكتشاف، ومن ثم تقليل مخاطر المراجعة إلى أقل مستوى معقول.

ومن أجل تقدير وقياس مستوى تلك المخاطر هناك مجموعة من النماذج منها الصادرة عن الهيئة المهنية الرسمية بالإضافة إلى إجتهدات بعض الدراسات الأكاديمية في إقتراح نموذج لتقدير المخاطر بحيث تساهم هذه النماذج في فهم العلاقة بين المخاطر المتنوعة والأدلة المطلوب تجميعها.

كما يعتبر كل من الأهمية النسبية والخطر مفهوميين وثيقي الصلة ولا يمكن الفصل بينهما، فالخطر يمثل مقياساً لعدم التأكد، والأهمية تمثل مقياساً للمقدار أو الحجم، بحيث تعتبر العلاقة العكسية بين لأهمية النسبية ومخاطر المراجعة أحد العوامل التي تؤثر على حكم المراجع المتعلق بمبدأ وكفاية الأدلة لإبداء رأيه.

لذا يعد تقييم مخاطر المراجعة أحد التطورات الحديثة في مجال المراجعة بحيث يعمل هذا على تحقيق الكفاءة والفعالية في عملية مراجعة مما ينعكس إيجاباً على جودة المراجعة، وعليه سنحاول في الفصل المقبل التطرق إلى المفاهيم الفلسفية المتعلقة بجودة المراجعة الخارجية ومدى علاقتها بمخاطر المراجعة.

الفصل الثالث

الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة
المراجعة الخارجية

تمهيد:

شهدت بداية هذا القرن العديد من الأحداث، والتي تمثلت في إنهيار كبرى الشركات بالعالم، وعلى وجه الخصوص في الولايات المتحدة الأمريكية، مثل إنهيار شركتي Enron, Worldcom مما أثر بشكل كبير على مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث ترتب على ذلك ضعف الثقة من جانب المستفيدين بخدمات المهنة والشك في مدى قدرتها على الوفاء بدورها المنوط بها بفعالية، خاصة بعد ثبوت تورط أحد أكبر مكاتب المحاسبة والمراجعة في العالم في حالات فشل وإنهيار الشركات السابقة.

الأمر الذي حث على الأهتمام بجودة المراجعة على كافة المستويات، وفي سبيل ذلك قامت العديد من الدول، وكذلك الهيئات المخولة لها بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بخطوات إيجابية نحو النهوض بجودة الأداء المهني، سواء من خلال إصدار التشريعات أو المعايير المهنية التي ألقت المزيد من المسؤوليات على مراجعي الحسابات بما يتضمن كفاءة وفعالية جودة أدائهم المهني¹.

وفي ظل المداخل الحديثة التي تتادي بأخذ مخاطر المراجعة بعين الاعتبار عند أداء أعمال المراجعة فإنه يجب على المراجع أن يقوم بتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة التي تتناسب طبيعة العنصر أو نوع معين من المعاملات ومستوى الخطر المعرض له، كون ذلك يقدم ضمانا معقول عن إكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية نتيجة إكتشاف وتدني خطر المراجعة الى أقل مستوى يمكن القبول به، وهو الأمر الذي يترتب عليه تحقيق كفاءة وفعالية عملية المراجعة وزيادة جودة عملية المراجعة من خلال دعم رأي مراجع الحسابات وهذا ما ينتج عنه وفاء باحتياجات مستخدمي المعلومات المالية من حيث توقعهم بخلو القوائم المالية التي تم مراجعتها من الأخطاء والتحريفات الجوهرية².

وعليه، سنحاول في هذا الفصل التطرق لمفهوم جودة المراجعة الخارجية، أهميتها، والرقابة عليها والعوامل المؤثرة فيها، وصولا إلى علاقتها بمخاطر المراجعة، وقسم هذا الفصل الى المباحث الآتية:

- **المبحث الأول:** ماهية جودة المراجعة الخارجية.
- **المبحث الثاني:** الرقابة على جودة المراجعة الخارجية.
- **المبحث الثالث:** علاقة مخاطر المراجعة بجودة المراجعة الخارجية.

¹ شحاتة السيد شحاتة، **المراجعة المتكاملة - مدخل المراجع العربي للقرن الحادي والعشرين**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2017، ص: 71.

² علي ميري حسن، ناظم شعلان جبار، **مخاطر التدقيق وأثرها على رأي مراقب الحسابات ومصادقة نتائج التدقيق وسبل الحد منها**، مجلة جامعة

كربلاء، المجلد السادس عشر، العدد الاول(علمي)، العراق، 2018، ص: 101.

المبحث الأول: ماهية جودة المراجعة الخارجية

إن الجودة في أداء وظيفة معينة تؤثر على النتائج المتحققة من أداء هذه الوظيفة، وقد تم التركيز في الآونة الأخيرة على جودة الأداء المقدم على جميع الأصعدة المهنية والأكاديمية، وأصبح شعار العمل المهني للإرتقاء به بصورة ملحوظة في المجتمعات المهنية، ومهنة المراجعة هي إحدى أهم المهن في المجتمع الإقتصادي وحتى السياسي، إذ لوحظ في السنوات الأخيرة وبعد الأزمة المالية العالمية أن هناك دول قد تعثرت سياستها المالية بسبب تقصير الدور المهني للمراجعة فيها، وعدم إستطاعت المراجع لتحديد المشاكل التي تواجه هذه المؤسسات، إذ أن جودة أداء وظيفة المراجعة تؤثر على عاتقها بالأطراف كافة التي لها صلة بالعملية مما يؤثر على الوفاء بمسؤولياتها تجاه تلك الأطراف¹.

ومن هنا أصبح من الضروري تقديم خدمة المراجعة بمستوى عالٍ من الجودة وبما يليق بهذه المهنة حتى تستطيع هذه المهنة القيام بالمهمة التي وجدت من أجلها.

المطلب الأول: مفهوم جودة المراجعة الخارجية

إن إهتمام المراجع بجودة المراجعة يعمل على تحسين نظرة المجتمع للمهنة والخدمات التي يقدمها وتعد جودة المراجعة ضرورية للمراجع، كونها تجنبه المسؤوليات القانونية والعقوبات المهنية، ويؤدي إنخفاضها إلى وقوع قضايا قانونية، في حين إن تقديم خدمات عالية الجودة له أثر إيجابي في تحقيق السمعة الجيدة لمكتب مراجع الحسابات وذلك من خلال تحسين نظرت المستفيدين من خدماته إلى مكتب المراجعة بوصفه البديل الأمثل لتلبية إحتياجاتهم.

1. تطور وظهور مفهوم جودة المراجعة:

يعود مفهوم الجودة إلى الكلمة اللاتينية (Quality) والتي تعنى طبيعة الشيء، ودرجة الصلاحية وقديماً كانت تعنى الدقة والإتقان. وحديثاً تغير مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة وظهور الثورة الصناعية والشركات الكبرى، وإزدياد المنافسة إذ أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة².

¹ جمانة حنظل التميمي، العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية، مجلة كلية الإدارة والإقتصاد، المجلد الخامس، العدد 10، العراق، 2013، ص:195.

² صفاء أحمد محمد العاني، رائد فاضل محد القيسي، إستراتيجية مخاطر الأعمال ودورها في جودة أعمال التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية،

المجلد 22، العدد 87، جامعة بغداد، العراق، 2016، ص:462.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

كما كان للفكر التسويقي والإنتاجي السابق في الكتابة عن الجودة، حيث يتم العمل في جو من المنافسة الأمر الذي أدى الإهتمام بعنصر الجودة، وقد وردت مفاهيم كثيرة للجودة تتركز معظمها حول توفير مجموعة من الصفات والخصائص في المنتج أو الخدمة بما يحقق رضا العميل، والتحقق من إن نتائج العمل الفعلية تتطابق مع ما هو مستهدف والذي بدوره يلبي احتياجات العملاء ويحقق رضاهم¹.

ومن جانب آخر ظهرت مفاهيم ومصطلحات متعددة في هذا المجال وعلى المستويين الأكاديمي والمهني، ولها علاقة وصلة بجودة عملية المراجعة الخارجية والتي قد تستخدم لوصف عملية التقييم أو التحقق من جودة عملية المراجعة ومن هذه المصطلحات ما يلي²:

- **رقابة الجودة (Quality Control):** ويقصد برقابة الجودة " التنظيم الإداري لمكتب المراجعة وجميع السياسات والإجراءات المتبعة من أجل التحقق بدرجة معقولة من إلتزام العاملين بالمكتب بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية للعملاء بما في ذلك قواعد وسلوك وآداب المهنة، والتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاوله المهنة.
- **تأكيد الجودة (Quality Assurance):** ويشير هذا المفهوم الى إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على الجودة والتي يقوم بها المكتب نفسه.
- **مراجعة الارتباط (Engagement Review):** وتهدف إلى توفير أساس للمراجع وذلك للوصول إلى تأكيد معقول عن مراعاة المراجع عند ارتباطه مع العميل للمعايير المهنية، وأن التوثيق في مكتب المراجعة يراعي المتطلبات الواردة في قائمة خدمات المحاسبة والإستشارات.

2. صعوبة وضع تعريف لجودة المراجعة:

رغم الإهتمام المتزايد بجودة المراجعة من قبل الهيئات المهنية والباحثين، إلا أنه لم يتم التوصل إلى تحديد واضح لمفهوم جودة المراجعة، ويعود هذا التباين في وضع مفهوم لجودة المراجعة الخارجية لكونها³:

¹ طارق حسنين إسماعيل، أحمد سباعي قطب، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 60، مصر، 2003، ص:4

² جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، مجلة الدراسات العليا، المجلد 07، العدد 27، جامعة النيلين، السودان، 2017، ص:05.

³ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 412.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

- بخلاف السلع والبضائع الملموسة، فإن أنشطة المراجعة بإعتبارها خدمات من الصعوبة بمكان تحديد قيمتها بدقة، وذلك لأسباب عديدة منها ما يعرف بفجوة التوقعات، ولا شك أن هذه الأخيرة تتغير عبر الزمن في ضوء تطور أهداف وإحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، ودور المراجعة في إشباع تلك الحاجات.
 - حتى بعد أن تقوم مكاتب المحاسبة والمراجعة بتقويم خدماتها، فغالبا ما لا يكون لدى عملاء المراجعة - المستفيدين من تلك الخدمات - الخبرة الفنية المهنية اللازمة لتقييم تلك جودة تلك الخدمة، حيث يركز هؤلاء على عملية أداء تلك الخدمات المقدمة أكثر من مخرجات أو نواتج هذه الخدمة بذاتها.
- ويختلف مفهوم جودة عملية المراجعة بإختلاف وجهات نظر الفئات المستفيدة (المراجعين، ومعدّي القوائم المالية، ومستخدمي القوائم المالية). حيث يتحدد مفهوم جودة المراجعة بمستويين هما¹:
- مفهوم عام: ويتحدد من خلال وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، ويعبر عن خصائص الرأي المهني للمراجع، والذي يحقق إشباعا لإحتياجاتهم في حدود القيود العملية والإقتصادية لبيئة المراجعة؛
 - مفهوم تشغيلي: والذي يتحدد من خلال وجهة نظر المراجعين فيما يتعلق بأداء مهمة المراجعة من حيث درجة الإلتزام بالمعايير المهنية، ومدى الإلتزام بالخطط والبرامج والموازنات الموضوعية، وإتجاه ودرجة إكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد في القوائم المالية والتقارير عنها.
- وعليه يمكن القول أن تحديد مفهوم جودة المراجعة يساعد على الحد من التباين في مستويات إدراك كافة الأطراف المعنية لجودة المراجعة، وفيما يلي بعض التعريفات التي وردت في الادب المحاسبي عن مفهوم جودة المراجعة سواء من قبل المنظمات المهنية أو الدراسات الأكاديمية.

3. المنظور المهني لجودة المراجعة الخارجية:

تشير نشرة معايير المراجعة رقم 4 التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، إلى أن جودة المراجعة تتحقق من خلال الإلتزام بمعايير المراجعة، ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب المحاسبية، وفي نفس السياق يشير المعيار الدولي رقم 220 الصادر عن

¹ ايمان حسين الشاطري، حسام عبد المحسن العنقري، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثاره على جودة الأداء المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الإقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد، السعودية، 2006، ص: 107.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

الإتحاد الدولي للمحاسبين، الى أن أدوات الرقابة على جودة المراجعة تتمثل في السياسيات والإجراءات المطبقة في مكتب المراجعة للتحقق من أعمال المراجعة المنفذة قد تم أداؤها وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها¹.

ونتيجة للإنهيارات التي تعرضت لها بعض الشركات الضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد قام المشرع الأمريكي بإصدار عدة قوانين ونتج عنها عدد من المعايير، ومن أهمها معيار المراجعة (SAS99) مراعاة الغش في مراجعة القوائم المالية، الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 2002م، والتي ركزت وبحثت غالبيتها على حوكمة الشركات، وركزت التعديلات المقترحة بشكل رئيسي على جعل لجان المراجعة للشركة مسؤولة بشكل كامل على مراقبة المراجع الخارجي، وإعطائها السلطة لكاملة في تحديد شروط وأتعاب أعمال المراجعة ومجمل الأعمال الأخرى، التي تعتبر كمحددات لجودة مراجعة الحسابات. حيث أكد معيار المراجعة (SAS 99) على تدعيم كفاءة المراجع في إكتشاف الغش وإستقلاليته في التقرير عن الغش، والذي فرض على مراجع الحسابات ممارسة الشك المهني والتي يتطلب الإستجواب المستمر والتفكير بإبداع أو مناقشة أخطار تحريفات القوائم المالية الجوهرية الناتجة من الغش. وهذا من أجل إعادة الثقة للمستثمر في مهنة المراجعة وتعزيز ورفع جودتها².

أما في فيفري 2008 أصدر المجلس البريطاني للتقارير المالية في الإطار العام لجودة المراجعة حيث تم تصميم إطار جودة المراجعة، وهذا لدعم التواصل الفعال بين المراجعين، لجان المراجعة، معدي القوائم المالية، المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصلحة بشأن جودة المراجعة، كما حدد المجلس المبادئ الرئيسية لإطار جودة المراجعة، وتتمثل في³:

- الثقافة داخل مكاتب المراجعة؛
- والمهارات والقدرات الشخصية لكل من الشركاء وأعضاء فرق المراجعة؛
- وفعالية وكفاءة عملية المراجعة؛
- نفعية تقارير المراجعة وإمكانية الاعتماد عليها؛

¹ عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الرابع، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص:442.

² موسى رحمانى، فاتح سردوك، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الاكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد35، الجزائر، 2014، ص:185.

³ FINANCIAL REPORTING COUNCIL, THE AUDIT QUALITY FRAMEWORK, UK, 2008, p:01.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

- العوامل الأخرى التي تخرج عن نطاق سيطرة مكاتب المراجعة وتؤثر على جودة المراجعة مثل تطبيق مبادئ الحوكمة وكفاءة لجان المراجعة داخل المؤسسة محل المراجعة.

ومما سبق يتضح أن مفهوم جودة المراجعة من منظور المنظمات المهنية، يتمثل في الإلتزام بمعايير المراجعة، ومعايير الأداء بالنسبة للأفراد داخل مكاتب المراجعة، وتتعلق معايير الأداء في مكاتب المراجعة بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في مكاتب المراجعة، مثل النزاهة والموضوعية والإستقلال وتوافر المهارات والكفاءات في الأفراد لكي يتمكنوا من الوفاء بالمسؤوليات المكلفين بها، وتخصيص الأفراد على المهام بصورة تحقق الموائمة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة.

4. المنظور الأكاديمي لجودة المراجعة الخارجية:

يحاول الباحثون في مهنة المراجعة وضع تعريف لجودة المراجعة وكيفية قياسها ودراسة الأبعاد المختلفة لها، غير أن الباحث في طيات هذه الدراسات، ستقبله عدة مداخل إعتد عليها الباحثون في تعريف جودة المراجعة، مثل مدخل ربط جودة المراجعة بنتائج عملية المراجعة، ومدخل ربط مفهوم جودة المراجعة من خلال الإلتزام بالمعايير المهنية أو من حيث الوفاء بمتطلبات المستفيدين منها، أما المداخل الحديثة فقد إعتمدت في تعريفها لجودة المراجعة من خلال ربطها بمخاطر المراجعة.

وقد كان من أول الباحثين الذين وضعوا تعريف لجودة المراجعة هي دراسة (De Angelo)، حيث عرفت جودة خدمة المراجعة بأنها "تقدير السوق للإحتمال أن المراجع سوف يكتشف الإنحراف في النظام المحاسبي للعميل، وأن المراجع سوف يقوم بالتقرير عن هذا الانحراف"¹.

وقد لاقى هذا التعريف قبول عام في ظل الدراسات المماثلة، وقد أشارت الدراسة إلى أن إحتمال كشف الأخطاء والمخالفات الجوهرية يتوقف على القدرات الفنية للمراجع وعلى إجراءات المراجعة وعلى حجم وخصائص فريق العمل... إلخ، في حين يعتمد إحتمال التقرير عن الأخطاء والمخالفات على إستقلال المراجع ومقدرته على تحمل الضغوط التي يمارسها العميل محل المراجعة أو الإدارة، والتي تتوقف بدورها على عوامل إقتصادية خاصة بالعقد والعميل مثل حجم المؤسسة وحالتها المالية... إلخ.

¹ Linda Elizabeth DeANGELO, **Auditor Size and audit quality**, Journal of Accounting and Economics 3, North-Holland Publishing Company, 1981, p:186.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

وتشير جودة المراجعة حسب (سمير كامل محمد عيسى) إلى "مدى قدرة المراجع على إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، بالإضافة الى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم، وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة، حيث أن جودة المراجعة العالية يجب أن ترتبط بجودة عالية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية، حيث أن القوائم المالية التي تم مراجعتها بمعرفة مراجعين ذوى جودة عالية تكون أقل احتمالاً لاحتوائها على أخطاء ومخالفات جوهرية"¹.

كما عرف (Polmrose) جودة المراجعة "بأنها درجة الثقة التي يقدمها المراجع لمستخدمي القوائم المالية"².

في حين تم تعريفها من قبل (Watkins et al) بأنها "درجة إتفاق عملية المراجعة مع معايير المراجعة المقبولة والمطبقة"³.

وعرفها (شحاتة السيد شحاتة) أن جودة المراجعة تتمثل في "إرتفاع مستوى التأكيد بإحتمال عدم إحتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية، والوفاء بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني بما يفي بإحتياجات أصحاب المصالح بشأن التأكد من مصداقية القوائم المالية"⁴.

وعرف (أنس عليان الشريف) جودة المراجعة بأنها "الأداء الجيد الذي يجب أن يتبع في كل عملية مراجعة، للوصول إلى الكفاءة المناسبة للوفاء بمتطلبات العميل محل المراجعة والمجتمع، كما تشير إلى قدرة المراجع على إكتشاف المخالفات المالية في النظام المحاسبي للعميل وقدرته على التقرير عن ذلك، وقيام المراجع بتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية للعميل محل المراجعة إلى أقل حد ممكن في ضوء الأتعاب المتفق عليها"⁵.

¹ سмир كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد رقم 45، العدد رقم:02، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008، ص:06.

² Zoe-Vonna Palmrose, **An Analysis of Auditor litigation and Audit Service Quality**, The Accounting Review, Vol 61, No 1, 1988, p: 168.

³ Watkins et al, **Audit quality: a synthesis of theory and empirical evidence**, Journal of Accounting Literature, vol 23, 2000, p:153.

⁴ شحاتة السيد شحاتة، المراجعة المتكاملة - مدخل المراجع العربي للقرن الحادي والعشرين، مرجع سابق، ص: 75.

⁵ أنس عليان الشريف، معايير جودة مهنة المراجعة في ظل مخاطر الأعمال، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 2011، ص 15.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

وعرفت بأنها "عملية المراجعة التي يتحقق فيها تخفيض خطر الإكتشاف إلى النقطة التي عندها يكون خطر المراجعة الكلي عند مستوى منخفض نسبياً"¹.

أما دراسة (Willingham & Jacobson) والتي إقترحت بأن أفضل وسيلة لتعريف جودة المراجعة يكون من خلال ربطها بمخاطرة المراجعة، وبالتالي تظهر جودة المراجعة عندما يقلل المراجع خطر الإكتشاف إلى الحد الذي يكون عنده مستوى خطر المراجعة المقبول منخفضاً إلى أقصى درجة ممكنة².

واتفقت معها دراسة (مريم مصطفى عبد الحليم) التي تعرف جودة المراجعة بانها "أداة لتقليل خطر المراجعة الى أقل حد ممكن، حيث تقاس جودة المراجعة بمدى قدرة المراجع على إكتشاف المخالفات الواردة في القوائم المالية من خلال اتباعه للإجراءات التي تمكنه من ذلك"³.

كما أشارت (سارة حدة بودريالة) الى أن تحقق جودة المراجعة يتمثل في تخفيض خطر المراجعة الكلي إلى أدنى مستوياته، ولا سيما أن الخطر الكلي للمراجعة عادة ما ينجم عن الأخطاء وأعمال الغش المتعلقة بقوائم العميل المالية رغم إلتزام المراجع الصارم والكامل بمعايير المراجعة المقبولة عموماً، بمعنى أنه لا ينجم عن أخطاء يتم ارتكابها من قبل المراجع فقط، بل قد ينجم هذا الخطر مثلاً نتيجة عدم استخدام إتباع إجراءات المراجعة الملائمة التي تسهم في إكتشاف التحريفات الجوهرية على الأقل⁴.

ويتضح مما سبق أن هناك آراء متعددة حول مفهوم جودة خدمات المراجعة، حيث ركز كل منها على جانب معين من جوانب الجودة وبناء على ما سبق يمكن القول أن جودة المراجعة تعبر عن قدرة المراجع الخارجي في الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها وذلك من خلال الإلتزام بمعايير المراجعة المهنية وآداب وأخلاقيات المهنة في المقام الأول، و إكتشاف والتقرير عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، الأمر الذي يؤدي إلى إنخفاض خطر المراجعة، وتلبية إحتياجات وتوقعات أصحاب المصلحة في الشركة ومستخدمي القوائم المالية وتقريره.

¹ محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص: 329.

² قاسم أحمد الدباس، أثر جودة التدقيق على القيمة السوقية للسهم في البنوك الأردنية المدرجة في بورصة عمان، مجلة رماج للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية رماج، العدد 21، الأردن، 2017، ص: 16.

³ مريم مصطفى عبد الحليم، العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية للمدقق الخارجي، مجلة جامعة تشرين لمبحوث والدراسات العلمية -سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 4، سوريا، 2015، ص: 315.

⁴ سارة حدة بودريالة، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غيرمنشورة)، جامعة عمار ثلجي، الاغواط، الجزائر، 2014، ص: 93.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

ومما سبق يمكن القول أن جودة المراجعة تتحقق عندما تتوفر العناصر التالية:

- التحقق من أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- إتزام مراجع الحسابات بجميع معايير المراجعة المتعارف عليها وقواعد وآداب السلوك وإرشادات المراجعة.
- تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وفقاً للمعايير المهنية بواسطة أفراد مؤهلين وذوي خبرة وكفاءة.
- تخفيض خطر المراجعة إلى أقل حد ممكن من خلال إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية.
- القيام بالإفصاح والتقرير عن كافة المخالفات والتحريفات الجوهرية التي تم إكتشافها في القوائم المالية.
- تلبية المراجعة الخارجية وتقاريرها إحتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية.

المطلب الثاني: أهمية وأنواع وخصائص جودة المراجعة الخارجية

تعد جودة المراجعة محل إهتمام أطراف متعددة، وهي الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة، وكل طرف من الأطراف لديه مفهوم ومتطلبات خاصة به من عملية المراجعة، فالمراجع يهتم أن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة لإخلاء مسؤوليته أولاً، ومن ثم المحافظة على عملائه وإستقطاب عملاء جدد وزيادة أرباحه كما أن العملاء يهتمهم أيضاً الجودة لإضفاء الثقة على القوائم المالية المصدرة، في حين أن الجهات والمستفيدين الخارجيين يهتمهم أن تكون قراراتهم مبنية على مصادر موثوقة وخالية من أي أخطاء ذات أثر مادي.

1. أهمية جودة المراجعة الخارجية:

لقد تناول العديد من الباحثين موضوع جودة المراجعة من جوانب مختلفة نظراً لتعدد الأطراف التي هي بحاجة لهذه الجودة هذا من جهة، وإختلاف مفهومها عند كل طرف هذا من جهة أخرى، حيث تكمن أهمية جودة المراجعة في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة، والمتمثلة في تقرير مراجع الحسابات والذي يعكس جودة المراجعة ومصداقية المعلومات، لإنهم يعتمدون في إتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم، وبالتالي فإن جودة المراجعة تعد مطلباً أساسياً لكافة الجهات المستفيدة من خدمات المراجعة ويمكن إيضاح ذلك من خلال النقاط التالية¹:

¹ محمد جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، 18-19 ماي 2010، ص14-15.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

- **مراجع الحسابات:** يهتم مراجع الحسابات بأن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.
- **إدارة الشركة:** تعتبر إدارة الشركة المسؤولة عن إعدادا لقوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية، ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.
- **البنوك:** تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المراجعة وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، ومما لا شك فيه أن جودة عملية المراجعة سوف تؤثر إيجابيا على جودة قراراتهم.
- **الدائنون:** يهتم الدائنون بالقوائم المالية المراجعة من قبل مراجع قانوني خارجي لمنح العملاء تسهيلات ائتمانية بناء على تلك القوائم، ولا شك أن جودة المراجعة سوف تؤثر كثيرا على قراراتهم في منح الائتمان.
- **الهيئات ولأجهزة الحكومية:** تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المراجعة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات. وتوسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة وفقا لمستوى عال من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية المراجعة.
- **الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة:** تسعى كثير من الجمعيات المنظمة لمهنة المراجعة إلى إلزام مكاتب المراجعة بتحقيق مستوى عالٍ من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة والخدمات التي تقدمها.
- بالإضافة إلى ما سبق، فإن إتباع نظام لتحقيق جودة أعمال المراجعة يحقق العديد من المزايا والخصائص لمكتب المراجعة نفسه يمكن بيانها فيما يلي:
 - إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة تتماشى مع المتطلبات المهنية ومعايير المراجعة المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية المراجعة؛
 - تحسين برنامج عمل مراجعي الحسابات، وذلك من خلال إتباعه الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية المراجعة؛

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

- يعتبر إتباع أساليب الجودة في المراجعة من الوسائل المقنعة في إكتساب عملاء جدد لمكتب المراجعة والمحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة؛
- إن إرتفاع مستوى المصداقية في المراجعة يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وذلك لن يكون إلا من خلال مستويات عالية لجودة المراجعة؛
- إن المراجعة ذات الجودة العالية يمكن اعتبارها جزءا هاما من نظام رقابة أصحاب المؤسسة، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة المؤسسة.

2. أنواع جودة المراجعة الخارجية:

يمكن التفرقة بين نوعين من جودة المراجعة¹:

2-1- الجودة الفنية للمراجعة:

الجودة الفنية للمراجعة تعبر على الدرجة التي من خلالها تستوفى عملية المراجعة توقعات العميل تجاه إكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة وقوائمها المالية. ومن ثم فإن جودة المراجعة الفنية تدرس جودة الناتج لعملية المراجعة، وكيف يقوم المراجع بإيجاد الأخطاء في القوائم المالية بشكل فضل أو بإكتشاف الغش أو تحديد مشاكل الإستمرارية.

2-2- الجودة الوظيفية:

أما الجودة الوظيفية للمراجعة فتعرف بأنها الدرجة التي معها يمكن الوفاء بتنفيذ عملية المراجعة وتوصيل نتائجها حسب توقعات المستهلك، حيث أن ذلك الجانب من جودة عملية المراجعة لا يمثل النتيجة فقط، بل العملية في حد ذاتها أيضا. وقد وجدت بعض الدراسات عن سوق المراجعة أن العملاء لم يقوموا فقط بتقييم مقدرة المراجعين على إكتشاف الأخطاء أو الغش (الجودة الفنية) وإنما أيضا قدرة المراجعين على تحديد نقاط الإهتمام للإدارة بخصوص تمويل الشركة والرقابة الداخلية أو إدارة الأعمال العامة عن طريق إعطاء رأيهم عن دقة القوائم المالية، علاوة على ذلك فقد قاموا بتقييم التعاطف والتآلف (بمعني هل يفهم المراجع أنشطة العميل ولغته- وهل هو يعرف متطلبات ذلك العميل) بالإضافة إلى تقييم مهارات الاتصال.

¹ أحمد لطفي السيد، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سابق، ص: 66.

3. خصائص جودة المراجعة:

- حددت إرشادات جودة المراجعة الصادرة عن الإتحاد الأوروبي الجودة في المراجعة على أنها الدرجة التي تحدد الخصائص الكامنة لتحقيق متطلبات المراجعة، حيث تتضمن هذه الخصائص¹:
- **الأهمية:** أي مدى أهمية القضية التي تخضع للاختبار في المراجعة، وبالتالي، يمكن أن تقيم أبعاد متعددة، مثل الحجم المالي للعميل؛ وتأثير أداء العميل على المجتمع أو على القضايا المتعلقة بالسياسات الرئيسية.
 - **الموثوقية أو إمكانية الاعتماد:** يجب أن تعكس نتائج عملية المراجعة والإستنتاجات التي تتوصل إليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم إختبارها، وأن جميع التأكيدات في تقرير المراجعة أو ما تقدمه عملية المراجعة من آراء وتقارير أخرى مؤيدة وبشكل كامل من خلال البيانات التي تم تجميعها في عملية المراجعة.
 - **الموضوعية:** بحيث يتم إنجاز عملية المراجعة بطريقة عادلة ونزيهة بدون أي ضرر أو محاباة فالمراجع يجب أن يحدد تقييمه ورأيه بشكل كامل اعتمادا على الحقائق والتحليل الأساسي.
 - **المجال:** يجب أن تحدد خطة مهمة المراجعة بشكل ملائم جميع العناصر المطلوبة لمراجعة ناجحة وتنفيذ عملية المراجعة بشكل كامل بطريقة مرضية لجميع العناصر المطلوبة للخطة المحددة للمهمة.
 - **الملائم والتوقيت:** معنى ذلك تسليم نتائج المراجعة في الوقت الملائم، وقد يتضمن هذا تحقيق متطلبات النهايات أو القيود المحددة أو تسليم نتائج المراجعة عندما تكون مطلوبة لإتخاذ قرار حول سياسة معينة، أو عندما يكون من المتوقع أنها ذات فائدة أعظم في تصحيح نواحي أو مجالات ضعف الإدارة.
 - **الوضوح:** أن يكون تقرير المراجعة واضحا وموجزا في تقديم نتائج عملية المراجعة، وهذا قد يتضمن بشكل نموذجي الموثوقية والمجال، والنتائج وأي توصيات يمكن أن تفهم فورا من قبل القائمين على التنفيذ والقائمين على العملية التشريعية، الذين قد لا يكونوا خبراء في القضايا التي حددت، ولكن قد يحتاجون للعمل وفقا للتقرير.

¹ أمال محمد محمد عوض، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العالمية، جامعة الإسكندرية، العدد2، المجلد 4، مصر، 2008، ص-ص: 41-42.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

- **الكفاءة:** يقصد بالكفاءة تخصيص الموارد على عملية المراجعة بشكل معقول في ضوء مدى أهمية ودرجة تعقيد عملية المراجعة.
- **الفعالية:** يجب أن تلقى نتائج وإستنتاجات وتوصيات المراجعة الرد أو الإستجابة الملائمة من قبل المؤسسة التي تمت مراجعة أعمالها، والحكومة والقائمين على العملية التشريعية.

المطلب الثالث: قياس جودة المراجعة والمخاطر الناجمة عن عدم تحققها

بالرغم من قيام العديد من الدراسات والأبحاث إيجاد مؤشرات لقياس جودة المراجعة إلا أنه بقي هناك إختلاف في تحديد هذه المؤشرات، حيث أن كل دراسة ركزت على وجهة نظر معينة، وأيضا تأثر تقييم مستوى جودة المراجعة بإتجاهات المتعاملين وإدراكاتهم الشخصية، وفي ظل هذا الإختلاف يمكن التمييز بين إتجاهين.

1. الإتجاه الأول:

يركز هذا الإتجاه على تقييم خدمة المراجع والخدمات المرتبطة بها في ضوء مدى الإلتزام بالمعايير المهنية للمراجعة، دون مراعاة لمستوى الإشباع الذي حققته الخدمة للأطراف المستفيدة، وقد قام هذا الإتجاه بتحديد العديد من المتغيرات المؤثرة في الجودة لتقييمها كالحكم عليها ودراسة علاقتها بجودة خدمات المراجعة مثل¹:

- **حجم المكتب:** يرى أصحاب هذا المؤشر أن هناك علاقة طردية بين حجم المكتب وجودة المراجعة وأن كلما كان مكتب المراجعة أكبر كلما زادت جودة المراجعة، إضافة إلى توافر الموارد لتدريب الموظفين مقارنة بالمكاتب الصغرى.
- **عدد الدعاوى القضائية:** حسب هذا المؤشر يرى أصحابه أنه كلما زاد عدد القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة كلما كان ذلك مؤشرا على إنخفاض جودة المراجعة والعكس صحيح.
- **إكتشاف الأخطاء، الغش والتلاعب:** يرى أصحاب هذا الإتجاه أنه كلما زاد إحتتمالية إكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش من قبل المراجع كلما زادت معه جودة المراجعة.
- **تأثير المنافسة بين مكاتب المراجعة:** حسب هذا الإتجاه كلما شعر مراجع أن مراجع آخر قد يحل محله في مراجع حسابات عميل لديه كلما ازدادت جودة المراجعة وأيضا جودة الأداء لدى المراجع.

¹ أسماء بوندنت، محاولة صياغة قياس جودة التدقيق، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016، ص:95.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

- تمتع المراجع بآداب وسلوك المهنة، ومدى إلتزامه بمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها: ويرى أصحاب هذا الإتجاه أن على المراجع أن يحترم هذه السلوكيات، وأولها الحفاظ على حياده واستقلاليتيه، لذلك يجب عليه تقديم درجة جودة تتناسب مع هذه السلوكيات، ويعتبر المراجع مخلا بآداب المهنة إذا لم يراعي في اتفاقيات مع العميل درجة الجودة للخدمة المقدمة مع تناسب ذلك أيضا مع قيمة أتعابه وحجم العمل.

2. الإتجاه الثاني:

يقيس هذا الإتجاه جودة المراجعة بإستخدام نموذج تقويم الخدمات العام والمعروف بإسم السيرفكوال (SERVQUAL)، وهذا النموذج هو أداة ووسيلة لقياس الفرق بين توقعات الزبائن عن الخدمة والخدمة المقدمة لهم فعلا، ولقد صمم هذا النموذج من قبل "زيثامل" وزملاؤه في عام 1985م والتطوير الذي أدخل عليه حتى 1998م، وقد تضمن أربعة أبعاد تمثل معايير يقيم الزبون جودة الخدمة في ضوئها وهذه الأبعاد هي¹:

- الأجهزة والأفراد والأشياء الملموسة؛
- الإعتمادية والمصدقية في التعامل؛
- سرعة الإستجابة؛
- الثقة في التعامل.

ويعتقد أصحاب هذا الإتجاه بصلاحيه نموذج تقويم الخدمات التقييم جودة المراجعة على إعتبار أن خدمات المراجعة شأنها شأن باقي الخدمات العامة التي يجري تطبيقه على مجال واسع مثل خدمات الصحة وخدمات التعليم، والخدمات المصرفية.

وهناك مظاهر رئيسة لجودة الخدمة وهي (العوامل الملموسة-الإعتمادية الإستجابة الإتصالات الإحتياجات - الأمان)، ويوضح الجدول الآتي المظاهر الرئيسية لجودة الخدمة وفقا لمقياس التوقعات الأداء .SERVQUAL

¹ مرتضى محمد شاني الحسيني، ابراهيم عبد موسى السعبري، توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة، مجلة جامعة بابل، جامعة بابل، العدد4، المجلد 25، العراق، 2017، ص:1537.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

الجدول رقم (3-1): المظاهر الرئيسية لجودة الخدمة وفقا لمقياس التوقعات الأداء SERVQUAL

مظاهر جودة الخدمة	المحتويات
العوامل الملموسة	التصميم والتنظيم الداخلي، مظهر العاملين، حداثة الإمكانيات المادية.
الإعتمادية	الصدق في المعلومات المقدمة، الوفاء بالوعد، التكامل بين أداء العاملين بالمكتب، توفير المعلومات في الوقت المناسب.
الإستجابة	الرد على الاستفسارات، معالجة مشاكل الزبائن، تقديم المساعدات، الاستجابة الفورية، الأخبار بموعد انتهاء من الخدمة.
الإتصالات	إخبار الموظفين بالتطورات الحديثة، بساطة ووضوح قنوات الإتصال، الود في الإتصالات والعلاقات الشخصية، استمرارية متابعة تدريب وتنمية مهارات الموظفين.
الإحتياجات	الأدب وحسن الخلق لدى مقدمي الخدمة، الروح المرحة في التعامل، التأييد والتعاطف، تفهم وتقدير الإدارة للعاملين.
الأمان	الشعور بالأمان في التعامل، التواجد في مواعيد العمل المحددة، الحرص على مصالح الزبائن الشعور بالثقة في المعلومات.

المصدر: مرتضى محمد شاني الحسيني، ابراهيم عبد موسى السعبري، توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق

الخارجي بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة، مجلة جامعة بابل، جامعة بابل، العدد4، المجلد 25،

العراق،2017.

3. المخاطر الناجمة عن عدم تحقق جودة المراجعة الخارجية:

تواجه عملية تحقيق جودة المراجعة نوعين رئيسيين من المخاطر فمنها من ترتبط ب¹:

3-1- المخاطر الخاصة بمكاتب أو شركات المراجعة:

- تدني سمعة مكاتب أو شركات المراجعة؛
- إنخفاض الإيرادات التي يمكن أن تحصل عليها مكاتب أو شركات المراجعة؛
- إحتماالية تعرض مكاتب أو شركات المراجعة لمسؤولية القانونية؛
- إحتماالية فقدان إستقلالية مكاتب أو شركات المراجعة عن الجهة موضوع المراجعة.

3-2- المخاطر التي ترتبط بمستخدمي البيانات المالية:

وتتمثل في المخاطر أو الخسائر التي قد يتعرض لها العملاء والمستثمرون والمستخدمون الآخرون للبيانات المالية نتيجة إتخاذهم لقرارات إعتقادا على تقارير مراجعة منخفضة الجودة.

¹ موفق عبد الحسين محمد، سامي جبار عنبر، جودة التدقيق باعتماد الذكاء الاصطناعي، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 34، المجلد 11، العراق، 2016، ص:35.

المبحث الثاني: الرقابة على جودة المراجعة الخارجية

إن مفهوم الجودة تطور بمرور الزمن ابتداء من مفهوم جودة المنتج النهائي وصولاً إلى نظام إدارة الجودة الشاملة، وفي القرن الحادي والعشرون إنتقل العالم إلى مفهوم جديد ألا وهو رقابة الجودة على الأداء وإمكانية إيجاد مدخل جديد لتطبيق رقابة الجودة على أداء الخدمات المقدمة للزبائن، نظراً لإتساع الوحدات الإقتصادية الخدمية فإن الجودة العالمية للمنتج أو الخدمة وما يرتبط بها من رضا الزبون يمثل مفتاح النجاح لأي وحدة اقتصادية¹.

أما في مهنة المراجعة فتعتبر الرقابة على جودة المراجعة نظاماً أو أسلوباً لمتابعة مكاتب المراجعة ومدى إلتزامها بالمعايير وأخلاقيات المهنة من أجل الوصول الى تقرير يزيد الثقة بما تقدمه المهنة من خدمات. وقد إهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية في كافة أنحاء العالم بموضوع الرقابة على جودة المراجعة في مكاتب المحاسبة المراجعة، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه المكاتب بما يخدم الصالح العام، وفرضت كذلك بعض هذه الجمعيات المهنية على أعضائها مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوكيات المهنية لكي يتم تنفيذ عملية المراجعة وفقاً لأعلى معايير الجودة².

المطلب الأول: مفهوم الرقابة على جودة المراجعة وتجارب بعض الدول في نفس المجال

لقد بات من الضروري مراقبة مستوى جودة أداء المهنة لأعمالها، مع إشعار الجمهور بما تبذله المهنة من السعي نحو تحقيق هذه المراقبة والمحافظة على مستوى الجودة، ومن هنا إزدادت أهمية وضرة وضع مدخل منظم للرقابة على جودة المراجعة.

1. مفهوم الرقابة على جودة المراجعة:

أُشتق مفهوم نظام رقابة الجودة من مصطلح آخر وهو مفهوم رقابة الجودة الذي أُشتق أصلاً من مجال الصناعة، والذي عرف على أنه "الوسائل والطرق المنتظمة لفحص السلعة وإختبارها من أجل ضمان تحقيق

¹ منهل مجيد احمد العلي، شيماء محمد سمير الراوي، تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، المجلد 2، العدد 19، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، 2010، ص: 161.

² محمد علي جبران، مرجع سابق، ص: 15.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

مواصفات معينة والقدرة على الاحتمال والتي تكون قد حددت مسبقاً فالصناعة تحقق قياساً موضوعياً عن طريق وضع معايير محددة ومن ثم مراقبة الإلتزام بهذه المعايير¹.

فالرقابة بمفهومها العام هي تطبيق مستويات المعايير المهنية المطلوبة من الناحيتين المهنية والأخلاقية، أما في المراجعة فتعرف بأنها: "إجراءات وسياسات موضوعية من قبل مكتب التدقيق نفسه للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى"²، ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة وأية شروط تعاقدية وقانونية وممارسات وطنية.

وقد عرفت بأنها "مجموعة من السياسات والإجراءات المصممة في مكتب المراجعة، للحصول على تأكيد معقول بالامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية عند تنفيذ عملية مراجعة البيانات المالية والتاريخية وتوثيقها"³.

كما عرفت كذلك أنها: "الوسائل التي يتم استخدامها للتأكد من قيام مكاتب المراجعة بمقابلة مسؤولياتها المهنية في مواجهة العملاء، وتتضمن هذه الوسائل الهيكل التنظيمي لمكتب المراجعة والإجراءات التي تقوم بها"⁴.

ومما سبق يمكن القول أن الرقابة الجودة على أعمال المراجعة تمثل مجموعة من الإجراءات تتبع للتأكد من أن عمليات المراجعة تنفذ وفقاً للمعايير والمبادئ الأساسية التي تحكم عملية المراجعة وقواعد السلوك المهني، ووفقاً للشروط التعاقدية أو القانونية التي تخص شركة أو مكتب المراجعة لضمان الجودة في تنفيذ وأداء عمليات المراجعة.

كما تجدر الإشارة إلى أن طبيعة سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة قد تختلف باختلاف حجم مكتب المراجعة وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال، وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحقيقها منها.

¹ صبا أحمد سعيد، نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 77، 2009، ص: 27.

² هادي التميمي، مرجع سابق، ص: 68.

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 150.

⁴ ألفين ارينز، جيمس لوبيك، المراجعة مدخل متكامل، مرجع سابق، ص: 44.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

2. جهود بعض المنظمات المهنية الأجنبية والعربية فيما يخص إرشادات وضوابط الرقابة على جودة المراجعة:

لقد إهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية في كافة أنحاء العالم بموضوع الرقابة على جودة المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه المكاتب بما يخدم الصالح العام، وفرضت كذلك بعض هذه الجمعيات المهنية على أعضائها مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوكيات المهنية لكي يتم تنفيذ عملية المراجعة وفقا لأعلى معايير الجودة.

2-1- جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA:

في عام 1989، أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامجا أطلق عليه الفحص المتعمق ويلزم هذا البرنامج مكاتب المراجعة أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين تنشأ عن خدماتهم مسؤولية تجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب المراجعة، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة لدى مكاتب المراجعة، ثم إصدار تقرير لنتيجة هذا الفحص. وبمجرد تسجيل مكاتب المراجعة أو المراجع لدى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإنه يتعين عليه ضرورة مراعاة معايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد في هذا الشأن، بحيث يتم إجراء فحص متعمق لأدائه المهني في مجال أعمال المحاسبة والمراجعة كل ثلاث سنوات، على أن يبدأ أول فحص وتقييم خلال ثمانية عشر شهرا من التسجيل لدى اللجنة المختصة بالتقييم. وقد تم إدخال تعديلات وتحسينات على هذه المعايير في يناير 2001 من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية، ولحماية العامة ممن يعتمدون على هذه التقارير في إتخاذ العديد من القرارات¹.

2-2- معايير رقابة جودة مراجعة الحسابات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC :

أولى الإتحاد الدولي للمحاسبين إهتماما بالرقابة على جودة مراجعة الحسابات لما له من أهمية كبيرة في ضمان كفاءة المهنة فكان من إصدارات الإتحاد الدولي للمحاسبين معياران، وهما المعيار الدولي (ISC1) التي أطلق عليها " رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات مراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، أما المعيار الدولي الثاني فهو رقم 220، والذي أطلق عليه "رقابة الجودة لمراجعة البيانات المالية.

¹ فراس خضير الزبيدي، العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين، مجلة المثني للعلوم الإدارية والإقتصادية، جامعة المثني، المجلد 3، العدد 7، 2014، ص:55.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

2-3- جهود مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) :

لقد تم إنشاء مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز سنة 1880 وقد إهتم المجمع بتنظيم المهنة، وبذل جهودا كبيرة من أجل النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة بالمملكة المتحدة، وقد أصدر المجمع في سنة 1975 قواعد تتعلق بالسلوك المهني، وهي معايير أخلاقية ملزمة للأعضاء جميعهم، وفي سنة 1976 تم تكوين لجنة تابعة للمجمع، مهمتها صياغة للأداء المهني، وفي سنة 1980 أصدرت هذه اللجنة معايير الأداء التي اشتملت على ثلاثة معايير، رئيسة هي (معيار أداء العمليات، معيار تقرير المراجع، معيار التحفظات في تقارير المراجعة)، ويهدف برنامج رقابة الجودة في إنجلترا وويلز إلى حماية سمعة المحاسبين القانونيين بأسلوب يراعي حساسية لخدمات المهنية التي يقدمونها، وفي عام 1985 قامت لجنة الفحص التابعة للمجمع بإصدار معايير الرقابة على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة، وقد حددت عشرة معايير للرقابة على جودة الأداء المهني تمثلت في (الإستقلال - التعيين - الإلتزام بالشروط - تطوير وتدريب الموظفين - المشورة - الكفاية المهنية والإشراف - الفحص الداخلي الدوري - قبول عملاء جدد والإستمرار معهم - التعليم المستمر - تجنب الأمور التي تؤثر على موضوعية الأداء المهني)¹.

2-4- جهود الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) :

أول جمعية مهنية على المستوى العربي تقوم بإصدار برنامج لمراقبة جودة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين، حيث أعدت لجنة مراقبة جودة الأداء المهني برنامج لمراقبة جودة أداء مكاتب المحاسبين القانونيين، ويهدف البرنامج إلى التأكد من إلتزام المراجعين بأحكام نظام المحاسبة القانونية ومعايير المراجعة والمحاسبة والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة والتعليمات المهنية الأخرى الصادرة عن الجهات المختصة بغرض²:

- تحسين مستوى الأداء المهني للمراجع؛
- إستمرارية الأداء المهني الجيد؛
- زيادة فعالية الخدمات المهنية؛
- زيادة الثقة في الخدمات المهنية.

وهناك نوعان من الفحص أو التفتيش تخضع له مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية يتمثل النوع الأول في مراجعة دورية سنوية لأداء مكاتب المراجعة والتي تتطلب إستيفاء مجموعة من المستندات وتوفير معلومات

¹ أحمد حابي، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق (غير منشورة)، جامعة الجزائر 3، 2015، ص: 150.

² الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، برنامج مراقبة جودة الأداء المهني 1، ص: 2314، متوفر على موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين <http://www.socpa.org.sa/Socpa/Quality-Performance/Quality-Control-Program.aspx> تم الاطلاع عليه بتاريخ 2017/01/01

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

عن ملاك المكتب والشركاء والمديرين، والموظفين والعملاء وطبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب، أما النوع الثاني من الفحص أو التفتيش والذي تتضمنه برامج مراجعة جودة عمليات المراجعة، في فحص نظم الرقابة الداخلية للجودة التي تطبقها مكاتب المراجعة وتقييمها.

وبتاريخ 1998/07/01 تم الموافقة على مشروع معيار الرقابة النوعية، ورفعها لمجلس الإدارة للإعتماد، وقد قضى هذا الأخير باعتماده، وتشمل هذه المعايير قسمين يتضمن القسم الأول منها تعريفاً للرقابة على النوعية وهدفها ونطاقها، ويتضمن القسم الثاني على أهداف ومسؤولية الإلتزام بمعايير الرقابة النوعية ومسؤولية وعناصرها والتي تتكون من الاستقلال، تخصيص المساعدين للعمليات، المشورة، الإشراف، التوظيف، لتطور المهني والتدريب لموظفي المكاتب، تقييم أداء الموظفين وترقيتهم، قبول العملاء واستمرارية العلاقة بهم، الإلتزام بأحكام النظام ولوائحه، الفحص الداخلي الدوري¹.

2-5- جهود المعهد المصري للمحاسبين القانونيين:

لقد أصدر المعهد المصري للمحاسبين القانونيين في عام 1996 المعيار رقم (4)، والذي يختص بالرقابة على جودة المراجعة، ويهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة على الجودة، وهذه الإرشادات غير ملزمة للمراجعين، وهذا المعيار يتشابه إلى حد كبير مع المعيار الدولي رقم (7)، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين عام 1981²، وأعقب ذلك إصدار معيار المراجعة المصري رقم "220" ضمن معايير المراجعة التي صدرت بتاريخ 2008/03/06 بموجب قرار وزير الإستثمار رقم 166 لسنة 2008، والموسوم بـ " رقابة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية" والذي حدد ضوابط الرقابة الجودة³.

¹ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة، المملكة العربية السعودية، 1998، ص: 2203، متوفر على موقع <http://www.socpa.org.sa/Socpa/Quality-Performance/Quality-Control-Standards.aspx> تم الاطلاع عليه بتاريخ 2017/01/01.

² إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي، صالح نوري خلف، إنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد 8، العدد 23، العراق، 2013، ص: 272.

³ جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، معيار المراجعة المصري 220، مصر، 2008، متوفر على موقع الهيئة العامة للرقابة المالية، https://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/audit_pages/auditing_standards.htm تم الاطلاع عليه بتاريخ 2017/02/01.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

المطلب الثاني: متطلبات وعناصر نظام الرقابة على جودة المراجعة الخارجية

لقد أولت معايير الرقابة الصادرة من منظمات مهنية دولية إهتماماً خاصاً لموضوع الرقابة على جودة المراجعة الخارجية في جميع مراحلها (التخطيط، التنفيذ، التقرير)، إضافة إلى التقييم اللاحق لعملية المراجعة لذلك يجب على مكاتب أو شركات المراجعة أن تتبنى مجموعة من السياسات والإجراءات التي تضمن جودة عملها وفقاً لمعايير الرقابة، حيث يتم التأكد من أن جميع المراجعين يبذلون العناية المهنية اللازمة، إضافة إلى الإلتزام بمبدأ الاستقلال والنزاهة والموضوعية وقواعد وآداب السلوك المهني المتعارف عليها.

1. أهمية الرقابة على جودة المراجعة الخارجية:

ترتبط أهمية مهنة المراجعة ارتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي تقدمها، وإن ضغط الأعمال اليومية ومتطلبات الزبائن وعوامل أخرى تجعل من السهل على مكاتب المراجعة أن تسهوا وتضع الحذر جانبا، وتقنع بمستوى أقل من المرغوب في جودة العمل، وخاصة من أجل توفير الوقت والتكلفة، وعلى المدى الطويل فإن أداء أفضل نوعية ممكنة من الأعمال وبشكل ثابت هو أمر ضروري، إذ أنه من المؤكد بأن عمل مكتب المراجعة يكون أقل نجاحاً إذا لم يكن هنالك توافق لنوعية العمل في الجوهر والمظهر¹.

لذلك يجب على جميع مكاتب المراجعة التي تمارس أعمال المراجعة والمحاسبة أن تتبع وتطبق نظام رقابة الجودة سواء كانت هذه المكاتب صغيرة الحجم أو كبيرة الحجم، لأن اللجوء إلى تقليل النوعية (الجودة) بشكل متكرر من أجل توفير الوقت والمال قد يؤدي في النهاية إلى تكبد الوقت والمال، فضلا عن أن مخالفة المعايير المهنية لأعمال التدقيق أو أداء عمال أقل جودة ضمن نطاق المعايير قد يقود إلى قضايا قانونية مكلفة إضافة إلى تأثيره السلبي على سمعة المكتب المهنية، وبالتالي فإن جودة أعمال المراجعة ضرورية لكل مكاتب المراجعة التي ترغب بالمحافظة على زبائنها وخاصة الجيدين منهم والذين يتوقعون نوعية جيدة من الأعمال².

¹ منهل مجيد أحمد العلي، شيماء محمد سمير الراوي، تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد 6، العدد 19، العراق، 2010، ص: 162.

² نفس المرجع، ص: 163.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

2. أهداف نظام الرقابة على جودة المراجعة الخارجية:

إن نظام رقابة الجودة الجيد يحقق منافع إضافية لمكتب المراجعة يمكن إجمالها بالنقاط التالية¹:

- تطوير علاقات ومسؤوليات تنظيمية أكثر وضوحاً ووسائل اتصال أفضل بين أعضاء مكتب المراجعة؛
- تحسين وثائق أوراق العمل عن طريق إتباع سياسات توثيق معينة؛
- عطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات التي يؤديها مكتب المراجعة تتماشى مع المتطلبات المهنية؛
- إعطاء تحذيرات مسبقة للمشاكل المحتملة وبالتالي إمكانية وضع تركيز أكبر عليها، كذلك التقليل من الأخطاء العملية التي قد تؤدي إلى مشاكل مع مؤسسة محل المراجعة وتكبد المكتب تكاليف إضافية؛
- أداة تدريبية فعالة، تساعد في زيادة التأهيل المهني وفي تعيين موظفين أكثر قدرة وكفاءة؛
- طريقة لتحفيز الموظفين وتحسين السلوك الأخلاقي ورفع الروح المعنوية والدافعية وتقوية روح الفريق، وكذلك زيادة الرضا الوظيفي.

3. المتطلبات الواجب توافرها في نظام رقابة الجودة:

- هنالك حاجة لوجود نظام رقابة للجودة سواء في شركات المراجعة الصغيرة أو في شركات المراجعة الكبيرة، وفي حالة كون الشركة الصغيرة جداً فلا يتطلب أن يكون نظام رقابة للجودة رسمياً، أما المتطلبات التي يجب أن تتوفر في نظام رقابة للجودة فهي²:
- أن يكون شاملاً على نحو ملائم؛
 - أن يكون مصمماً بحيث يتلاءم مع طبيعة أعمال الشركة ونشاط عملائها ومدى تطور هذا النشاط وتعقيده؛
 - أن تكون هناك قناعة معقولة بتوافق الشركة مع المعايير المهنية بشكل عام والمعايير الخاصة بالجودة بشكل خاص، وخاصة فيما يتعلق بما يلي:

¹ أحمد حابي، مرجع سابق، ص: 78.

² يوسف محمود جريوع، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات في فلسطين، جامعة غزة، فلسطين، 2005، ص: 14-15. مقال منشور على

الموقع: <http://site.iugaza.edu.ps/yjarbou/researches> تم الاطلاع عليه بتاريخ 2016/09/08.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

- وصف لسياسات وإجراءات كل ضابط من ضوابط رقابة الجودة بالنسبة لقابليتها للممارسة العملية بالنسبة للشركة؛
- إيصال سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة للعاملين في الشركة؛
- قيام الشركة بمراقبة فعالية هذه السياسات والإجراءات؛
- أن يكون ذا تكلفة معقولة من حيث المال والوقت اللازم لإعداده وتطبيقه؛
- أن يتلاءم مع حجم الشركة وهيكلها التنظيمي، حيث أن الشركات الكبيرة تتميز عادة باللامركزية وبالتالي فإنها تحتاج إلى سياسات وإجراءات رقابة للجودة أكثر صراحة.

4. عيوب نظام الرقابة على جودة المراجعة الخارجية:

- يتضمن تطبيق نظام رقابة جودة المراجعة الخارجية على بعض العيوب، تتمثل في الآتي¹:
- قلة الإمكانيات المادية مما يؤدي الي صعوبة تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة؛
 - تكلفة الوقت الإضافي المنصرف للتأكد من مقابلة الأعمال والخدمات التي تقدمها شركات المراجعة مع السياسات والإجراءات؛
 - صعوبة توفر كوادر متخصصة لمقابلة متطلبات تطبيق نظام رقابة جودة المراجعة؛
 - زيادة الأعباء الإدارية لموظفي وإدارة مكاتب المراجعة.

5. العناصر الواجب توفرها في نظام الرقابة على جودة المراجعة الخارجية:

لقد إستلزمت معايير المراجعة الدولية بضرورة أن يشير المراجع في تقريره إلى أنه قام بأداء المهمة وفقا للمتطلبات الأخلاقية، وينفذ عملية المراجعة بالحصول على تأكيد من خلو المعلومات من التحريفات الجوهرية، كما أكد مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي على أن متطلبات تطبيق معيار رقابة الجودة لعمليات مراجعة البيانات المالية التاريخية تشمل على المتطلبات التالية: مسؤوليات القيادة عن جودة عمليات المراجعة؛ المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة؛ قبول واستمرار العلاقة مع العملاء والارتباطات المحددة؛ تعيين فرق الارتباط (الموارد البشرية)؛ أداء الارتباط؛ المتابعة؛ التوثيق.

¹ علي عباس علي عوض السيد، جودة المراجعة الخارجية كمتغير وسطي في العلاقة بين مبادئ حوكمة الشركات والممارسات المحاسبية الاحتمالية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة النيلين، السودان، 2018، ص:152.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

كما إستلزمت معايير المراجعة الدولية تعيين فريق لإجراء عمليات المراجعة يطلق عليه فريق العمل كما إستلزمت على مكاتب المراجعة وضع نظام لمراقبة الجودة، ويشرف على رقابة هذا النظام شخص يطلق عليه "الشريك المسؤول عن الارتباط" (Engagement partner) وهو الشريك، أو شخص آخر في المكتب الذي يكون مسؤولاً عن الارتباط وأدائه، وعن التقرير الذي يتم إصداره بإسم المكتب، ويكون لديه (إذا تطلب الأمر) الصلاحية المناسبة من هيئة مهنية، أو قانونية، أو تنظيمية¹.

5-1- مسؤوليات القيادة عن جودة عمليات المراجعة:

لقد أشار المعيار الدولي للمراجعة (220) أنه يجب على أن يتحمل الشريك المسؤول عن الارتباط مسؤولية الجودة الشاملة لكل إرتباط مراجعة يكلف بها كما يجب أن يكون مثالا فيما يتعلق بجودة المراجعة للأعضاء الآخرين في فريق العملية أثناء جميع مراحل العملية، وذلك من خلال الرسائل المناسبة لفريق العملية ويؤكد على²:

- تنفيذ العمل الذي يتفق مع المعايير المهنية، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
- الإلتزام بسياسات وإجراءات المكتب المعمول بها لرعاية الجودة؛
- إصدار تقرير المراجع المناسب للظروف؛
- وأن حقيقة أن الجودة أمر أساس في تنفيذ ارتباطات المراجعة.

5-2- المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة:

يقصد بها التزام العاملين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة.

وتعتبر هذه العناصر، وخاصة إستقلالية مراجع الحسابات، بمثابة العمود الفقري لجودة المراجعة أما إذا إنعدم هذا الركن فإن باقي معايير المراجع لن تكون ذات أهمية كبرى.

ولقد تناولت قواعد وأداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IESBA Code) هذه العناصر بنوع من التفصيل. ومن أهم الإجراءات التي تضمن الإلتزام بهذا العنصر الرقابي إبلاغ أفراد المكتب من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالإستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني³.

¹ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), **Op. cit.**, p: 137.

² Ibid., p :144.

³ محمد علي جبران، مرجع سابق، ص: 21.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

5-3- قبول واستمرار العلاقة مع العملاء وارتباطات المراجعة:

يجب وضع السياسات والإجراءات لتقييم العميل الجديد قبل قبول المهمة، وأن تتم مراجعة تقييم العملاء الحاليين بصورة دائمة، كما يجب على المكتب أن يأخذ بعين الاعتبار إستقلاليته وقدرته على تقديم الخدمات المناسبة للعميل وسمعة الإدارة عند تقييمها لقبول وإستمرار الخدمة للعملاء، وذلك لتجنب التضارب في المصالح المحتملة أو الإجراءات المهنية، وكذلك لتحديد الخطر النسبي للإلتزامات المهنية، التي يمكن أن تتضمنها عملية المراجعة ومن الأمور التي يجب أن تؤخذ في الحسبان عند تقييم العملاء الحاليين والمرتبين ما يلي¹:

- سمعة مدراء العميل.
- إستقرار نظام الإدارة.
- قوة العميل المالية.
- نظام الرقابة الداخلية للعميل.
- هدف عملية المراجعة.
- القدرة على خدمة العميل وتوفير الخبرات اللازمة وغيرها.

5-4- الموارد البشرية:

ينبغي على مكاتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى التأكد من أن لديها ما يكفي من العاملين ذوي القدرات والكفاءات ولديهم الإلتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة لأداء المهام بما يتماشى مع المعايير المهنية والتنظيمية والمتطلبات القانونية ولتتمكن مكتب المراجعة أو الشركاء المسؤولين من إصدار تقارير ملائمة للظروف.

كما يجب على مكاتب المراجعة أن تعين الأشخاص الذين لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة، وينقسم هذا العنصر الرقابي إلى ثلاث مستويات²:

5-4-أ- التعيين أو التوظيف: يتطلب الإحتفاظ ببرنامج مصمم لتعيين أفراد مؤهلين من خلال تخطيط

عدد الأفراد الذين يحتاجهم المكتب، ووضع أهداف للتوظيف وتحديد مؤهلات العاملين في مجال التوظيف، كذلك وضع المؤهلات المطلوبة والإرشادات لتقييم الموظفين المحتملين لكل مستوي مهني مع ضرورة إخطار المتقدمين للوظائف والأفراد الجدد لسياسات وإجراءات المكتب ذات

¹ يوسف محمود جربوع، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات في فلسطين، مرجع سابق، ص: 18.

² خليدة عابي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية (غير منشورة)، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2016، ص: 173.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

الصلة، مثل إعداد دليل لوصف سياسات المكتب، إستعمال وسيلة لإعلام طالبي الوظيفة والأفراد الجدد، إدارة برنامج إرشادي للأفراد الجدد.

4-5-ب- التطوير المهني: يجب وضع إرشادات ومتطلبات التعليم المهني المستمر وإبلاغها إلى الأفراد وإسناد مسؤولية التطوير المهني إلى شخص أو مجموعة من الأشخاص يتمتعون بصلاحيات مناسبة. وكذلك توفير معلومات للأفراد حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية وتشجيع الأفراد على المساهمة في التطوير الذاتي من خلال العديد من الوسائل مثل تزويد الأفراد بالمواد المطبوعة الخاصة، إعداد الدورات التدريبية وتطويرها، وإختيار وتأهيل المدربين، وكذلك إعداد برامج حسب الحاجة لسد إحتياجات المكتب لأفراد ذوي خبرة عالية في مجالات وقطاعات متخصصة.

4-5-ت- الترقية الوظيفية: يجب وضع المؤهلات التي تعتبر ضرورية لمختلف مستويات المسؤولية في المكتب مع تحديد المعايير التي يتم على أساسها تقييم الأداء الشخصي والكفاءة المتوقعة مثل المعرفة الفنية، القدرة على التحليل، مهارات القيادة والتدريب، العلاقة مع العملاء وكذلك تقييم أداء الأفراد وإشعارهم بتقدمهم من خلال إستخدام النماذج التي يمكن تنميطها لغرض تقييم أداء الأفراد ومتابعة هذه التقييمات.

5-5-أداء الإرتباط:

يتطلب هذا العنصر من عناصر الرقابة على الجودة وجود سياسات وإجراءات للتأكد من أن العمل الذي يقوم به المساعدون يتمشى مع المعايير المهنية والمتطلبات اللائحية ومعايير مراقبة الجودة المهنية الخاصة بالمكتب. ومن الإجراءات التي يجب أن يقوم بها المكتب للوفاء بمتطلبات هذا العنصر، وجود مدير متفرغ للمكتب يمكن إستشارته في الأمور الفنية، وأن يوافق مدير المكتب كذلك على التكاليفات قبل البدء في استكمالها¹.

5-6- المتابعة:

يتضمن النظام الفعال لرقابة الجودة عمليات متابعة مصممة بهدف تزويد المكتب بتأكيد معقول، بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفعالية. يجب على الشريك المسؤول عن الإرتباط أن يأخذ في الحسبان نتائج عملية المتابعة التي يتبناها المكتب، والتي وردت في آخر معلومات

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية الحديثة، مرجع سابق، ص: 41.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

توافرت من المكتب و - إذا كان ذلك معمولاً به - في المكاتب الأخرى، وما إذا كانت أوجه القصور التي تمت الإشارة إليها، قد أثرت على عملية المراجعة.

ويتطلب معيار رقابة الجودة أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول بان السياسات والإجراءات الخاصة بنظام رقابة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفاعلية وأنه تم التعبير عنها عملياً كما على شريك العملية دراسة نتائج عملية المتابعة كما هي موضحة في أحدث معلومات تم نشرها من قبل الشركة، وعلى شريك العملية دراسة ما يلي¹:

- ما إذا كانت العيوب التي تم ملاحظتها في تلك المعلومات قد تؤثر على عملية المراجعة.
 - ما إذا كانت الإجراءات التي اتخذتها الشركة لتصحيح الوضع كافية في إطار عملية المراجعة.
- كما إن وجود عيب في نظام رقابة الجودة للشركة لا يعني أنه لم يتم أداء عملية مراجعة معينة حسب المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، أو أن تقرير المراجع لم يكن ملائماً.

5-7- التوثيق:

ينبغي على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات تتطلب توثيقة مناسبة لتقدم دليلاً على تشغيل جميع عناصر مراقبة الجودة لديها.

ويرجع القرار لمكتب المراجعة حول كيفية توثيق مثل هذه الأمور فعلى سبيل المثال، يمكن أن تستخدم المكاتب الكبرى قواعد بيانات إلكترونية التوثيق أمور مثل تقييم الأداء ونتائج مراقبة الفحص ويمكن أن تستخدم المكاتب الصغيرة أساليب غير رسمية مثل المذكرات اليدوية وقوائم المراجعة والنماذج.

وهناك العديد من العوامل التي يجب أن تؤخذ في الحسبان عند تحديد شكل التوثيق ومحتواه كأدلة على تشغيل كل عنصر من عناصر نظام مراقبة الجودة، مثل حجم المكتب، وعدد المكاتب الفرعية، ومستوى السلطة المخولة لكل من العاملين والمكاتب، وطبيعة وتقييد بممارسات وتنظيم المكتب. ويجب أن يحتفظ مكتب المراجعة بهذا التوثيق فترة من الوقت تكفي بالسماح لأولئك الذين يقومون بإجراءات المراقبة بتقييم إلتزام المكتب بنظام مراقبة الجودة أو بالقوانين واللوائح ولفترة أطول إذا لزم الأمر².

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، مرجع سابق، ص: 381.

² شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، دار التعليم الجامعي، مصر، 2014، ص: 59.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

المطلب الثالث: أساليب الرقابة الخارجية على جودة أداء مكاتب المراجعة

يوجد العديد من أساليب الرقابة التي يمكن إستخدامها في الرقابة على جودة عملية المراجعة وتنقسم هذه الأساليب إلى نوعين ذاتية وخارجية.

1. الأساليب الذاتية:

وهي الأساليب التي تتبع من داخل مكتب المراجعة دون إلزام من المنظمات المهنية أو غيرها، حيث يتم وضع مجموعة من العناصر والإجراءات والسياسات اللازمة، والإشراف عليها وتقييم فعاليتها بصفة مستمرة من قبل المسؤولين بالمكتب ومن هذه الأساليب ما يلي¹:

1-1- أسلوب الشريك الثاني:

وهو أسلوب يستخدم عادة في مكاتب المراجعة الكبرى، حيث يعتبر الشريك مسؤولاً عن إجراء فحص إنتقادي شامل لكافة ملفات العملية قبل إستكمال تقرير المراجعة بواسطة الشريك الأول المسؤول، وهو ما يسمى بفحص ما قبل الاصدار ويؤدي تطبيق هذا الأسلوب الى تخفيض احتمالات فشل المراجعة وبرغم ذلك يعتبر هذا الأسلوب غير إقتصادي لبعض مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة وغير موجود فيها.

1-2- أسلوب المراجعات الفورية:

وهو أسلوب إقتصادي يلائم مكاتب المراجعة المتوسطة وصغيرة الحجم، ويتأسس هذا الأسلوب على تعيين مدير مسؤول عن تنفيذ كافة المراجعات الفورية، ويشترط في هذا المسؤول أن يكون مستقلاً في عمله، وترفع إليه كافة الملفات لفحصها قبل المراجعة النهائية بواسطة الشريك المسؤول عن العملية، ويتم هذا أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

1-3- أسلوب المراجعات اللاحقة:

ويستخدم هذا الأسلوب على طريقة الفحص الإختياري، حيث يتم فحص نسبة محدودة من عمليات المراجعة المنفذة، على أن تتضمن النسبة عمليات المراجعة التي تم تنفيذها بواسطة جميع الشركاء، ويهدف هذا الأسلوب إلى التأكد من أن السياسات والمعايير الموضوعية الرقابة الجودة بواسطة المكتب قد روعيت منذ البداية إلى النهاية خلال عملية المراجعة.

¹ مصطفى أحمد محي، دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة المراجعة - دراسة تطبيقية على شركات البورصة المقيدة في بورصتي القاهرة والإسكندرية، رسالة ماجستير في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة المنصورة، مصر، 2016، ص:41.

2. الأساليب الخارجية:

ويتم القيام بهذا النوع من الرقابة بواسطة جهة خارجية عن مكتب المراجعة.

2-1-مراجعة النظير:

إهتمت المنظمات المهنية، والهيئات العالمية بجودة أداء عملية المراجعة الخارجية وبمعايير الرقابة على هذا الأداء، فتم وضع نظام يهدف إلى مراقبة وتقييم نشاط تلك المكاتب، بهدف مراقبة نفسها، وقد أطلق على هذا النظام مراجعة النظير (القرين) أو مراجعة طرف ثالث، والذي يعرف بقيام أحد مكاتب المراجعة بمراجعة أعمال مكتب آخر، يعتبر نظام مراجعة النظير أحد أساليب الرقابة الخارجية لجودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية، والذي يهدف إلى إبداء رأي مستقل عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكاتب المراجعة يوفر ضماناً معقولاً عن إتساقها مع المعايير المهنية، كما يتضمن الفحص بمراجعة النظراء تقييم مدى ملائمة سياسة تلك المكاتب والإجراءات المتعلقة بعناصر عملية المراجعة¹.

ويؤدي القيام بفحص النظير من وجهة نظر الباحثين إلى تحقيق منافع لكل من المهنة ومكاتب مراجعي الحسابات حيث²:

- تمثل مراجعة النظير أداة لتأكيد جودة عملية المراجعة، وجودة المراحل التي تمر بها ابتداء من مرحلة تخطيط المراجعة، ومرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة وتجميع أدلة الإثبات، وأخيراً مرحلة إعداد تقرير المراجعة؛ وبالتالي يمكن القول أن هناك علاقة طردية بين مراجعة النظير وجودة المراجعة.
- تفيد مراجعة النظير في التحقق من قيام مكتب المراجعة بمراحل عملية المراجعة وفقاً لمعايير الأداء المهني حيث تجيب عن التساؤل الذي يتعلق بمن يراجع عمل المراجع.
- تساعد مراجعة النظير الممتهين للمراجعة على زيادة فعالية الإجراءات التي تتعلق بالتنفيذ العملي لعملية المراجعة.
- تساعد عملية ممارسة مراجعة النظير على تحسين طريقة أداء الوظائف الرئيسية للمراجعة وتقديم النصح والإرشاد في هذا المجال.

¹ بشير صالح محمد الخير، دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتمويل (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2017، ص:76.

² حسن شلقامي محمد، مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة جامعة بني سويف، المجلد 2، العدد 1، مصر، 2014، ص-ص:79-80.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

- تقدم مراجعة النظر الأساس لوضع وتنفيذ الخطة الاستراتيجية لتحسين مهنة المراجعة وتحسين جودتها.
- تقيد مراجعة النظر في إخضاع إجراءات وآليات كل مكتب من مكاتب المراجعة المشاركة في برنامج مراجعة النظر لقواعد وآليات معيارية محددة بالبرنامج.
- تقيد مراجعة النظر في تحديد نقاط الضعف الأساسية في أداء مكتب المراجعة الذي خضع للتقييم وتوصيل تلك النقاط لذلك المكتب لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- يفيد برنامج مراجعة النظر مكتب المراجعة الحاصل عليه في زيادة المعرفة لديه بمعايير رقابة الجودة وقواعد وآداب السلوك المهني ومن ثم زيادة الرغبة لدى هذا المكتب في تنفيذ تلك المعايير والقواعد أثناء أداء عملية المراجعة.
- تقيد المعلومات الواردة في تقرير مراجعة النظر في التنبؤ بفشل المراجعة.
- تعتبر مراجعة النظر أحد وسائل الرقابة على جودة المراجعة حيث تساعد في تقييم أداء مكتب المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني.

ويقوم بتنفيذ برنامج مراجعة النظر فريق من المراجعين المحترفين، من أجل تقييم كفاءة نظام مراقبة الجودة الداخلية للمكاتب أو شركات المراجعة وموافقتها لمعايير المراجعة، وقد تم إصدارها من قبل المراقب العام للولايات المتحدة الأمريكية، وإحدى متطلبات هذه المعايير هو الخضوع لبرنامج المراقبة ومراجعة النظر على الأقل مرة كل ثلاث سنوات، ولتلبية متطلبات برنامج مراجعة النظر، قام المعهد الأمريكي في الولايات المتحدة (AICPA) للمحاسبين القانونيين الأمريكية بتطوير برنامج يهدف إلى تقييم مراجعي الحسابات، وقد حظي برنامج مراجعة الزميل بنجاح ملحوظ منذ تأسيسه عام 1991 وتشمل عملية مراجعة الزميل ما يلي¹:

- **الإعداد:** تتضمن عملية الإعداد تزويد المراجعين المسؤولين عن عملية المراجعة بكافة المعلومات والبيانات التي سيحتاجونها والتي تساعد في تحقيق الأهداف المرجوة، بالإضافة إلى مساعدتهم في إنجاز العمل بإتقان وكفاءة أكبر، إضافة إلى تزويدهم بالمعايير التي ينبغي عليهم أخذها بالحسبان، وتقييم إتباعها من قبل مكاتب أو شركات المراجعة، كما يتم تزويدهم بوصف لنظام مراقبة الجودة والكيفية التي يجب أن يكون عليها وتحتاج عملية الإعداد في الغالب شهرين.

¹ أحمد حابي، مرجع سابق، ص-ص: 82-83.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

- **زيارة الموقع:** يمكث فريق مراجعة النظير مدة أسبوع في موقع مكاتب المراجعة، يقومون خلالها بمراجعة أوراق عمليات المراجعة والملفات الإدارية، بالإضافة إلى إجراء مقابلات واجتماعات مع الإدارة والموظفين في مكاتب المراجعة.
- **التقرير:** في نهاية الزيارة يقوم الفريق بإعداد تقرير يتضمن رأيهم بمدى موافقة إتباع مكاتب المراجعة لمعايير المراجعة العالمية، كما يقدم الفريق ورقة بالتوصيات التي يمكنهم اتباعها من أجل تطوير العمل، بالإضافة إلى تقديم شرح وتوضيح حول عملية المراجعة والملاحظات التي عليها والجوانب التي ينبغي الانتباه والمحافظة عليها، ويتم إصدار هذا التقرير في مدة تتراوح بين أسبوع وأربعة أسابيع بعد الانتهاء من زيارة الموقع.

2-2- برنامج الرقابة عن طريق مجلس الإشراف على مكاتب المراجعة:

في الولايات المتحدة الأمريكية أصدر الكونجرس الأمريكي قانون Sarbanes-Oxley سنة 2002 لتحسين حوكمة الشركات والإشراف على جودة مهنة المحاسبة والمراجعة، وقد تبنى القانون إتباع آليات دورية وسريعة لتحقيق الإفصاح والشفافية الفعالة التي تساعد مراجع الحسابات في أداء عمله بشكل أكثر كفاءة حيث تبنى إنشاء مجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة، وذلك لوضع وتبني معايير الرقابة على جودة مهنة المحاسبة والمراجعة بالولايات المتحدة الأمريكية من التنظيم الذاتي لمعايير المراجعة في مهنة المحاسبة والأخلاقيات والاستقلال الى التنظيم الحكومي¹.

كما إهتمت عدد من الدراسات بالتحول في نظم مراجعة جودة مكاتب المراجعة المكلفة بمراجعة شركات عامه داخل الولايات المتحدة من نظام مراجعة النظير (Peer Review) إلى نظام الفحص الخاص بمجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB)، حيث ظهر هذا النظام نتيجة التحول الكبير في تنظيم المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية، وما ترتب عليه من تكوين مجلس الرقابة علي أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB)، والذي أصبح مسؤولاً عن فحص جودة منشآت المراجعة المكلفة بمراجعة شركات عامة في البورصة، وما قد ترتب على ذلك من تضيق نطاق تطبيق برامج

¹ شحاتة السيد شحاتة، المراجعة المتكاملة - مدخل المراجع العربي للقرن الحادي والعشرين، مرجع سابق، ص:72.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

- مراجعة النظير الذي هو مسؤولية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، بحيث أصبح يطبق فقط على منشآت المراجعة المكلفة بمراجعة شركات خاصة، ومن واجبات المجلس¹:
- الإشراف على مكاتب المراجعة المسجلة لديه والتي تعد تقارير المراجعة للشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية.
 - إصدار أو تبني معايير المراجعة، ومعايير رقابة الجودة، ومبادئ السلوك المهني، ومعايير الإستقلال، وأية معايير أخرى تتعلق بإعداد تقارير المراجعة للشركات المساهمة والمسجلة في البورصة.
 - إجراء تفتيش لمكاتب المراجعة المسجلة لديه، بموجب القسم 104 من هذا القانون، وقواعد المجلس.
 - إجراء التحقيقات والإجراءات التأديبية المتعلقة بها، وفرض العقوبات الملائمة على مكاتب المراجعة المسجلة لديه، وعلى أي شخص ذو علاقة بها.
 - القيام بالوظائف والواجبات الضرورية والملائمة لتطوير المعايير المهنية وتحسين جودة خدمات المراجعة المقدمة من قبل مكاتب المراجعة المسجلة لديه أو أي شخص ذو علاقة بذلك.
 - تأكيد التزام مكاتب المراجعة المسجلة لديه، وأي شخص ذو علاقة بها، بهذا القانون وقواعد المجلس والمعايير المهنية، وقوانين الأوراق المالية المتعلقة بإعداد وإصدار تقارير المراجعة.
 - وضع ميزانية خاصة بالمجلس، وإدارة عملياته، وموظفيه.

¹ خليفة عابي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، مرجع سابق، ص: 155

المبحث الثالث: جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بمخاطر المراجعة

يرجع تدني الأداء المهني الحالي لمعظم مكاتب المراجعة في الوقت الحاضر في معظم دول العالم إلى التخلي عن العمل بمفهوم جودة المراجعة¹، لذا فإن تبني هذا المفهوم عند أداء مهام المراجعة وتطبيق برامج رقابة عليه يعطي تأكيدات معقولة لكل المهتمين بالمهنة بأنها تمت وفق المعايير والمتطلبات الدولية ويقلل من فرص إرتكاب الأخطاء، كما يعطي مصداقية أكبر لمكتب المراجعة ويزيد من قدرته التنافسية مقارنة بالمكاتب الأخرى فيحافظ على عملاءه ويزيد من ثقتهم في أداءه².

وكما أشرنا سابقا إن مخاطر المراجعة تتعلق بمقدار عدم التأكد الذي يمكن أن يقبله مراجع الحسابات في أداء وظائف عملية المراجعة، فبالرغم من صعوبة قياس مثل هذه المخاطر بشكل كمي دقيق كونها مجرد احتمالات، ولكن مواجهتها برد فعل مناسب وتقليلها إلى أدنى حد ممكن يعتبر عنصرا أساسيا لإنجاز مراجعة ذات جودة عالية.

المطلب الأول: علاقة جودة المراجعة بمتغيرات بيئة المراجعة الخارجية

لقد عملت المنظمات المهنية والأكاديميات التنظيمية لمهنة المحاسبة والمراجعة على تحديد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من أجل الإرتقاء بالمهنة إلى أعلى الدرجات، وقد توصلت هذه الدراسات إلى مجموعة من العوامل التي يمكن أن تؤثر على جودة المراجعة الخارجية، وفيما يلي عرض لأهم هذه لعوامل.

1. العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة:

1-1- حجم مكتب المراجعة:

أشارت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية قوية بين حجم المراجعة وجودة المراجعة، وقد بررت ذلك بحيث أن³:

- مكاتب المراجعة الكبيرة تمتلك إمكانيات تقنية كبيرة؛

¹ أسامة الأزرق، سمير البهلول، العوامل المؤثرة في جودة المراجعة وأثرها على كفاءة الأداء المهني، مجلة الأستاذ، جامعة طرابلس، العدد 7، الجزء 2، ليبيا، 2014، ص: 31.

² العايب عبد الرحمان، حططاش نشيدة، رقابة جودة التدقيق الخارجي وجهود المنظمات الدولية والمحلية فيها، مجلة تنمية الموارد البشرية، جامعة سطيف 2، المجلد 8، العدد 1، الجزائر، 2017، ص: 58.

³ حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، 2014، ص: 467.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

- لها القدرة على إجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من مكاتب التدقيق الأقل حجماً؛
- وجود برامج تدريب مستمرة بتلك المكاتب ما يجعل العاملين بها على درجة عالية من الكفاءة؛
- ان مكاتب المراجعة الكبيرة تقوم بتطبيق برامج مراجعة الزملاء.

كما يعزو بعض الباحثين إرتفاع جودة المراجعة في هذه المكاتب الى عدم إنفراد مراجع الحسابات برأيه حيث يكون للإشراف دور واسع في عملية الحكم على التقارير المالية وإصدار رأي حول مصداقيتها.

ويقاس حجم المكتب بالصفات التي يتميز بها كل مكتب، وفي هذا الصدد نجد أن المكاتب الكبيرة تتميز ببعض الخصائص التي لا يمكن توفرها في المكاتب الصغيرة مثل إرتفاع عدد المراجعين الحاصلين شهادات عليا، تعدد النشاطات داخل الدولة، وقد يكون لمكتب المراجعة فروع دولية، الأمر الذي يسمح للمكتب الكبير من إكتساب المزيد من المهارات والرفع من إيراداته، وكل هذه المميزات تزيد من جودة الخدمات التي يقدمها المكتب الكبير، إلا أنه هناك من يرى أن جودة المراجعة ترتبط كذلك بالمكاتب الصغيرة على إعتبار أن هذه المكاتب تبذل كل مجهوداتها لتقديم خدمات ذات الجودة للتعريف بنفسها، وكسب المزيد من الزبائن وبالتالي توسيع حجم المكتب واكتساب مميزات المكاتب الكبيرة¹.

وعليه يمكن القول إن مكاتب المراجعة الكبيرة تقدم خدمات ذات جودة عالية، وذلك يعود إلى قلة أخطائها بالمقارنة مع مكاتب المراجعة الصغيرة، وهذا ما يكسبها سمعية عالية، لذا يعتبر هذا المقياس لتقييم جودة عملية المراجعة.

1-2- سمعة مكتب المراجعة:

إن سمعة مكتب المراجعة يقصد بها تداول أسم مكتب المراجعة في محيط سوق العمل وأنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة من خلال إعطائه مصداقية للتقارير المالية التي خضعت لمراجعته، ويجب أن يتصرف مراجع الحسابات بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة ويمتنع عن أي سلوك يسئ إليها، وأن مقياس أو مؤشر سمعة مكتب المراجعة يعبر عنها من خلال زيادة عدد الزبائن وكبر حجم مكتب المراجعة، وأن سمعة مكتب المراجعة (شهرته) تعد إحدى الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب، والتي يتم إكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية، وأن سمعة مكتب المراجعة لا تتوقف على حجم وعدد الزبائن المنتمين إليه أو

¹ حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية - دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، جامعة الجزائر، 3، 2012، ص:59.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

نوع ذلك المكتب فقط، وإلا أُعتبرت مكاتب المراجعة الصغيرة عديمة السمعة، إذ هناك مكاتب صغيرة وغير منتمية إلى أحد المكاتب الكبيرة تتمتع بسمعة كبيرة داخل وخارج بلادها¹.

وعليه يمكن القول إن السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة تعد من المؤشرات المهمة التي تؤثر على جودة المراجعة والتي تمكن المكتب من إمتلاك نصيب وحصص في السوق.

1-3- القضايا المهنية المرفوعة ضد مكتب المراجعة:

إن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون من المراجعين إكتشاف والتقرير عن أية مخالفة وأخطاء جوهرية تحتوي عليها القوائم المالية، حيث أن عدم إكتشاف المراجعين لهذه الأخطاء يعتبر فشلا للمراجعة -من وجهة نظر المستخدمين- وهو ما يؤدي الى رفع الدعاوي القضائية ضد المراجعين، خصوصا عندما ينكبد المستخدمون خسائر مالية بسبب الإعتماد على القوائم المالية التي تحتوي على الأخطاء والمخالفات الغير المكتشفة². ويعتبر تصاعد عدد الدعاوي القضائية المرفوعة مؤشرا واضحا على عدم قدرة مكتب المراجعة على إكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، حيث تتعرض المكاتب إلى خسائر مادية كبيرة والمساءلة القانونية إضافة إلى فقدان ثقة الجمهور وبالتالي تفقد المهنة جودتها³.

وعليه يمكن القول إن عدم وجود دعاوي قضائية مرفوعة ضد مكاتب المراجعة يعتبر مقياس على جودة عمليات المراجعة.

1-4- الأتعاب والمنافسة في سوق المراجعة:

في ظل التطورات والتغيرات التي تشهدها مهنة المراجعة من حدة المنافسة في سوق المراجعة وسيطرة مجموعة محدودة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء، وتزايد عمليات تغيير المراجعين فوجود هذا التنافس الشديد في سوق المراجعة يخلق دافعا قويا أمام المكاتب لإن تحافظ على تكاليفها في السوق من خلال تخفيض تكاليفها لكي تستمر بالعمل، فقد يقبل مكتب المراجعة أتعابا منخفضة لعمليات المراجعة، والتي تدفعه إلى تقليص نطاق عمل المراجعة، أو يقبل أتعاب مراجعة منخفضة على أمل أن يتم تعويضها من خلال الحصول على خدمات استشارية من نفس العميل، وفي كلتا الحالتين يخل مكتب المراجعة بمتطلبات عمله

¹ عبد الكريم عبد الرحيم وآخرون، قياس مستوى جودة التدقيق لمكاتب تدقيق المنطقة الجنوبية، مجلة جامعة ذي قار، جامعة ذي قار، المجلد 9 العدد 1، العراق، 2014، ص:10.

² سارة حدة بودريالة، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية، مرجع سابق، ص:111.

³ شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص:13.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

المهنية والنظامية، وهذا ما يؤثر سلبا على جودة المراجعة، وعليه فإن إن المنافسة بين مكاتب المراجعة وكما أشارت إليه جملة من الدراسات ينتج عنها عاملين إثنين وهما¹:

- **المنافسة على الأتعاب:** حيث أن المنافسة على الأتعاب ينتج عنها إنخفاض في أتعاب المراجعة، وما ينجر عنه من تقصير في الأداء، كالتقليص من نطاق مهام المراجعة، وهذا ما يؤثر سلبا على جودة المراجعة.

وتشير جملة من الدراسات إلى تأثير المنافسة على الأتعاب وتسعير خدمات المراجعة على جودتها، وهذا ما يضع المراجع أمام المفاضلة بين تكلفة المراجعة وجودتها، وتلجأ مكاتب المراجعة إلى أحد خيارين وهما:

- توظيف المراجعين برواتب متواضعة، مما يؤدي إلى عدم تقديم الخدمة بالشكل المناسب.
- تخفيض الوقت المطلوب لعملية المراجع.

ويلاحظ أن كلا الخيارين يؤدي بشكل مباشر أو غير مباشر إلى إنخفاض جودة المراجعة وإن كان خيار تخفيض موازنة الوقت هو الخيار الأكثر قبولا لدى مكاتب المراجعة نظرا لعدم إضراره بسمعة المكتب.

- **توسيع نطاق الخدمات الإستشارية:** حيث يلجأ مكتب المراجعة إلى زيادة الخدمات الإستشارية لنفس عميل، والإعتماد عليها أكثر من جانب الإيرادات، من أجل تعويض التكاليف الناجمة عن الإنخفاض في أتعاب المراجعة نتيجة المنافسة.

وعليه يمكن القول أن الضغوط التنافسية تؤدي إلى زيادة العبء في أعمال مكاتب المراجعة في ظل سعيها لتعويض إنخفاض الأتعاب الناتج عن المنافسة، من حيث إتساع مجال أعمال مكاتب المراجعة، والتي تسعى لتزويد العملاء بخدمات غير المراجعة وتقديم تقارير المراجعة في الوقت المحدد والجودة المنتظرة².

1-5- التخصص المهني للمراجع:

على الرغم من أهمية التخصص المهني للمراجع؛ إلا أن هناك صعوبة في تعريف وتحديد مؤسسة المراجعة المتخصصة، وقد إتبع الباحثون والأكاديميون طرق مختلفة لتعريفها، ولعل أكثر هذه الطرق شيوعا هي التي تقترض أن مؤسسة المراجعة أكثر الحصص في السوق لكل نشاط صناعي تعتبر متخصصة في هذا

¹ خليفة عابي، تحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمة لخضر، العدد 4، الجزائر، 2011، ص-ص: 224-226.

² حسين القاضي وآخرون، مرجع سابق، ص: 470.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

المجال الصناعي، وحيث أنه من المنطقي أن مكاتب المراجعة التي تستثمر مواردها في تطوير وزيادة تخصصها في صناعة عميل المراجعة يكون لديها حصة مهمة في سوق تلك الصناعة¹.

وقد تم تعريف المراجعين المتخصصين على أنهم المراجعين الذين يتم تعيينهم من قبل شركاتهم والذين لديهم الخبرة والتدريب والممارسة إلى حد كبير في صناعة معينة².

كما يعد التخصص المهني للمراجع أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة المراجعة، وأحد أبرز مداخل الإستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق، ومع ذلك لا يوجد معيار يدل صراحة على ضرورة التخصص المهني للمراجع، إلا أن هناك معايير تبين أن تفهم لمراجع لطبيعة الصناعة التي تعمل فيها المؤسسة محل المراجعة، والتي يقوم بأداء المراجعة فيها يعد ضرورة أولية لكي يؤدي عمله على أكمل وجه، ويساعده ذلك في معرفة مكامن وجود الأخطار في تلك الصناعات وتخطيط أفضل لعمليات المراجعة³، كما يمثل التخصص الصناعي مدخلا لمتيز والتحسين المستمر في الخدمات التي يقدمها المراجع بما ينعكس في النهاية على كفاءة قرارات وأحكام مستخدمي المعلومات المحاسبية⁴.

وعليه يمكن القول أن أهمية خبرة مراجع الحسابات في صناعة المؤسسة محل قد تزيد من جودة المراجعة، وذلك من خلال تحسين دقة الكشف عن الأخطاء، وتعزيز جودة تقييم مخاطر المراجعة والتأثير على إختيار إختبارات المراجعة وتخصيص ساعات المراجعة⁵.

1-6- قبول العملاء والاستمرار معهم:

تؤثر ظروف العميل وسلوك إدارته على حالة القوائم المالية والتي تؤثر بدورها على جودة المراجعة الخارجية. لذلك يقوم مكتب المراجعة بتوخي الحيطة والحذر قبل الموافقة على التعاقد مع العملاء الجدد أو إستمرار التعامل مع العملاء الحاليين وذلك عن طريق وضع نظام لتقييم العملاء، حتى يمكن إختيار العملاء الذين يعتقد أن قوائمهم المالية في حالة تسمح للمكتب بالقيام بعملية المراجعة المتوقعة منه. وبما يوفر للمكتب

¹ علي عبد الحفيظ الزواوي، البشير عبد الله الشاوش، مرجع سابق، 2015، ص: 138.

² Ira Solomon et al, **What Do Industry-Specialist Auditors Know?**, Journal of Accounting Research, Vol. 37, No. 1, 1999, p: 191

³ معاذ ظاهر صالح المقطري وآخرون، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 27، العدد 4، سوريا، 2011، ص: 413.

⁴ مريم مصطفى عبد الحليم، مرجع سابق، ص: 317.

⁵ Miguel Minutti-Meza, **Does Auditor Industry Specialization Improve Audit Quality?**, 2010, p: 02. available on: <http://raw.rutgers.edu/docs/seminars/spring11/Minutti-Meza.pdf> checked in: 17/04/2018

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

درجة معقولة من الإقتناع بتخفيض احتمال إرتباط بعميل لا تتمتع إدارته بالنزاهة والأمانة، حيث أن العملاء الذين يعانون من مشاكل مالية وذوي مراكز مالية ضعيفة وسمعة غير طيبة متوقع ميلهم لارتكاب الغش واخفاء حقائق كان يجب عرضها في القوائم المالية¹.

وكنتيجة لظروف المنافسة المحيطة بسوق المراجعة؛ فإن حصول مكتب المراجعة على عملاء جدد - في ظل الإلتزام بأداب وسلوك المهنة - أصبح أمراً صعباً بخلاف الإستمرار في تقديم الخدمات للعملاء القدامى، ورغم ذلك يجب أن تحرص هذه المكاتب على إنتقاء العملاء الجدد والإستمرار مع العملاء القدامى الذي يجب أن تستمر مكاتب المراجعة في تقديم الخدمات لهم، حيث أن عدم الإنتقاء قد يترتب عليه آثار سلبية على جودة عملية المراجعة وبالتالي قصورا في الوفاء بتوقعات مستخدمي القوائم المالية².

1-7- طول فترة إرتباط مكتب المراجعة بالمؤسسة محل المراجعة:

يقصد بفترة إرتباط مكتب المراجعة بالمؤسسة محل المراجعة الفترة الزمنية التي يتولى المراجع خلالها فحص ومراجعة أعمال شركات عملاء المراجعة، بمعنى عدد السنوات التي يقوم المكتب خلالها بمراجعة القوائم المالية للمنشآت محل المراجعة، وتباينت نتائج العديد من الدراسات بشأن تأثير طول فترة الإرتباط بين المراجع والمؤسسة محل المراجعة على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات كما يلي³:

- **الإتجاه الأول:** تساهم طول فترة إرتباط المراجع بالمؤسسة محل المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات نظراً لما يلي:

- تساهم طول فترة إرتباط المراجع بالمؤسسة محل المراجعة في تمكين المراجع من التعرف بصورة أفضل على طبيعة نشاط المؤسسة محل المراجعة والنظام المحاسبي المستخدم فيها، والتقييم الدقيق لنظام الرقابة الداخلية وتحديد جوانب الضعف فيه، مما يزيد من مقدرة المراجع على التنبؤ باحتمال تضمن القوائم المالية لحالات الخطأ والتحريفات الجوهرية.

¹ آدم الطيب حماد حامد، دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من مخاطر التوريق لضمان استمرارية المنشأة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين السودان، 2017، ص: 78.

² عبد الوهاب نصر علي، شحاتة أحمد شحاتة، أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات العالمية، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص: 52.

³ أحمد محمد صالح الجلال، جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، جامعة الجزائر، 2010، ص-ص: 134-135.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

- تساهم طول فترة الإرتباط بين المراجع والمؤسسة محل المراجعة في تحسين أساليب تنفيذ عملية المراجعة من خلال التخطيط الجيد لعملية المراجعة، وتحسين أساليب تنفيذ إختباراتها خاصة في ظل الربط في بعض الأحيان بين تنفيذ عمليات مراجعة دون المستوى، وقصر فترة الإرتباط بين المراجع والمؤسسة محل المراجعة، مما يزيد من إحتتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجع للتقاضي.
 - تساهم طول فترة الإرتباط بين المراجع والمؤسسة محل المراجعة في تدعيم إستقلالية المراجع، نظراً لزيادة أهمية المراجع لدى العميل وزيادة الثقة في النتائج التي يتوصل إليها مما يزيد من مقدرته على مقاومة ضغوط العملاء ويساهم في تحسين جودة تنفيذ عملية المراجعة.
- **الإتجاه الثاني:** تساهم طول فترة إرتباط المراجع بالمؤسسة محل المراجعة في التأثير سلباً على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات نظراً لما يلي:
- تساهم طول فترة الإرتباط بين المراجع والمؤسسة محل المراجعة في نشوء علاقة إقتصادية بين المراجع والمؤسسة محل المراجعة، نظراً لزيادة إعتتماد المراجع على المؤسسة، خاصة في ظل محدودية عملاء المراجعة، مما يؤثر تدريجياً على إستقلالية مراجع الحسابات ومستوى أدائه المهني.
 - تؤدي طول فترة الإرتباط بين المراجع والمؤسسة محل المراجعة إلى زيادة ثقة المراجع في تصرفات العميل ونظام الرقابة الداخلية، مما قد يؤدي إلى إمكانية تنفيذ إجراءات مراجعة أقل دقة، نظراً لمحدودية الاختبارات التي يتم تنفيذها، وإفتقارها للتجديد والإبتكار.
 - تتسم السنوات الأولى للإرتباط بين المراجع والمؤسسة محل المراجعة بزيادة حرص المراجع على بذل مستوى مرتفع من الجهد أثناء تنفيذ عملية المراجعة، غير أنه في فترات لاحقة من الإرتباط والتي قد تتسم بزيادة ثقة المراجع في أداء المؤسسة، مما يؤدي إلى إنخفاض مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة وعدم إجراء تقييم دوري لنظام الرقابة الداخلية، مما يؤدي إلى تنفيذ إختبارات مراجعة أقل فعالية ويزيد من إحتتمالات عدم إكتشاف بعض الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم المالية.
 - تؤدي طول فترة إرتباط المراجع بالمؤسسة محل المراجعة إلى إنخفاض مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة، نظراً للانخفاض التدريجي للساعات التي يمضيها المراجع في مراجعة حسابات نفس المؤسسة.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

2. العوامل المرتبطة بالمراجع وفريق العمل:

2-1- إستقلال المراجع:

لقد أولت الجهات المهنية والرسمية أهمية لإستقلالية المراجع، وحاولت إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تثير الشك حول إستقلاليته سواء من حيث تأديته لعمله، أو من حيث نظرة مستخدمي القوائم المالية، فلقد أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عند الحديث عن الإستقلالية، إلى أنه يجب على المراجع أن يكون مستقلا عند قيامه بأداء واجباته المهنية وذلك تطبيقا لمعايير المراجعة التي وضعها المجمع¹.

وتتمثل الإستقلالية في نزاهة وإستقامة ونضج المراجع، وتمتعه بكل حقوقه المدنية، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة، كما عليه بإعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات، أن يكون مستقلا فعلا، أي أن يتمتع بكامل الحرية إتجاه أفراد الهيئة محل المراجعة، وأن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه مع الشركة عقد عمل². ولقد تناولت بعض الدراسات العلاقة بين إستقلال مراجع الحسابات وجودة المراجعة، بحيث يعكس الإستقلال إحتمال قيام مراجع الحسابات بإصدار تقريراً يشير إلى الأخطاء الموجودة في القوائم المالية وأيضاً قدرته على مقاومة الضغوط من جانب العميل، وبالتالي فإن مراجعي الحسابات الذين لديهم درجة عالية من الإستقلال سيكونون لديهم إحتمال كبير لإكتشاف والتقرير عن الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية وبالتالي يكونون قادرين على تحديد المركز المالي الحقيقي للشركة التي يقومون بمراجعتها مما يؤدي إلى جودة مراجعة عالية³.

2-2- الإشراف على فريق المراجعة:

تعتبر متابعة أعمال المساعدين أو أعضاء فريق المراجعة والإشراف عليهم من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة أداء عملية المراجعة وفي حقيقة الأمر يعتبر عدم المتابعة والإشراف على أعمال المساعدين من أهم العوامل الرئيسية لفشل عملية المراجعة، ويحدث ذلك عادة بسبب ضغوط العمل بما لا يمكن من مراجعة أوراق العمل لمتابعة أعمال فريق العمل. وتتضمن عملية المتابعة والإشراف إصدار التعليمات للمساعدين،

¹ زياد عبد الحليم الذبيبة، حمزة يوسف أبو قبع، بعض العناصر المؤثرة في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة لبليدة 2، العدد 16، الجزائر، 2017، ص: 161.

² محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 26.

³ دعاء حافظ إمام عبد اللطيف، أثر جودة عملية المراجعة على تكلفة التمويل بالاقتراض دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة، دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر، كلية التجارة خلال الفترة جامعة الإسكندرية، مصر، 6-7 ماي 2017، ص: 1553.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

التعرف على المشاكل الهامة التي تعترض الإنجاز، مراجعة ما تم أدؤه من مهام، وحسم أي إختلاف في وجهات النظر بين أعضاء الفريق.

فالمتابعة والإشراف الجيد على أعمال المساعدين يؤدي إلى تقديم تأكيدات معقولة حول نوعية العمل المنجز من قبل أعضاء فريق العمل المكلف بالعملية، وبالتالي ينعكس بالإيجاب على جودة عملية المراجعة¹.

2-3- كفاءة فريق المراجعة:

يقصد بالكفاءة المهنية للمراجع المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة وكذلك السلوك الذي يكتسبه المراجع من التعليم والتدريب الكافي مثل الاستقلال².

تؤثر الصفات الشخصية لفريق المراجعة على كفاءة وفاعلية أداء عملية المراجعة بشكل جوهري، ومن تلك الصفات ذات الأثر الكبير على عملية التقدير الشخصي وإصدار الأحكام في المراجعة الخارجية المهنية أي أن الخبرة الحقيقية هي نتاج عوامل عديدة: مثل الممارسة أو الأقدمية، والتعليم، والمعرفة، والقدرة المتميزة في إصدار أحكام ذات جودة عالية.

ونظرا لأهمية التأهيل العلمي والخبرة المهنية لدى مراجعي الحسابات للوفاء بمتطلبات ممارسة المهنة وتحسين جودة أدائها، فقد تناولت العديد من الدراسات علاقة الخبرة المهنية لفريق المراجعة بجودة المراجعة، وتوصلت أغلب الدراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بينهما، وأن الخبرة المهنية تعتبر أحد خصائص جودة المراجعة³.

2-4- إتصال المراجع وفريق عمله بالمؤسسة محل المراجعة:

تعتمد خدمة المراجعة على العلاقة الثنائية والمباشرة بين مكتب المراجعة والمؤسسة محل المراجعة، والتي يجب أن تتميز بالآتي⁴:

- أن تكون علاقة هادفة، فالإتصال بين العميل ومكتب المراجعة يحدث لغرض معين.
- لا تتطلب بالضرورة معرفة مسبقة، حيث توصف هذه العلاقة بأنها نوع من علاقة الغرباء وتحدث في إطار من القيود والمحددات.

¹ أحمد حابي، مرجع سابق، ص: 107.

² يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، الجامعة الإسلامية - غزة، المجلد 12، العدد 2، 2004، ص: 378.

³ أسماء بودنت، مرجع سابق، ص: 57.

⁴ محمد محمد مظهر أحمد، تقسيم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر، د ن، 2009، ص: 50.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

- أنها علاقة محدودة الأبعاد، حيث تكون هذه العلاقة محدودة وفقاً لطبيعة ومحتوى الخدمة المطلوب تقديمها.

يعد هذا العامل من العوامل المهمة في مجال المراجعة، بسبب أن المراجعين يعتمدون على موظفي المؤسسة محل المراجعة في الحصول على المعلومات المهمة والتي تساعدهم على فهم طبيعة نشاط العميل، والحصول على الأدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات والدفاتر الموجودة بحوزتهم وبالتالي يجب أن يتحلى المراجع للكياسة واللباقة وجودة الاتصال مع الآخرين لإنجاز أعمال المراجعة بجودة عالية، خاصة وأن خدمة المراجعة تعتمد على العلاقة الثنائية والمباشرة بين العملاء ومكتب المراجعة¹.

3. العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة:

3-1- حجم المؤسسة محل المراجعة:

يعد حجم المؤسسة الاقتصادية- من حيث كونها كبيرة الحجم كما هو الحال في التجمعات، وشركات مساهمة التي تعتمد على رأس مال كبير، أو كونها متوسطة أو صغيرة الحجم كما في شركات المسؤولية المحدودة، أو المنشآت الفردية- من الخصائص المميزة لتلك المؤسسة، والتي سوف تنعكس بلا شك على عملية المراجعة.

فالمعروف أن الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم التي لها تعاملات كبيرة في سوق المال، وتتداول أسهمها في البورصة، تلجأ إلى مكاتب مراجعة كبيرة الحجم التي سمعتها جيدة في أداء عملية المراجعة، بما يحقق لتلك الوحدات كسب ثقة المستثمرين في مصداقية القوائم المالية التي تراجعها تلك المكاتب، على الجانب الآخر الوحدات الاقتصادية متوسطة وصغيرة الحجم، قد تجد أن من الأفضل من ناحية التكلفة أن تعتمد على مكاتب مراجعة صغيرة الحجم، مما ينعكس على درجة دقة المراجعة فيها، كما أن البعض يرى أن كبير حجم الوحدات الاقتصادية وقوة مركزها المالي قد تجعل العميل يمارس ضغوطاً على المراجع لانتهاك المعايير المهنية وعدم التقرير عن بعض الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية².

¹ نفس المرجع السابق، ص: 51.

² محمد السيد محمد الصغير، أثر خصائص الوحدة الاقتصادية للعميل على جودة المراجعة الخارجية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، المجلد 16، العدد 3، مصر، 2012، ص: 26.

3-2- جودة المراجعة الداخلية:

إن إنعكاس جودة المراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية الذي يقوم به مراجع الحسابات، قد أثارت إهتمام العديد من المشرعين والمنظمين والمستثمرين في السوق، خاصة في أعقاب الفضائح المالية التي حصلت في مطلع القرن الحادي والعشرين.

وتتمثل العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، في إن المراجع الخارجي يعتمد في تحديد إجراءاته ووسائله على مدى ضعف أو قوة جودة المراجعة الداخلية، فكلما كانت المراجعة الداخلية أكثر جودة، كلما إنعكس ذلك على جودة المراجعة الخارجية، فعلى سبيل المثال، كلما أمتلك المراجعون الداخليون المعرفة والمهارة اللازمة، والكفاءة المطلوبة لإداء مسؤوليتهم، كلما كانوا أكثر تفهما للعوامل التي تقود الى تحيز الإدارة في المستحقات المحاسبية والحد من قدرتها على ممارسة إدارة الأرباح، ومما لا شك فيه أن ذلك ينعكس إيجاباً على جودة المراجعة الخارجية¹.

3-3- تعقد مهام المراجعة:

تؤثر طبيعة ونوعية النشاط الذي تمارسه الشركة محل المراجعة على جودة المراجعة، فالنشاطات تتمثل بأنواع أهمها التجارية، الخدمية، والصناعية، ولكل نوع من هذه النشاطات أساليب عمل مختلفة والمرتبطة بتوسع السوق الذي تعمل به وحجم العاملين لديها، وخططها وفقاً للأنظمة المالية والإدارية التي تضعها، وهذا التنوع والإختلاف يؤثر على عملية المراجعة، لأنه يؤدي إلى تعقيد مهام المراجعة، وبالتالي نوعيتها، وصعوبة أداء مهامها.

وقد تم إعتبار تعقد مهمة المراجعة بمثابة مرادف إما لصعوبة المهمة (كمية الطاقة الذهنية التي يجب أن يوليها الفرد لأداء المهمة أو كمية التجهيز البشري المطلوبة لأداء المهمة) أو هيكل المهمة (المدخلات، التجهيز، والمخرجات)².

¹ حكيم حمود فليح الساعدي، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق ودورها في تعزيز ابعاد تلك الجودة، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، نقابة المحاسبين والمدققين، المركز العام، المجلد 23، العدد 46، العراق، 2016، ص: 207.

² سارة حدة بودريالة، مرجع سابق، ص 134.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

4. عوامل أخرى مؤثرة على جودة المراجعة الخارجية:

4-1- عوامل تتعلق بالبيئة الثقافية:

يؤثر المناخ الثقافي في جودة عملية المراجعة، فثقافة المراجع تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع أدلة الإثبات، وكذلك فإن ثقافة الأفراد ومعرفتهم بأهمية عملية المراجعة ستدفعهم إلى الاعتماد على تقرير المراجع لاتخاذ قراراتهم سواء كان مستثمراً أو مقرضاً أو مورداً أو عميلاً

4-2- عوامل تتعلق بالبيئة التشريعية

يؤثر قانون الضرائب على جودة المراجعة، حيث أنه من الغالب ما يرغب أصحاب الأعمال والملاك بتحقيق أعلى عائد على استثماراتهم، ما يشجعهم على التهرب من الضريبة والقيام بتقديم قوائم مالية مضللة ما يؤثر سلباً على جودة المراجعة.

كما يلعب قانون الاستثمار دوراً مهماً في زيادة جودة المراجعة، من حيث تنظيم العلاقة بين المستثمر والمراجع حيث أنه أوضح حق المستثمر في الحصول على تقرير يفيد باستمرار المنشأة محل الفحص ويبين عدالة وصدق القوائم المالية.

4-3- عوامل تتعلق بالبيئة الاقتصادية:

للتضخم أثر كبير على جودة المراجعة، إذ أن الدول التي لا تتصف بمعدلات تضخم مرتفعة بركن أصحاب المنشآت بها إلى تحقيق أرباح عالية وفي سبيل الوصول لذلك يرتكبون مخالفات مالية ويقومون بتقديم قوائم مالية خاطئة لجذب أكبر عدد من المستثمرين ما ينعكس سلباً على جودة المراجعة.

المطلب الثاني: تفعيل مدخل المراجعة المبني على المخاطر كأداة لتحسين جودة المراجعة الخارجية

لقد أصبح الإتجاه التقليدي لعملية المراجعة يستنفذ الوقت والجهد وأصبح مكلفاً إضافة إلى أنه في بعض الأحيان لم يعد فاعلاً في ظل التطورات الهائلة التي طرأت جراء زيادة الأنشطة والعمليات وتنوعها في أنظمة المعلومات لذلك أصبح لزاماً على الهيئات الناظمة للمهنة ترتيب أولويات العمل في ظل الكم الكبير من تلك الأنشطة والعمليات¹.

¹ ديوان الرقابة المالية الاتحادي، منهج التدقيق وفق اسلوب المخاطر، جمهورية العراق، 2017، ص: 1. متوفر على الرابط تم الاطلاع عليه بتاريخ

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

وقد ظهر أسلوب (مدخل) المراجعة المبني المخاطر، والذي من خلاله يتم انتهاج أسلوب ترتيب الأولويات، بهدف التركيز على المواقع ذات المخاطر العالية ليتم تغطيتها بشكل جيد، والذي يؤدي في النهاية إلى الكفاءة في توجيهه وتقسيم العمل بين أعضاء فريق المراجعة وكذلك ربط أنظمة الرقابة الداخلية بالمخاطر وتقييمها على هذا الأساس، كما يساعد هذا المدخل المراجعة في التأكد من بذل المراجع العناية المهنية اللازمة للمجالات الهامة في المراجعة وأن المشاكل المحتملة قد شخصت وتم حلها في الوقت المناسب وأن عملية المراجعة منظمة وتدار بالشكل المناسب من أجل إن يتم أداؤها بأسلوب فعال وكفؤ¹.

كما أن التحول إلى المراجعة المستندة على المخاطر يعد جذرياً ومهماً في عملية المراجعة، إذ كان المراجعون في مدخل المراجعة المستند على الرقابة يحصلون على فهم لنظم الرقابة أولاً ثم يقومون بتقييم مخاطر الرقابة ثانياً، ففي ظل هذا المدخل يتعين على مراجع الحسابات أن يقوم بدراسة (طبيعة نشاط المنشأة ونظامها المحاسبي والمصادر المتوقعة لقرائن وأدلة الإثبات والعمل المنفذ من قبل موظفيها موالي إجراءات خاصة بالتدقيق الداخلي)، أما في هذا المدخل تحدد أولاً المخاطر ثم يتم بعد ذلك تحديد كيفية التخطيط لتخفيف المخاطر الرئيسية².

كما وتتطلب معايير المراجعة الدولية من المراجع أن يراعى مخاطر المراجعة خلال عمله المهني، وأن يعمل على تخفيضها الى أدنى مستوى مقبول لضمان سلامة الرأي الذي يبديه بخصوص وعدالة ومصداقية البيانات المالية، لذا يراعى من المراجع أن يكون على علم مسبق بالمخاطر المحيطة به، وأنواعها لكي يستطيع التحكم فيها أو تقليل تأثيرها وبما أن المراجع مطالب مهنيًا بتحقيق والحفاظ على مستوى مرضي من جودة المراجعة، فإنه يهتم بمدخل الخطر كأداة أو كإطار للرقابة المتميزة على كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

1. المداخل قبل مدخل المخاطر وأسباب إعادة النظر فيها:

يمكن تعريف مداخل المراجعة على أنها الطرق أو التقنيات التي يستخدمها المراجعون في أداء مهامهم المراجعة الخاصة بهم، حيث يعتمد المراجعون الداخليون والخارجيون على حد سواء على مدخل معين من أجل القيام بأنشطة المراجعة بشكل مختلف إستناداً على طبيعة الإرتباط ونطاق وطبيعة عمل العميل محل المراجعة

¹ نفس المرجع السابق.

² سعود جايد مشكور، حيدر عباس عبد، علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق وأثرها في محاربة الفساد المالي والإداري، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية، جامعة واسط، العدد 24، العراق، 2016، ص:247.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

وكذلك مخاطر المرتبطة بالمراجعة، هناك أربع مداخل أساسية التي عادت يستخدمها المراجعون، ويجد الإشارة أن هناك عدة مداخل إلا أن هذه الأربعة هي الأكثر استخداماً¹.

1-1- المداخل التي سبقت مدخل المخاطر:

إن المدخل الذي يتبناه مكتب المراجعة عند أداء مهمة المراجعة يعتبر عاملاً رئيساً في تحديد نتيجة المراجعة، فإذا فشل المراجع في اعتماد المدخل الملائم فإن احتمال فشل المراجعة يزداد، حيث يؤدي هذا الأخير إلى احتمال رفع دعاوي قضائية ضد مكتب المراجعة مما يفقد المكتب السمعة الجيدة، فما يلي عرض موجز للمداخل التي سبقت مدخل المخاطر²:

- **مدخل الإجراءات الجوهرية:** وفي هذا المدخل، تستهدف موارد المراجعة اختبار كميات كبيرة من المعاملات وأرصدة الحسابات دون أي تركيز خاص على مجالات محددة من البيانات المالية.
- **مدخل الميزانية:** وفي هذا المدخل، تركز الإجراءات الجوهرية على حسابات المركز المالي (الميزانية)، مع إجراء إجراءات محدودة للغاية على بنود الدخل (قائمة الدخل).
- ويبرر أصحاب هذا المدخل بأن الفكرة القائلة بأنه إذا تم التحقق من تأكيدات الإدارة ذات الصلة لجميع حسابات الميزانية العمومية (بيان المركز المالي) والتحقق منها، فإن الربح / الخسارة المبلغ عنه للفترة المحاسبية لن يكون خاطئاً مادياً.
- **مدخل النظم (مدخل الرقابة):** يتطلب هذا المدخل التركيز على فحص الرقابة الداخلية في الشركة وتقييمها، ومن ثم توجيه الإجراءات الجوهرية في المقام الأول إلى المناطق التي يتبين أنها لن تحقق الأهداف المرجوة منها، وبالمقابل ويتم إجراء اختبارات مخفضة في تلك المناطق التي تعتبر فيها أهداف النظم محققة.

1-2- أسباب إعادة النظر في مداخل المراجعة:

نظراً لكثرة المخاطر التي تتعرض إليها المؤسسات والشكاوي التي قدمتها حول مدى فعالية المناهج التقليدية للمراجعة في الكشف عن المخاطر وتقييمها، ومنه أصبحت الإستجابة لمطالب هذه المؤسسات من طرف لجنة إعداد معايير المراجعة الدولية أمراً واجباً، بحيث حتم عليها دراسة وإعداد منهج يتلاءم مع متطلباتها

¹ Audit Approach: Four Types of Audit Approaches available on <http://www.wikiaccounting.com/audit-approach-four-types-audit-approaches> check on: 10/04/2017.

² Association of Chartered Certified Accountants, **A risk-based approach to auditing financial statements**, 2008, p: 42.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

بحيث يستطيع أن يعطي مصداقية أكثر للقوائم المالية، لما تحتويه هذه الأخيرة من أهمية كبيرة لعدد من الأطراف، وهناك أسباب عديدة تدعو إلى النظر في منهجيات المراجعة وتغييرها والتي منها¹:

- أن سبب إخفاقات مراجعي الحسابات ليس ناتجا عن عدم فعالية الإجراءات في الكشف عن التضليل في القوائم المالية، ولكن بسبب مصاعب أخرى تواجهها مثل: مشاكل تقدير إستمرارية المؤسسة أو تحديد الغش التي تظهر لأسباب أخرى في مجال العمل مثل، بيئة العمل السريعة والتطورات التقنية والعولمة الذي يعني أن نتائج مخاطر الأعمال تترجم بالتأثير المباشر على القوائم المالية بشكل أسرع من الماضي؛
- الإختبارات المكثفة للحصول على التفاصيل في غياب الفهم الجيد للمخاطر هي في أحسن الأحوال غير فعالة؛
- زيادة الضغط على مراجعي الحسابات من جهات متعددة بسبب ارتفاع الأتعاب والتكاليف والمنافع المتحققة من هيكله مناهج المراجعة.

2. مدخل (منهج) المراجعة المبني على المخاطر وأهميته بالنسبة للمراجع والمؤسسة محل المراجعة:

لقد إزدادت مؤخرا المنافسة في سوق خدمات المراجعة بشكل أدى الى بروز حاجة لتركيز جهود المراجعة على المجالات التي قد تحتوي أخطاء ذات أهمية نسبية من أجل تقليل مخاطر رأي مهني غير ملائم أصول سلامة وعدالة القوائم المالية².

وقد أوضحت إحدى الدراسات أن التطورات الحديثة في بيئة المراجعة أدت إلى ضرورة الإرتقاء بجودة خدمات المهنة، ومن المداخل المستخدمة للإرتقاء بجودة خدمات المهنة تقدير خطر المراجعة، حيث تهدف أغلب إجراءات المراجعة إلى مساعدة مراجع الحسابات في تجميع الأدلة والقرائن التي تساهم في الحد من الخطر النهائي للمراجعة³.

¹ عامر حاج دحو، قالون جيلالي، التدقيق المبني على المخاطر كآلية لمواجهة التحديات المعاصرة، مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية رماح، العدد 20، الأردن، 2016، ص:39.

² سعود كايد، مرجع سابق، ص:200.

³ شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص:38-39.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

وعليه يمكن تعريف مدخل المراجعة المبني على المخاطر بأنه تحديد مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في مجالات البيانات المالية، وبالتالي تحديد الجهود الأكثر كفاءة وملائمة لتطبيقها على كل مجال¹.

ولذلك فإن نقطة البداية في المدخل القائم على أساس المخاطر هو تحديد المستوى الكلي للمخاطر التي يكون المراجع مهياً لقبولها عندما يعبر رأيه في القوائم المالية، كما أن ذات المنهج مصمم لتجنب المراجعة الزائدة في مجالات المخاطر المتدنية والمراجعة الناقصة في مجالات الخطر المرتفعة.

وفي هذا الصدد أكدت المعايير المهنية على أن عملية تمييز وتوثيق عوامل الخطر تساعد المراجعين في تخطيط وتسعير عملية المراجعة، وبالتالي توجيه إجراءات تجميع أدلة المراجعة لدراسة المصادر المحتملة للتحريفات، وتقديم وسائل مهمة للتواصل بين أعضاء فريق المراجعة، والتركيز على القضايا الأساسية.

وقد سعت العديد من البحوث والدراسات لدراسة أثر تمييز وتوثيق عوامل المخاطر على قرارات المراجع المتعلقة بتخطيط عملية المراجعة، وترجع أهمية هذا المنهج في عملية المراجعة، إلى أنه يعمل على تحقيق التوازن بين إعتبارين مهمين في عملية المراجعة، هما إعتباري التكلفة والمنفعة من خلال²:

- الإقلال من الخطر المهني المتأصل في الطبيعة التطبيقية لعملية المراجعة، وذلك بتجنب الفحص الزائد أو الناقص عما تستلزمه العمليات موضوع المراجعة.
- التأكد من أن إجراءات المراجعة التي يتم إتباعها لها مردود إيجابي على أتعاب المهنة المؤداة بمستوى خطر مهني مقبول.

أما فيما يخص المؤسسة محل المراجعة؛ فقد وجد المراجعون أن عملية المراجعة في حد ذاتها وبالشكل الذي تقوم عليه حالياً لم تعد تضيف قيمة كبيرة للعميل محل المراجعة، فقد تتحقق تلك القيمة مثلاً من خلال ما يقدمه المراجعون من إستشارات أو توصيات للإدارة بتصحيح أو تعديل بعض النظم الرقابية إذا ما تبين للمراجع أثناء قيامه بعملية المراجعة أنها غير فعالة في منع أو إكتشاف الأخطاء قبل حدوثها³، كما أن تفعيل مدخل المراجعة المبني على المخاطر والذي يهتم بضرورة قيام المراجع بالتركيز على توقع وتقدير المخاطر المرتبطة بمزاولة النشاط بالمؤسسة محل المراجعة بدلاً من الإكتفاء بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية

¹ عصام الدين خرواط، تقييم مخاطر التدقيق - الموازنة المهنية، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 13، الاردن، 2008، ص: 14.

² أكرم محمد علي أحمد الوشلي، مرجع سابق، ص-ص: 87

³ زيد محمد مسلم الحواتمة، دور مدققي الحسابات الخارجيين بتقييم العوامل المرتبطة بخطر التدقيق لأغراض تخطيط عملية التدقيق في البنوك الأردنية - دراسة تطبيقية -، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص: 69.

الفصل الثالث: الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة المراجعة الخارجية

المطبق، يمكن أن يؤدي إلى تحسين جودة الفحص والمراجعة من خلال قيام المراجع بالنظر إلى بيئة المخاطر المحيطة بالمؤسسة والتركيز على هذه المخاطر، مما يساعد على إضافة قيمة للمؤسسة وبالطبع يعتبر هذا أكثر ملائمة من التركيز على ضوابط الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة محل المراجعة فقط¹.

3. الحد من مخاطر المراجعة وأثره على جودة ما تقدمه مهنة المراجعة من خدمات.

يرتبط موضوع خطر المراجعة بموضوع جودة المراجعة، وذلك لأن الحد من مخاطر المراجعة يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة، وقد تعددت الدراسات في الآونة الأخيرة التي تتناول موضوع جودة المراجعة وتحديد الاعتبارات والعوامل التي تحدد تلك الجودة، وتحديد الآثار المترتبة على الإرتقاء بجودة عملية المراجعة².

إن الحد من مخاطر المراجعة وزيادة جودة عملية المراجعة يترتب عليه زيادة القيمة المضافة التي تحققها عملية المراجعة، وتتمثل هذه القيمة المضافة لعملية المراجعة في زيادة الثقة في تقارير المراجعة، وزيادة درجة الاعتماد على القوائم المالية التي يقوم مراجع الحسابات بإعداد تقريره عنها، ويؤدي ذلك إلى زيادة دور مهنة المراجعة في عملية توجيه الإستثمارات وتخصيص هذه الإستثمارات بين المجالات المختلفة في المجتمع وبالتالي المساهمة في تحقيق الإستغلال الأمثل لموارد المجتمع، ومن ناحية أخرى فإن الإرتقاء بجودة عملية المراجعة يؤدي إلى زيادة المقدرة التنافسية لمهنة المراجعة خاصة مع الإتجاه نحو عولمة الخدمات المهنية تطبيقاً لإتفاقيات التجارة والخدمات.

ولا شك إن القيام بعملية المراجعة 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 موضوع الفحص، والذي تعتمد عليه جهات عديدة في إتخاذ القرارات، ويفي بإحتياجات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية من ناحية خلو القوائم المالية التي تم مراجعتها من الأخطاء، وأن مراجع الحسابات سوف يكتشفها ويحاول الإفصاح عنها³.

¹ عبيد سعد المطيري، عارف عبد الله عبد الكريم، مرجع سابق، ص: 3.

² شحاتة السيد شحاتة، دراسات مقدمة في مراجعة الحسابات، مرجع سابق، ص: 38.

³ نفس المرجع، ص: 38-39.

خلاصة الفصل:

تم من خلال هذا الفصل قراءة لبعض المفاهيم الفلسفية المتعلقة بجودة المراجعة، فتبين أن هناك صعوبة في وضع تعريف محدد متفق عليه لجودة المراجعة، وذلك لكون أنشطة المراجعة تعتبر خدمة ويصعب قياسها وتحديد قيمتها، لذا حاولت الهيئات المهنية والدراسات الأكاديمية وضع تعريف لها، من خلال تبني عدة مداخل من أجل هذا الغرض، فمنها من تبنت مدخل ربط جودة المراجعة بنتائج عملية المراجعة، أخرى تبنت مدخل ربط مفهوم جودة المراجعة من خلال الإلتزام بالمعايير المهنية أو من حيث الوفاء بمتطلبات المستفيدين منها، أما المداخل الحديثة فقد إعتمدت في تعريفها لجودة المراجعة من خلال ربطها بمخاطر المراجعة.

كما تم التوصل من خلال هذا الفصل الى أهمية جودة المراجعة والرقابة عليها في مكاتب المراجعة كآلية لتحسين مستوى الأداء المهني لهذه المكاتب بما يخدم الصالح العام، كما سعت أيضا المنظمات المهنية والأكاديميات التنظيمية لمهنة المحاسبة والمراجعة على قياس وتحديد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من أجل الإرتقاء بالمهنة الى أعلى الدرجات.

أما فيما يخص علاقة جودة المراجعة بالمخاطر، يمكن القول أن هناك علاقة عكسية بين مخاطر المراجعة وجودة المراجعة الخارجية، أي أنه عندما يعمل المراجع على تقييم مخاطر المراجعة والحصول على أدلة كافية وملائمة من أجل الحد من منها وتحجيمها فإن جودة المراجعة الخارجية ترتفع، وعلى هذا الأساس يمكن القول أن تخفيض مخاطر المراجعة والحد من أثرها على القوائم المالية يعتبر مؤشر جيد لتوفر جودة المراجعة الخارجية.

الفصل الرابع

دراسة ميدانية لعينة من محافظي
الحسابات

تمهيد:

يهدف الإجابة على إشكالية الدراسة والوصول إلى الأهداف المتوخاة منها، تم تدعيم الجانب النظري بجانب آخر تطبيقي، حيث تم إجراء هذه الدراسة الميدانية بهدف معرفة وجهة نظر محافظي الحسابات بالجزائر حول تأثير مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية بالبيئة المحلية، وقد أعتمد الباحث على أسلوب الإستبيان وذلك بهدف التعرف على آراء عينة الدراسة حول الموضوع المذكور.

ويتناول هذا الفصل واقع مهنة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، ووصفا لمنهجية الدراسة المتبعة ومجتمع الدراسة وعينتها والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات وإختبار الفروض، وذلك من خلال ما يلي:

- **المبحث الأول:** واقع مهنة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية.
- **المبحث الثاني:** إجراءات الدراسة الميدانية.
- **المبحث الثالث:** تحليل البيانات وإختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: واقع مهنة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية

لقد شهدت المنظومة الدولية في مجال المراجعة حركية وتطور مستمر من أجل تطويرها وتحسينها مع المستجدات الحديثة، فالجزائر كباقي الدولة تسعى للإهتمام بمهنة المراجعة وتكييفها للإستجابة لمتطلبات البيئة الإقتصادية، وذلك من خلال تطوير المهنة كتحديث المنظومة القانونية والتشريعية، وذلك من أجل تحسين جودتها، وكذلك الإقتراب من الممارسات المطبقة على المستوى الدولي، وسنحاول التطرق في هذا المبحث لواقع مهنة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية والتطورات التي مرت بها.

المطلب الأول: الإطار التنظيمي لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر

سيتم التطرق للهيئات المشرفة على المراجعة الخارجية في الجزائر حاليا، كذلك بالنسبة للقوانين المنظمة لمهنة المراجعة والتي تتمثل أساسا في القانون 10-01 والمراسيم التنفيذية التابعة له، بالإضافة إلى قرارات التطبيق.

1. التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر:

لقد مرت مهنة المراجعة بعدت مراحل يمكن إيجازها في:

1-1- الفترة 1969 إلى 1990:

لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة 1969 من خلال الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، والذي أشار في مادته 39 على أن يعين الوزير المكلف بالتخطيط مندوبي الحسابات (محافظي الحسابات) في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي المؤسسات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصصا من رأسمالها، وذلك بقصد التأكد من سلامة ومصداقية الحسابات وتحليل الوضعية المالية للأصول والخصوم¹.

كما أشار المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في 1970/11/16 تحديد مهام وواجبات مندوبي الحسابات وأعتبر حينها كمراقب دائم على تسيير المؤسسات العمومية، وخول ممارسة هذه الوظيفة لموظفي الدولة التاليين²:

¹ الأمر رقم 69-121 في 1969/11/31، يتضمن قانون المالية 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، صادرة بتاريخ 1969/11/31، المادة: 39.

² المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16، يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية وشبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97، صادرة بتاريخ 1970/11/20، المادة: 01.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

- المراقبين العاميين للمالية؛

- مراقبو المالية؛

- مفتشو المالية.

كما أوكلت لهم المهام التالية¹:

- المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي يفترض أن تكون لها آثار إقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

- متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة؛

- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

وفي سنة 1980 صدر القانون رقم 80/05 المؤرخ في 10/03/1980 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، وذلك في مادته رقم 05 والتي تنص على أن "مجلس المحاسبة يراقب مختلف المحاسبات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها².

1-2- الفترة 1991 إلى 2010:

خلال هذه المرحلة صدر قانون رقم 91-08 الذي يحدد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث تم إنشاء بموجب المادة 05 من القانون 91-08 المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين³.

كما صدر خلال هذه الفترة المرسوم التنفيذي رقم 96-139 مؤرخ في 15 أفريل 1996، يتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، والذي يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، كذلك قرار وزارة المالية المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، والذي عدل سنة 2008، وكذلك مقرر

¹ نفس المرجع، المادة: 02.

² القانون رقم 80-05 المؤرخ في 10/03/1980، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، صادرة بتاريخ 10/03/1980، المادة: 05.

³ القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، صادرة بتاريخ 01/05/1991، المادة: 05.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

سنة 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وشروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة المهنة، والذي تم تعديله سنة 2006.

- الفترة 2010 إلى 2017:

خلال هذه الفترة تمت إعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، وتتميز هذه الفترة بصور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين والذي يعتبر العمود الفقري للمهنة حالياً.

2. الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر:

سنحاول التطرق إلى الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر حالياً، وهي الهيئات التي تم إستحداثها في إطار الإصلاحات المهنية ما بعد القانون 10-01، وما يميز هذه الهيئات الجديدة هو الفصل بين هذه المهن، وكلها تحت سلطة المجلس الوطني للمحاسبة.

2-1- المجلس الوطني للمحاسبة (CNC):

نص القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية، وقد أسندت للمجلس الوطني عدة مهام ذات علاقة بالمهن المحاسبية، ويضم المجلس ثلاثة منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، كما يضم أعضاء آخرين ممثلين للعديد من الوزارات والهيئات العمومية، وتنبثق عن هذا المجلس خمس لجان متساوية الأعضاء تتمثل في (لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لجنة الإعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط و التحكيم، لجنة مراقبة النوعية)، وتنبثق عنه ثلاث تنظيمات مهنية للإشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة، تتمثل في (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين)، وفيما يلي المهام التي يمارسها المجلس الوطني:

- مهام المجلس فيما يخص الإعتماد¹:

▪ إستقبال طلبات الإعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛

¹ المرسوم التنفيذي رقم المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، صادرة بتاريخ 02/02/2011، المادة: 10.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الإعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- إستقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها؛
- إستقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها الموافقة.

- مهام المجلس فيما يخص التقييس المحاسبي¹:

- جمع وإستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

- مهام المجلس فيما يخص تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية²:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛

¹ نفس المرجع، المادة: 11.

² نفس المرجع، المادة: 12.

- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

2-2- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين (ONEC):

وهو الهيئة التي تشرف على مهنة الخبير محاسبي في الجزائر، ويتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة، من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، وينسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم بهذا الصدد بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.¹

ويكلف المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين على الخصوص بما يأتي²:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، صادرة بتاريخ 2011/02/02، المادة: 03.

² نفس المرجع، المادة: 04.

2-3- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC):

وهو الهيئة التي تشرف على مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، كما لا تختلف تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات عن تشكيلة المجلس الوطني للخبراء المحاسبين، فبدورها تتشكل من تسعة أعضاء معتمدين ومسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما يقوم الوزير المكلف بالمالية بتعيين ثلاثة منهم بعد اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في المجلس الوطني للمحاسبة، ويقوم الوزير بتعيين ممثله الشخصي¹.

ويكلف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على الخصوص بما يأتي²:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية،
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير،
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

3. القوانين المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر:

تمثلت القوانين المنظمة لمهنة المراجعة وسارية المفعول يوم كتابة هذه الأطروحة في القانون 10-01 والمراسيم التنفيذية التابعة له، بالإضافة إلى قرارات التطبيق، نعرضها فيما يلي:

¹ المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد

سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، صادرة بتاريخ 2011/02/02، المادة: 03.

² نفس المرجع، المادة: 04.

3-1- عرض القانون 01-10:

يعتبر القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين العمود الفقري لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر، إذ سنحاول عرض فصوله بإختصار¹:

3-1-أ- أحكام عامة ومشاركة، الهيئات المشرفة على المهنة:

- الفصل الأول: أحكام عامة (المواد: 01-06): تضم مواد هذا الفصل الأشخاص الذين يمكنهم ممارسة مهنة المراجعة الخارجية مع ضرورة إتزام بالقوانين المعمول بها، كما تطرق هذا الفصل إلى إنشاء مجلس وطني للمحاسبة.

- الفصل الثاني: أحكام مشتركة لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات (المواد: 07-13): تناول هذا الفصل شروط منح الإعتماد لممارسة مهنة المراجعة الخارجية، وكيفية الحصول على الشهادات والإجازات التي تسمح بذلك.

- الفصل الثالث: الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة (المواد: 14-17): تطرق هذا الفصل إلى الهيئات المكلفة بالإشراف على تنظيم المهنة وحسن ممارستها، والدفاع عن كرامة ممارستها وإستقلالهم وإحترام قواعدها.

3-1-ب- الإطار العام للممارسة المهنية وأشكال ممارستها، المسؤوليات القانونية وحالات التنافي للممارسة المهنية:

- الفصل الرابع والخامس: الإطار العام للممارسة الخارجية (المواد: 18-40): تم في هذين الفصلين تحديد المفاهيم العامة حول عمل كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات فيما يخص ممارستهم للمراجعة الخارجية على حسابات الشركات وقوائمها المالية وإبداء الرأي حولها.

- الفصل السابع: شركات الخبرة المحاسبية ومحافظات الحسابات (المواد: 46-58): في هذا الفصل تم توضيح كفاءات ممارسة مهنة المراجعة الخارجية من خلال إنشاء شركات الخبرة المحاسبية ومحافظات الحسابات والمحاسبة.

¹ القانون 01-10 المؤرخ في 29/06/2010، يتعلق بهمن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، صادرة بتاريخ 2010/07/11.

- الفصل الثامن: المسؤوليات القانونية للمراجع الخارجي (المواد: 59-63): تناولت كل أنواع المسؤوليات التي يتحملها ممارسو المهنة من مسؤوليات مدنية وجنائية وتأديبية.
- الفصل التاسع: حالات تنافي والموانع لممارسة المهنة (المواد: 64-74): تناولت الأعمال التي يمنع على ممارسي المهنة القيام بها والتي تعتبر محظورة بالنسبة لهم، وهذا لما لها من أثر بالغ على إستقلالية ونزاهة محافظ الحسابات، بالإضافة إلى كل ما يتعلق بالعقوبات الخاصة بممارسة النشاط بطريقة غري شرعية.
- 3-1-ت- أحكام مختلفة، انتقالية ونهائية (المواد: 75-84): ورد في الفصل العاشر، الحادي عشر والفصل الثاني عشر مختلف الشكليات التي تخص التسيير العادي وغير العادي للحياة المهنية للمراجعين الخارجيين، كالتأمين والشطب من الجداول وكذا تواريخ سريان إعتمادهم وتسيير مكاتبهم.
- 3-2- بعض المراسيم والقرارات التي تلت صدور القانون 10-01:
لقد تلى بعد صدور هذا القانون، عدة مراسيم تنفيذية لتنظيم مهنة المراجعة، تصب في إطار إعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات، وهي كما يلي حسب الترتيب الزمني لصدورها:
- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية وصلاحياتهم.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد شروط وكيفيات الإعتماذ لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

- المرسوم التنفيذي رقم 11-31 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد كفايات ممارسة المهنة التضامنية محافظة الحسابات.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد شروط وكفايات تنظيم الامتحان النهائي، بصفة انتقالية، للحصول على شهادة الخبير المحاسب.
- المرسوم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها وأجالها وإرسالها.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 الذي يحدد شروط وكفايات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.
- المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 21 جويلية 2012 يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص المهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات؛
- المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارستهم وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.
- المرسوم التنفيذي رقم 13-171 المؤرخ في 23 أفريل 2013، يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 11-74 المؤرخ في 16 فيفري 2011 الذي يحدد شروط كفايات تنظم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب.
- قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات.
- قرار مؤرخ في 12 جانفي 2014، يحدد كفايات تسليم تقارير محافظ الحسابات.
- المقرر رقم 002 مؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة.

- المقرر رقم 150 مؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة.
- المقرر رقم 23 مؤرخ في 17 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للمراجعة الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة.

المطلب الثاني: ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

1. ممارسي مهنة المراجعة في الجزائر:

1-1- محافظي الحسابات:

عرف القانون 01-10 محافظ الحسابات "على أنه كل شخص يمارس بصفة عادية، بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"¹.

كما يعرف حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري على أنه: "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة إنتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يحقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها، ويتحقق محافظ الحسابات مما إذا تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين"².

1-2- الخبير المحاسبي:

يعرف الخبير المحاسب حسب القانون 01-10 بأنه كل شخص يمارس بصفة عادية، بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم، فحص، تقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكفل بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات"³.

ويؤهل أيضا مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون لممارسة وظيفة محافظ الحسابات، كما يقوم أيضا بمسك، مركزة، فتح، ضبط، مراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات التي لا يربطه بها عقد، كما يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للمؤسسات ويؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.

¹ القانون 01-10، مرجع سابق، المادة: 22.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، 2007، المادة 715 مكرر 4.

³ القانون 01-10، مرجع سابق، المادة: 18.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

وتعتبر مهمته هي أساسا مهمة ظرفية أو مؤقتة، ويتوجب عليه إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسييرية التي لها علاقة بمهمته.

1-3- شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات:

طبقا لأحكام القانون 01-10 لا سيما المادة 12 من نفس القانون، يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة، أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، بإستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنتهم كل على حدى، شريطة أن يحمل كل الشركاء الجنسية الجزائرية.

كما تؤهل شركات أسهم أو شركات ذات المسؤولية المحدودة مؤهلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات، عندما يشكل أعضاء المصنف أو أعضاء الغرفة المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين أو محافظي الحسابات ثلثي (2/3) الشركاء على الأقل، يمتلكون على الأقل ثلثي (2/3) رأس المال، ويشترط في الثلث الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول أن يكون جزائري الجنسية، وحاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

2. تعيين محافظ الحسابات:

يتم تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا على أساس دفتر الشروط، من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات¹. كما تتحدد عهدة محافظ الحسابات بثالث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهدين متتاليتين إلا بعد مضي ثالث (03)².

3. كيفية ممارسة محافظ الحسابات لمهامه:

عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ حسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف بإسمها، كما يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات ابلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ حسابات

¹ القانون 01-10، مرجع سابق، المادة: 26.

² نفس المرجع المادة: 27.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

عن طريق رسالة موسى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوم (15 يوما)¹، ويمكن سرد لكيفيات وطرق ممارسة محافظ الحسابات لمهامهم²:

- يمكن لمحافظ الحسابات الإطالع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة أو الشركة؛
- يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- يمكنه أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخر لها عالققة مساهمة معها؛
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية. ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة؛
- يتعين على محافظ الحسابات الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات إثناء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

¹ نفس المرجع، المادة 28.

² نفس المرجع، المواد: 31-40.

3-1- مهام محافظ الحسابات:

لقد بين القانون المنظم للمهنة مهام ووظائف محافظي الحسابات في النقاط التالية¹:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالي وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يُعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة وصورتها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

4. الشروط الواجب توفرها في محافظ الحسابات وحالات التنافي والموانع:

4-1- شروط ممارسة المهنة:

لممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر يجب توفر الشروط التالية²:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
 - بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

¹ نفس المرجع، المواد: 23-24.

² نفس المرجع، المادة: 08.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

■ بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات: أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛
- أن يؤدي اليمين بعد الإعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم.

4-2- حالات التنافي:

لقد أبرز المشرع حالات التنافي لمزاولة مهنة المراجعة، وذلك لتحقيق ممارسة المهام بكل إستقلالية فكرية وأخلاقية، وتتلخص فيما يلي¹:

- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من هذا القانون؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات لد نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة إنتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

ويتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر من تاريخ مباشرة عهده، ويتم تعيين مهني لإستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته، إلا أن مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات.

¹ نفس المرجع، المادة: 64.

4-3- حالات الموانع:

يمنع محافظ الحسابات من¹:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنيابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لد شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثالث (03) سنوات من إنتهاء عهده؛

بالإضافة إلى ما سبق يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، أما إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الإعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه.

وتمنح لجنة الإعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة. كما يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن إختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو إمتيازات أخرى، وكذا إستعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور، وتطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة.

5. المسؤوليات المهنية لمحافظ الحسابات:

تتمثل المسؤولية المهنية لمحافظ الحسابات في تحمله المسؤولية العامة عن العناية بمهمته، ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

5-1- المسؤولية المدنية:

يعد محافظ الحسابات حسب المادة 61 من القانون 10-01 مسؤولا إتجاه المؤسسة المراجعة عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا إتجاه المؤسسة أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن

¹ نفس المرجع، المادة: 65.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

مخالفة أحكام القانون، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه أبلغ الإدارة بالمخالفات، وفي حال لم تتم معالجتها بصفة ملائمة لابد من أن يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة¹. وقد ألزمت المادة 75 منه إكتتاب عقد تأمين الضمان مسؤوليتهم المدنية والنتائج المالية التي يمكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهامهم².

5-2- المسؤولية الجزائية:

حسب نص المادة 62 من القانون 10-01 يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام القانونية، ويمكن تحديد نوعين من المسؤولية الجزائية:

- الأولى، مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة محافظ الحسابات، ونعني بها القيام بالمخالفات التي نص عليها القانون التجاري، وتضمن:

- الممارسة الغير قانونية المهنة محافظ الحسابات، بحيث نصت المادة 73 من القانون 10-01 بأنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة مالية من 500 000 دج إلى 2 000 000 دج، وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة، وبضعف الغرامة.
- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة: حيث نصت المادة 825 من المرسوم 93-08، بأنه يعاقب من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 20 000 دج إلى 500 000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، محافظو الحسابات الذين منحوا عمدا ووافقوا على معلومات غير صحيحة وردت في التقارير المالية المقدمة للجمعية العامة³.
- عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية: وهو ما نصت عليه المادة 830 من القانون التجاري، بحيث يعاقب بالسجن من سنة إلى 5 سنوات، وبغرامة مالية من 20000 دج إلى 500000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محافظ حسابات يعتمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها⁴.

¹ نفس المرجع، المادة: 61.

² نفس المرجع المادة: 75.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، 2007، المادة: 825.

⁴ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، 2007، المادة: 830.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

▪ إفتشاء السر المهني: وهو ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 830، تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفتشاء السر المهني على محافظي الحسابات.

- الثانية، مسؤولية تضامنية عن الأفعال المخالفة التي يقوم بها محافظ الحسابات بالإشتراك مع مسيري الشركة مهما كانت تلك الأفعال الجزائية كتنقديم معلومات خاطئة، التستر على أفعال المسيرين، النصب والاحتيال....

5-3- المسؤولية التأديبية:

نصت المادة 63 من القانون 10-01 على أنه يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إستقالته من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم¹.

ويشكل خطأ مهنيا يعرض لعقوبة تأديبية كل تقصير في إحترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية وكل إهمال صادر عن خبير محاسبي أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد عن شخص طبيعي أو شركة مسجلة في أي منظمة من المنظمات الثلاث، حيث تعرض الأخطاء المهنية المذكورة أمام لجنة الإنضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة، وهي الوحيدة المؤهلة للنظر في الشكاوي وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة².

وتصنف الأخطاء المهنية، وما يقابلها من عقوبات كالتالي³:

- خطأ من الدرجة أولى: الإنذار؛
- خطأ من الدرجة الثانية: التوبيخ؛
- خطأ من الدرجة الثالثة: التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر؛
- خطأ من الدرجة الرابعة: الشطب من الجدول.

وهي كالاتي:

¹ القانون 10-01، المادة:63.

² المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13/01/2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارستهم وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 3، صادرة بتاريخ 16/01/2013، المادة: 02.

³ نفس المرجع، المادة: 05.

- الأخطاء من الدرجة الأولى: تعد من الدرجة الأولى، على الخصوص الأخطاء المهنية التالية¹:
- التصريح بمراجع كاذبة؛
 - تصريح بالانتماء إلى مصف المجلس أو الغرفة أو المنظمة خلال ممارسة وظيفتهم؛
 - الانتقادات غير المؤسسة الصادرة عن المهني كتابيا أو شفويا أو بأي شكل آخر بغرض الإخلال بالثقة المبنية بين الزبائن وزملائه قصد إزاحتهم؛
 - نقص الاحترام اتجاه أحد زملائه خلال ممارسة نشاطه.
- الأخطاء من الدرجة الثانية: تعد من الدرجة الثانية على الخصوص الأخطاء المهنية التالية²:
- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الأولى؛
 - رفض التكفل بالمتربصين الموجهين من المجلس الوطني للمحاسبة طبقا للمادتين 5 و 6 من المرسوم التنفيذي رقم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر سنة 2011؛
 - فتح مكتب لا يتطابق مع التنظيم المعمول به؛
 - الغياب المهني عن حضور اجتماعين (2) متتالين للجمعيات العامة وللاقتضيات أو عدم تمثيله؛
 - عدم دفع مصاريف المشاركة في كل تظاهرة ينظمها المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة؛
 - الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين والتي قام بحضورها؛
- الأخطاء من الدرجة الثالثة: تعد من الدرجة الثالثة على الخصوص، الأخطاء المهنية الأتية³:
- في حالة تكرار خطأ من الدرجة الثانية؛
 - خطأ في الاحتفاظ بالأرشيف؛
 - استعمال الختم المهني في أعمال غير منجزة تحت مسؤوليته؛
 - عدم دفع الاشتراك المهني؛
 - عدم اكتتاب تأمين مهني؛

¹ نفس المرجع، المادة: 06.

² نفس المرجع، المادة: 07.

³ نفس المرجع، المادة: 08.

- مقابلة الأعمال المتعلقة بالمهنة من المهني مع أشخاص معنويين أو طبيعيين غير مسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- استعمال ختم غير متطابق للنموذج الذي تمنحه المجالس الوطنية للصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

- الأخطاء من الدرجة الرابعة: تعد من الدرجة الرابعة على الخصوص، الأخطاء المهنية الآتية¹:

- في حال تكرار خطأ من الدرجة الثالثة؛
- إفشاء السر المهني؛
- إصدار إجازات خاطئة أو مزورة أو مبالغ فيها؛
- تصرفات متعمدة مكررة تمس بقواعد أخلاقيات المهنة؛
- ممارسة المهنة خلال مدة التوقف؛
- ممارسة المهنة دون مكتب مهني.

ويفرض الشطب تسليم المجلس الوطني للمحاسبة الختم الرطب وشهادة التسجيل والبطاقة المهنية بعد أن يقوم هذا المجلس بتبليغ قرار التوقيف المؤقت.

المطلب الثالث: معايير الأداء في مهنة المراجعة بالجزائر

1. الإجراءات الدنيا لأداء عملية المراجعة بالجزائر:

من أجل أداء محافظ الحسابات لمهامه بكفاءة جاءت التوصيات الستة الصادرة من وزير الاقتصاد في المقرر رقم SPM/94/103 بتاريخ 02 فيفري 1994، ويمكن التطرق إليها بإختصار²:

1-1- قبول المهمة وبداية العمل:

على محافظ الحسابات في البداية التأكد من توافر عدة شروط أهمها:

- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات؛

¹ نفس المرجع، المادة: 09.

² تمار خديجة، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، العدد 8، الجزائر، 2017، ص: 439.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

- عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس ادارة الشركات الحليفة، وكذا قائمة شركاء الحصص العينية ان وجدت؛
- التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة اتجاه مسؤولي المؤسسة التي سيراقبها.

1-2- ملفات العمل وأدلة الإثبات:

إن كون المراجعة مستمرة، فإن ذلك يجعل المراجع مضطر الى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي، فوجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة اثبات يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على اتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.

1-3- التصريح بالأعمال غير الشرعية:

قد يعثر مراجع الحسابات على أعمال غير شرعية أثناء المراجعة والمراقبة، حماية ودفاعا على مصالح المساهمين، المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية، فعلى المراجع باعتماره مساعدا للعدالة، أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن، على أن ينشرها في تقريره العام الذي سيقدم للجمعية العامة للمساهمين.

1-4- اجراءات مراجع الحسابات:

توجد أربعة مراحل مراحل للقيام بعمل محافظ الحسابات وهي:

- مرحلة التأكد من سلامة تعيينه وتوفير الإمكانيات بجميع أشكالها للقيام بمهمته،
- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة؛
- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- فحص ومراجعة الحسابات،

1-5- فحص الحسابات:

وهي مرحلة قد تتسع وقد تضيق الأشغال فيها، وذلك حسب النتائج التي توصل اليها المراجع في المرحتين السابقتين.

1-6- التقارير:

أكد المشرع الجزائري في القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، المحدد محتوى معايير تقارير مراجع الحسابات، على مهام مراجع الحسابات كالمصادقة على الحسابات السنوية ومراجعة صدق وتطابق المعلومات لتحرير تقرير عام يوجه الى الجمعية العامة للمساهمين*.

* سيتم التفصيل فيها أكثر في العنصر الموالي.

2. معايير تقارير المراجعة في الجزائر:

لقد ظهر أول نص تشريعي حول معايير تقارير المراجعة من خلال المرسوم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، والذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها وأجالها وإرسالها، والصادر بالجريدة الرسمية رقم 30 بتاريخ 01 جوان، ثم تلاه القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات، صادر بالجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 30 أفريل 2014، والذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، وسنحاول فيما يلي عرض محتوى المعايير¹:

2-1- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية:

يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير عن رأي محافظ الحسابات، ويقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته، ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية.

- **عناصر التقرير العام:** يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية إسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول؛ وكذلك عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظ الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مغلقة بتاريخ إقفال دقيق.

- **محور التقرير العام:** يتمحور هذا التقرير حول جزئين هما التقرير العام للتعبير عن الرأي، والمراجعات والمعلومات الخاصة.

▪ الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي: يشمل التقرير العام للتعبير عن الرأي مايلي:

✓ **المقدمة:** في مقدمة التقرير يقوم محافظ الحسابات بالتذكير بطريقة وتاريخ تعيينه والتعريف بالمؤسسة محل المراجعة، كما يذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية ويشير إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعية عند اعداد القوائم المالية، التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية، كما يجب أن يحدد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول وتغيرات رأس المال وكذا الملحق عن الاقتضاء.

¹ قرار مؤرخ في 25 جوان 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، صادرة بتاريخ 2014/04/30 (بتصرف).

✓ **الرأي حول القوائم المالية:** يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراجعة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية، ثم يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون حسب الحالة:

❖ **رأي بالقبول:** يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضع المالي ووضع الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية الدورة، كما تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية المعدة التي تفسرها، ويمكن لهذا الرأي أن يرفق بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي، موجهة الى تنوير قارئ الحسابات السنوية.

❖ **رأي بتحفظ أو بتحفظات:** يتم التعبير عن الرأي بتحفظ أو بتحفظات من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بانها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضع المالي وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية، ويجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة، تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها، مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضع المالي للمؤسسة.

❖ **رأي بالرفض:** يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول. كما يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة، قبل التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تكميمها إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضع المالي للمؤسسة.

✓ **فقرة الملاحظات:** يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه، في حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

الملحق بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية، يلزم محافظ الحسابات إبداء الملاحظات الضرورية.

▪ **الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة:** يتمحور هذا الجزء المعنون بالمراجعات والمعلومات الخاصة حول الفقرات الثلاثة المنفصلة:

✓ الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة؛

✓ المخالفات والشكوك التي تؤثر على الحسابات السنوية؛

✓ المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

2-2- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة: يهدف معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد من 31 إلى 36 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

2-3- التقارير الخاصة:

ألزم المشرع الجزائر على محافظ الحسابات ابداء رأيه حول القوائم المالية، كما ألزمه بإدائه رأيه حول ما يلي:

- **معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

- **معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

- **معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

- معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية، للسنوات الخمس الأخيرة أو كل دورة مغلقة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات.
- معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص، وفي إطار مهمته العامة يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتمدة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.
- معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي إعداده من طرف المديرية حول قدرة المؤسسة على متابعة استغلالها أو نشاطها وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- معيار التقرير المتعلق بحياسة أسهم الضمان: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوز عليها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الاسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.
- معيار التقرير المتعلق بحياسة أسهم الضمان: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه، لاسيما في أحكام المادة 700 الفقرة 3 من القانون التجاري عند رفع رأس المال الاجتماعي وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال: يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليها في المادة 712

- الفقرة 2 من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- **معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.
- **معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.
- **معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة آخر وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.
- **معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة:** يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008، والعمليات المرتبطة بها، وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 11-07 المؤرخ 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

3. معايير المراجعة الجزائرية (NAAs):

تستهدف هذه المعايير مراجعة القوائم المالية في جميع أشكال مهمة المراجعة قانونية كانت أو تعاقدية وهي معايير تأخذ بعين الاعتبار معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الأوروبي، مع الإشارة إلى تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة، وعليه سنحاول التطرق بإختصار إلى المعايير الصادرة نهائيا حتى تاريخ إنجاز هذا البحث:

3-1- المعايير الصادرة بموجب المقرر رقم 002 مؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة:

- لقد تضمن المقرر رقم 002 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة أربعة معايير مراجعة، وهي كما يلي¹:
- **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (210): اتفاق حول أحكام مهمة المراجعة:** يعالج واجبات المراجع التي يجب أن يلتزم بها إتجاه الإدارة أو الأشخاص القائمين عليها والذين يخول لهم القانون التصرف باسم المؤسسة، والاتفاق معهم حول أحكام مهمة المراجعة التي سوف تربطه بالمؤسسة، ويشمل هذا المعيار في بنوده كل مهام المراجعة للكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية والمهام الملحقة ويهدف المعيار الى تبيان أنه يجب على المراجع قبول ومتابعة مهمة المراجعة فقط في الحالات التي تكون الشروط التي ستجرى على أساسها مهمة المراجعة قد تم الإتفاق عليها.
 - **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (505): التأكيدات الخارجية:** يعالج المعيار إستعمال المراجع لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة إثبات، كما يوضح المعيار الجزائري على أن الهدف من لجوء المراجع إلى هذا النوع من إجراءات التأكيد الذي يسمى بالتأكيدات الخارجية هو الاستعانة بها من أجل الحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية، كما تضمن المعيار مختلف الإجراءات المعتمدة في عملية الحصول أو طلب لأي تأكيد من الغير.
 - **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (560): الأحداث اللاحقة:** يعالج المعيار إلتزامات المراجع اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار مراجعة القوائم المالية، فقد تتأثر القوائم المالية ببعض الأحداث التي تقع بعد تاريخ إقفال الحسابات والتي قد تكون بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، أو بعد تاريخ تقرير المراجع إلى غاية اعتماد تاريخ اعتماد القوائم المالية من طرف الهيئة المداولة في المؤسسة.
 - **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (580): التصريحات الكتابية:** يعالج المعيار إلتزامية تحصل المراجع على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة القوائم المالية، وقد أشار المعيار الى أن التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمراجع في إطار مراجعة القوائم المالية، وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا، كما فصل في كون التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا انها لا تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها.

¹ المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، متضمن المعايير الجزائرية للمراجعة، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، 2016. (بتصرف)

3-2- المعايير الصادرة بموجب المقرر رقم 150 مؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة:

لقد تضمن المقرر رقم 150 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة أربعة معايير مراجعة، وهي كما يلي¹:

- المعيار الجزائري للمراجعة رقم (500): العناصر المقنعة (أدلة الإثبات): يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار مراجعة الكشوف المالية، ويعالج واجبات المراجع فيما يتعلق بتصور ووضع حيز لتنفيذ إجراءات المراجعة قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه، كما يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء المراجعة، كما تضمن المعيار المعلومات التي يمكن استخدامها كمصدر لعناصر مقنعة والتأكدات التي ستستعمل في جمع العناصر المقنعة، بالإضافة لإجراءات المراجعة المتعلقة بجمع العناصر المقنعة.

- المعيار الجزائري للمراجعة رقم (300): التخطيط لمراجعة القوائم المالية: ينص المعيار على التزامات المراجع فيما يخص التخطيط لعملية المراجعة، حيث يخص هذا المعيار المراجعات المتكررة أما بالنسبة المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة المراجعة الأولى فهي تعالج على حدة، كما نص المعيار أنه تخطيط المراجعة يستوجب إعداد استراتيجية عامة للمراجعة مكيفة مع المهمة، وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط للملائم لمراجعة القوائم المالية.

وأشار المعيار أن المراجع يهدف إلى تخطيط المراجعة حتى تنجز المهمة بفعالية، وفي هذا الإطار يُلزم المراجع بإعداد استراتيجية مراجعة وبرنامج عمل وفقا لحجم الاعمال التي يتعين إنجازها.

وقد تضمن المعيار مجموعة من المتطلبات والتمثلة في اشراك الأعضاء الأساسيين للفريق المكلف بمهمة المراجعة في التخطيط لعملية المراجعة، بالإضافة الأعمال الأولية لتخطيط المهمة، وصولا إلى إجراءات تخطيط مهمة المراجعة وتوثيقها، كما تطرق المعيار للخصوصيات مراجعة المؤسسات الصغيرة، والمسائل الإضافية التي يجب أن يأخذها المراجع بعين الاعتبار في مهمة المراجعة الأولى.

- المعيار الجزائري للمراجعة رقم (510): مهام المراجعة الأولية - الأرصدة الافتتاحية-: يعالج هذا المعيار واجبات المراجع فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة المراجعة لأول مرة، وتضمن المعيار إجراءات المراجعة التي يتبعها المراجع في مهمة المراجعة الأولية وذلك للتأكد من الأرصدة

¹ المقرر رقم 150 مؤرخ في 11 أكتوبر 2016، متضمن المعايير الجزائرية للمراجعة، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، 2016. (بتصرف)

الافتتاحية وثبات المؤسسة في تطبيق الطرق المحاسبية في القوائم الحالية محل المراجعة، بالإضافة الى استخدام المعلومات ذات الدلالة الواردة في تقرير المراجع السابق، وأثر ذلك على نتائج المراجعة وتقرير المراجع، كما أشار المعيار الى الجوانب المرتبطة بمؤسسات القطاع العام، والمؤسسات الصغيرة.

- **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (700):** تأسيس الرأي وتقرير المراجعة للكشوف المالية: يعالج المعيار التزام المراجع بتشكيل رأي حول القوائم المالية؛ بالإضافة الى شكل ومضمون تقرير المراجع عندما يتم المراجعة وفق المعايير الجزائرية للمراجعة، ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل حيث عرف المعيار الرأي الغير معدل هو ذلك الذي عبر عنه المراجع حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية، في كل جوانبها المهمة، قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق.

3-3- المعايير الصادرة بموجب المقرر رقم 23 مؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة:

لقد تضمن المقرر رقم 23 الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة أربعة معايير مراجعة، وهي كما يلي¹:

- **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (520):** الإجراءات التحليلية: يعالج هذا المعيار استخدام المراجع للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، كما نوه المعيار على إلزامية أداء المراجع لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية عملية المراجعة.

- **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (570):** إستمرارية الاستغلال: يعالج هذا المعيار التزامات المراجع في مراجعة القوائم المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد القوائم المالية كما تتمثل مسؤولية المراجع حسب المعيار 570 فيما يخص التأكد من تطبيق المؤسسة محل المراجعة مبدأ استمرارية الاستغلال في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد القوائم المالية لفرضية استمرارية الاستغلال، وتحديد تأثير ذلك على تقرير المراجع.

- **المعيار الجزائري للمراجعة رقم (610):** استخدام أعمال المراجعين الداخليين: يعالج هذا المعيار الجزائري شروط وفرصة انتفاع المراجع الخارجي من أعمال المراجعة الداخلية إذا تبين له أن وظيفة المراجعة الداخلية بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

ونص المعيار أنه ذا وجدت لدى المؤسسة وظيفة المراجعة الداخلية وخلص المراجع الخارجي إلى

¹ المقرر رقم 23 مؤرخ في 15 مارس 2017، متضمن المعايير الجزائرية للمراجعة، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، 2017.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

إمكانية الاستفادة منها للاحتياجات المراجعة، فإن أهدافه تتمثل في:

- تحديد إمكانية وإلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمراجعين الداخليين؛
 - في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المراجعين الداخليين للاحتياجات عملية المراجعة.
- المعيار الجزائري للمراجعة رقم (620): استخدام أعمال خبير معين من طرف مراجع: يعالج هذا المعيار واجبات المراجع عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والمراجعة، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير.
- كما يتحمل المراجع كامل المسؤولية حسب نص المعيار في رأي المراجعة الذي يعبر عنه، ولا يخففها استخدامه لأعمال خبير عينه.

وبعد عرضنا لواقع مهنة المراجعة نلاحظ غياب معايير أو إرشادات واضحة فيما يخص تقييم مخاطر المراجعة، ما عدا تلك التي جاءت في المقرر المتضمن للتوصيات الستة، وذلك من خلال مجموعة الإجراءات التي تسمح بالتعرف على المؤسسة وبيئتها الرقابية التي قد يعتمد عليها محافظ الحسابات عند تقدير المخاطر، كما تجدر الإشارة أنه ولحد ساعة كتابة هذا البحث لم يتم إصدار معايير المراجعة الجزائرية المتعلقة بالخطر. أما فيما يخص جودة المراجعة فإنه يمكن القول إن الإصلاحات التي مست المهنة-خاصة بعد القانون 10-01 والذي حدد شروط وكيفية ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، حيث تضمن القانون مجموعة مواد تضمن للمراجع استقلاليته عند أداء مهامه- قد ساهمت بشكل إيجابي في تحسين جودة المراجعة الخارجية، أما فيما يخص الرقابة على الجودة فأنها تتم بواسطة الهيئات الحكومية من خلال لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبية، عكس الدول الغربية التي أوكلت مهمة الرقابة إلى جهات أخرى.

وعليه يمكن القول أن الإسراع في إصدار باقي معايير المراجعة، وإلزام محافظي الحسابات بتطبيقها سيساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات.

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث وصفا لمنهجية الدراسة وإجراءاتها التطبيقية.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

إن مجتمع الدراسة هو فئة محافظي الحسابات المعتمدين من قبل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، لكونهم يمثلون الفئة الأكثر من مزاولي مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، حيث بلغ عدد المزاولين للمهنة على المستوى الوطني 1908 مسجل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات موزعين على كامل التراب الوطني، وذلك حسب القرار رقم 23 المؤرخ في 28 فيفري 2016، المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2016¹.

أما بالنسبة لعينة الدراسة، فقد تم إختيارها عشوائيا من مجتمع الدراسة، وقد حدد حجمها بـ 200 عينة بـ 200 إستبيان.

وإعتمادنا في توزيع الإستبانات إلى عينة الدراسة عن طريق التسليم المباشر، وذلك بالإتصال الشخصي بالمهنيين على مستوى مكاتب المحاسبة والمراجعة، أو عن طريق إرسال الإستمارات عبر البريد الإلكتروني أو عبر وسائل التواصل الإجتماعي، كما تم الإعتماد على بعض الزملاء وبعض المهنيين في توزيع الإستبانات. وقد تم إسترجاع 155 إستبانه، وبعد عملية الإنتقاء والتصنيف تم إستبعاد 35 إستبانه وذلك بسبب نقص الإجابة وعدم صلاحيتها للتحليل، والجدول التالي يوضح عدد الإستمارات الموزعة والمسترجعة والقابلة للتحليل.

الجدول رقم (4-1): الإحصائيات الخاصة بإستمارات الإستبيان

البيان	التكرار
الإستبانات الموزعة	200
الإستبانات المسترجعة	155
الإستبانات الملغاة	35
الإستبانات القابلة للتحليل	120

المصدر: من إعداد الطالب إعتادا على النتائج المتوصل لها

¹ القرار رقم 23، المؤرخ في 28 فيفري 2016، المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2016، وزارة المالية، 2016.

المطلب الثاني: تصميم وهيكل أداة البحث

بناء على طبيعة البيانات التي يراد جمعها، وعلى المنهج المتبع في الدراسة والوقت المسموح به والإمكانيات المادية المتاحة، وجد الطالب أن الأداة الأكثر ملائمة لتحقيق أهداف الدراسة هي إستمارة أسئلة (الإستبانة) بإعتبارها وسيلة لجمع البيانات اللازمة للتحقق من فرضيات الدراسة.

1. تصميم أداة البحث:

لقد تم الإعتماد على الإطار النظري ونتائج الدراسات الأكاديمية والمهنية السابقة القريبة من موضوع الدراسة كأساس لتصميم الإستمارة مع الأخذ بعين الإعتبار العوامل التالية:

- بساطة اللغة المستخدمة؛
 - إستخدام الأسئلة والعبارات المباشرة؛
 - ربط الأسئلة بالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها؛
 - مراعاة ظروف المحيط المهني في البيئة الجزائرية عند صياغة أسئلة الإستبيان؛
 - عدم الإطالة لضمان سرعة الإجابة.
- وقد مر الإستبيان بعدة مراحل حتى وصوله إلى الشكل النهائي، ويمكن ايجازها فيما يلي:
- المرحلة الأولى: تم في هذه المرحلة إعداد إستبيان أولي بالإعتماد على محتوى الاطروحة وإشكالية الدراسة.
 - المرحلة الثانية: تم في هذه المرحلة عرض الإستبيان على المشرف من أجل تعديله حسب ما يراه المشرف ضروري وملائم لجمع البيانات.
 - المرحلة الثالثة: عرض الإستبيان على مجموعة من الأكاديميين والمهنيين ذوي الاختصاص، والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد، حيث تم أخذ بعين الإعتبار نصائحهم من أجل تعديل أو إضافة أو حذف ما يلزم.

2. هيكل الإستبيان:

تم تقسيم الإستبيان إلى جزئين

- **الجزء الأول:** ويحتوي على الخصائص الشخصية لعينة الدراسة، ويتكون من 3 أسئلة (المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، المسمى الوظيفي).

- **الجزء الثاني:** تم تقسيم هذا الجزء تماشياً مع متطلبات الدراسة والإطار النظري لها إلى محورين أساسيين كالآتي:

- **المحور الأول:** يشمل 27 عبارة الغرض منها معرفة مدى قيام محافظي الحسابات بتقييم وضبط مخاطر المراجعة. وتم تقسيمه إلى ثلاث أبعاد:
 - ✓ **المخاطر الملازمة:** ويتكون من 09 فقرات، والهدف منه معرفة مدى قيام محافظ الحسابات بمعرفة بيئة المؤسسة وطبيعة عملها حتى يستطيع توقع مستوى المخاطر الملازمة لها.
 - ✓ **مخاطر الرقابة:** ويتكون من 09 فقرات، والهدف منها معرفة مدى قيام محافظ الحسابات بتقييم وتقدير مستوى مخاطر الرقابة عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.
 - ✓ **مخاطر الإكتشاف:** ويتكون من 09 فقرات، والهدف منها معرفة مدى قيام محافظ الحسابات بتخفيض والتحكم في مستوى المخاطر المكتشفة.
 - **المحور الثاني:** يشمل 15 عبارة الهدف منها محاولة قياس مستوى جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، وتم تقسيمه إلى ثلاث أبعاد:
 - ✓ **عناصر تحقق جودة المراجعة الخارجية:** ويتكون من 06 فقرات، والهدف منها معرفة العناصر التي تساهم في تحقق جودة عملية المراجعة في البيئة الجزائرية.
 - ✓ **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية:** ويتكون من 06 فقرات، والهدف منها معرفة العوامل المؤثرة بشكل إيجابي على جودة المراجعة الخارجية في البيئة المحلية.
 - ✓ **الرقابة على جودة المراجعة الخارجية:** ويتكون من 03 فقرات، والهدف منها معرفة نوع الرقابة على الجودة المعتمدة على مستوى مكاتب المحاسبة والمراجعة في الجزائر.
- وبما أن الهدف الأساسي من الدراسة هو تحليل أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، لابد من قياس اتجاهات ممارسي المهنة نحو الفقرات التي يتكون منها كل متغير من متغيرات الدراسة.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

لذا فقد تبني الطالب في إعداد إستمارة الدراسة الشكل المغلق، الذي حدد الإجابات المحتملة لكل سؤال للتمكن من إجراء المعالجات الإحصائية المناسبة، وقد تم إعتداد مقياس ليكارت الخماسي المكون من خمسة (5) درجات، ومن أجل تحديد الإتجاه الموافق أعطينا لاحتتمالات الإجابة الخمسة أوزانا محددة كما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول رقم (4-2): الأوزان المعطاة لخيارات الإجابة المتاحة في الإستبيان

خيارات الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن	5	4	3	2	1

- وقد تم توزيع المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الإستبيان بإعتداد المعايير التالية:
- درجة الموافقة "ضعيفة جدا": وتشمل مجموعة الفقرات التي حصلت على متوسطات حسابية أقل من (1.79).
 - درجة الموافقة "ضعيفة": وتشمل مجموعة الفقرات التي حصلت على متوسطات حسابية أقل من (1.80-2.59).
 - درجة الموافقة "متوسطة": وتشمل مجموعة الفقرات التي تراوحت متوسطاتها الحسابية بين (2.60-3.39).
 - درجة الموافقة "عالية": وتشمل مجموعة الفقرات التي تراوحت متوسطاتها الحسابية بين (3.40-4.19).
 - درجة الموافقة "عالية جدا": وتشمل الفقرات التي حصلت على متوسطات حسابية أكبر من (4.20).
- تم الإعتداد على خمس مستويات للدرجة باستخدام المعادلة التالية: $0.8 = 5/(1-5)$ ، ويبين الجدول التالي المتوسطات الحسابية لدرجات الإتفاق.

الجدول رقم (4-3): المتوسطات الحسابية لدرجات الإتفاق

المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
1 - 1.79	ضعيفة جدا
1.80 - 2.59	ضعيفة
2.60 - 3.39	متوسطة
3.40 - 4.19	عالية
4.20 - 5.00	عالية جدا

المطلب الثالث: إختبارات الصلاحية

قبل عرض نتائج الدراسة وتفسيرها لابد من إختبار صلاحيتها، وذلك عن طريق مجموعة من الإختبارات الإحصائية المتخصصة.

1. الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل:

تمت عملية تحليل البيانات وإستخلاص النتائج من خلال تطبيق الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات، ونوع العينة، وأهداف الدراسة بإستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية، والمعروف إختصاراً بـ SPSS، حيث قام الطالب بتفريغ وتحليل الإستبانة من خلال هذا البرنامج، وذلك بالإعتماد على المؤشرات الإحصائية التالية:

- **الوسط الحسابي:** وهو المقياس الأوسع استخداماً من مقاييس النزعة المركزية ويتم استخدام الوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة عن الإستبانة لأنه يعبر عن مدى أهمية العبارة عند أفراد العينة، إضافة إلى أن الوسط الحسابي يمكن استخدامه لتحديد مدى موافقة أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات الإستبانة على ضوء تقسيمات مقياس ليكارت.
- **الإنحراف المعياري:** وهو من مقاييس التشتت، ويستخدم لقياس وبيان تشتت إجابات مفردات عينة الدراسة عن الإستبانة حول وسطها الحسابي.
- **معامل الثبات ألفا كرونباخ: (Alpha Cronbach)** ويستخدم لإجراء إختبار الثبات لعبارة الإستبيان، ومعامل الثبات يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح.
- **إختبار One-Sample T Test:** والذي يختبر فيما إذا كان متوسط الإجابات يختلف عن قيمة ثابتة.
- **معامل الارتباط:** وذلك لقياس العلاقات الارتباطية بين الفقرات والأبعاد والمتغيرات.
- **تحليل الإنحدار:** وهو أسلوب إحصائي لتمثيل العلاقات بين المتغيرات التابعة والمستقلة في صورة معادلات خطية للتحديد مقدار تأثير كل متغير مستقل مدرج في المعادلة على المتغير التابع، كذلك يحدد قيمة المتغير التابع عندما تكون قيم المتغيرات المستقلة أو المتغير المستقل مساوية للصفر. كما يختبر معنوية تأثير كل متغير مستقل على المتغير التابع باستخدام إختبار (t).

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

- إختبار تحليل التباين الأحادي (One-way ANOVA)، للتعرف على إذا ما كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المستجوبين تبعاً للبيانات الشخصية للعينة.
- إختبار Kolmogorov-Smirnov Test (K-S): لتأكد من أن البيانات المستخرجة من الدراسة الميدانية تتبع التوزيع الطبيعي.

2. صدق الإتساق الداخلي لأداة الدراسة:

يقصد بصدق الإتساق الداخلي مدى إتساق كل فقرات الإستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة وقد تم حساب الإتساق الداخلي للإستبانة من خلال حساب معاملات الإرتباط بين كل فقرة من محاور الإستبانة والدرجة الكلية للمحور التابعة له، وذلك بعد التأكد من الصدق الظاهري للإستبيان عن طريق التحكيم، وقد تم التحصل على النتائج الملخصة في الجداول الآتية:

الجدول رقم (4-4): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول

مخاطر الإكتشاف		مخاطر الرقابة		المخاطر الملازمة	
معامل الإرتباط	الفقرة	معامل الإرتباط	الفقرة	معامل الإرتباط	الفقرة
.523**	DR1	.568**	CR1	.545**	IR1
.420**	DR2	.601**	CR2	.650**	IR2
.504**	DR3	.654**	CR3	.701**	IR3
.294**	DR4	.564**	CR4	.705**	IR4
.495**	DR5	.596**	CR5	.827**	IR5
.686**	DR6	.624**	CR6	.456**	IR6
.732**	DR7	.775**	CR7	.722**	IR7
.723**	DR8	.746**	CR8	.620**	IR8
.605**	DR9	.729**	CR9	.610**	IR9

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية: (0.01)

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول رقم (4-4) أن جميع معاملات الإرتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، حيث تراوحت بين (0.827) في حدها الأعلى أمام الفقرة (IR4) و (0.294) في حدها الأدنى أمام الفقرة رقم (DR4)، وأن جميع الفقرات كانت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية يساوي (0.001)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

الجدول رقم (4-5): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الرقابة على جودة المراجعة الخارجية		العوامل المؤثرة على جودة المراجعة		عناصر تحقق جودة المراجعة الخارجية	
معامل الارتباط	الفقرة	معامل الارتباط	الفقرة	معامل الارتباط	الفقرة
.412**	AQC1	.576**	AQF1	.711**	AQA1
.874**	AQC2	.913**	AQF2	.920**	AQA2
.789**	AQC3	.695**	AQF3	.904**	AQA3
		.740**	AQF4	.590**	AQA4
		.787**	AQF5	.854**	AQA5
		.743**	AQF6	.886**	AQA6

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية: (0.01)

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول رقم (4-5) أن جميع معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته، حيث تراوحت بين (0.920) في حدها الأعلى أمام الفقرة (AQA2) و (0.412) في حدها الأدنى أمام الفقرة (AQC1)، وأن جميع الفقرات كانت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية يساوي (0.01)، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

3. صدق الإتساق البنائي لأداة الدراسة:

يبين صدق الإتساق البنائي مدى ارتباط كل محور من محاور أداة الدراسة وأبعاده بالدرجة الكلية لعبارة الاستبيان مجتمعة.

الجدول رقم (4-6): معامل ارتباط كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي للاستبيان

معامل الارتباط		المحاور والأبعاد	
0.933**	0.642**	المخاطر الملازمة (IR)	مخاطر المراجعة (AR)
	0.783**	مخاطر الرقابة (CR)	
	0.663**	مخاطر الإكتشاف (DR)	
0.853**	0.663**	عناصر تحقق جودة المراجعة الخارجية (AQA)	جودة المراجعة (AQ)
	0.772**	العوامل المؤثرة على جودة المراجعة (AQF)	
	0.506**	الرقابة على جودة المراجعة الخارجية (AQC)	

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية: (0.01)

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

يبين الجدول رقم (4-6) أن جميع معاملات الارتباط بين كل محاور الدراسة وأبعادها والمعدل الكلي لجميع فقرات الإستبيان دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05)، وبالتالي تعتبر محاور الإستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

4. إختبار ثبات أداة الدراسة:

إستخدم الطالب مقياس ألفا كرونباخ لقياس ثبات فقرات الإستبيان، يجدر الإشارة أنه كلما زادت قيمته واقتربت من الواحد (01) كلما دل ذلك على وجود ثبات عالي يطمئن على صدق أداة الدراسة.

الجدول رقم (4-7): نتائج مقياس ألفا كرونباخ

المحور	عدد الفقرات	الأبعاد	عدد الفقرات	معامل الثبات
مخاطر المراجعة (AR)	27	المخاطر الملازمة (IR)	09	0.826
		مخاطر الرقابة (CR)	09	0.811
		مخاطر الإكتشاف (DR)	09	0.720
جودة المراجعة (AQ)	15	عناصر تحقق جودة المراجعة (AQA)	06	0.888
		العوامل المؤثرة على جودة المراجعة (AQF)	06	0.837
		الرقابة على جودة المراجعة (AQC)	03	0.496
الاتجاه العام	42			0.905

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول رقم (4-7) معامل Alpha Cronbach لمحاور الإستبانة وأبعادها، والتي نجدها مرتفعة وتعكس ثبات أداة القياس، كما نجد معدل هذا المعامل لجميع هذه المحاور يقدر بقيمة 0.905، والتي تعتبر مرتفعة، هذا ما يعزز وجود ثبات في أداة الدراسة.

5. إختبار التوزيع الطبيعي:

يجب تحديد ما إذا كانت إجابات أفراد العينة على متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، ويعتبر هذا الإختبار ضروري في حالة إختبار الفرضيات لأن معظم الإختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (4-8): نتائج إختبار التوزيع الطبيعي

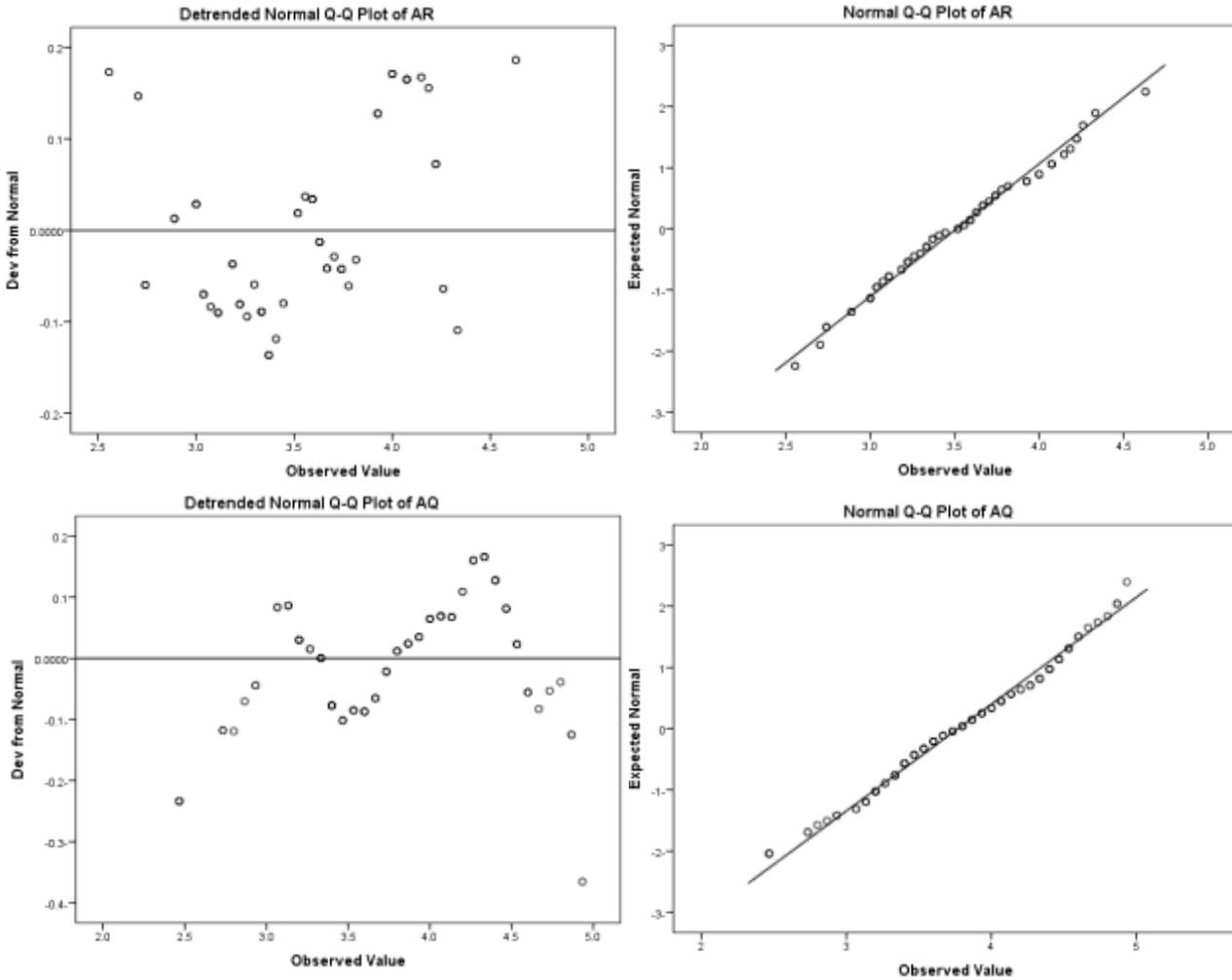
Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov ^a			
.Sig	df	Statistic	.Sig	Df	Statistic	
0.191	120	0.985	0.200*	120	0.069	المحور الأول (AR)
0.137	120	0.983	0.200*	120	0.063	المحور الثاني (AQ)

*: تعني ان القيمة الإحصائية لإختبار Kolmogorov-Smirnov^a هي ذات دلالة إحصائية.

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ومن خلال الجدول أعلاه نجد أن مستوى المعنوية sig = 0.200 وهي أكبر من 0.05، وهذا بالنسبة لبيانات إجابات العينة على جميع فقرات المحور الأول والثاني، وعليه يمكن القول بأن بيانات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي، الأمر الذي يسمح بإجراء مختلف الإختبارات المعلمية للإجابة على أسئلة وفرضيات الدراسة.

الشكل رقم (1-4): التمثيل البياني لنقاط الانتشار لملاحظات البيانات لتوضيح معلمية التوزيع



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

المبحث الثالث: تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

سيتم في هذا المبحث تحليل البيانات المستخرجة من الإستبيان بالإضافة إلى إختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: عرض البيانات الشخصية للعينة الدراسة

سوف يتم في هذا المطلب عرض النتائج المتعلقة بالمعلومات العامة لأفراد عينة الدراسة وتحليلها.

1. توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

يمثل الجدول الآتي تلخيصا للنتائج المتوصل إليها بخصوص توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم (4-9): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
63.3	76	شهادة الليسانس
21.7	26	دراسات عليا
15.0	18	أخرى
100.0	120	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (4-9) يتضح أن المؤهل العلمي الغالب على أفراد عينة الدراسة هو شهادة الليسانس حيث بلغت نسبة حامليه (63.3%) من مجموع عينة الدراسة، تليه شهادة الدراسات العليا (ماستر، ماجستير، دكتوراه) التي بلغت نسبة حامليها (21.7%) من مجموع العينة، فيما حصلت إجابة أخرى على نسبة (15%). ويتضح من خلال توزيع النسب حسب المستوى التعليمي أن أكبر نسبة تخص شهادة الليسانس وهذا

يمثل نسبة معقولة للمستوى التعليمي لدى عينة البحث مما يزيد الثقة في الإجابات المحصلة.

2. توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية:

يمثل الجدول الآتي تلخيصا للنتائج المتوصل إليها بخصوص توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية:

الجدول رقم (4-10): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

النسبة المئوية	التكرار	الخبرة المهنية
10.0	12	اقل من 10 سنوات
42.5	51	من 10 إلى 15 سنة
47.5	57	أكثر من 15 سنة
100.0	120	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

من خلال الجدول رقم (4-10) يتضح بأن فئة الخبرة الأكثر انتشاراً بين أفراد عينة الدراسة هي (أكثر من 15 سنة) بنسبة بلغت (47.5%)، تليها فئة (من 10 إلى 15 سنة) بنسبة بلغت (42.5%) أما الفئة الأقل هي فئة (أقل من 10 سنوات) بنسبة بلغت (10%).

وهذا يعتبر مؤشر إيجابي وجيد يشير إلى أن غالبية أفراد العينة من ذوي الخبرات العالية ومؤهلين بشكل كافي لفهم فقرات الإستبانة والإجابة عليها بأراء تعزز من موثوقية الإعتماد عليها عند التحليل.

3. توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي:

يمثل الجدول الآتي تلخيصاً للنتائج المتوصل إليها بخصوص توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي:

الجدول رقم (4-11): توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
خبير محاسب	15	12.5
محافظ حسابات	83	69.2
أخرى	22	18.3
المجموع	120	100.0

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (4-11) أن المسمى الوظيفي الغالب على أفراد عينة الدراسة هو محافظ الحسابات، حيث بلغت نسبتهم (69.2%) من مجموع عينة الدراسة، وبلغت نسبة خبراء المحاسبة (12.5%)، فيما حصلت إجابات أخرى (18.3%) من مجموع العينة.

ومن التوزيع السابق يتضح أن مهنة محافظ الحسابات منتشرة أكثر من مهنة خبير محاسبي والذي بدوره يتطلب تكوين آخر من محافظ الحسابات للوصول إلى هذه الدرجة. لكن هذا يفيد ويعزز الثقة في إجابات أفراد العينة لأن الدراسة تستهدف محافظي الحسابات وهذا ما يدعم مصداقية عينة الدراسة وقدرتها على تمثيل مجتمع الدراسة أحسن تمثيل.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

المطلب الثاني: تحليل نتائج محاور الدراسة

من خلال هذا المطلب سيتم الكشف عن النتائج المتحصل عليها من خلال محاور الإستبيان، والتي تبين إجابات أفراد العينة على فقرات هذه المحاور وفق المقياس المستخدم.

1. التحليل الوصفي لعبارات المحور الأول مخاطر المراجعة (AR):

يتناول هذا المحور المتغير المستقل للدراسة، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث أبعاد أساسية، وهي: المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر الإكتشاف.

ولمعرفة مستوى كل بعد عند عينة الدراسة، يتوجب حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وهذا ما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-12): مختصر إحصاءات المحور الأول (AR) مخاطر المراجعة

درجة الموافقة	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
عالية	2	0.68	3.49	المخاطر الملازمة	الأبعاد
عالية	1	0.62	3.56	مخاطر الرقابة	
عالية	3	0.53	3.46	مخاطر الإكتشاف	
عالية	/	0.46	3.50	مجموع الفقرات	

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (4-12) أن درجة الموافقة على المحور الأول عالية، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (3.50) بإنحراف معياري مقدراه (0.46).

ومن حيث ترتيب أبعاده، جاءت مخاطر الرقابة في المرتبة الأولى، تليها المخاطر الملازمة في المرتبة الثانية ثم مخاطر الإكتشاف في المرتبة الثالثة.

وعليه يمكن القول أن هناك إدراك وتصور واضح من قبل المبحوثين حول أهمية تقييم مخاطر المراجعة والإستجابة لها، وذلك من خلال التعرف على نشاط المؤسسة والقطاع الذي تنشط فيه، وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، بالإضافة إلى تصميم وتنفيذ إستجابات مناسبة للمخاطر المقيمة، ومن أجل التفصيل أكثر سيتم تحليل كل بعد على حدى.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

1-1- البعد الأول: المخاطر الملازمة (IR)

يتضمن الجدول أدناه قيم متوسطات الحسابات والانحرافات المعيارية إضافة إلى درجة الموافقة ومستوى الأهمية النسبية لكل فقرة تبعا لقربها من الاتفاق بشدة لبعد مخاطر الملازمة (IR).

الجدول رقم (4-13): إحصاءات بعد المخاطر الملازمة (IR)

الترتيب	الأهمية النسبية	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
1	%85	عالية جدا	0.76	4.25	IR1 - التعرف على طبيعة المؤسسة محل المراجعة وعوامل القطاع الذي تنتمي إليه.
8	%60	متوسطة	0.93	3.00	IR2 - تقييم الأداء المالي للمؤسسة محل المراجعة ومقارنته مع المؤسسات المماثلة العاملة في نفس قطاع الصناعة.
9	%59	متوسطة	1.26	2.95	IR3 - معرفة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة محل المراجعة (الأطراف التي يمكن أن تؤثر أو تتأثر منها).
6	%65	متوسطة	1.09	3.26	IR4 - التأكد من مدى ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة في معالجة العمليات المالية.
5	%69	عالية	1.07	3.45	IR5 - دراسة معقولية الأحكام الشخصية والتقديرات المتعلقة بتحديد أرصدة الحسابات.
3	%77	عالية	1.02	3.86	IR6 - الإطلاع على النماذج أو الكتب التي توضح السياسات الإدارية والتنظيمية لعمل المؤسسة.
7	%60	متوسطة	1.33	3.03	IR7 - التحقق من إستقامة ونزاهة الإدارة (مثل عدم وجود دعاوي قانونية أو قضائية ضد الإدارة).
4	%73	عالية	1.18	3.65	IR8 - الإطلاع على التشريعات والقوانين الحكومية المنظمة لعمل المؤسسة محل المراجعة.
2	%80	عالية	0.74	4.01	IR9 - الرجوع إلى نتائج المراجعات السابقة من أجل التعرف على طبيعة المخاطر السابقة.
/	/	عالية	0.68	3.49	IR - المخاطر الملازمة ككل

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (4-13) أن درجة الموافقة على بعد المخاطر الملازمة كانت عالية، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (3.49) بإنحراف معياري مقداره (0.68)، وفيما يلي ترتيب فقراته تنازليا بناء على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية لكا فقرة:

- جاءت الفقرة (IR1) في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.25) بإنحراف معياري مقداره (0.76) وبأهمية نسبية قدرها (85%)، وهذه القيم تعني

- أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة عالية جدا على محتوى هذه العبارة.
- وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات بالتعرف على طبيعة المؤسسة محل المراجعة وعوامل القطاع الذي تنتمي إليه يؤثر بشكل كبير على تقدير مستوى المخاطر الملازمة بكفاءة.
- جاءت الفقرة (IR9) في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.01) بإنحراف معياري مقداره (0.74) وبأهمية نسبية قدرها (80%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة.
- وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات بالرجوع إلى نتائج المراجعات السابقة من أجل التعرف على طبيعة المخاطر السابقة يساهم في توقع مستوى المخاطر الملازمة للمؤسسة محل المراجعة.
- جاءت الفقرة (IR6) في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.86) بإنحراف معياري مقداره (1.02) وبأهمية نسبية قدرها (77%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة.
- وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات بالإطلاع على النماذج أو الكتب التي توضح السياسات الإدارية والتنظيمية لعمل المؤسسة محل المراجعة يساهم في توقع مستوى المخاطر الملازمة لبيئة المؤسسة وطبيعة عملها.
- جاءت الفقرة (IR8) في المرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.65) بإنحراف معياري مقداره (1.18) وبأهمية نسبية قدرها (73%) ، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة.
- وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات بالاطلاع التشريعات والقوانين الحكومية المنظمة لعمل المؤسسة محل المراجعة كذلك يساهم في توقع مستوى المخاطر الملازمة لبيئة المؤسسة وطبيعة عملها.
- جاءت الفقرة (IR5) في المرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.45) بإنحراف معياري مقداره (1.07) وبأهمية نسبية قدرها (69%) ، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة.
- وعليه يمكن القول أن القيام بالتأكد من معقولية الأحكام الشخصية والتقديرات المتعلقة بتحديد أرصدة الحسابات يؤثر على تقدير مستوى المخاطر الملازمة للمؤسسة محل المراجعة.
- جاءت الفقرة (IR4) في المرتبة السادسة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.26) بإنحراف معياري مقداره (1.09) وبأهمية نسبية قدرها (65%)، وهذه القيم تعني

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

- أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة متوسطة محتوى هذه العبارة.
- وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات بالتأكد من مدى ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة في معالجة العمليات المالية يؤثر على تقدير مستوى المخاطر الملازمة.
- جاءت الفقرة (IR7) في المرتبة السابعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.03) بإنحراف معياري مقداره (1.33) وبأهمية نسبية قدرها (60%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة متوسطة على محتوى هذه العبارة.
- وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات بالتحقق من استقامة ونزاهة الإدارة (مثل عدم وجود دعاوي قانونية أو قضائية ضد الإدارة) يؤثر على تقدير مستوى المخاطر الملازمة.
- جاءت الفقرة (IR2) في المرتبة الثامنة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.00) بإنحراف معياري مقداره (0.93) وبأهمية نسبية قدرها (60%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة متوسطة على محتوى هذه العبارة.
- وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات بتقييم الأداء المالي للمؤسسة محل المراجعة ومقارنته مع المؤسسات المماثلة العاملة في نفس قطاع الصناعة يساهم في تقدير مستوى المخاطر الملازمة للمؤسسة محل المراجعة وطبيعتها عملها.
- جاءت الفقرة (IR3) في المرتبة التاسعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.95) بإنحراف معياري مقداره (1.26) وبأهمية نسبية قدرها (60%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة متوسطة على محتوى هذه العبارة.
- وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات بمعرفة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة محل المراجعة (الأطراف التي يمكن أن تؤثر أو تتأثر منها) قد يؤثر على تقدير مستوى المخاطر الملازمة للمؤسسة محل المراجعة.
- ومما سبق يمكن القول أن هناك إدراك وتصور واضح من قبل المبحوثين حول أهمية فهم بيئة المؤسسة الداخلية والخارجية لما لهو من دور في تقييم وتوقع المخاطر الملازمة لنشاط المؤسسة محل المراجعة، وذلك حتى يواجه محافظ الحسابات جهوده نحور تلك المناطق التي تحتوي مخاطر مرتفعة وعمل خطة بما يتناسب مع حجم المخاطر التي تواجهها بما يحقق الكفاءة والفعالية في أداء عملية المراجعة الخارجية للقوائم المالية وبالتالي ينعكس ايجابا على جودتها.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

2-1- البعد الثاني: مخاطر الرقابة (CR)

يتضمن الجدول أدناه قيم متوسطات الحسابات والانحرافات المعيارية إضافة إلى درجة الموافقة ومستوى الأهمية النسبية لكل فقرة تبعا لقربها من الاتفاق بشدة لبعد مخاطر الرقابة (CR).

الجدول رقم (4-14): إحصاءات بعد مخاطر الرقابة (CR)

الترتيب	الأهمية النسبية	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
4	69%	عالية	1.01	3.43	CR1 - تقييم فعالية النظام المحاسبي للمؤسسة محل المراجعة.
5	68%	عالية	1.05	3.40	CR2 - تقييم نظام التدقيق الداخلي باعتباره نظاما فرعيا للرقابة الداخلية.
8	62%	متوسطة	1.00	3.11	CR3 - دراسة نظام إدارة الموارد البشرية (سياسات التعيين، الترقية المكافآت...) ومدى الالتزام بها.
6	64%	متوسطة	1.28	3.21	CR4 - التأكد من أن الفصل بين المهام والمسؤوليات بين الموظفين داخل المؤسسة يتم بالشكل المناسب.
9	62%	متوسطة	1.06	3.10	CR5 - الإطلاع على التقارير الدورية التي تقدمها إدارة التدقيق الداخلي باستمرار على فعالية نظام الرقابة الداخلية.
3	83%	عالية	0.78	4.16	CR6 - فحص مدى إلتزام الموظفين داخل المؤسسة بإتباع الإجراءات والتعليمات الرقابية.
2	84%	عالية جدا	0.73	4.21	CR7 - التحقق من إتباع المؤسسة لمجموعة من السياسات والإجراءات للرقابة على الأصول والسجلات.
1	86%	عالية جدا	0.69	4.30	CR8 - التأكد من وجود دورة مستندية موثقة لكل العمليات المالية.
7	63%	متوسطة	1.16	3.16	CR9 - تقييم كفاءة التقنيات التكنولوجية المستخدمة بالنظام المحاسبي للمؤسسة والقائمين عليها.
/	/	عالية	0.62	3.56	CR - مخاطر الرقابة ككل

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (4-14) أن درجة الموافقة على بعد مخاطر الرقابة كانت عالية، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (3.56) بإنحراف معياري مقداره (0.62)، وفيما يلي ترتيب فقراته تنازليا بناء على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية لكل فقرة:

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

- جاءت الفقرة (CR8) في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.30) بإنحراف معياري مقداره (0.69) وبأهمية نسبية قدرها (86%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة عالية جدا على محتوى هذه العبارة. وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات بالتأكد من وجود دورة مستندية موثقة لكل العمليات المالية عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة يؤثر على تقدير مستوى مخاطر الرقابة بكفاءة.
- جاءت الفقرة (CR7) في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.21) بإنحراف معياري مقداره (0.73) وبأهمية نسبية قدرها (84%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة عالية جدا على محتوى هذه العبارة. وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات بالتحقق من مدى إتباع المؤسسة لمجموعة من السياسات والإجراءات للرقابة على الأصول والسجلات يساهم في تقدير مستوى مخاطر الرقابة بشكل ملائم.
- جاءت الفقرة (CR6) في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.16) بإنحراف معياري مقداره (0.78) وبأهمية نسبية قدرها (83%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة. وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات بفحص مدى التزام الموظفين داخل المؤسسة بإتباع الإجراءات والتعليمات الرقابية يؤثر على تقدير وتوقع مستوى مخاطر الرقابة.
- جاءت الفقرة (CR1) في المرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.43) بإنحراف معياري مقداره (1.01) وبأهمية نسبية قدرها (69%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة. وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات بتقييم فعالية النظام المحاسبي للمؤسسة عند تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة يؤثر على تقدير مستوى مخاطر الرقابة.
- جاءت الفقرة (CR2) في المرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.40) بإنحراف معياري مقداره (1.05) وبأهمية نسبية قدرها (68%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة.

وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات بدراسة وتقييم نظام التدقيق الداخلي باعتباره نظاما فرعيا للرقابة الداخلية عند تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة يؤثر على تقدير مستوى مخاطر الرقابة.

- جاءت الفقرة (CR4) في المرتبة السادسة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.21) بإنحراف معياري مقداره (1.28) وبأهمية نسبية قدرها (64%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة متوسطة على أن على محتوى هذه العبارة.

وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات بالتأكد من أن الفصل بين المهام والمسؤوليات بين الموظفين داخل المؤسسة يتم بالشكل المناسب يؤثر على تقدير لمستوى مخاطر الرقابة.

- جاءت الفقرة (CR9) في المرتبة السابعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.16) بإنحراف معياري مقداره (1.16) وبأهمية نسبية قدرها (63%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة متوسطة على محتوى هذه العبارة.

وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات بتقييم كفاءة التقنيات التكنولوجية المستخدمة بالنظام المحاسبي للمؤسسة والقائمين عليها عند تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة يمكن أن يساهم في تقدير وتوقع مستوى مخاطر الرقابة.

- جاءت الفقرة (CR3) في المرتبة الثامنة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.11) بإنحراف معياري مقداره (1.00) وبأهمية نسبية قدرها (62%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة متوسطة على محتوى هذه العبارة.

وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات بدراسة نظام إدارة الموارد البشرية (سياسات التعيين، الترقية المكافآت..) ومدى الالتزام بها عند تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة يؤثر على تقدير وتوقع مستوى مخاطر الرقابة.

- جاءت الفقرة (CR5) في المرتبة التاسعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.10) بإنحراف معياري مقداره (1.06) وبأهمية نسبية قدرها (62%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون بدرجة متوسطة على محتوى هذه العبارة.

وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات بالاطلاع على التقارير التي تقدمها إدارة التدقيق الداخلي باستمرار على فاعلية نظم الرقابة الداخلية يساهم في توقع وتقدير مستوى مخاطر الرقابة.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

ومما سبق يمكن القول أن هناك إدراك وتصور واضح من قبل المبحوثين حول أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية والمخاطر المتعلقة بها، بحيث إنه إذا توصل محافظ الحسابات إلى أن نظام الرقابة الداخلية ذا كفاءة وفعالية أكبر فإن مخاطر الرقابة تكون في أدنى مستوى لها وتقل إحصائية وجود أخطاء وتحريفات في القوائم المالية والعكس صحيح، حيث أن هذا الإجراء يساعد محافظ الحسابات في تكوين أساس يعتمد عليه في تحديد إجراءات المراجعة اللازمة لتجنب تلك المخاطر بما يحقق الجودة والفعالية في أداء عملية المراجعة.

1-3- البعد الثالث: مخاطر الإكتشاف (DR)

يتضمن الجدول أدناه قيم متوسطات الحسابات والانحرافات المعيارية إضافة إلى درجة الموافقة ومستوى الأهمية النسبية لكل فقرة تبعا لقربها من الاتفاق بشدة لبعد مخاطر الإكتشاف (DR).

الجدول رقم (4-15): إحصاءات بعد مخاطر الإكتشاف (DR)

الترتيب	الأهمية النسبية	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
1	%82	عالية	0.79	4.10	DR1 - وضع خطة دقيقة لعملية المراجعة وآليات تطبيقها.
5	%68	عالية	1.00	3.41	DR2 - توسيع نطاق إجراءات المراجعة بسبب زيادة الأخطاء الجوهرية.
3	%71	عالية	0.88	3.55	DR3 - زيادة كمية الأدلة بسبب تقييم أعلى للمخاطر.
4	%69	عالية	0.94	3.45	DR4 - ممارسة الشك المهني في تقييم كفاية ومناسبة أدلة الإثبات.
2	%81	عالية	0.86	4.08	DR5 - بذل العناية الكافية في اختيار أساليب المعاينة.
8	%62	متوسطة	0.99	3.10	DR6 - تحديد العلاقات الغير عادية أو الغير متوقعة باستخدام الإجراءات التحليلية.
6	%65	متوسطة	0.91	3.26	DR7 - استخدام الوسائل الحديثة والتقنية في تنفيذ أعمال المراجعة.
7	%64	متوسطة	1.12	3.20	DR8 - توفير إعداد كافية من المراجعين في فريق العمل ذو خبرة وكفاءة.
9	%60	متوسطة	1.10	3.00	DR9 - الاستعانة بخبراء من خارج مكتب المراجعة.
/	/	عالية	0.53	3.46	DR - مخاطر الإكتشاف ككل

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (4-15) أن درجة الموافقة على بعد مخاطر الإكتشاف كانت عالية، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (3.46) بإنحراف معياري مقداره (0.53)، وفيما يلي ترتيب فقراته تنازليا بناء على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية لكا فقرة، كما يلي:

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

- جاءت الفقرة (DR1) في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.10) بإنحراف معياري مقداره (0.79) وبأهمية نسبية قدرها (82%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة عالية محتوى هذه العبارة. وعليه يمكن القول أن حرص محافظ الحسابات على وضع خطة دقيقة لعملية المراجعة وآليات تطبيقها يؤدي إلى تخفيض مستوى مخاطر الإكتشاف والتحكم فيها.
- جاءت الفقرة (DR5) في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.08) بإنحراف معياري مقداره (0.86) وبأهمية نسبية قدرها (81%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة. وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات ببذل العناية الكافية في اختيار أساليب المعاينة يؤدي إلى التحكم في مخاطر الإكتشاف.
- جاءت الفقرة (DR3) في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.55) بإنحراف معياري مقداره (0.88) وبأهمية نسبية قدرها (71%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة. وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات بزيادة كمية الأدلة بسبب تقييم أعلى للمخاطر يؤدي إلى الحد من تأثير تلك المخاطر على القوائم المالية.
- جاءت الفقرة (DR4) في المرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.45) بإنحراف معياري مقداره (0.94) وبأهمية نسبية قدرها (69%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة. وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات بممارسة الشك المهني في تقييم كفاية ومناسبة أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها يؤدي إلى تخفيض مستوى مخاطر الإكتشاف إلى الحد المقبول.
- جاءت الفقرة (DR2) في المرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.41) بإنحراف معياري مقداره (1.00) وبأهمية نسبية قدرها (68%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة. وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات بتوسيع نطاق إجراءات المراجعة بسبب زيادة الأخطاء الجوهرية يؤدي إلى تخفيض مخاطر الإكتشاف.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

- جاءت الفقرة (DR7) في المرتبة السادسة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.26) بإنحراف معياري مقداره (0.91) وبأهمية نسبية قدرها (65%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة متوسطة على محتوى هذه العبارة. وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات باستخدام الوسائل الحديثة والتقنية في تنفيذ أعمال المراجعة يؤدي إلى التحكم والحد من مخاطر الإكتشاف.
- جاءت الفقرة (DR8) في المرتبة السابعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.20) بإنحراف معياري مقداره (1.00) وبأهمية نسبية قدرها (60%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة متوسطة على محتوى هذه العبارة. وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات بتوفير إعداد كافية من المراجعين في فريق العمل ذو خبرة وكفاءة يؤدي إلى تخفيض مستوى مخاطر الإكتشاف.
- جاءت الفقرة (DR6) في المرتبة الثامنة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.10) بإنحراف معياري مقداره (0.99) وبأهمية نسبية قدرها (62%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة متوسطة على محتوى هذه العبارة. وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات أن تحديد العلاقات الغير عادية أو الغير متوقعة باستخدام الإجراءات التحليلية يؤدي إلى التحكم في مستوى المخاطر المكتشفة.
- جاءت الفقرة (DR9) في المرتبة التاسعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.00) بإنحراف معياري مقداره (1.10) وبأهمية نسبية قدرها (60%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون بدرجة متوسطة على محتوى هذه العبارة. وعليه يمكن القول أن قيام محافظ الحسابات بالاستعانة بخبراء من خارج مكتب المراجعة أثناء أداء مهمة المراجعة يؤثر على تخفيض مستوى مخاطر الإكتشاف.

ومما سبق يمكن القول أن هناك إدراك وتصور واضح من قبل المبحوثين حول أهمية تخفيض والحد من مخاطر الإكتشاف، بحيث أن حرص محافظ الحسابات على الاستجابة للمخاطر المكتشفة ومواجهتها من خلال بذل العناية المهنية اللازمة عند التخطيط والتنفيذ لبرنامج المراجعة وكذلك عند تقييم نتائجها، وتحديد حجم العينة بطريقة سليمة، بالإضافة إلى تقييم أدلة الإثبات المتحصل عليها بطريقة موضوعية والتحقق من فعاليتها وكفايتها وصلاحياتها يؤدي إلى تخفيض مستوى مخاطر الإكتشاف وبالتالي تخفيض مخاطر المراجعة ككل مما يؤدي إلى إصدار رأي ملائم حول القوائم المالية وزيادة الثقة في تلك القوائم.

2. التحليل الوصفي لعبارات المحور الثاني جودة المراجعة الخارجية (AQ)

سنتناول في هذا المطلب إجابات أفراد العينة حول محور جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، ومن أجل قياس المستوى العام لجودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية تم تقسيمها إلى ثلاث أبعاد تماشيا مع الإطار النظري للدراسة لجودة المراجعة الخارجية، وبغيت معرفة المستوى العام لها يتوجب حساب المتوسطات الحسابات والانحرافات المعيارية، وهذا وما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (4-16): مختصر إحصاءات المحور الثاني جودة المراجعة الخارجية (AQ)

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة	
3.93	0.66	1	عالية	عناصر تحقق جودة المراجعة الخارجية (AQA).
3.74	0.74	2	عالية	العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية (AQF).
3.48	0.81	3	عالية	الرقابة على جودة المراجعة الخارجية (AQC).
3.76	0.57	/	عالية	مجموع الفقرات

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (4-16) أن درجة الموافقة على المحور الثاني كانت عالية، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (3.50) بإنحراف معياري مقداره (0.47)، ومن حيث ترتيب أبعاده، جاء البعد عناصر تحقق جودة المراجعة الخارجية في المرتبة الأولى، يليه البعد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في المرتبة الثانية، ثم بعد الرقابة على جودة المراجعة الخارجية في المرتبة الثالثة.

وكتعليق يمكن القول أن مستوى جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية كان مرتفعا، حيث تحظى جودة المراجعة الخارجية بإهتمام واضح من قبل محافظي الحسابات وذلك من خلال إهتمامهم بتحسين نوعية الخدمات التي يقدمونها، كما لديهم تصور واضح للعوامل التي تؤثر بشكل إيجابي على جودة المراجعة وأهمية توفرها، وبالإضافة لأهمية الرقابة على جودة عملية المراجعة، ومن أجل التفصيل أكثر سيتم تحليل كل بعد على حدى.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

2-1- البعد الأول: عناصر تحقق جودة المراجعة الخارجية (AQA)

يتضمن الجدول أدناه قيم متوسطات الحسابات والانحرافات المعيارية إضافة إلى درجة الموافقة ومستوى الأهمية النسبية لكل فقرة تبعا لقربها من الإتفاق بشدة لبعد عناصر تحقق جودة المراجعة الخارجية (AQA).

الجدول رقم (4-17): إحصاءات بعد عناصر تحقق جودة المراجعة (AQA)

الترتيب	الأهمية النسبية	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
1	%88	عالية جدا	0.58	4.41	AQA1 - تأكد محافظ الحسابات من مدى إعداد القوائم المالية موضوع المراجعة بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
2	%82	عالية	0.89	4.11	AQA2 - تقيّد محافظ الحسابات بالسرية وأخلاقيات المهنة عند أداء عملية المراجعة.
4	%80	عالية	0.89	4.00	AQA3 - يؤدي محافظ الحسابات عملية المراجعة باستقلالية وموضوعية تامة.
6	%61	متوسطة	0.97	3.05	AQA4 - يتأكد محافظ الحسابات أن أعمال المراجعة تتم وفق المعايير المتعارف عليها.
5	%79	عالية	0.73	3.96	AQA5 - يكتشف محافظ الحسابات الأخطاء والمخالفات الموجودة بالقوائم المالية ويفصح عنها في تقرير المراجعة.
3	%80	عالية	0.79	4.03	AQA6 - تقي تقارير المراجعة بمتطلبات المؤسسة محل المراجعة والمجتمع ومسايرتها لمعايير التقارير المنصوص عليها قانونا.
	%79	عالية	0.66	3.93	AQA - عناصر تحقق جودة المراجعة الخارجية ككل

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (4-17) أن درجة الموافقة على بعد مخاطر الإكتشاف كانت متوسطة، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (3.93) بإنحراف معياري مقداره (0.66)، وفيما يلي ترتيب فقراته تنازليا بناء على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية لكل فقرة، كما يلي:

- جاءت الفقرة (AQA1) في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.14) بإنحراف معياري مقداره (0.58) وبأهمية نسبية قدرها (88%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة.

وعليه يمكن القول أن هناك تصور إدراك واضح من قبل أفراد عينة الدراسة حول أهمية تحقيق جودة المراجعة من خلال تأكد محافظ الحسابات من مدى إعداد القوائم المالية موضوع المراجعة بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

- جاءت الفقرة (AQA2) في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.11) بإنحراف معياري مقداره (0.89) وبأهمية نسبية قدرها (82%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة عالية محتوى هذه العبارة. وعليه يمكن القول أن هناك تصور إدراك واضح من قبل أفراد عينة الدراسة حول أهمية تحقيق جودة المراجعة من خلال تقييد محافظ الحسابات بالسرية واخلاقيات المهنة عند أداء عملية المراجعة.
- جاءت الفقرة (AQA6) في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.03) بإنحراف معياري مقداره (0.79) وبأهمية نسبية قدرها (80%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة. وعليه يمكن القول أن هناك تصور إدراك واضح من قبل أفراد عينة الدراسة حول أهمية تحقيق جودة المراجعة من خلال وفاء تقارير المراجعة بمتطلبات المؤسسة محل المراجعة والمجتمع ومسايرتها لمعايير التقارير المنصوص عليها قانوناً.
- جاءت الفقرة (AQA3) في المرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.00) بإنحراف معياري مقداره (0.89) وبأهمية نسبية قدرها (80%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة. وعليه يمكن القول أن هناك تصور إدراك واضح من قبل أفراد عينة الدراسة حول أهمية تحقيق جودة المراجعة من خلال أداء محافظ الحسابات لعملية المراجعة باستقلالية وموضوعية تامة يعتبر.
- جاءت الفقرة (AQA5) في المرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.96) بإنحراف معياري مقداره (0.73) وبأهمية نسبية قدرها (79%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة موافقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة. وعليه يمكن القول أن هناك تصور إدراك واضح من قبل أفراد عينة الدراسة حول أهمية تحقيق جودة المراجعة من خلال إكتشاف محافظ الحسابات للأخطاء والمخالفات الموجودة بالقوائم المالية والافصاح عنها في تقرير المراجعة.
- جاءت الفقرة (AQA6) في المرتبة السادسة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.05) بإنحراف معياري مقداره (0.97) وبأهمية نسبية قدرها (61%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة متوسطة على محتوى هذه العبارة.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

وعليه يمكن القول أن هناك تصور إدراك واضح من قبل أفراد عينة الدراسة حول أهمية تحقيق جودة المراجعة من خلال تأكد محافظ الحسابات من أن أعمال المراجعة تتم وفق المعايير المتعارف عليها.

ومما سبق يمكن القول أن محافظي الحسابات في الجزائر لديهم تصور وإدراك واضح لأهمية تحقق جودة المراجعة من خلال تأكد محافظ الحسابات من مدى إعداد القوائم المالية موضوع المراجعة بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتقيّد بالسرية وأخلاقيات المهنة عند أداء عملية المراجعة، واكتشاف ما تحتوي عليه القوائم المالية من أخطاء ومخالفات والافصاح عنها، بحيث تفي تقارير المراجعة بمتطلبات المؤسسة محل المراجعة ومستخدمي قوائمها.

2-2- البعد الثاني: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية (AQF)

يتضمن الجدول أدناه قيم متوسطات الحسابات والانحرافات المعيارية إضافة إلى درجة الموافقة ومستوى الأهمية النسبية لكل فقرة تبعا لقربها من الاتفاق بشدة لبعد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية (AQF).

الجدول رقم (4-18): إحصاءات بعد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة (AQF).

الترتيب	الأهمية النسبية	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
4	%74	عالية	0.82	3.71	AQF1 - حجم الموارد والامكانيات البشرية والمالية لمكتب محافظ الحسابات.
2	%78	عالية	0.98	3.90	AQF2 - عدم تلقي محافظ الحسابات أو مكتبه أي دعاوي قضائية من طرف المؤسسات محل المراجعة.
1	%80	عالية	0.88	3.98	AQF3 - السمعة المهنية وشهرة مكتب المراجعة.
6	%70	عالية	1.22	3.51	AQF4 - التخصص المهني (القطاعي) لمحافظ الحسابات.
5	%72	عالية	1.05	3.63	AQF5 - طول مدة إرتباط محافظ الحسابات مع المؤسسة محل المراجعة.
3	%75	عالية	1.01	3.73	AQF6 - قوة نظام الرقابة الداخلية الذي يمتلكه المؤسسة محل المراجعة.
	%75	عالية	0.74	3.74	AQF - العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية ككل

يتضح من خلال الجدول رقم (4-18) أن درجة الموافقة على بعد مخاطر الإكتشاف كانت متوسطة، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (3.74) بإنحراف معياري مقداره (0.71)، وفيما يلي ترتيب فقراته تنازليا بناء على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية لكل فقرة، كما يلي:

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

- جاءت الفقرة (AQF3) في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.98) بإنحراف معياري مقداره (0.88) وبأهمية نسبية قدرها (80%)، وهذه القيم تعني أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة. وعليه يمكن القول أن هناك تصور إدراك واضح من قبل أفراد عينة الدراسة حول الأثر الإيجابي للسمعة المهنية وشهرة مكتب المراجعة على جودة المراجعة الخارجية.
- جاءت الفقرة (AQF2) في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.90) بإنحراف معياري مقداره (0.98) وبأهمية نسبية قدرها (78%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة. وعليه يمكن القول أن هناك تصور إدراك واضح من قبل أفراد عينة الدراسة على أن عدم تلقي محافظ الحسابات أو مكتبه أي دعاوي قضائية من طرف المؤسسات محل المراجعة يؤثر بشكل ايجابي على جودة المراجعة الخارجية.
- جاءت الفقرة (AQF6) في المرتبة الثالثة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (4.03) بإنحراف معياري مقداره (0.79) وبأهمية نسبية قدرها (75%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة. وعليه يمكن القول أن هناك تصور إدراك واضح من قبل أفراد عينة الدراسة حول الأثر الإيجابي لقوة نظام الرقابة الداخلية الذي تمتلكه المؤسسة محل المراجعة على جودة المراجعة الخارجية.
- جاءت الفقرة (AQF1) في المرتبة الرابعة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.71) بإنحراف معياري مقداره (0.82) وبأهمية نسبية قدرها (74%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة. وعليه يمكن القول أن هناك تصور إدراك واضح من قبل أفراد عينة الدراسة على أن حجم الموارد والامكانيات البشرية والمالية لمكتب محافظ الحسابات يؤثر بشكل ايجابي على جودة المراجعة الخارجية.
- جاءت الفقرة (AQF5) في المرتبة الخامسة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.63) بإنحراف معياري مقداره (1.05) وبأهمية نسبية قدرها (72%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفوقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة.

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

وعليه يمكن القول أن هناك تصور إدراك واضح من قبل أفراد عينة الدراسة حول الأثر الإيجابي لطول مدة إرتباط محافظ الحسابات مع المؤسسة محل المراجعة.

- جاءت الفقرة (AQA6) في المرتبة السادسة من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.51) بإنحراف معياري مقداره (1.21) وبأهمية نسبية قدرها (60%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة عالية محتوى هذه العبارة.

وعليه يمكن القول أن هناك تصور إدراك واضح من قبل أفراد عينة الدراسة حول الأثر الإيجابي للتخصص المهني (القطاعي) لمحافظ الحسابات على جودة المراجعة الخارجية.

ومما سبق يمكن القول أن محافظي الحسابات في الجزائر لديهم تصور وإدراك واضح حول نوعية أثر كل عامل على جودة المراجعة، وأهمية كل عامل في تحسين مستوى جودة المراجعة الخارجية.

2-3- البعد الثالث: الرقابة على جودة المراجعة الخارجية (AQC)

يتضمن الجدول أدناه قيم متوسطات الحسابات والانحرافات المعيارية إضافة إلى درجة الموافقة ومستوى الأهمية النسبية لكل فقرة تبعا لقربها من الاتفاق بشدة لبعد الرقابة على جودة المراجعة الخارجية (AQC)

الجدول رقم (4-19): إحصاءات بعد الرقابة على جودة المراجعة الخارجية (AQC)

الترتيب	الأهمية النسبية	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
1	77%	عالية	1.00	3.83	AQC1 - يقوم مكتب محافظ الحسابات من فترة لأخرى بتقييم جودة الخدمات التي يقدمها.
2	67%	متوسطة	1.19	3.35	AQC2 - الإشراف المهني على نظام رقابة جودة المراجعة من طرف هيئة حكومية.
3	65%	متوسطة	1.25	3.28	AQC3 - تفعيل نظام مراجعة النظير (رقابة المكاتب لبعضها البعض).
	70%	عالية	0.81	3.48	AQC - الرقابة على جودة المراجعة الخارجية

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

يتضح من خلال الجدول رقم (4-19) أن درجة الموافقة على بعد مخاطر الإكتشاف كانت عالية، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (3.48) بإنحراف معياري مقداره (0.81)، وفيما يلي ترتيب فقراته تنازليا بناء على المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري والأهمية النسبية لكا فقرة، كما يلي:

- جاءت الفقرة (AQC1) في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.83) بإنحراف معياري مقداره (1.00) وبأهمية نسبية قدرها (77%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة عالية على محتوى هذه العبارة.

وعليه يمكن القول أن هناك تصور إدراك واضح من قبل أفراد عينة الدراسة على أهمية قيام محافظ الحسابات من فترة لآخرى بتقييم جودة الخدمات التي يقدمها مكتبه كأداة لتحقيق الرقابة على جودة المراجعة الخارجية.

- جاءت الفقرة (AQC2) في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.35) بإنحراف معياري مقداره (1.19) وبأهمية نسبية قدرها (67%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة متوسطة محتوى هذه العبارة.

وعليه يمكن القول أن هناك تصور إدراك واضح من قبل أفراد عينة الدراسة على أهمية الاشراف المهني على نظام رقابة جودة المراجعة من طرف هيئة حكومية كأداة لتحقيق الرقابة على جودة المراجعة الخارجية.

- جاءت الفقرة (AQC3) في المرتبة الثانية من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (3.28) بإنحراف معياري مقداره (1.25) وبأهمية نسبية قدرها (65%)، وهذه القيم تعني أن أفراد عينة الدراسة متفقون بدرجة متوسطة محتوى هذه العبارة.

وعليه يمكن القول أن هناك تصور إدراك واضح من قبل أفراد عينة الدراسة على أهمية على أن تفعيل نظام مراجعة النظير (رقابة المكاتب لبعضها البعض) كأداة لتحقيق الرقابة على جودة المراجعة الخارجية.

ومما سبق يمكن القول إن محافظي الحسابات في الجزائر يفضلون الرقابة على جودة أداء أعمال المراجعة التي يقوم بها المكتب بنفسه دون تدخل أطراف خارجية.

المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة

سيتم في هذا المطلب إختبار فرضيات الدراسة وذلك من خلال الأساليب الإحصائية المناسبة لكل فرض. حيث سيتم التأكد من مدى موافقة عينة الدراسة على محاور الدراسة، ثم دراسة العلاقة الإرتباطية بين محاور الدراسة وأبعادها وبعد ذلك دراسة مستوى تأثير محور مخاطر المراجعة وأبعاده على محور جودة المراجعة الخارجية.

وفي الأخير سيتم دراسة وتحليل مدى التباين في إجابات عينة الدراسة حول أبعاد ومتغيرات الدراسة، تبعا لاختلاف الخصائص الشخصية للعينة.

1. إختبار الفرضيتين الأولى والثانية:

لأغراض إختبار الفرضيتين الأولى والثانية من فرضيات الدراسة وبيان قبولهما أو رفضهما، فقد أستخدم إختبار (t-test) للعينة الواحدة، والذي يختبر فيما إذا كان متوسط الإجابات يختلف عن قيمة ثابتة.

وقد تم إختيار القيمة "3" في هذه الدراسة باعتبارها تمثل نقطة الحياد ما بين الموافقة وعدم الموافقة في المقياس الذي أعتمد عليه لقياس المتغيرات في هذه الدراسة.

وبناء عليه تم إختبار الفرضيات إعتقادا على قاعدة القرار التالية عند مستوى ثقة (95%) وبمستوى دلالة (0.05) وبدرجات حرية (119): تقبل الفرضية الصفرية إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أقل من قيمة (t) الجدولية (1.98)، وبغير ذلك ترفض الفرضية الصفرية.

1-1- إختبار الفرضية الأولى:

وتنص هذه الفرضية على أنه " يقوم مراجع الحسابات في البيئة الجزائرية بتقييم وضبط مخاطر المراجعة ". ولإختبار هذه الفرضية فقد تمت صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا يقوم مراجع الحسابات في البيئة الجزائرية بتقييم وضبط مخاطر المراجعة.

- الفرضية البديلة H_1 : يقوم مراجع الحسابات في البيئة الجزائرية بتقييم وضبط مخاطر المراجعة.

أي:

$$- H_0: \text{mean} < 3$$

$$- H_1: \text{mean} \geq 3$$

الجدول رقم (4-20): نتائج إختبار T للفرضية الاولى

البيان	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
المخاطر الملازمة	3.49	0.68	7.92	0.000
مخاطر الرقابة	3.56	0.62	9.92	0.000
مخاطر الإكتشاف	3.46	0.53	9.45	0.000
مخاطر المراجعة مجتمعة	3.50	0.46	12.12	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول (4-20) يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول يساوي 3.50، وكانت قيمة t المحسوبة تساوي 12.12 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، ومستوى الدلالة يساوي (0.00) وهو أقل من $(\alpha \geq 0.05)$.

وأما على المستوى التفصيلي، نلاحظ أن:

- المتوسط الحسابي لبعده المخاطر الملازمة يساوي 3.49، وكانت قيمة t المحسوبة تساوي 7.92 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، ومستوى الدلالة يساوي (0.00) وهو أقل من $\alpha \geq 0.05$.
- المتوسط الحسابي لبعده مخاطر الرقابة يساوي 3.56، وكانت قيمة t المحسوبة تساوي 9.92 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، ومستوى الدلالة يساوي (0.00) وهو أقل من $\alpha \geq 0.05$.
- المتوسط الحسابي لبعده مخاطر الإكتشاف يساوي 3.46، وكانت قيمة t المحسوبة تساوي 9.45 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، ومستوى الدلالة يساوي (0.00) وهو أقل من $\alpha \geq 0.05$.

وبناء على ما سبق ترفض الفرضية الصفرية، وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يقوم مراجع الحسابات في البيئة الجزائرية بتقييم وضبط مخاطر المراجعة".

1-2- إختبار الفرضية الثانية:

وتنص هذه الفرضية على أنه "تتمتع مهنة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية بمستوى عالي من الجودة" ولإختبار هذه الفرضية فقد تمت صياغتها في شكل فرضيات صفرية وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية الصفرية H0: لا تتمتع مهنة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية بمستوى عالي من الجودة.
- الفرضية البديلة H1: تتمتع مهنة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية بمستوى عالي من الجودة.

أي:

- $H_0: \text{mean} < 3$
- $H_1: \text{mean} \geq 3$

الجدول رقم (4-21): نتائج إختبار T للفرضية الثانية

البيان	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
عناصر تتحقق جودة المراجعة الخارجية	3.93	0.66	15.44	0.000
العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية	3.74	0.74	10.96	0.000
الرقابة على جودة المراجعة الخارجية	3.48	0.81	6.54	0.000
جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية	3.76	0.57	14.71	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول (4-21) يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات يساوي 3.76، وكانت قيمة t المحسوبة تساوي 14.71 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي يساوي 1.98، ومستوى الدلالة يساوي (0.00) وهو أقل من α ($0.05 \geq$).

وأما على المستوى التفصيلي، نلاحظ أن:

- المتوسط الحسابي لبعدها عناصر تتحقق جودة المراجعة الخارجية يساوي 3.93، وكانت قيمة t المحسوبة تساوي 15.44 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي يساوي 1.98، ومستوى الدلالة يساوي (0.00) وهو أقل من α ($0.05 \geq$).
- المتوسط الحسابي لبعدها العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية يساوي 3.74، وكانت قيمة t المحسوبة تساوي 10.96 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي يساوي 1.98، ومستوى الدلالة يساوي (0.00) وهو أقل من α ($0.05 \geq$).
- المتوسط الحسابي لبعدها الرقابة على جودة المراجعة الخارجية يساوي 3.48، وكانت قيمة t المحسوبة تساوي 6.54 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي يساوي 1.98، ومستوى الدلالة يساوي (0.00) وهو أقل من α ($0.05 \geq$).

وبناء على ما سبق ترفض الفرضية الصفرية، وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه "تتمتع مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بمستوى عالي من الجودة".

2. إختبار الفرضية الثالثة:

سيتم تحديد في هذا المطلب علاقة تأثير محور مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية، ومن أجل تحقيق ذلك فقد تم وضع فرضية رئيسية بين المحورين، وتتفرع منها مجموعة من فرضيات فرعية لأبعاد هذين المحورين.

2-1- الفرضية الثالثة الرئيسية:

إن الفرضية الثالثة بين المحورين مخاطر المراجعة (AR) ومحور جودة المراجعة (AQ) تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لمخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية".

وبغية إختبار هذه الفرضية تمت صياغتها في شكل فرضية صفرية (عدمية) وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لمخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية.

- الفرضية البديلة H_1 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لمخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية.

ولإختبار هذه الفرضية قمنا باستعمال الإنحدار الخطي، والذي يقيس أثر مخاطر المراجعة كوحدة واحدة كمتغير مستقل وجودة المراجعة كمتغير تابع، ويمكن تمثيلها بمعادلة خطية كما يلي: $Y=b_0+b_1X$ حيث:

Y : يمثل المتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية)

X : يمثل المتغير المستقل (مخاطر المراجعة كوحدة واحدة)

b_0, b_1 : يمثلان معاملات النموذج.

والهدف من هذه العلاقة معرفة ما إذا كان تقييم مخاطر المراجعة كوحدة واحدة يؤثر على جودة المراجعة في البيئة الجزائرية.

الجدول رقم (4-22): مختصر نموذج الانحدار للفرضية الرئيسية الثالثة

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
1	0.607	0.369	0.364

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط بين محور مخاطر المراجعة ومحور جودة المراجعة كان إرتباطا طرديا حيث بلغت قيمته (0.607)، وبلغت قيمة معامل التحديد (0.369)، ونسنتج منها أن (37%)

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

من التغير الذي حدث في المتغير التابع جودة المراجعة كان بسبب المتغير المستقل مخاطر المراجعة مجتمعة، والنسبة المكتملة للتغير الذي حدث للمتغير التابع والتي تعادل (63%) كانت بسبب عوامل أخرى لم تدرج في النموذج.

الجدول رقم (4-23): تحليل التباين للفرضية الرئيسية الثالثة

مصادر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F المحسوبة	sig
الانحدار	14.411	1	14.411	69.000	0.000
الخطأ	24.646	118	0.209		
المجموع	39.057	119	/		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الجدول رقم (4-23) يوضح تحليل التباين للفرضية الثالثة الرئيسية للمتغير المستقل والمتغير التابع والذي من خلاله يمكن معرفة المعنوية الكلية للنموذج، والقوة التفسيرية للمتغيرات وذلك بمقارنة قيمة (sig) مع مستوى المعنوية (0.05)، وبما أن قيمة كانت (0.00) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) بالتالي نستنتج معنوية النموذج.

الجدول رقم (4-24): معالم الانحدار للفرضية الرئيسية الثالثة

معالم الانحدار	قيم معالم الانحدار	قيمة إختبار t	sig
B0	1.118	3.473	0.001
B1	.755	8.307	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول رقم (4-24) معالم الانحدار للمتغيرات وقيمة إختبار (t) وقيمة المعنوية لكل معلمة، بحيث تصبح معادلة الانحدار المقدره كما يلي:

$$Y = 1.118 + 0.755 X$$

جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية =

حيث نجد أن قيمة الثابت (B0) بلغت (1.118) وهي تمثل قيمة المتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية) عندما تكون قيمة المتغير المستقل (مخاطر المراجعة كوحدة واحدة) مساوي للصفر، كما نجد أن معلمة الميل للمتغير المستقل كانت (0.755) وهذا يفسر أن التغير في محور مخاطر المراجعة كوحدة واحدة (المتغير المستقل) بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى تغير محور جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية بمعدل (0.755)، كذلك كانت قيمة sig أقل من مستوي المعنوية (0.05)، ومنه نستنتج معنوية تأثير مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية.

وبناء على ما سبق ترفض الفرضية الصفرية، وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$ لمخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية "

2-2- الفرضية الفرعية الأولى:

أن الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الثالثة بين البعد المخاطر الملازمة (IR) ومحور جودة المراجعة (AQ) تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) للمخاطر الملازمة على جودة المراجعة الخارجية ".

وبغية إختبار هذه الفرضية تمت صياغتها في شكل فرضية صفرية (عدمية) وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) للمخاطر الملازمة على جودة المراجعة الخارجية.

- الفرضية البديلة H_1 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) للمخاطر الملازمة على جودة المراجعة الخارجية.

ولإختبار هذه الفرضية الفرعية قمنا باستعمال الانحدار الخطي، والذي يقيس أثر تقييم المخاطر الملازمة كمتغير مستقل وجودة المراجعة كمتغير تابع، ويمكن تمثيلها بمعادلة خطية كما يلي: $Y=b_0+b_1X$ حيث:

Y : يمثل المتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية)

X : يمثل المتغير المستقل (المخاطر الملازمة)

b_0, b_1 : يمثلان معاملات النموذج.

والهدف من هذه العلاقة معرفة ما إذا كان تقييم المخاطر الملازمة يؤثر على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية.

الجدول رقم (4-25): مختصر نموذج الانحدار للفرضية الفرعية الأولى

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
1	0.495	0.245	0.238

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط بين بعد المخاطر الملازمة محور وجودة المراجعة كان إرتباطا طرديا حيث بلغت قيمته (0.495)، وبلغت قيمة معامل التحديد بلغت (0.245)، ونستنتج منها أن (24%) من التغير الذي حدث في المتغير التابع جودة المراجعة كان بسبب المتغير المستقل المخاطر، والنسبة المكتملة للتغير الذي حدث للمتغير التابع والتي تعادل (76%) كانت بسبب عوامل أخرى لم تدرج في النموذج.

الجدول رقم (4-26): تحليل التباين للفرضية الفرعية الأولى

مصادر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F المحسوبة	sig
الانحدار	9.56	1	9.562	38.254	0.000
الخطأ	29.49	118	.250		
المجموع	39.05	119	/		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الجدول رقم (4-26) يوضح تحليل التباين للفرضية الفرعية الأولى للمتغير المستقل والمتغير التابع والذي من خلاله يمكن معرفة المعنوية الكلية للنموذج، والقوة التفسيرية للمتغيرات وذلك بمقارنة قيمة (sig) مع مستوى المعنوية (0.05)، وبما أن قيمة (sig) كانت (0.00) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) بالتالي نستنتج معنوية النموذج.

الجدول رقم (4-27): معالم الانحدار للفرضية الفرعية الأولى

معالم الانحدار	قيم معالم الانحدار	قيمة إختبار t	sig
B0	2.329	9.81	0.000
B1	0.412	6.18	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول رقم (4-27) معالم الانحدار للمتغيرات وقيمة إختبار (t) وقيمة المعنوية لكل معلمة، بحيث تصبح معادلة الانحدار المقدر كما يلي:

$$\text{جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية} = 2.329 + 0.412 X$$

حيث نجد أن قيمة الثابت (B0) بلغت (2.329) وهي تمثل قيمة المتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية) عندما تكون قيمة المتغير المستقل (المخاطر الملازمة) مساوي للصفر، كما نجد أن معلمة الميل للمتغير المستقل كانت (0.412) وهذا يفسر أن التغير في بعد المخاطر الملازمة (المتغير المستقل) بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى تغير محور جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية بمعدل (0.412)، كذلك كانت قيمة أقل من مستوى المعنوية (0.05)، ومنه نستنتج معنوية تأثير المخاطر الملازمة على جودة المراجعة الخارجية.

وعليه يمكن إن تقييم المخاطر الملازمة له تأثير ايجابي على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية وبمعنى آخر كلما أخذ محافظ الحسابات المخاطر الملازمة بعين الإعتبار وقام بتقييمها بكفاءة تحسنت جودة المراجعة الخارجية.

وبناء على ما سبق ترفض الفرضية الصفرية، وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$ للمخاطر الملازمة على جودة المراجعة الخارجية".

3-2- الفرضية الفرعية الثانية:

أن الفرضية الفرعية الثانية بين البعد مخاطر الرقابة (CR) ومحور جودة المراجعة (AQ) تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لمخاطر الرقابة على جودة المراجعة الخارجية".

وبغية إختبار هذه الفرضية تمت صياغتها في شكل فرضية صفرية (عدمية) وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لمخاطر الرقابة على جودة المراجعة الخارجية.

- الفرضية البديلة H_1 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لمخاطر الرقابة على جودة المراجعة الخارجية.

ولإختبار هذه الفرضية الفرعية الثانية قمنا باستعمال الانحدار الخطي، والذي يقيس أثر مخاطر الرقابة كمتغير مستقل وجودة المراجعة كمتغير تابع، ويمكن تمثيلها بمعادلة خطية كما يلي: $Y=b_0+b_1X$ حيث:

Y : يمثل المتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية)

X : يمثل المتغير المستقل (مخاطر الرقابة)

b_0, b_1 : يمثلان معاملات النموذج.

والهدف من هذه العلاقة معرفة ما إذا كان تقييم مخاطر الرقابة يؤثر على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية.

الجدول رقم (4-28): مختصر نموذج الانحدار للفرضية الفرعية الثانية

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
1	0.503	0.253	0.247

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط بين مخاطر الرقابة وجودة المراجعة كان إرتباطا طرديا حيث بلغت قيمته (0.503)، وأن قيمة معامل التحديد بلغت (0.253)، ونستنتج منها أن (25%) من التغير الذي حدث في المتغير التابع جودة المراجعة كان بسبب المتغير المستقل مخاطر الرقابة، والنسبة المكملة للتغير الذي حدث للمتغير التابع والتي تعادل (75%) كانت بسبب عوامل أخرى لم تدرج في النموذج.

الجدول رقم (4-29): تحليل التباين للفرضية الفرعية الثانية

مصادر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F المحسوبة	sig
الانحدار	9.88	1	9.88	39.971	0.000
الايخطاء	29.17	118	0.247		
المجموع	39.05	119	/		

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

الجدول رقم (4-29) يوضح تحليل التباين للفرضية الفرعية الثانية للمتغير المستقل والمتغير التابع والذي من خلاله يمكن معرفة المعنوية الكلية للنموذج، والقوة التفسيرية للمتغيرات وذلك بمقارنة قيمة (sig) مع مستوى المعنوية (0.05)، وبما أن قيمة (sig) كانت (0.00) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) بالتالي نستنتج معنوية النموذج.

الجدول رقم (4-30): معالم الانحدار للفرضية الفرعية الثانية

معالم الانحدار	قيم معالم الانحدار	قيمة إختبار t	sig
B0	2.131	8.09	0.000
B1	0.459	6.32	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول رقم (4-30) معالم الانحدار للمتغيرات وقيمة إختبار (t) وقيمة المعنوية لكل معلمة، بحيث تصبح معادلة الانحدار المقدر كما يلي:

$$\text{جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية} = 2.131 + 0.459 X$$

حيث نجد أن قيمة الثابت (B0) بلغت (2.131) وهي تمثل قيمة المتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية) عندما تكون قيمة المتغير المستقل (مخاطر الرقابة) مساوية للصفر، كما نجد أن معلمة الميل للمتغير المستقل كانت (0.459) وهذا يفسر أن التغير في بعد مخاطر الرقابة (المتغير المستقل) بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى تغير محور جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية بمعدل (0.459)، كذلك كانت قيمة sig أقل من مستوي المعنوية (0.05) ومنه نستنتج معنوية تأثير مخاطر الرقابة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية.

وعليه يمكن القول إن تقييم مخاطر الرقابة له تأثير إيجابي على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، وبمعنى آخر كلما أخذ محافظ الحسابات مخاطر الرقابة بعين الإعتبار وقام بتقييمها بكفاءة تحسنت جودة المراجعة الخارجية.

وبناء على ما سبق ترفض الفرضية الصفرية، وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$ لمخاطر الرقابة على جودة المراجعة الخارجية".

2-4- الفرضية الفرعية الثالثة:

أن الفرضية الفرعية الثالثة بين البعد مخاطر الإكتشاف (DR) ومحور جودة المراجعة (AQ) تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لمخاطر الإكتشاف على جودة المراجعة الخارجية ."

وبغية إختبار هذه الفرضية تمت صياغتها في شكل فرضية صفرية (عدمية) وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لمخاطر الإكتشاف على جودة المراجعة الخارجية.

- الفرضية البديلة H_1 : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لمخاطر الإكتشاف على جودة المراجعة الخارجية.

ولإختبار هذه الفرضية قمنا باستعمال الانحدار الخطي، والذي يقيس أثر مخاطر الإكتشاف كمتغير مستقل وجودة المراجعة كمتغير تابع، ويمكن تمثيلها بمعادلة خطية كما يلي: $Y=b_0+b_1X$ حيث:

Y : يمثل المتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية)

X : يمثل المتغير المستقل (مخاطر الإكتشاف)

b_0, b_1 : يمثلان معاملات النموذج.

والهدف من هذه العلاقة معرفة ما إذا كان تقييم مخاطر الإكتشاف يؤثر على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية.

الجدول رقم (4-31): مختصر نموذج الانحدار للفرضية الفرعية الثالثة

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
1	0.341	0.117	0.109

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط بين محور مخاطر الإكتشاف ومحور جودة المراجعة الخارجية كان إرتباطا طرديا حيث بلغت قيمته (0.341)، وأن قيمة معامل التحديد بلغت (0.117)، ونستنتج منها أن (12%) من التغير الذي حدث في المتغير التابع جودة المراجعة كان بسبب المتغير المستقل مخاطر الإكتشاف، والنسبة المكتملة للتغير الذي حدث للمتغير التابع والتي تعادل (88%) كانت بسبب عوامل أخرى لم تدرج في النموذج.

الجدول رقم (4-32): تحليل التباين للفرضية الفرعية الثالثة

مصادر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F المحسوبة	sig
الانحدار	4.552	1	4.552	15.567	0.000
الخطأ	34.505	118	0.292		
المجموع	39.057	119	/		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الجدول رقم (4-31) يوضح تحليل التباين للفرضية الفرعية الثالثة للمتغير المستقل والمتغير التابع والذي من خلاله يمكن معرفة المعنوية الكلية للنموذج، والقوة التفسيرية للمتغيرات وذلك بمقارنة قيمة (sig) مع مستوى المعنوية (0.05)، وبما أن قيمة (sig) كانت (0.00) وهي أقل من مستوي المعنوية (0.05) بالتالي نستنتج معنوية النموذج.

الجدول رقم (4-33): معالم الانحدار للفرضية الفرعية الثالثة

معالم الانحدار	قيم معالم الانحدار	قيمة إختبار t	sig
B0	2.507	7.740	0.000
B1	0.365	3.946	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول رقم (4-33) معالم الانحدار للمتغيرات وقيمة إختبار (t) وقيمة المعنوية لكل معلمة، بحيث تصبح معادلة الانحدار المقدر كما يلي:

$$\text{جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية} = 2.507 + 0.365 X$$

حيث نجد أن قيمة الثابت (B0) بلغت (2.507) وهي تمثل قيمة المتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية) عندما تكون قيمة المتغير المستقل (مخاطر الإكتشاف) مساوية للصفر، كما نجد أن معلمة الميل للمتغير المستقل كانت (0.365) وهذا يفسر أن التغير في بعد مخاطر الإكتشاف (المتغير المستقل) بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى تغير محور جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية بمعدل (0.365)، كذلك كانت قيمة (sig) أقل من مستوي المعنوية (0.05)، ومنه نستنتج معنوية تأثير مخاطر الإكتشاف على جودة المراجعة في البيئة الجزائرية.

وعليه يمكن القول إن ضبط مخاطر الإكتشاف له تأثير ايجابي على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، وبمعنى آخر كلما أخذ محافظ الحسابات مخاطر الإكتشاف بعين الإعتبار وقام بتقييمها وضبطها تحسنت جودة المراجعة الخارجية.

وبناء على ما سبق ترفض الفرضية الصفرية، وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \geq 0.05)$ لمخاطر الإكتشاف على جودة المراجعة الخارجية".

3. إختبار الفرضية الرابعة:

بغيت تحليل ومعرفة إن كان هناك فروقات معنوية لإجابات العينة تعزى للخصائص الشخصية، تم وضع فرضية رئيسية، وتتفرع منها مجموعة من الفرضيات الفرعية.

إن الفرضية الرئيسية الرابعة تنص على أنه " توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$ لآراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخصائص الشخصية".

- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$ لآراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمؤهل العلمي.

- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$ لآراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخبرة المهنية.

- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$ لآراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمسمى الوظيفي.

3-1- الفرضية الفرعية الأولى:

إن الفرضية الفرعية الأولى تنص على أنه " توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$ لآراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمؤهل العلمي".

وبغية إختبار هذه الفرضية تمت صياغتها في شكل فرضية صفرية (عدمية) وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$ لآراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمؤهل العلمي.

- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0.05$ لآراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمؤهل العلمي.

ومن أجل إختبار هذه الفرضية سيتم الاعتماد على تحليل التباين الأحادي (ONE WAY ANOVA) لان عامل المؤهل العلمي يحتوي على ثلاث فئات، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (4-34): نتائج تحليل التباين بين إجابات العينة تبعا للمؤهل العلمي

قيمة "sig"	قيمة "f"	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	إجابات عينة الدراسة حول المتغيرات المدروسة تبعا للمؤهل العلمي
0.955	0.046	0.48	3.60	شهادة الليسانس
		0.42	3.61	دراسات عليا
		0.33	3.57	أخرى
قيمة f المجدولة عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 2، 117 تساوي 3.07				

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (4-34) يتبين أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية معنوية بين إجابات عينة الدراسة تبعا للمؤهل العلمي، بسبب أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.046 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.07، وقيمة sig = 0.955 وهي أكبر 0.05. وهذه النتيجة تبرز أن عينة الدراسة لا تختلف آرائهم باختلاف المؤهل العلمي، أي أن لهم نفس التصورات والاتجاهات حول محاور وابعاد الدراسة.

وبناء على ما سبق تقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه " لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لآراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمؤهل العلمي ".

3-2- الفرضية الفرعية الثانية:

أن الفرضية الفرعية الثانية تنص على أنه " توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$) لآراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخبرة المهنية ".

وبغية إختبار هذه الفرضية تمت صياغتها في شكل فرضية صفرية (عدمية) وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لآراء

عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخبرة المهنية.

- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لآراء عينة

الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخبرة المهنية.

ومن أجل إختبار هذه الفرضية سيتم الاعتماد على تحليل التباين الأحادي (ONE WAY ANOVA) لان

عامل الخبرة العلمي يحتوي على ثلاث فئات، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (4-35): نتائج تحليل التباين بين إجابات العينة تبعا للخبرة المهنية

قيمة "sig"	قيمة "f"	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	إجابات عينة الدراسة حول المتغيرات المدروسة تبعا للخبرة المهنية
0.076	2.628	0.31	3.32	أقل من 10 سنوات
		0.48	3.62	من 10 إلى 15 سنة
		0.42	3.64	أكثر من 15 سنة
قيمة f المجدولة عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 2، 117 تساوي 3.07				

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (4-35) يتبين أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية معنوية بين إجابات عينة الدراسة تبعا للخبرة المهنية، بسبب أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 2.628 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.07، وقيمة sig = 0.076 وهي أكبر من 0.05. وهذه النتيجة تبرز أن عينة الدراسة لا تختلف آرائهم باختلاف الخبرة المهنية، أي أن لهم نفس التصورات والاتجاهات حول محاور وابعاد الدراسة.

وبناء على ما سبق تقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه " لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لآراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخبرة المهنية ".

3-3- الفرضية الفرعية الثالثة:

أن الفرضية الفرعية الثالثة تنص على أنه " توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$) لآراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمسمى الوظيفي ".

وبغية إختبار هذه الفرضية تمت صياغتها في شكل فرضية صفرية (عدمية) وبديلة على النحو التالي:

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لآراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمسمى الوظيفي.

- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لآراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمسمى الوظيفي.

ومن أجل إختبار هذه الفرضية سيتم الاعتماد على تحليل التباين الأحادي (ONE WAY ANOVA) لان عامل الخبرة العلمي يحتوي على ثلاث فئات، والجدول التالي يوضح ذلك:

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات

الجدول رقم (4-36): نتائج تحليل التباين بين إجابات العينة تبعا للمسمى الوظيفي

قيمة "sig"	قيمة "f"	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	إجابات عينة الدراسة حول المتغيرات المدروسة تبعا للمسمى الوظيفي
0.74	2.669	0.47	3.79	خبير محاسبي
		0.46	3.60	محافظ حسابات
		0.31	3.45	أخرى
قيمة f المجدولة عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 2، 117 تساوي 3.07				

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (4-36) يتبين أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية معنوية بين إجابات عينة الدراسة تبعا للخبرة المهنية، بسبب أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 2.669 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.07، وقيمة sig = 0.74 وهي أكبر من 0.05. وهذه النتيجة تبرز أن عينة الدراسة لا تختلف آرائهم باختلاف المسمى الوظيفي، أي أن لهم نفس التصورات والاتجاهات حول محاور وابعاد الدراسة.

وبناء على ما سبق تقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه " لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) لأراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للمسمى الوظيفي ".

خلاصة الفصل:

حاولنا في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على الواقع من خلال دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات، حيث إستهلينا هذا الفصل بالتطرق إلى واقع مهنة المراجعة في البيئة المحلية، أما المبحث الثاني فقد خصص لتقديم وتوضيح إجراءات الدراسة الميدانية، أما المبحث الثالث فتم عرض فيه مخرجات الإستبيان من خلال تحليل البيانات وإختبار فرضيات الدراسة.

وبعد معالجة البيانات المستخرجة من الإستبيان، تم التوصل إلى أن عينة الدراسة توافق بدرجة عالية على عبارة المحور الأول والمتعلق بمخاطر المراجعة، أي أن محافظي الحسابات في الجزائر يقومون بفهم المخاطر المتعلقة بعملية المراجعة وتقييمها.

كما توصلت الدراسة إلى أن مستوى جودة المراجعة كان مرتفع وهذا ما عبرت عنه عينة الدراسة بمستوى الإتفاق العالي على عبارات المحور الثاني والمتعلق بجودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، أي أن مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر تتمتع بمستوى عالي من الجودة.

كما تبين أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين محور مخاطر المراجعة والأبعاد المكونة له مع محور جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، أي أن هناك أثر لمخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، وأن جميع أبعاد مخاطر المراجعة (المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر الإكتشاف) ذات علاقة إرتباطية طردية مع جودة المراجعة الخارجية، حيث بلغت معاملات إرتباطها على التوالي (0.495، 0.503، 0.341)، أي أنه كلما تم تقييم مخاطر المراجعة وضبطها إرتفعت جودة المراجعة الخارجية.

وبالإعتماد على قيم معاملات الإنحدار تم ترتيب تأثير كل بعد من أبعاد محور مخاطر المراجعة على محور جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، فوجد أن بعد مخاطر الرقابة كان صاحب الترتيب الأول من ناحية قوة تأثيره (0.459)، أتى بعده بعد المخاطر الملازمة (0.412)، وأخيرا جاء البعد مخاطر الإكتشاف (0.365).

أما بالنسبة لآراء عينة الدراسة على إختلاف خصائصهم الديموغرافية فقد جاءت متجانسة بالنسبة لمتغيرات الدراسة، أي لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لآراء عينة الدراسة تجاه متغيرات الدراسة تعزى للخصائص الشخصية.

الخاتمة

لقد لقي موضوع المخاطر في المراجعة إهتماماً متزايداً من قبل المنظمات المهنية والباحثين الأكاديميين، كون مخاطر المراجعة أصبحت واقعا يهدد نتائج وموثوقية تقارير المراجعة، لذا يعد التعرف عليها وتقديرها أمراً بالغ الأهمية في مساعدة مراجع الحسابات في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بشكل أكثر كفاءة، مما يساهم في الوصول إلى نتائج أكثر منطقية وتحقيق الهدف من عملية المراجعة كمدخل لتحسين والإرتقاء بجودة المراجعة الخارجية.

وقد سعت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع أثر تقييم وضبط مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية.

وتمت الدراسة من خلال جزئين نظري وآخر تطبيقي، بحيث يحتوي الأول على ثلاث فصول نظرية تناولنا فيها الأطر النظرية لعملية المراجعة الخارجية ومسؤوليات المراجع الخارجي في بيئة الاعمال المعاصرة، بالإضافة إلى مخاطر المراجعة وجودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيهما وصولاً إلى العلاقة بينهما، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد خصص للدراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات المزاولين للمهنة، وقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية.

1. النتائج:

لقد توصلت هذه الدراسة بشقيها النظري والميداني إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

1-1- نتائج الدراسة النظرية:

- إن مهنة المراجعة وسيلة تهدف إلى خدمة العديد من الجهات المستفيدة من القوائم المالية، فهي تقتضي التخصص ودرجة مميزة من الكفاءة والمهارة لدى المراجعين والتي تختلف عن أصحاب المهن الأخرى مما يستوجب على المراجع أن تكون درجة فحصه تتميز بالدقة وأن يبذل العناية المهنية اللازمة للوصول إلى الإختبارات المناسبة ويعد تقرير يفي بحاجات المستخدمين.
- إن المراجعة الجيدة هي التي تؤدي وفقاً لمعايير وإرشادات المراجعة الدولية، وكذلك وفقاً لقواعد السلوك المهني، لذا فإن تطبيق المراجع لمعايير المراجعة يعتبر خطوة هامة نحو التنفيذ الجيد لعملية المراجعة.
- إن مسؤولية إعداد وعرض القوائم المالية بصورة عادلة تقع على عاتق الإدارة، لذا فإن هذه الأخيرة هي المسؤولة عن ضمان تصميم وتنفيذ عملية تشغيل النظام المحاسبية والرقابة الداخلية من أجل منع وإكتشاف الخطأ والغش.

- تقع مسؤولية مراجعة القوائم المالية على المراجع الخارجي، مما يجعل هذا الأخير يتحمل المسؤولية المهنية والتأديبية عن عدم بذل العناية الكافية في إكتشافه للتحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية، بإعتبار أن أصحاب المؤسسة ومستخدمي القوائم المالية يتوقعون من المراجع إكتشاف معظم التحريفات الجوهرية، والتي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة، كما تقع عليه مسؤولية تنبيه مستخدمي القوائم المالية بالمخاطر التي تواجه المؤسسة، ومن ضمن هذه المخاطر تنبيههم من عدم قدرة المؤسسة على الإستمرار في المستقبل المنظور.
- المخاطر في المراجعة هي أن يبدي المراجع رأياً غير مناسب حول القوائم المالية نتيجة توصله لإستنتاجات غير صحيحة، فقد يقبل المراجع مستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ المراجعة، حيث يعلم المراجع أن الخطر موجود وأن عليه أن يتعامل معه على نحو ملائم، وعلى العكس من ذلك فقد يرفض المراجع القوائم المالية على الرغم من عدم إحتوائها على تحريفات جوهرية، وقد إتفقت أغلب الدراسات والإرشادات الصادرة عن المنظمات المهنية والدراسات العلمية أن مخاطر المراجعة تتكون من المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف.
- تعتبر المخاطر الملازمة من المخاطر التي لا يتسبب فيه أو يتحكم بها مراجع الحسابات، إنما فقط عليه تقدير درجة هذه المخاطر ومحاولة تخفيض تأثيرها، ولتقدير هذه المخاطر بكفاءة يستند مراجع الحسابات على نتائج دراسة وتحليل عوامل عديدة متمثلة في : المخاطر على مستوى الإقتصاد العالمي (سعر الصرف للعملة، مدى الإستقرار السياسي في الدول التي يكون للعميل أنشطة فيها، التعريفات الجمركية في الدول التي يكون للعميل فيها نشاط)، المخاطر على مستوى الإقتصاد المحلي (سعر الفائدة، معدل التضخم، مرحلة التطور الإقتصادي التي يمر بها الإقتصاد)، مخاطر الصناعة (درجة إستقرار عمليات الصناعة التي تنمي إليها الشركة المراجعة، معدل التغير التكنولوجي في الصناعة)، مخاطر الشركة محل المراجعة (طبيعة عمل المؤسسة محل المراجعة، أمانة الإدارة، درجة الإجتهد في إعداد القوائم المالية، نوعية المعاملات بين الشركة وفروعها، نوع التكاليف لمهمة المراجعة هل هو تكليف مستمر أم لأول مرة، نتائج المراجعة للسنوات السابقة).
- تعتبر مخاطر الرقابة دالة على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة، حيث أن هذا الخطر يعتبر لصيق ببيئة المؤسسة محل المراجعة، لذا لا يستطيع المراجع أن يؤثر على درجة هذا الخطر وإنما عليه أن يقيمه لتحديد القدر المطلوب من إجراءات المراجعة المطلوبة لتخفيض المخاطر

- إلى المستوى المقبول، وعلى المراجع أن يحصل على فهم كاف لإجراءات الرقابة لغرض تطوير خطة المراجعة وللحصول على هذا الفهم على المراجع أن يراعي المعرفة بوجود أو غياب إجراءات الرقابة.
- يعتبر خطر الإكتشاف دالة عن إجراءات المراجعة وتطبيقها بواسطة المراجع، حيث يخضع هذا النوع من المخاطر لسيطرته، لذا يكون المراجع مسؤولاً عن جمع الأدلة الكافية التي تجعله قادراً على التحكم في هذه المخاطر.
 - يمكن قياس مخاطر المراجعة بصورة كمية أو كمية، وذلك بالإعتماد على مصفوفة الخطر أو بالإعتماد على النماذج الرياضية والإحصائية التي إقترحتها بعض الهيئات المهنية والدراسات الأكاديمية.
 - إن فهم وإستيعاب الأنواع المختلفة لخطر المراجعة يعد إمرأ ضرورياً بالنسبة للمراجع لوضع الخطة المناسبة، وتقييم النتائج الخاصة بعملية المراجعة.
 - إن مفهومي الخطر والأهمية النسبية لا يمكن الفصل بينهما، فالخطر يعتبر مقياس لعدم التأكد، والأهمية النسبية تعتبر مقياس للمقدار أو حجم الأهمية، حيث أن إستخدام مفهومي الخطر والأهمية النسبية في عملية المراجعة هو مساعدة المراجع في جمع الأدلة المناسبة والكافية لتدنية تلك المخاطر.
 - جودة المراجعة الخارجية عبارة عن خدمة تلبية حاجات الأطراف ذات المصلحة، ويصعب قياسها وتحديدتها بسبب الطبيعة النسبية لجودة المراجعة وتعدد الأطراف المهتمة بها، وتعتبر جودة المراجعة عن قدرة المراجع الخارجي في الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها، وذلك من خلال الإلتزام بمعايير المراجعة المهنية وآداب وأخلاقيات المهنة في المقام الأول، وإكتشاف والتقرير عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، الأمر الذي يؤدي إلى إنخفاض خطر المراجعة، وتلبية إحتياجات وتوقعات أصحاب المصلحة في الشركة ومستخدمي القوائم المالية وتقريره.
 - إن الرقابة على جودة أعمال المراجعة تتمثل في مجموعة من الإجراءات التي تتبع للتأكد من أن عمليات المراجعة تنفذ وفقاً للمعايير والمبادئ الأساسية التي تحكم عملية المراجعة وفقاً للشروط التعاقدية أو القانونية، التي تخص شركة أو مكتب المراجعة لضمان الجودة في تنفيذ وأداء عمليات المراجعة، ويوجد العديد من أساليب الرقابة التي يمكن إستخدامها في رقابة جودة عملية المراجعة وتنقسم هذه الأساليب إلى نوعين ذاتية وأخرى خارجية.
 - تتأثر جودة المراجعة بعدة عوامل منها ما هو مرتبط بالبيئة الداخلية لمكتب المراجعة ومنها ما هو مرتبط بالمؤسسة محل المراجعة، وقد إختلفت الدراسات في تأثير هذه العوامل إما بالإيجاب أو بالسلب.

- يساهم مدخل المراجعة المبني على المخاطر المراجع من رؤية المؤسسة بطريقة أكثر شمولية، حيث أن قيام المراجع بأخذ المخاطر بعين الاعتبار عند أداء مهمة المراجعة، يحقق الكفاءة والفعالية في عملية المراجعة وزيادة جودة عملية المراجعة، بما يترتب عليه تحقيق قيمة مضافة، وتتمثل هذه القيمة المضافة لعملية المراجعة في زيادة الثقة في تقارير المراجعة، وزيادة درجة الاعتماد على القوائم المالية بما ينعكس إيجاباً على زيادة الثقة فيما تقدمه المهنة من خدمات.

1-2- نتائج الدراسة الميدانية:

- نتائج إختبار الفرضية الأولى:

أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن درجة الموافقة على المحور الأول كانت عالية، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (3.50) بإنحراف معياري مقداره (0.46)، أما من منظور الأبعاد المشكلة له فقد جاءت كلها بدرجة عالية وجاءت بالترتيب حسب متوسطاتها المرجحة كما يلي: جاءت مخاطر الرقابة في المرتبة الأولى 3.56، تليها المخاطر الملازمة في المرتبة الثانية 3.49، ثم مخاطر الإكتشاف في المرتبة الثالثة 3.46، وبصفة عامة يمكن القول أن هناك إتفاق على أهمية تقييم مخاطر المراجعة وضبطها حسب آراء أفراد عينة الدراسة، وهذا ما أكدته إتفاقهم على فقرات الأبعاد الثلاثة وبالتالي الإتفاق على محور مخاطر المراجعة ككل، وكانت قيمة t المحسوبة للمحور ككل تساوي 12.12 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، ومستوى الدلالة يساوي (0.00) وهو أقل من $(\alpha \geq 0.05)$.

ومن خلال التحليل السابق تم قبول الفرضية الأولى، حيث تم التوصل إلى أنه يتم تقييم وضبط مخاطر المراجعة من قبل مراجع الحسابات في البيئة الجزائرية، فبرغم من عدم نص القانون صراحة على أخذ مخاطر المراجعة بعين الإعتبار عند إعداد تقرير المراجعة، وبالإضافة لعدم وجود إرشادات واضحة لمساعدة المراجع في تقييم تلك المخاطر؛ فإن مراجع الحسابات في البيئة الجزائرية يحرص على إتمام عملية المراجعة بكفاءة وفعالية، من خلال الإجتهد في فهم نشاط المؤسسة وبيئة الرقابة الداخلية من أجل تقييم تلك المخاطر المحيطة بعملية المراجعة وتقليل أثرها على الرأي الذي يبديه، ما يعكس أثره على جودة أدائه.

- نتائج إختبار الفرضية الثانية:

أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن درجة الموافقة على المحور الثاني كانت عالية، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (3.76) بإنحراف معياري مقداره (0.57)، أما من منظور الأبعاد المشكلة له فقد جاءت كلها بدرجة عالية، وجاءت بالترتيب حسب متوسطاتها المرجحة كما يلي: عناصر تحقق جودة المراجعة الخارجية في المرتبة الأولى 3.93، يليه البعد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في المرتبة

الثانية 3.74، ثم البعد الرقابة على جودة المراجعة الخارجية في المرتبة الثالثة 3.48، وبصفة عامة يمكن القول أن هناك مستوى عالي من جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، وهذا ما أكدته إتفاق عينة الدراسة على الأبعاد الثلاثة، وبالتالي الإتفاق على محور جودة المراجعة الخارجية ككل، وكانت قيمة t المحسوبة للمحور ككل تساوي 14.71 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي يساوي 1.98، ومستوى الدلالة يساوي (0.00) وهو اقل من ($\alpha \geq 0.05$).

من خلال التحليل السابق تم قبول الفرضية الثانية، حيث تم التوصل أن مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر تتمتع بمستوى عالي من الجودة حسب رأي عينة الدراسة، وهذا راجع لعدة عوامل تأتي في أولها الإصلاحات التي مرت بها المهنة في الجزائر وخاصة بعد إصدار القانون 10-01، وكذلك وحرص محافظ الحسابات على تحسين سمعته بشكل خاص وتدعيم الثقة في المهنة بشكل عام.

- نتائج إختبار الفرضية الثالثة:

لقد أظهرت نتائج الدراسة الميدانية على وجود علاقة إرتباط طردية معنوية بين محور مخاطر المراجعة ومحور جودة المراجعة الخارجية، حيث بلغ معامل الارتباط (0.607) بين المحورين، كما أظهرت الدراسة الميدانية على وجود علاقة إرتباط طردية معنوية بين أبعاد محور مخاطر المراجعة (المخاطر الملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف) ومحور جودة المراجعة الخارجية حيث بلغت معاملات ارتباطه على التوالي (0.495، 0.503، 0.341).

كما أكدت الدراسة أن هناك تأثير لمخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، حيث أن إرتفاع قيمة محور مخاطر المراجعة مجتمع بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى إرتفاع قيمة محور جودة المراجعة بمقدار 0.755.

وأكدت الدراسة أن هناك تأثير لأبعاد مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، حيث أن إرتفاع قيمة بعد المخاطر الملازمة بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى إرتفاع قيمة محور جودة المراجعة بمقدار 0.412، وأن إرتفاع قيمة بعد مخاطر الرقابة بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى إرتفاع قيمة محور جودة المراجعة بمقدار 0.459، وأن إرتفاع قيمة بعد مخاطر الإكتشاف بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى إرتفاع قيمة محور جودة المراجعة بمقدار 0.365.

من خلال التحليل السابق تم قبول الفرضية الثالثة وجميع الفرضيات الفرعية التابعة لها، حيث تم التوصل إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$) لمخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية.

- نتائج إختبار الفرضية الرابعة:

لقد أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أخيراً، أن آراء عينة الدراسة حول المتغيرات المدروسة (مخاطر المراجعة، جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية) كانت متجانسة وغير متباينة على إختلاف الخصائص الشخصية للعينة (المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، المسمى الوظيفي)، ويعزى ذلك لكون أغلب عينة الدراسة بإختلاف خصائصهم الشخصية يرون أن تقييم مخاطر المراجعة وضبطها يعتبر ذا أهمية بـمكان في تحسين والإرتقاء بمستوى جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية. وكننتيجة جوهرية يمكن القول أن تقييم مخاطر المراجعة وأخذها بعين الاعتبار عند أداء عملية المراجعة من قبل مراجع الحسابات في الجزائر له أثر معنوي وهام من ناحية تحسين جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية.

2. التوصيات:

على ضوء ما سبق، يمكننا تقديم التوصيات التالية:

2-1- التوصيات المقترحة للمراجع الخارجي:

- ضرورة قيام المراجع بتفهم نشاط المؤسسة محل المراجعة بما في ذلك بيئة الرقابة بشكل جيد، خاصة عند التخطيط لعملية المراجعة، ودراسة هذه الخطة ومناقشتها مع إدارة المؤسسة محل المراجعة، وذلك تجنباً لأي سبب قد يؤثر بدوره على جودة عملية المراجعة.
- على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية موضوع المراجعة، حتى لا يكون مسؤولاً عن النتائج والأضرار المترتبة عن تقصيره في ذلك.
- ضرورة تطبيق مدخل المراجعة المبني على المخاطر كإستراتيجية لتحسين جودة المراجعة لما يحققه هذا المدخل من تخصيص لموارد المراجعة بطريقة أكثر كفاءة وفاعلية.
- يجب الإهتمام بجودة الخدمات المقدمة من قبل المراجع ومكتبه لما هو دور في تحسين السمعة وحمايته من المساءلة القانونية.
- يجب على المكاتب المحلية فتح قنوات إتصال مع مكاتب المراجعة الأجنبية لما لذلك من دور كبير في نقل الخبرات وتحسين جودة الأداء المهني.
- يجب أن يشارك المراجع في برامج التدريب والتأهيل المستمر، والمشاركة في الندوات والمحاضرات المهنية المتخصصة.

- ضرورة أن يتابع مراجع الحسابات بإستمرار التطورات والمستجدات في مجال العلوم المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة.

2-2- التوصيات المقترحة للمؤسسات الملزمة بتعيين مراجع خارجي:

- العمل على توفير نماذج وسياسات وإجراءات مكتوبة بشكل أكبر تسمح للمراجع الخارجي بمعرفة المخاطر التي تواجهها المؤسسات لكي يساهم في الحد منها ومواجهتها.
- ضرورة أن تقوم المؤسسات الإقتصادية في الجزائر بتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية وتطويرها.
- ضرورة توفير مراجع داخلي، يراقب عمليات المؤسسة الإدارية والمالية ويرفع تقارير دورية حول نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، مما يساعد المراجع الخارجي على أداءه الجيد.
- يجب أن تتضافر جهود الإدارة بما فيها المراجع الداخلي مع المراجع الخارجي فيما يخص إكتشاف الأخطاء الجوهرية، ولا سيما أن الأخير ذو خبرة واسعة في هذا المجال نتيجة عمله في شركات متعددة إكتسب من خلالها مهارة تؤهله من إكتشاف الأخطاء الجوهرية.

2-3- التوصيات المقترحة للأطراف الفاعلة في مهنة المحاسبة والمراجعة:

- ضرورة أن يحظى موضوع خطر المراجعة بكافة مستوياته وعناصره بالإهتمام الكافي من جانب الهيئات العلمية المتخصصة والجامعات والباحثين، وينبغي أن يكون له توجه كبير في الممارسات المهنية لأعمال المراجعة في البيئة المحلية.
- ضرورة قيام الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر بتحديث القوانين والأنظمة، خاصة فيما يتعلق بتوضيح المسؤوليات المطلوبة من محافظ الحسابات، ووضع القواعد والضوابط المتعلقة بإكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.
- ضرورة قيام الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر بإعداد دليل للممارسات التطبيقية من أجل تسهيل مهمة المراجع خلال جميع مراحل عملية المراجعة بداية من مرحلة التخطيط إلى تقييم المخاطر والأهمية النسبية، وإجراءات المراجعة التحليلية والمراجعة التفصيلية وأخيرا إعداد التقارير ذات الصلة.
- الإهتمام بالتأهيل العلمي والعملية لتطوير أداء المراجعين بإستخدام تقنيات حديثة وبرامج تدريبية مستمرة بالإضافة لبرمجة وعقد دورات ومؤتمرات لتناول أحدث ما توصل إليه في مجال المراجعة، وكيفية تطبيق معايير المراجعة.

- تبني معايير الخطر الدولية أو إصدار معايير وتكييفها مع واقع بيئة المراجعة في الجزائر، خاصة المعيار الدولي للمراجعة 315 "التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقديرها من خلال فهم المؤسسة وبيئتها" والمعيار الدولي للمراجعة 330 "إستجابات المراجع للمخاطر المقدرة".
- جودة المراجعة الخارجية تحقق أهداف الأطراف المهتمة بعملية المراجعة، لذا يجب على القائمين بشؤون المهنة وضع المعايير والإرشادات المهنية التي من شأنها تطوير وتحسين جودة الأداء، وذلك من خلال تبني معايير الرقابة على جودة الدولية أو إصدار معايير وتكييفها مع واقع بيئة المراجعة في الجزائر وإلزام المراجعين بتطبيقها.
- تشجيع المراجعين على مواصلة دراساتهم الأكاديمية في المجالات المرتبطة بالمراجعة والمحاسبة، لما له من دور في تحسين آدائهم والارتقاء بالمهنة.
- الربط بين الجانب الأكاديمي والمهني بما يحقق خريجين لهم مهارات وقدرات تدعم مهنة المراجعة.

3. آفاق الدراسة:

- لقد حاولنا معالجة موضوع الدراسة في ضوء المعلومات والمعطيات المتحصل عليها، غير أنه تبين أن دراسة موضوع جودة المراجعة من خلال ربطها بالمخاطر المحيطة بها يعتبر موضوع متشعب يحتاج إلى تفصيل أكثر، لذا يعتبر الطالب هذه الدراسة كإنبلاقة لبحوث مستقبلية وخاصة في البيئة المحلية. ويقدم الطالب مجموعة من الموضوعات المقترحة للدراسة المستقبلية:
- تفعيل استراتيجية التخصص لدى مكاتب المراجعة في الجزائر وانعكاساته على تقييم مخاطر المراجعة وجودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية؛
- موقف المراجع من مخاطر أعمال المؤسسة محل المراجعة وأثر ذلك على جودة تخطيط وأداء أعمال المراجعة؛
- المراجعة التحليلية كأداة للحد من تأثير مخاطر المراجعة على القوائم المالية؛
- أثر الحد من مخاطر المراجعة على فجوة التوقعات؛
- تفعيل التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي وأثر ذلك على كل من مخاطر المراجعة وجودة المراجعة؛
- دراسة وإختبار العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وجودة القوائم المالية في البيئة الجزائرية؛
- دراسة تحليلية لمعيقات تطبيق المعيار الدولي لرقابة الجودة في مكاتب المراجعة الجزائرية وسبل معالجتها.

قائمة املراجع

❖ الكتب:

1. أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة، دن، مصر، 2002.
2. أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد الحديث - المشاكل والمسؤوليات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
3. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
4. أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
5. أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
6. أحمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007.
7. ألفين أرينز، جيمس لوبيك، المراجعة مدخل متكامل: تعريب محمد محمد عبدالقادر الديسطي، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 2009.
8. أمين السيد أحمد لطفي، الأهمية النسبية والمخاطر والمعابنة في المراجعة، دون ناشر، 2004.
9. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2007.
10. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
11. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
12. أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2009.
13. إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الاعمال: حادثة وتطور، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان الأردن، 2009.
14. إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات (الإجراءات)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2012.

- 15.توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي إسحاق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، دار الكندي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.
- 16.جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة، الدار الجامعية، مصر، 2001.
- 17.جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الامارات العربية المتحدة، 2014.
- 18.حسن أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 19.حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، 2014
- 20.خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 21.خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2014.
- 22.خالد راغب الخطيب، التدقيق على الإستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، دار البداية، عمان، الأردن، 2009.
- 23.خالد عبد المنعم زكي لبيب وآخرون، دراسات في المراجعة، الطبعة الأولى، منشورات كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2017.
- 24.خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الاولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 25.رأفت سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الاردن، 2011.
- 26.زاهره عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الاولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2009.
- 27.زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010.
- 28.سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات 1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2010.
- 29.سعود كايد، تدقيق الحسابات، دار الزهران للنشر والتوزيع والطباعة، الاردن، 2012.

30. شحاتة السيد شحاتة، المراجعة المتكاملة - مدخل المراجع العربي للقرن الحادي والعشرين، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2017.
31. شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، دار التعليم الجامعي، مصر، 2014.
32. شقيري نوري موسى وآخرون، إدارة المخاطر، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2012.
33. طارق عبد العال حماد، إدارة المخاطر: أفراد-إدارات-شركات-بنوك، الدار الجامعية، مصر، 2003.
34. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
35. طارق عبدالعال حماد، موسوعة معايير المراجعة: شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، 2004.
36. عبد الله عبد العظيم هلال، محمد سمير الصبان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
37. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة أحمد شحاتة، أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات العالمية، الدار الجامعية، مصر، 2009.
38. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2006.
39. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقا للمعايير المصرية والدولية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2014.
40. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، دار التعليم الجامعي، مصر، 2013.
41. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2009.
42. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الرابع، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
43. عبید سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، دار الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2011.

- 44.عزيزة عبد الرزاق، المحاسبة والمراجعة الدولية، منشورات كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، بدون سنة نشر.
- 45.علي عبد القادر الذنبيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، دائل وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 46.عيد احمد ابو بكر، وليد اسماعيل السيفو، ادارة الخطر والتأمين، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2010.
- 47.عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، الطبعة الأولى، مطابع معهد الإدارة العامة، الإدارة العامة للبحوث، الرياض، السعودية، 1994.
- 48.غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006.
- 49.فؤاد علي حبابة، أصول تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الأبتكار للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2017.
- 50.كمال خليفة أبو زيد وآخرون، دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 51.كمال عبدا لسلام علي، خالد المعتصم، أصول علم المراجعة، دن، 2003.
- 52.محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003.
- 53.محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 54.محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2016.
- 55.محمد الفيومي محمد وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 56.محمد الفيومي وآخرون، المراجعة علما وعملا، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015.
- 57.محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008.

58. محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2011.
59. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
60. محمد محمد مظهر أحمد، تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر، دن، 2009.
61. محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014، ص-ص: 41-42.
62. مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية وإقتصاد المعرفة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.
63. منصور أحمد البدوي، شحاته السيد شحاته، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2003.
64. نادر الجبران، المراجعة بين النظرية والتطبيق، افاق للنشر والتوزيع، الكويت، 2011.
65. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- ❖ الأطاريع والرسائل.**
66. إبراهيم محمد الطحان، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على مخاطر عملية المراجعة، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة (غير منشورة)، تخصص مراجعة، جامعة كفر الشيخ، كلية التجارة، قسم المحاسبة، مصر، 2017.
67. أحمد حابي، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق (غير منشورة)، جامعة الجزائر 3، 2015.
68. أحمد محمد صالح الجلال، جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، جامعة الجزائر، 2010.
69. آدم الطيب حماد حامد، دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من مخاطر التوريق لضمان استمرارية المنشأة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين السودان، 2017.
70. أسماء بوندنت، محاولة صياغة قياس جودة التدقيق، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية (غير منشورة)، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016.

71. أكرم محمد علي أحمد الوشلي، تقييم مخاطر غش الإدارة كمدخل لأداء أعمال المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة أسيوط، مصر، 2008.
72. أنس عليان الشريف، معايير جودة مهنة المراجعة في ظل مخاطر الأعمال، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 2011.
73. بشير صالح محمد الخير، دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتمويل (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2017.
74. حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية - دراسة حالة الجزائر -، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، جامعة الجزائر 3، 2012.
75. خالد عبد العزيز حافظ صالح، مسئوليات المراجع الخارجي ودورها في الحد من مخاطر المراجعة وزيادة درجة الثقة في التقارير المالية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة النيلين، السودان، 2016.
76. خليدة عابي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية (غير منشورة)، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2016.
77. ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية - دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2017.
78. رائد صالح الخطيب، مدى التزام مكاتب التدقيق في الأردن بنموذج مخاطر التدقيق: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة الشرق الاوسط، الاردن، 2012.
79. زيد محمد مسلم الحواتمة، دور مدققي الحسابات الخارجيين بتقييم العوامل المرتبطة بخطر التدقيق لأغراض تخطيط عملية التدقيق في البنوك الأردنية - دراسة تطبيقية -، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة دمشق، سوريا، 2014.
80. زينب حوري، تحليل وتقدير الخطر المالي في المؤسسات الصناعية دراسة تطبيقية باستخدام التحليل التمييزي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، جامعة قسنطينة 2 عبد الحميد مهري، الجزائر، 2006.
81. سارة حدة بودريالة، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير (غير منشورة)، جامعة عمار ثلجي، الاغواط، الجزائر، 2014.

82. سامر هايل الصباغ، أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق، أطروحة دكتوراه في مراجعة الحسابات (غير منشورة)، جامعة دمشق، سوريا، 2016.
83. عبد الوهاب أحمد عبد الله مسعود عياش، دور المراجع الخارجي في تقييم إدارة المخاطر في المصارف اليمنية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتمويل (غير منشورة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016.
84. علي عباس علي عوض السيد، جودة المراجعة الخارجية كمتغير وسيط في العلاقة بين مبادئ حوكمة الشركات والممارسات المحاسبية الاحتمالية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة النيلين، السودان، 2018.
85. فانت حنا كيرزان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقييم المخاطر في شركات التأمين -دراسة تحليلية، أطروحة دكتوراه في مراجعة الحسابات (غير منشورة)، جامعة دمشق، سوريا، 2014.
86. مصطفى أحمد محي، دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة المراجعة - دراسة تطبيقية على شركات البورصة المقيدة في بورصتي القاهرة والإسكندرية، رسالة ماجستير في المحاسبة (غير منشورة)، جامعة المنصورة، مصر، 2016.

❖ المقالات

87. أسامة الأزرق، سمير البهلول، العوامل المؤثرة في جودة المراجعة وأثرها على كفاءة الأداء المهني، مجلة الأستاذ، جامعة طرابلس، العدد 7، الجزء 2، ليبيا، 2014.
88. إسماعيل كاظم عبيد حسن اللهبي، صالح نوري خلف، إنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد 8، العدد 23، العراق، 2013.
89. أمال محمد محمد عوض، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العالمية، جامعة الإسكندرية، العدد 2، المجلد 4، مصر، 2008.
90. أمال محمود كاسم، موفق عبد الحسين محمد، أثر أهمية تطبيق اسلوب المعاينة الاحتمالية في تخفيض مخاطر الحكم المهني لمراقب الحسابات بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية/ حسابات الشركة العامة للصناعات القطنية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 22، جامعة بغداد، العراق، 2013.

91. ايمان حسين الشاطري، حسام عبد المحسن العنقري، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الإقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد، السعودية، 2006.
92. بلعزوز بن علي، استراتيجيات ادارة المخاطر في المعاملات المالية، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، المجلد 7، العدد 7، الجزائر، 2010.
93. تمار خديجة، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، العدد 8، الجزائر، 2017.
94. جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، مجلة الدراسات العليا، المجلد 07، العدد 27، جامعة النيلين، السودان، 2017.
95. جلييلة عيدان حليحل، حسين صالح كريم، دور اجراءات المدقق الخارجي في بيان قدرة الشركات على الإستمرارية، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، نقابة المحاسبين والمدققين-المركز العام، المجلد 23، العدد 45، العراق، 2016.
96. جمانة حنظل التميمي، العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية، مجلة كلية الإدارة والإقتصاد، المجلد الخامس، العدد 10، العراق، 2013.
97. حسن شلقامي محمد، مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة جامعة بني سويف، المجلد 2، العدد 1، مصر، 2014.
98. حسين أحمد دحدوح، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية وفعالية نظم الرقابة الداخلية في الشركات (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 24، العدد الأول، سوريا، 2008.
99. حكيم حمود فليح الساعدي، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق ودورها في تعزيز ابعاد تلك الجودة، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، نقابة المحاسبين والمدققين، المركز العام، المجلد 23، العدد 46، العراق، 2016.
100. خليدة عابي، تحليل العوامل المؤثرة عمى جودة المراجعة الخارجية للحسابات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمة لخضر، العدد 4، الجزائر، 2011.

101. خمقاني محمد حسان، صديقي مسعود، اختبار فاعلية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 5، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014.
102. رشا بشير الجرد، أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها، المجلة الجامعة، جامعة الزاوية، المجلد 3، العدد 15، ليبيا، 2013.
103. زياد عبد الحليم الذبيبة، حمزة يوسف أبو قبع، بعض العناصر المؤثرة في تحسين فاعلية التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق الأردنية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة لبليدة 2، العدد 16، الجزائر، 2017.
104. سعود جايد مشكور، حيدر عباس عبد، علاقة نظام الحوكمة بجودة التدقيق وأثرها في محاربة الفساد المالي والإداري، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية، جامعة واسط، العدد 24، العراق، 2016.
105. سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد رقم 45، العدد رقم: 02، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008.
106. شوقي السيد فودة، نحو نموذج مقترح لتطوير نماذج قياس مخاطر المراجعة وأثرها على تخطيط برامج بيئة الأعمال المصرية، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية، المجلد 13، العدد 4، كلية التجارة، جامعة المنوفية، مصر، 2001.
107. صبا أحمد سعيد، نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 77، 2009.
108. صفاء أحمد محمد العاني، رائد فاضل محم القيسي، استراتيجية مخاطر الأعمال ودورها في جودة أعمال التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 87، جامعة بغداد، العراق، 2016.
109. طارق حسنين إسماعيل، أحمد سباعي قطب، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 60، مصر، 2003.
110. عامر حاج دحو، قالون جيلالي، التدقيق المبني على المخاطر كآلية لمواجهة التحديات المعاصرة، مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية رماح، العدد 20، الأردن، 2016.

111. العايب عبد الرحمان، حطاش نشيدة، رقابة جودة التدقيق الخارجي وجهود المنظمات الدولية والمحلية فيها، مجلة تنمية الموارد البشرية، جامعة سطيف2، المجلد8، العدد 1، الجزائر، 2017.
112. عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، تحليل العلاقة بين مخاطر المراجعة والاهمية النسبية وأثرها على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، مجلة كلية فلسطين التقنية للأبحاث والدراسات، العدد الرابع، فلسطين، 2017.
113. عبد الكريم عبد الرحيم وآخرون، قياس مستوى جودة التدقيق لمكاتب تدقيق المنطقة الجنوبية، مجلة جامعة ذي قار، جامعة ذي قار، المجلد 9 العدد 1، العراق، 2014.
114. عبيد سعد المطيري، عارف عبد الله عبد الكريم، تقدير خطر المراجعة الملازم في شركات التجارة الإلكترونية، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد 6، العدد 1، 2002، السعودية.
115. عصام الدين السائح خرواط، إدارة المراجعة على أساس الخطر: نموذج مقترح، مجلة الساتل، جامعة مصراته، العدد السابع، ليبيا، 2009.
116. عصام الدين السائح خرواط، إطار مقترح لتقييم عناصر خطر المراجعة، مجلة الساتل، جامعة مصراته، العدد 5، ليبيا، 2008.
117. عصام الدين السائح خرواط، موسى رمضان أبو الطويرات، موقف مراجع الحسابات الليبي من مخاطر أعمال العميل، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد الثاني، جامعة المرقب، ليبيا، 2013.
118. عصام الدين خرواط، تقييم مخاطر التدقيق - الموازنة المهنية، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 13، الاردن، 2008.
119. عقيل حمزة حبيب ألسناوي، إنعام محسن الموسوي، دور حوكمة تكنولوجيا المعلومات في تقليل مخاطر تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في ظل إطار عمل COBIT للرقابة الداخلية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة بابل، المجلد 9، العدد 3، العراق، 2017.
120. علي حسين الدوغجي، دور مراقب الحسابات في ظل تكنولوجيا المعلومات المعقدة ومخاطر التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العدد 52، العراق، 2008.
121. علي عبد الحفيظ الزواوي، البشير عبد الله الشاوش، أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تقدير مخاطر المراجعة في البيئة الليبية، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة مصراته، العدد الاول، ليبيا، 2015.

122. علي محمد موسى، مصطفى ساسي فتوحة، التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة، المجلة الجامعة، مركز البحوث والاستشارات العلمية والتدريب بجامعة الزاوية، جامعة الزاوية، العدد الثامن عشر، المجلد الأول، ليبيا، 2016.
123. علي ميري حسن، ناظم شعلان جبار، مخاطر التدقيق وأثرها على رأي مراقب الحسابات ومصداقية نتائج التدقيق وسبل الحد منها، مجلة جامعة كربلاء، المجلد السادس عشر، العدد الاول(علمي)، العراق، 2018.
124. عمر علي كامل الدوري، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، مجلة المنصور، كلية المنصور الاهلية، العدد 14، الجزء الاول، 2010، العراق.
125. عوض بن سلامة الرحيلي، عبد الغني عبد الحميد القريقي، دور المراجع الخارجي في تقييم العوامل المرتبطة بالخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة، مجلة الإدارة العامة، العدد 2، المجلد 44، الرياض، السعودية، 2004.
126. فراس خضير الزبيدي، العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية، جامعة المثنى، المجلد 3، العدد 7، 2014.
127. قاسم أحمد الدباس، أثر جودة التدقيق على القيمة السوقية للسهم في البنوك الأردنية المدرجة في بورصة عمان، مجلة رماج للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية رماج، العدد 21، الأردن، 2017.
128. كفاح جبار حسن، مسؤولية المدقق الخارجي في ظل معايير جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية، مجلة الإقتصادي الخليجي، مركز دراسات والبصرة والخليج العربي، جامعة البصرة، المجلد 26، العدد 16، العراق، 2009.
129. محمد السيد محمد الصغير، أثر خصائص الوحدة الاقتصادية للعميل على جودة المراجعة الخارجية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، المجلد 16، العدد 3، مصر، 2012.
130. محمد فاضل نعمة الياسري، أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 14، العدد 3، العراق، 2018.
131. مرتضى محمد شاني الحسيني، ابراهيم عبد موسى السعبري، توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية الخاصة، مجلة جامعة بابل، جامعة بابل، العدد 4، المجلد 25، العراق، 2017.

132. مريم مصطفى عبد الحليم، العوامل المؤثرة في القدرة التنافسية للمدقق الخارجي، مجلة جامعة تشرين لمبحوث والدراسات العلمية -سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 4، سوريا، 2015
133. مصطفى عبد السلام مسعود، تقييم فرض الإستمرارية ومسؤولية المراجع عن ذلك، المجلة الجامعة، جامعة الزاوية، العدد 10، ليبيا، 2008.
134. معاذ طاهر صالح المقطري وآخرون، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 27، العدد 4، سوريا، 2011.
135. منذر المومني، زياد شويات، قدرة المدقق على اكتشاف مؤشرات الشك بإستمرارية العملاء، مجلة المنارة، جامعة ال البيت، المجلد 14، العدد 1، الأردن، 2008.
136. منهل مجيد احمد العلي، شيماء محمد سمير الراوي، تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، المجلد 2، العدد 19، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، 2010.
137. منهل مجيد أحمد العلي، شيماء محمد سمير الراوي، تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد 6، العدد 19، العراق، 2010.
138. موسى رحمانى، فاتح سردوك، مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الاكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 35، الجزائر ، 2014.
139. موفق عبد الحسين محمد، سامي جبار عنبر، جودة التدقيق باعتماد الذكاء الاصطناعي، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 34، المجلد 11، العراق، 2016.
140. نجوى محمود أحمد أبو جبل، أثر ممارسة مراقب الحسابات لمشك المهني على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد الخامس، العدد الثاني، جامعة بني سويف، مصر، 2017.
141. نور الدين عبد الله حمودة، العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في التدقيق، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، مركز البحوث المالية والمصرفية، العدد الثاني، الأردن، 2013.

142. هدى خليل ابراهيم الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 28، العراق، 2011.
143. ورقاء خالد عبد الجبار، الأهمية النسبية وأثرها في كفاءة التدقيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 47، العراق، 2016.
144. يوسف محمود جربوع، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات في فلسطين، جامعة غزة، فلسطين، 2005. متاح على الرابط <http://site.iugaza.edu.ps/yjarbou> (08/09/2016).
145. يوسف محمود جربوع، المشاكل الناجمة عن استخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من آثارها على القوائم المالية، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العدد 30، العراق، 2008.
146. يوسف محمود جربوع، علي عبدالله شاهين، العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة، وسبل علاج هذا الفشل، بحث منشور على موقع على جامعة غزة الإسلامية، غزة، فلسطين.
147. يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، الجامعة الإسلامية - غزة-، المجلد 12، العدد 2، 2004.
148. يوسف محمود جربوع، مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية بالقوائم المالية في قطاع غزة بدولة فلسطين، بحث منشور على موقع على جامعة غزة الإسلامية، غزة، فلسطين.

❖ الملتقيات

149. بن حمو عبدالله، مالحى رقية، اثر إدارة الأزمات والمخاطر الأمنية على صناعة السياحة، الملتقى الوطني الثالث حول: إدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الشاذلي بن جديد، الطارف، الجزائر، 07-08/12/2016.
150. دعاء حافظ إمام عبد اللطيف، أثر جودة عملية المراجعة على تكلفة التمويل بالاقتراض دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة، دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر، كلية التجارة خلال الفترة جامعة الإسكندرية، مصر، 6-7 ماي 2017.

151. صديقي مسعود، براق محمد، إنعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 09-08 مارس 2005.

152. لعروسي قرين زهرة، فرحات عباس، دور ادارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، الملتقى الوطني الثالث حول: إدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الشاذلي بن جديد، الطارف، 07-08/12/2016.

153. محمد جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، 18-19 ماي 2010.

❖ القوانين والمراسيم

154. الأمر رقم 69-121 في 1969/11/31، يتضمن قانون المالية 1970، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، صادرة بتاريخ 1969/11/31.

155. المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16، يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية وشبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97، صادرة بتاريخ 1970/11/20.

156. القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، صادرة بتاريخ 1980/03/04.

157. القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27، يتعلق بمهنة الخبير الحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، صادرة بتاريخ 1991/05/01.

158. المرسوم التنفيذي رقم المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، صادرة بتاريخ 2011/02/02.

159. المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، صادرة بتاريخ 2011/02/02.

160. القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010، يتعلق بهمن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، صادرة بتاريخ 11/07/2010.
161. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، 2007.
162. المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13/01/2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب، ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارستهم وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 3، صادرة بتاريخ 16/01/2013
163. قرار مؤرخ في 25 جوان 2013، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، صادرة بتاريخ 30/04/2014.
164. المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، متضمن المعايير الجزائرية للمراجعة، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، 2016.
165. المقرر رقم 150 مؤرخ في 11 أكتوبر 2016، متضمن المعايير الجزائرية للمراجعة، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، 2016.
166. المقرر رقم 23 مؤرخ في 15 مارس 2017، متضمن المعايير الجزائرية للمراجعة، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، 2017.
167. القرار رقم 23، المؤرخ في 28 فيفري 2016، المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2016، وزارة المالية، 2016.

❖ المصادر المختلفة.

168. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معايير مخاطر المراجعة والاهمية النسبية، المملكة العربية السعودية، 2000.
169. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة، المملكة العربية السعودية، 1998.
170. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، برنامج مراقبة جودة الأداء المهني 1، المملكة العربية السعودية، 1995.
171. لجنة المنظمات الراعية للجنة تزايدواي (COSO)، الرقابة الداخلية - إطار متكامل، ترجمة: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المملكة العربية السعودية، 2010.

172. ديوان الرقابة المالية الاتحادي، منهج التدقيق وفق اسلوب المخاطر، جمهورية العراق، 2017.
173. جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، معيان المراجعة المصري رقم 200، مصر، 2008.
174. جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، معيان المراجعة المصري 220، مصر، 2008.

ب- اللغة الأجنبية

175. A.H. Millichamp, Auditing, 8th edition, Thomson learning, 2002.
176. Aicpa, Statement on Auditing Standards No107, Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, USA, 2006
177. Aicpa, Statement on Auditing Standards No99, Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, USA, 2006.
178. Alvin A. Arens, James K. Loebbecke, Auditing An Integrated Approach, 8th edition, Person prentice hall International Inc, USA, 2000.
179. Alvin et al, Auditing and Assurance Services, 15th edition, Person education Inc, USA, 2014
180. Association of Chartered Certified Accountants, A risk-based approach to auditing financial statements, 2008.
181. Audit Approach: Four Types of Audit Approaches. available on <http://www.wikiaccounting.com/audit-approach-four-types-audit-approaches>
182. Craig A. Brumfield et al, Business risk and the audit process, Journal of Accountancy, American Institute of Certified Public Accountants, USA, 1983.
183. FINANCIAL REPORTING COUNCIL, Glossary of Terms (auditing and ethics), UK, 2016.
184. FINANCIAL REPORTING COUNCIL, THE AUDIT QUALITY FRAMEWORK, UK, 2008.
185. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, , Vol:01, New York, 2017.
186. Ira Solomon et al, What Do Industry-Specialist Auditors Know?, Journal of Accounting Research, Vol. 37, No. 1 , 1999.
187. Linda Elizabeth DeANGELO, Auditor Size and audit quality, Journal of Accounting and Economics3, North-Holland Publishing Company, 1981.
188. Louwers et al, Auditing & Assurance services, 5th edition, McGraw-Hill College, New York, USA, 2012
189. Maire Loughran, Auditing For Dummies, Willy Publishing Inc, USA, 2010.

190. Mary Mindak, Wendy Heltzer, **Corporate environmental responsibility and audit risk**, Managerial Auditing Journal, Vol. 26 Issue: 8, 2011.
191. Miguel Minutti-Meza, **Does Auditor Industry Specialization Improve Audit Quality?**, 2010 .
192. Philip Law, **Auditors' perceptions of reasonable assurance in audit work and the effectiveness of the audit risk model**, Asian Review of Accounting, Vol. 16, No. 2, 2008
193. Watkins et al, **Audit quality: a synthesis of theory and empirical evidence**, Journal of Accounting Literature, vol 23, 2000.
194. William F. Messier. Jr et al, **Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach**, 6th Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, USA, 2008.
195. Zoe-Vonna Palmrose, **An Analysis of Auditor litigation and Audit Service Quality**, The Accounting Review, Vol 61, No 1, 1988.

ج-مواقع الانترنت

196. <http://site.iugaza.edu.ps/yjarbou/researches> (08/09/2016).
197. <https://sqarra.wordpress.com> (20/01/2017).
198. <http://www.socpa.org.sa> (02/01/2017).
199. <https://www.efsa.gov.eg> (08/01/2017).
200. <http://raw.rutgers.edu> (17/04/2018).
201. <https://www.fbsa.gov.iq> (07/06/2017).
202. <http://www.wikiaccounting.com> (10/04/2017).
203. <https://www.iaasb.org> (01/01/2017).
204. <https://www.aicpa.org> (01/01/2017).
205. <https://www.joradp.dz> (01/09/2017).
206. <http://www.cnc.dz> (01/09/2017).