الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم: المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم المالية والمحاسبية

التخصص: تدقيق محاسبي

دور الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة تقارير المراجع الخارجي

دراسة عينة من محافظي الحسابات

تحت إشراف الأستاذ:

محمد دينوري سالمي

إعداد الطلبة:

آسيا ضيف

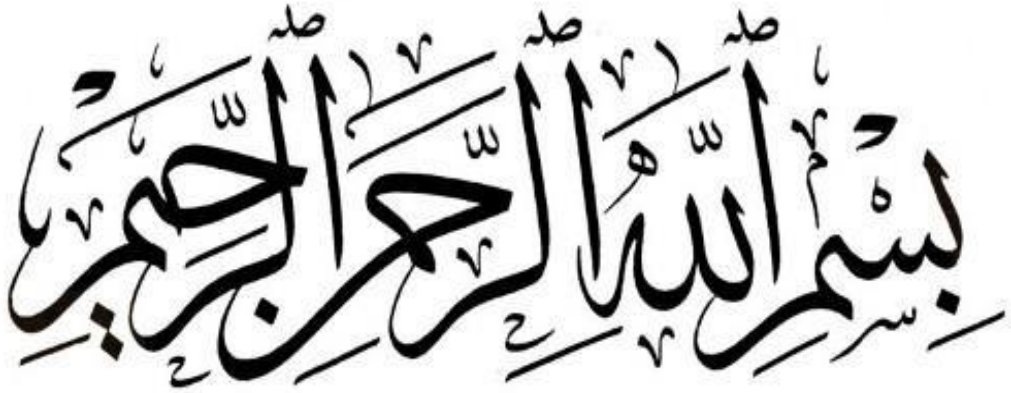
عبد الرؤوف مراد

مروة سعودي

لجنة المناقشة

مصطفى عوادي	**أستاذ محاضر(أ)، بجامعة الوادي**	**رئيسا**
محمد دينوري سالمي	**أستاذ محاضر(أ)، بجامعة الوادي**	**مشرفا ومقررا**
مصعب بالي	**أستاذة مساعد(أ)، بجامعة الوادي**	**مناقشا**

السنة الجامعية: 2017/2016


بسم الله الرحمن الرحيم

"وَمَا أُوتِيتُمْ مِنَ العِلْمِ إِلا قَلِيلًا"

صَدَقَ الله العَظِيمْ

(سُورَة الإسراء، الآيَة رَقَمْ 85).

شـــكـــر وعرفان

وما توفيقي إلا بالله عليه توكلت واليه أنيب: سورة هود الاية88

الحمد الله ربي العالمين، الهادي إلى سبيل الرشاد الذي أمدنا بالصبر والعزيمة ووفقنا لإنجاز هذه المذكرة، والصلاة والسلام على نبينا محمد صلى علية الله وسلم وعلى آله وصاحبه أجمعين.

ونتوجه بالشكر الجزيل والتقدير والعرفان الجميل إلى الدكتور المشرف **سالمي محمد دينوري،** الذي لم يبخل علينا بإرشاداته ونصائحه وتوجيهاته السديدة وكذا حرصه الدائم لإتمام هذا البحث.

كما لا يفوتونا أن نرفع أسمى عبارات الشكر والتقدير والامتنان إلى **لجنة المناقشة،** الذي سوف ننال منهم شرف مناقشتهم لهذه الدراسة، فلهم منا كل الشكر والتقدير على مجمل نصائحهم وتوجيهاتهم وانتقاداتهم التي ستنير مسارنا العلمي

كما نتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات التقدير إلى الأساتذة **منير عوادي، نصر الدين ضو** و **جغراب علاء الدين** على كل نصائحهم القيمة،

كما نشكر كل من الزملاء **الطيب طقية** و**بدر الدين مصطفاوي** على تعاونهم معنا،

ونتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من مد لنا يد العون من قريب أو من بعيد.

وإلى كل من لم تسعفنا الذاكرة لذكرهم....

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع:

إلى مهجة قلبي و هبة الرب وكمال الود والصفاء إلى من سهرت لأنام وصبرت لأنال وتعبت لأرتاح إلى التي يفيض قلبها بالرحمة والحنان والتي أدين لها بكل عمري **"أمي الغالية"** حفظها الله.

إلى القلب الذي رعاني وأنار لي دربي في أحلك الظلمات والذي زرع البذرة ولم ينتظر جني ثمارها **"أبي الغالي"** أطال الله في عمره.

إلى الذين يضحون من أجلي و يشاركونني أفراحي أخوتي: **"عيسى"، "هاشم"، "مروة"، "عبد الرحمان"، "مارية"**.

إلى جميع الأهل والأقارب والجدين العزيزين وكل الأعمام والعمات والأخوال والخالات وأزواجهم وزوجاتهم وكل أبنائهم.

إلى من عشت معهم أحلى أيام حياتي الجامعية وبالأخص رفيقات دربي، **إشراق و مروة**.

إلى أعز الصديقات التي زرعت فيا حب الحياة و ملازمة الصدق و الوفاء: **سهيلة**.

إلى كل من قدم لي يد المساعدة وأخص بالذكر إخوتي **"بدر الدين مصطفاوي"**.

وإلى كل من سقط اسمه سهوا لا عمدا.

آسيا

الإهداء

أهدي هذا البحث المتواضع إلى معلم البشرية سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم وإلى كل الأهل والأقارب وخاصة الوالدين الكريمين حفظهم الله لي.

والى كل من ساهم من بعيد أو قريب في إنجاز هذه المذكرة.

عبد الرؤوف

الإهداء

إلى من قال فيهما الرحمان عز وجل "وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا". إلى من أدين لها بكل شيء جميل في حياتي، إلى من كانت ومازلت نبراس حياتي، إلى من رافقتني أيام جدي و تعبي، إلى أجمل كلمة ينطق بها لساني" أمي الغالية" حفظها الله.

إلى من تحمل عناء تعليمي أبي العزيز أطال الله في عمره.

و إلى سر نجاحي و بلسم جروحي ومصدر قوتي وقرة عيني زوجي الحبيب " بوكي مسعود"

إلى من هم رفقاء دربي وسندي في هذه الحياة إخوتي كل باسمه " هناء، عبد النور، قدس، آمنة، هيثم، نمارق، شرف الدين"

وإلى ابنة أختي نور اليقين،

وإلى أب وأم وإخوة زوجي وأبنائهن خاصة "دعاء، أسامة، أشرف، هيثم، مريم، نورس، ريتاج....".

وإلى كآفة الأهل والأقارب خاصة جدتي "الغالية سلطان"، وعمتي "جمعة"، والى كل من يحمل لقب: سعودي، كلكامي، بوكي، بالهادي.

إلى صديقاتي ورفيقاتي دربي "آسيا، صابرين منقر"

والى كل طلبة دفعة سنة ثانية ماستر تدقيق محاسبي.

إلى كل من لهم مكان في قلبي ولم تمحوهم مذكرتي.

مروة

الملـخـص

تهدف دراستنا إلى تسليط الضوء على الارتباط الكبير للأهمية النسبية في مجال تأثير الأخطاء والمخلفات واتخاذ القرارات عند إعداد التقارير بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية. وقد اعتمدنا في دراستنا على استبيان تضمن أسئلة متعلقة بثلاثة محاور، كل محور يصب في فكرة فرضيات الدراسة. حيث تمت الدراسة على عينة شملت محاسبين، محافظي حسابات، وأساتذة. وقد اعتمدنا في التحليل بيانات الاستبيانات على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وبرنامج معالج الجداول الالكترونية(EXCEL). وفي الأخير خلصت دراستنا إلى أن الأهمية النسبية تعد من المبادئ المحاسبية والرقابية المهمة التي تتطلب من المحاسبين والمدققين الاعتماد عليها خصوصاً عند إصدارهم حكم بشأن موضوع ما أو توضيح بيان معين, أو تحديد معلومة أو بخصوص حدث مالي معين في القوائم المالية في كل مرحلة من مراحل عملهم المهني، وتزداد الحاجة إلى هذا المبدأ خصوصاً عند الانتباه إلى موضوع معين أو تحديد بند معين أو عنصر معين يتعلق بالقوائم المالية التي تزداد فيها نسبة المخاطرة. وتتجلى عملية تطبيق هذا المبدأ في العمل التدقيقي عند زيادة الخبرة العملية في مجال التدقيق أو عند ازدياد المعرفة المحاسبية خصوصاً مسألة التعرف على أهم المعايير المحاسبية والرقابية، والواقع يشير إلى زيادة مسؤوليات المدقق في الوقت الحاضر، فهو يحتاج إلى الأهمية النسبية عند تخطيط البرنامج التدقيقي وتنفيذه أو عند إعداده لتقرير التدقيق . والواقع يشير أيضاً إلى قلة الأبحاث والدراسات عن موضوع الأهمية النسبية على الرغم من الحاجة إليه في المجال التدقيقي وعمل المدقق مثلاً، فضلاً عن أهميته في المجالات الأخرى.

الكلمات المفتاحية: الأهمية النسبية – القوائم المالية – تأثير الأخطاء – مراجع الخارجي – تقرير المراجع.

Abstract

Our study on the subject to clarify The great correlation of the relative importance in the field of the impact of errors and waste and decision making when preparing reports for the users of the financial statements. We have adopted in our study to a questionnaire included questions related to the three

axes, each axis is in the idea of hypotheses of the study. the study is a sample flakes accountants, auditors of the accounts, and. teachers that we have adopted in the questionnaires. The package of statistical data analysis software for social sciences (SPSS) processor and spreadsheet (EXCEL). Therefore our study concluded that. The materiality convention is regarded as an important accounting and control principles that is dependable by the auditors and accountants to map out a decision of a subject and access data or financial lists in each stage of work profession، the need for this principle may be increased during the attention to certain element or item that the amount of risk would increase in. The principle is applied in auditing by increasing the actual practice and increasing the accounting knowledge of the most important standards of accounting and auditing. In fact the auditor responsibilities needs the materiality convention to achieve auditing program and reports، whereas the reality indicates the lack

Key words: Relative Importance – Financial Statements – Impact of errors – External Auditor – Reference Report

فهرس المحتويات

قـائـمـة المـحـتـويـات

قائمة المحتويات	رقم الصفحة
البسملة	
شكر و عرفان	
الإهداءات	
الملخص	
قائمة المحتويات	I
فهرس الجداول	I
فهرس الأشكال	I
قائمة الملاحق	I
المقدمة	أ-ج
الفصل الأول: الإطار النظري لمهنة المراجع الخارجي	
تمهيد	07
المبحث الأول: أساسيات في مهنة المراجع الخارجي	18-08
المطلب الأول: تعريف المراجع الخارجي والأشخاص المرخص لها بمزاولة المهنة و شروط ممارستها.	08
أولا: تعريف المراجع الخارجي	08
ثانيا: الأشخاص المرخص لهم بمزاولة مهنة المراجع الخارج	08
ثالثا: شروط ممارسة مهنة المراجع الخارجي.	09
المطلب الثاني: تعيين وأتعاب وتغيير المراجع الخارجي	10
أولا: تعيين المراجع الخارجي	10
ثانيا: أتعاب المراجع الخارجي	12
ثالثا: تغير المراجع الخارجي	13
المطلب الثالث : حقوق و واجبات المراجع الخارجي ومسؤولياته	15
أولا: حقوق المراجع الخارجي	15

ثانيا: واجبات المراجع الخارجي	16
ثالثا: مسؤوليات المراجع الخارجي	18
المبحث الثاني : ماهية تقرير المراجع الخارجي	23-20
المطلب الأول: مفهوم تقرير المراجع الخارجي	20
المطلب الثاني : مكونات تقرير المراجع الخارجي	21
المطلب الثالث : أنواع ومعايير إعداد تقرير المراجع الخارجي	22
أولا: أنواع تقرير المراجع الخارجي	22
ثانيا: معيار إعداد تقارير المراجع الخارجي	23
المبحث الثالث: جودة المراجعة	37-25
المطلب الأول : مفهوم جودة المراجعة	25
المطلب الثاني : أهمية و أهداف جودة المراجعة	28
أولا: أهمية جودة المراجعة	28
ثانيا: أهداف جودة المراجعة	31
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة	32
أولا: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المتعلقة بالمكتب	32
ثانيا: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المتعلقة بفريق العمل:	35
ثالثا: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المتعلقة بمؤسسة محل المراجعة	37
خلاصة	39
الفصل الثاني: الأهمية النسبية والخطر وأثرها على جودة عملية المراجعة	
تمهيد	41
المبحث الأول: الأهمية النسبية	53-42
المطلب الأول : مفهوم الأهمية النسبية	42
المطلب الثاني : خطوات تطبيق الأهمية النسبية	44
أولا: تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية	45

ثانيا: تخصيص الحكم الأولي عن الأهمية النسبية على مجموعات نوعية.	47
ثالثا: تقدير التحريف والمقارنة	48
المطلب الثالث: مجالات استخدام الأهمية النسبية	50
أولا: تقييم مدى عرض القوائم والتقارير المالية وتبويبها	50
ثانيا: تخطيط برنامج المراجعة	51
ثالثا: تنفيذ برنامج المراجعة	52
رابعا إعداد التقارير	52
المبحث الثاني: مخاطر المراجعة	62-54
المطلب الأول: مفهوم مخاطر المراجعة	54
المطلب الثاني: مكونات خطر المراجعة	56
أولا: المخاطر الملازمة Inherent Risk	56
ثانيا: خطر الرقابةControl Risk	58
ثالثا: مخاطر الاكتشاف: Detection Risk	59
المطلب الثالث : نموذج خطر المراجعة	60
أولا: استخدام نموذج مخاطر المراجعة للحكم على معقولية خطة المراجعة	61
ثانيا: التأكد من كفاءة خطة المراجعة	61
ثالثا: فهم العلاقة بين المخاطر المتنوعة والأدلة المطلوب تجميعها	62
المبحث الثالث : علاقة الأهمية النسبية بالخطر و علاقة الخطر بجودة المراجعة	65 -63
المطلب الأول : علاقة الأهمية النسبية والخطر	63
أولا: طبيعة العلاقة في مرحلة التخطيط	63
ثانيا: اتجاه العلاقة	64
ثالثا: الدلالة المهنية للعلاقة	64
المطلب الثاني: علاقة خطر المراجعة بجودة عملية المراجعة	65
خلاصة	66

قـائـمـة المـحـتـويـات

الفصل الثالث: دراسة ميدانية	
تمهيد	68
المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة	69
المطلب الأول: بيانات الدراسة	69
المطلب الثاني: قائمة الاستبيان	69
المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وحدوده	71
المبحث الثاني: تحليل نتاج الدراسة	73
المطلب الأول: الخصائص العامة للعينة	73
المطلب الثاني: اختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي والنتائج الإحصائية لدراسة.	79
المطلب الثالث: دراسة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة	92
خلاصة	94
الخاتمة	
قائمة المراجع	
الملاحق	

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	صفات المميزة لمكاتب المراجعة حسب الحجم	33
(3-1)	مقياس ليكارت الخماسي	70
(3-2)	محاور المجموعة الثانية وعدد فقرات لكل محور	70
(3-3)	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	72
(3-4)	توزيع العينة حسب الجنس	73
(3-5)	توزيع العينة حسب الفئة العمرية	74
(3-6)	توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي	75
(3-7)	توزيع عينة الدراسة من ناحية التخصص العلمي	76
(3-8)	توزيع عينة الدراسة حسب المهنة	77
(3-9)	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	78
(3-10)	توزيع معامل ألفا كورنباخ ومعامل الصدق	79
(3-11)	مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي	81
(3-12)	نتائج أراء عينة الدراسة حول الأهمية النسبية والخطر في المراجعة	82
(3-13)	نتائج أراء عينة الدراسة حول تقارير المراجع وجودة المراجعة	84
(3-14)	نتائج أراء عينة الدراسة حول دور الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة التقارير	86
(3-15)	يوضح اختبار "T" للعينة البسيطة المتعلقة بالأهمية النسبية وخطر في المراجعة	89
(3-16)	يوضح اختبار "T" للعينة البسيطة المتعلقة بتقارير المراجع وجودة التقارير	90
(3-17)	يوضح اختبار "T" للعينة البسيطة المتعلقة بدور الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة التقارير	91
(3-18)	الارتباط الخطي بين المتغير المستقل والمتغير التابع	92
(3-19)	يوضح تحليل تباين خط الانحدار	92
(3-20)	يوضح قيمة معاملات خط الانحدار	93

فـهرس الأشـكـال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1-2)	خطوات تطبيق الأهمية النسبية	44
(1-2)	توضيح للمقارنة بين التحريفات الاجمالية المقدرة والحكم الأولي عن الأهمية النسبية	49
(1-3)	الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	72
(2-3)	يمثل عينة الدراسة حسب الجنس	73
(3-3)	يمثل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	74
(4-3)	يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	75
(5-3)	يمثل عينة الدراسة حسب التخصص	76
(6-3)	يمثل عينة الدراسة حسب المهنة	77
(7-3)	يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	78
(8-3)	توزيع معامل ثبات ألفا كرونباخ	79
(9-3)	توزيع معامل الصدق	80

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
1	الاستبانة	105
2	spss	111

المقدمة

1- تمهيد

شهدت الحقبة الأخيرة ارتفاع حاد في مخاطر المراجعة وكان على رأسها خلق حالات جديدة وهزة عنيفة في مهنة المحاسبة والمراجعة والمتمثلة في انهيار شركه آرثر أندرسن والتي كانت الأولى عالميا في مؤسسات المراجعة بحكم مسؤوليتها لشركة أنرون نتيجة لإفلاس الأخيرة، كذلك القضايا الكبيرة المماثلة التي آخرها تعرض مؤسسة KBM في قضية مماثلة إذ أجرت تسوية قضائية في القضاء تجاوزت 30 مليون دولار، هذه الأمور دفعت الهيئات المسئولة عن متابعه الأسواق المالية والمهنية إلى إعادة النظر في الضوابط التي تحكم مخاطر المراجعة وعلاقتها بالأهمية النسبية.

إن مسؤولية المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة تنحصر في إبداء الرأي حول سلامة القوائم المالية ومدى عدالة تمثيلها للمركز المالي للمشروع ونتيجة أعماله والتغيرات في مركزه المالي والتي تتطلب منه تخطيط لعملية المراجعة بصورة تمكنه من استخدام إجراءات المراجعة التي يراها ضرورية للحصول على قرائن أو براهين كافية وملائمة لإبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية، كما أن جودة المراجعة تمثل مطلبا ضروريا لكافة أطراف عملية المراجعة، وينبغي على المراجع الخارجي أثناء سعيه للحصول على قرائن الإثبات الاسترشاد بالأهمية النسبية، التي من الممكن قياسها طبقاً لعناصر عدة، أهمها خبرة مراجع الخارجي السابقة ودراسته لنظام الرقابة الداخلي للشركة محل المراجعة ولطبيعة نشاط المشروع.

ومما سبق نطرح الإشكالية التالية:

2- الإشكالية الرئيسية:

ما مدى تأثير الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة تقرير المراجع الخارجي؟

3- الأسئلة الفرعية:

ولكي يتسنى لنا التطرق لمختلف جوانب الموضوع ارتأينا تجزئة الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مفهوم الأهمية النسبية والخطر في المراجعة؟.
- فيما تكمن جودة تقارير المراجع الخارجي؟.
- هل الأهمية النسبية والخطر تساهم في تحسين جودة التقارير؟

4- فرضيات الدراسة:

إن التساؤلات المطروحة أعلاه أسفرت عن الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى:

مفهوم الأهمية النسبية: تعد المعلومات ذات أهمية نسبية عندما يؤثر حذفها أو تحريفها من القوائم المالية بالقرارات الاقتصادية المتخذة على أساس تلك القوائم.

مفهوم الخطر: الخطر الذي يؤدي الى فشل مراجع الحسابات دون أن يدرى في التحفظ في تقريره عندما يوجد خطأ جوهري في القوائم المالية.

الفرضية الثانية:

جودة المراجعة بأنها قدرة المراجع على اكتشاف التحريف المادي في القوائم المالية إذا كان موجودًا والتقرير عن هذا التحريف عند اكتشافه.

الفرضية الثالثة: نعم تساهم الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة تقارير المراجع الخارجي وذلك عند مستوى الدلالة $\alpha<5\%$.

5- أسباب اختيار الموضوع:

- التعمق أكثر في دراسة مواضيع التدقيق.
- التعرف عن كثب للأهمية النسبية والخطر في المراجعة.
- معرفة مدى استخدام الأهمية النسبية في عملية المراجعة.

6- أهداف الدراسة:

بالإضافة إلى الإجابة عن التساؤل الرئيسي في إشكالية البحث واختبار صحة الفرضيات المتبناة يمكن صياغة أهداف هذه الدراسة في ما يلي:

- تحليل المفاهيم الخاصة بالمراجع الخارجي وتقاريره و جودة المراجعة و أهميتها والعوامل المؤثرة على جودة المراجعة.

- التعرف على الإجراءات التي يتعين على المراجع الخارجي القيام بها عند تقويم مفهوم الأهمية النسبية.

- تحديد أثر الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة تقرير مراجع الخارجي.

7- أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع في حد ذاته، ذالك للأهمية البالغة لدور الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة تقرير مراجع الخارجي.

8- الدراسات السابقة:

إستعنا ببعض الدراسات السابقة من أجل إثراء بحثنا وهذا ومن بين أقربها صلة بموضوع بحثنا نذكر ما يلي:

- دراسة عبد السلام سليمان قاسم الاهدل: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية (دراسة نظرية – ميدانية) سنة 2008، والهدف من هذه الدراسة هو تحديد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية، ونوعية أثرها، والأهمية النسبية لكل عامل منها من وجهة نظر كافة أطراف عملية المراجعة في الجمهورية اليمنية، بالإضافة إلى تحديد الأهمية النسبية لوسائل تحسين جودة المراجعة، وقد توصلت إلى أن جميع الأطراف مهتمة بعملية المراجعة توافق على أن العوامل محل الدراسة تؤثر على جودة المراجعة.

- بابكر عثمان عمر سعد: أثر مخاطر المراجعة والأهمية النسبية على أداء المراجعة في السودان (دراسة ميدانية) سنة 2008، حيث هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على أنواع المخاطر في المراجعة ومفهوم الأهمية النسبية والعلاقة بينهما وأثرها في عملية التخطيط والإشراف، والتعرف عل تأثير تقدير مخاطر الرقابة الداخلية وأثرها على المراجعة مع إمكانية تطبيق تقدير المخاطر والأهمية النسبية بالسودان، وقد توصلت الدراسة الى النتائج هي: لا يمكن تجاهل مخاطر المراجعة كمدخل رئيسي لأداء عملية المراجعة، وإن مخاطر المراجعة هي أمر واقع للمراجع الذي لا يقوم بإجراء المراجعة التفصيلية الشاملة.

9- حدود الدراسة:

بالنسبة للحدود الزمنية فقد بدأت الدراسة في النصف الثاني من الموسم الجامعي 2017/2016.

أما حدود المكانية تم التركيز على ولاية الوادي وتم توجيه التساؤلات إلى فئة المهنيين والأكاديميين لهذه المنطقة

10- منهج الدراسة:

بغية الإلمام و الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وتحليل أبعاده وللإجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي في عرض المفاهيم والمعلومات الخاصة بالجانب النظري، مع الاعتماد على المنهج التحليلي في تفسير تلك المعلومات واستخلاص النتائج منها.

11- أدوات البحث المعتمدة: اعتمدنا في دراستنا هذه على:

- الكتب المتخصصة في مجال البحث.
- الأطروحات والرسائل الجامعية.
- المجلات والملتقيات.
- الجرائد الرسمية والتشريعات.

ومن أجل تحليل الاستبيان إستعنا بالبرنامج الإحصائي SPSS.

12- صعوبات البحث: من بين الصعوبات التي واجهتنا في إعداد هذا البحث ما يلي

- التجاوب السلبي لبعض المستجوبين والذي لمسناه من خلال تماطلهم لملأ الاستبيان.

- عدم استرجاع الاستمارات.

- ضيق الوقت.

13- هيكل البحث:

بغية الإجابة على إشكالية البحث والتساؤلات المطروحة قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول فصلين نظريين وفصل تطبيقي، تسبقهم مقدمة تضمنت العناصر المنهجية لدراسة البحث العلمي، تعقبهم خاتمة تضمنت تلخيص عام للدراسة ونتائج اختبار الفرضيات ثم عرض النتائج المتوصل إليها مع توصيات أفاق للدراسة

الفصل الأول: بعنوان "الإطار النظري لمهنة المراجع الخارجي" احتوى هذا الفصل على ثلاث مباحث، خصص الأول أساسيات في مهنة المراجع الخارجي و الثاني تحدث على ماهية تقرير المراجع الخارجي، أما المبحث الثالث قد تضمن جودة المراجعة.

الفصل الثاني: بعنوان" الأهمية النسبية والخطر وأثرها على جودة عملية المراجعة" احتوى أيضا على ثلاث مباحث المبحث الأول تضمن الأهمية النسبية، أما المبحث الثاني شمل مخاطر المراجعة ومكوناتها، والمبحث الثالث خصصناه لعلاقة الأهمية النسبية بالخطر وعلاقة الخطر بجودة المراجعة.

الفصل الثالث: بعنوان "دراسة ميدانية" حولنا من خلال هذا الفصل استقصاء أراء المهتمين بالمحاسبة من أكاديميين ومهنيين، وذلك بمحاولة معرفة أرائهم فيما يخص الموضوع كما تطرقنا فيه أيضا إلى عرض وتحليل نتائج الاستبيان واستخلاص أهم النتائج المتوصل إليها.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمهنة المراجع الخارجي

تمهيد

إن اتخاذ أي قرار سليم يتطلب توافر معلومات دقيقة وصحيحة، ففي عالم الأعمال نجد أن مستخدمي القوائم المالية يقومون بتجميع حقائق ومعلومات تتعلق بالشركات، وذلك قبل اتخاذ أي قرار خاص بإقراضها أو الاستثمار فيها و أغلب الحقائق والمعلومات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية المنشورة، والتي تبين المركز المالي ونتائج الأعمال لتلك الشركات ومن المعروف أن إعداد القوائم المالية هي مهمة إدارة الشركة، ولكي تعكس هذه القوائم الوضع المالي ونتائج الأعمال بصورة موثوقة بها، لابد أن يكون مصادقا عليها من قبل طرف ثالث محايد ومستقل يدعى المراجع الخارجي، والتصديق على القوائم المالية يتمثل في رأي المراجع حول مدى عدالتها، والذي يضمنه في تقريره في نهاية عملية المراجعة، وعلى ضوء هذا التقرير يكون في استطاعة مستخدمي القوائم المالية أن يتخذوا القرارات الاقتصادية السليمة والرشيدة، حيث أن رأي المراجع الخارجي يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المتضمنة فيها.

أن جودة أداء المراجعة كوسيلة رقابية من الممكن أن تختلف، حيث تصف جودة المراجعة قدرة عملية المراجعة عن اكتشاف والتقارير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، الحد من تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين، ومن ثم حماية مصالح المساهمين.

وسيتم في هذا الفصل وعلى ضوء الطرح السابق التطرق إلى العناصر التالية:

المبحث الأول: أساسيات في مهنة مراجع الخارجي.

المبحث الثاني: ماهية التقرير المراجع الخارجي.

المبحث الثالث: جودة المراجعة.

المبحث الأول: أساسيات في مهنة المراجع الخارجي.

حتى يستطيع المراجع أداء عمله بكفاءة وفعالية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ماله من حقوق و واجبات ومسؤوليات وفقا لما تقتضي به القواعد ومبادئ المراجعة من ناحية ولما جرى عليه العرف في مجال المراجعة الخارجية من ناحية أخرى. ومحافظ الحسابات هو الشخص المرخص له في الجزائر بممارسة مهنة المراجعة بموجب القانون الذي حدد كافة الجوانب المرتبطة بمحافظ الحسابات، وفيما يلي سنتناول كل الجوانب المتعلقة بالمراجع الخارجي.

المطلب الأول: تعريف المراجع الخارجي والأشخاص المرخص لها بمزاولة المهنة و شروط ممارستها.

المراجع الخارجي هو الشخص الذي يقوم بممارسة المراجعة الخارجية ولكي يقوم بهذه المهام يجب أن يكون من الأشخاص المرخص لها بمزاولة المهنة وذلك وفقا لشروط محددة قانونيا.

أولا: تعريف المراجع الخارجي

يمثل المراجع الخارجي الشخص الذي يمارس مهنة المراجع الخارجية، إلا أن الدول تختلف في تسمياتها له، وفي الشروط والإجراءات القانونية المفروضة على الأشخاص الراغبين بممارسة المهنة وذلك حسب تشريعاتها، لكنها تشترك في وجوب توافر التأهيل العلمي والعملي و في شخص المراجع و ضرورة احترامه لآداب و أخلاقيات المهنة المتعارف عليها.

ثانيا: الأشخاص المرخص لهم بمزاولة مهنة المراجع الخارج

في القانون الجزائري رقم (10/ 01) في مادته 22 المؤرخ في 29 جوان 2010 والصادر بالعدد 42 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية بتاريخ 11 جويلية 2010، المعلقة بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

يعرف محافظ الحسابات بأنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به."[1]

فالمحافظ الحسابات إذا هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات و يصادق على شرعية و صدق القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليه.[2]

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، قانون 01/10، المؤرخ 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، العدد 42، ص 07.

[2] mokhatar belaiboud, **pratique de l'audit conforme au normes IAS/IFRS Berti éditions**, Alger,2010,p10.

ثالثا: شروط ممارسة مهنة المراجع الخارجي.

نصت المادة (08) من القانون 10-01 المتعلق بمهنة، لممارسة مهنة مراجع خارجي، يجب تتوفر الشروط الآتية:[1]

1- أن يكون جزائري الجنسية.

2- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة محافظ الحسابات أو أي شهادة معترف بمعادلتها.

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في الصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6من قانون 01/10.

و من أهم الصفات المطلوبة لمزاولة مهنة المراجع الخارجي نذكر ما يلي:

7-أن يتصف بتأهيل العلمي والعملي الذي يمكنه من أداء واجباته على أحسن وجه.

8- أن يحترم ويراعي قواعد وأخلاقيات المهنة والأعراف المتفق عليها.

9- يجب أن يكون متابعا للمستجدات في مجال تخصصه والمجالات ذات الصلة به.

10- يجب على المراجع الخارجي أن يتحلى بالصفات الشخصية كالأمانة، الصبر، القوة الشخصية، الضمير الحي، الفصاحة واليقظة من أجل ضمان الممارسة الجيدة لواجبه المهني.

- تمنح الشهادات والإجازات المذكورة، من المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادات جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، **مرجع سابق**، ص07.

المطلب الثاني: تعيين وتغيير المراجع الخارجي

تولت القوانين والتشريعات موضوع تعيين المراجع الخارجي عناية خاصة، من أجل ضمان الاستقلال والحياد في عمله، كون مهنته وبالذات لا تقبل بوجود المنافسة بين المراجعين، على جلب الزبائن نظرا لاعتماد أطراف عديدة على آراء هؤلاء المراجعين في اتخاذ القرارات المختلفة.

أولا: تعيين المراجع الخارجي

يلزم القانون الجزائري شركات الأموال بتعيين مراجع خارجي ذاكرا بأن وجود الهياكل المراجعة الداخلية فيها لا يعفيها من إلزامية تعيين مراجع خارجي، حيث يعطي حق تعيينه بالإضافة للجمعية العامة للمساهمين أو الجهاز المكلف بالمداولات وهذا بعد حصولها من جمعية العامة للمساهمين على الموافقة الكتابية على أساس دفتر الشروط[1].

يتم تعيين مراجع الخارجي تحت الأشكال التالية:

1- التعيين عن طريق الجمعية العامة التأسيسية

يتم التعيين مراجع الخارجي عند تأسيس الشركة وذلك حسب المادة (26) من القانون (10-01) المتعلق بالمهنة أنه "تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، مراجع الخارجي من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية"[2].

2- التعيين عن طريق المساهمين

يعين المراجع الخارجي عن طريق الجمعية العامة للمساهمين وذلك حسب ما جاءت به المادة 715 مكرر4 من القانون التجاري المعدل "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات،..."

3- التعيين عن طريق المحكمة

التعيين عن طريق المحكمة جاء في نص المادة 715 مكرر4 من القانون التجاري المعدل أنه "...إذا لم يتم تعيين الجمعية العامة للمساهمين مندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناءا على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المدريين...."

[1]- خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص388-389.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، **مرجع سابق**، ص7.

ونصت المادة 715 مكرر8 من نفس القانون على أنه: يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون عل الأقل ($\frac{1}{10}$) رأس مال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية الادخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناء على سبب مبرر، رفض مندوب الحسابات، أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة.

وإذا تم قبول الطلب، تعين العدالة مندوبا جديدا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب حسابات الذي تعينه الجمعية العامة.[1]

إن حق تعيين المراجع الخارجي أمر بغاية الأهمية، لأنه يتعلق بأهم عنصر يجب توفره لديه ألا وهو استقلاليته والتي تتيح له التصرف بنزاهة وموضوعية وأن يمارس الشق المهني.

وبالتالي لأجل الحفاظ على الحياد واستقلالية المراجع الخارجي لا تعطي التشريعات والقوانين الدول صلاحية تعيينه للإدارة، وإنما للجمعية العامة للمساهمين ويضيف إليها القانون الجزائري الهيئة المكلفة بالمداولات. وعند تعيين المراجع الخارجي يشترط أن لا[2]:

يملك مساهمات في الشركة محل للمراجعة سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

- ✓ يقوم بأعمال تسير سواء مباشرة أو بمساهمة أو بالنيابة عن المسيرين.
- ✓ يقوم بمهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة.
- ✓ يمارس وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى الشركة يراجع حساباتها.
- ✓ يشغل منصبا بأجر في شركة قام بمراجعة حساباتها بعد أقل من 03 سنوات من انتهاء عهدته.
- ✓ يقوم بأي مهمة سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة في الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها.
- ✓ يكون قد حصل على أجر أو أتعاب أو أي امتيازات أخرى خاصة تلك التي تكون في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة التي سيراجع حساباتها خلال ثلاثة سنوات أخيرة.
- ✓ كما ينبغي ألا تكون هناك أي علاقات أسرية تربط المراجع الخارجي بعميله.

[1] القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الأمر رقم 75–59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم**، سنة 2007، ص188- 190.

[2]- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته، **قواعد وأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية (مدخل مصري وعربي ودولي مقارن)**، الدار الجامعية، مصر،2009،ص165.

كما نصت أحكام المادة 715مكرر6 معدلة من القانون التجاري الجزائري المعدل، على أنه لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في الشركة المساهمة:

- ✓ الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء المديرين ومجلس الإدارة مراقبة الشركة.
- ✓ القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي يمتلك عشر ($\frac{1}{10}$) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر($\frac{1}{10}$) رأس مال هذه الشركة.
- ✓ أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المدرين أو مجلس المراقبة.
- ✓ الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- ✓ الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم[1].

ثانيا: أتعاب المراجع الخارجي

تمثل خدمة المراجعة سلعة اقتصادية يقدمها أصحاب مكاتب المراجعة الخارجية، وتمثل أتعابها مصدرا رئيسيا من مصادر إيرادات تلك المكاتب، التي تسعى إلى تغطيتها بغية تحقيق أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة، ومن ناحية أخرى فإن تلك الأتعاب تمثل عبئا ماليا على الشركات محل المراجعة لأنها تكلفة يتم إنفاقها في سبيل الحصول على المنفعة تبرر تحملها، ويرتبط ذلك بنوعية وجودة التي تقدم بها تلك الخدمة.

تعرف أتعاب المراجع بأنها المبالغ التي يتقاضها نظير قيامه بعملية مراجعة حسابات الشركة محل المراجعة وبين المراجع، وتعد مسألة تحديد أتعاب المراجع مسألة ذات أهمية كبيرة لكلا الطرفين سواء القائم بعملية المراجعة أو عميلة وهو طالب الخدمة، ذلك أن كل طرف يريد أن يتعادل ما سيقدمه مع ما سيحصل عليه، فالمراجع يريد الحصول على أتعاب تعادل الخدمة المقدمة للعميل مقيمة بما بذله من جهد ووقت وتكاليف لإتمام إجراءات المراجعة ليعطي رأيه الفني والمحايد عن عدالة القوائم المالية، وكذلك الطرف الأخر أي العميل يرغب في خدمات ذات جودة لقاء ما تحمله من أتعاب، إلا أنه لا توجد طريقة علمية لتحديد أتعاب بشكل عادل، كما أن البحث عن معايير لتحديد الأتعاب يعد من أهم المشكلات التي يتعرض لها المراجع وذلك لاختلاف الظروف المحيطة بكل حالة من حالات المراجعة وتزداد صعوبة تحديد أتعاب عملية المراجعة في بداية التعاقد بين المراجع والعميل،

[1] – القانون التجاري المعدل للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، حسب المادة 715 مكرر6، **مرجع سابق**، ص189.

وذلك بسبب عدم معرفة المراجع بطبيعة الشركة محل المراجعة والظروف وحجم عمليات المراجعة الخاصة بها، ومدى إجراءات المراجعة الواجب أدائها، والوقت والجهد المطلوب أدائه.

وقد توصلت بعض الدراسات التي قامت بدراسة العلاقة بين جودة المراجعة وأتعابها إلى أن هناك علاقة إيجابية بين زيادة أتعاب عملية المراجعة وجودتها وأنه كلما قام فريق من المراجعين ذو الكفاءة العالية بأداء عملية المراجعة زادت الأتعاب وزادت إمكانية الحصول على الأدلة الكافية والجيدة وبالتالي تزداد جودة المراجعة.[1]

وينص القانون الجزائري على أن أتعاب المراجعة يتم تحديدها من قبل الجهة التي قامت بتعيين المراجع الخارجي وهي الجمعية العامة للمساهمين، أو الهيئة المكلفة بالمداولات، وذلك في بداية مهمته، كما ينص على أنه لا يجوز للمراجع الخارجي تلقي أي أجرة أو امتياز مهما كان شكله باستثناء الأتعاب التي يتلقاها نظير مهمته، والتي لا يمكن احتسابها من النتائج المحققة من الشركة.[2]

ثالثا: تغير المراجع الخارجي

إن انهيار شركة انرون إحدى كبريات شركات الطاقة في العالم وما تبعه من انهيارات لشركات المساهمة أخرى جعل الحديث يكثر حول ضرورة إلزام شركات المساهمة بإجراء تغيير لمراجعيها الخارجين،[3] كل فترة محددة وذلك بهدف تعزيز موضوعيتهم واستقلالهم وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقاريرهم.[4]

فزيادة الألفة بين المراجع الخارجي والشركة محل المراجعة والناتجة عن طول مدة العلاقة تجعل المراجع أكثر توافقا مع المعالجات المحاسبية لعميل، وتخلق نوعا من العلاقة الشخصية بينهما الأمر الذي يؤثر سلبا على استقلالية المراجع الخارجي، وموضوعية المراجع الخارجي، وعليه تلزم القوانين هذا الأخير بالتخلي عن عملائه بعد فترة معينة لأجل تعزيز استقلاليته وموضوعيته.[5]

---

[1]- عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية (دراسة نظرية ميدانية)**، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة أسيوط، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، أسيوط، اليمن،2008،ص22-23.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، **مرجع سابق**، ص08.

[3]- آية جار الله نعمان الخزندار، **مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله (دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة)**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2008، ص24.

[4]- جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2003،ص41.

[5] .- آية جار الله نعمان الخزندار، **مرجع سابق**، ص25.

وفي هذا الشأن حدد القانون الجزائري مدة عهدة المراجع الخارجي مع الشركة التي يراجع حساباتها بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن إعادة تعيين نفس المراجع الخارجي الا بعد مضي ثلاث سنوات ابتداء من نهاية العهدة الثانية.[1]

قد يحدث وأن تتخذ الجهة التي قامت بتعيين المراجع الخارجي قرارا يفيد بعزلة، ويتوجب عليها قبل ذلك إخطاره مسبقا وإعطاءه حق حضور اجتماع الجمعية العامة للمساهمين، حتى يتسنى له توضيح موقفه أمامها فمن الممكن أن يكون سبب عزله خلافا شخصيا مع العميل أو عدم التزام هذا الأخير بالقوانين أو لوجود مخالفات جوهرية تمس العميل اكتشفها المراجع، وفي حال تم العزل قبل انتهاء مدة العقد المبرم فمن حق المراجع المطالبة بتعويض الأضرار التي لحقته جراء فسخ العقد سواء كانت مادية أو معنوية كتأثر سمعته في حالة كون العزل تعسفيا، وعلى المراجع الجديد أن يستفسر من زميله المعزول عن أسباب العزل.[2]

كما يمكن للمراجع الخارجي أن يقدم استقالته مع إنذار مسبق للشركة بثلاث أشهر قبل تاريخ استقالته الفعلي، لكن ذلك لا يعفيه من التزاماته القانونية وعليه أن يقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة.[3]

ويستخلص مما سبق أن هناك عدة أسباب ينتج عنها تغيير المراجع الخارجي وتعين مراجع آخر، منها انتهاء المدة القانونية المسموح بها، كما قد تقرر الجمعية العامة للمساهمين قبل انتهاء هذه المدة عزله بشرط أن توضح له أسباب عزله وأن تعطيه حق الدفاع عن نفسه أمامها، كما ينبغي على المراجع الجديد الاستفسار عن سبب عزل زميله، وأخيرا فقد يطلب المراجع الخارجي الاستقالة بنفسه.

[1] .- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، **مرجع سابق**، ص07.

[2] - أحمد محمد غنيم الرشيدي، **مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجين في دولة الكويت**، رسالة ماجستير في المحاسبة جامعة الشرق الأوسط، كلية إدارة الأعمال، قسم المحاسبة، عمان، الأردن، 2012، ص19.

[3] - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، **مرجع سابق**، ص08.

المطلب الثالث: حقوق و واجبات المراجع الخارجي ومسؤولياته

ليتمكن المراجع الخارجي من إعطاء رأيه في القوائم المالية على أساس سليم مدعم بالأدلة الكافية، يكفل له قانون المنظم للمهنة مجموع من الحقوق والواجبات والمسؤوليات، وفي ما يلي سنذكرها بالتفصيل.

أولا: حقوق المراجع الخارجي

لقيام المراجع الخارجي بمهنته يجب أن يتمتع ببعض الحقوق التي تمكنه من القيام بذلك، يمكن ذكر أهم حقوق مراجع الحسابات على النحو التالي:

1- حق الاطلاع:

أي لديه حق في الحصول على مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة، وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل ونشاط الشركة[1].

وتنص المادة (31) من القانون (10-01) على أنه: يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمخاطر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.

ويمكن أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوموا بالتفتيشات التي يراها لازمة[2].

2- حق دعوة الجمعية العامة للانعقاد:

يحق لمراجع الخارجي دعوة الجمعية العامة للانعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير.

3- حق الحضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين:

يحق للمراجع الخارجي الحضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينيبه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير المراجعة وعرضه وحضور مناقشة والرد على أي استفسارات قد يثيرها الأعضاء حول بعض النقاط أو جوانب التقرير.

ونصت المادة (36) من القانون 10-01 على أنه: " يحضر المحافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء المهنة".

[1]- السيد محمد، **المراجعة والرقابة المالية – المعايير والقواعد–**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2008، ص67.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية، العدد42، **مرجع سابق**، ص08.

4- حق طلب البيانات والإيضاحات:

يحق لمراجع الخارجي طلب البيانات والإيضاحات من إدارة الشركة التي تقوم بفحص حساباتها، للقيام بمهمته بالشكل المناسب ويعتمد الحكم على ضرورة البيانات والإيضاحات لتقرير المراجع الشخصي ومدى ارتباطها بعملية المراجعة[1].

ثانيا: واجبات المراجع الخارجي

إن الطابع القانوني لمهنة المراجع الخارجي يفرض عليه تصرفات خاصة في ممارسة مهامه و أهم هذه العناصر المتعلقة بهذا السلوك هي[2]:

1-السر المهني:

المراجع الخارجي طبيعة مهمته تسمح له قانونا الحصول على المعلومات مهمة وسرية وبصفته محترف لا يمكنه الفرار من قاعدة الحفاظ على السر المهني.

ونصت المادة (71) من القانون (10-01) المتعلق بالمهنة على أنه: يتعين على الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات.

وقد نصت المادة (72) من القانون (10-01) لا يتقيد الراجع الخارجي بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون ولا سيما[3]:

- ✓ بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين.
- ✓ بمقتضى واجب الاطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة.
- ✓ بناء على إرادة موكليهم.
- ✓ عندما يتم استدعاؤهم لشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم.

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة من الناحية النظري**، ط1، دار الميسر لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص8.

[2] السيد محمد، **مرجع سابق**، ص69.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية، العدد42، **مرجع سابق**، ص12.

2-عدم التدخل في التسيير:

لا يحق لمراجع الخارجي التدخل في تسيير المؤسسة، وهذا ما نصت عليه المادة (65) من القانون (10-01) المتعلق بالمهنة "يمنع محافظ الحسابات من.... القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين، وقبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير[1].

3-استمرارية المهنة:

مهمة مراجع الخارجي هي دائمة كما تبينه المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري المعدل أنه "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين على الجدول المصف الوطني،...."

4-الإشراف الشخصي:

مهمة المراجع الخارجي هي شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كليا إلى شخص أخر، بل يجب أن يدبر مهمته تحت مسؤوليته الشخصية حتى ولو التجأ إلى:

- ✓ تكليف مساعديه للقيام بمهام معينة.
- ✓ تكليف خبير في مجال معين للقيام بمهام معينة.

5-الالتزام بالمعاينة الكافية:

العناية بالمهمة ليست فقط على الحضور الدائم في المؤسسة أو الاهتمام بالملف موضوع المراقبة، بل ترتكز عناية مراجع الخارجي على طريقة المتبعة للبحث عن عناصر الإثبات ومن بينها التقنيات والمناهج الواجب استعمالها في كل حالة من الحالات والفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة، ويمكن حصر هذه المناهج فيما يلي:

- ✓ اكتساب معرفة عامة حول المؤسسة.
- ✓ التحليل الدقيق في نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ إعداد التقرير.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية، العدد 42، **مرجع سابق**، ص11.

ثالثا: مسؤوليات المراجع الخارجي

تتمثل مسؤولية المراجع الخارجي فيما يلي:

- ✓ المسؤولية المدنية.
- ✓ المسؤولية الجزائية.
- ✓ المسؤولية التأديبية.

وفي ما يلي نوضح طبيعة تلك المسؤوليات الأربعة:

1- المسؤولية المدنية:

إن مراجع الحسابات يعتبر مسئولا في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن إهمال وتقصير منه اتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد بينه وبينهم، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشاف غش أو تلاعب في عملية المراجعة، فإن السبب الرئيسي هو فشل المراجع في بدل العناية المهنية الكافية للقيام بالمهام الموكلة إليه.[1]

2- المسؤولية الجزائية:

وهي التي تتمثل في ارتكاب المراجع لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجزائية للمراجع ما يلي[2]:

- ✓ تآمر المراجع مع الإدارة على توزيع الأرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة.
- ✓ تآمر المراجع مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة الشركة أو المساهمين.
- ✓ إغفال المراجع وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في الشركة وعدم تضمين تقريره ذلك خوفا على مصالحة الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في الشركة.
- ✓ الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط الشركة ومصالح المشاهدين.
- ✓ ارتكاب أخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح الشركة ومن ذلك افشاء أسرار الشركة في مجالات مختلفة إلى الشركة المنافسة لغرض أو لآخر يخص المراجع شخصيا.

---

[1] يوسف محمد جربوع، **المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التدقيق من التأثير على القوائم المالية في عملية المراجعة**، المجلد السادس عشر، العدد الأول، غزة، ص236.

[2] السيد محمد، **مرجع سابق**، ص 74.

وقد نصت المادة(62) من القانون (10-01) على أنه: "يتحمل الخبير المحاسب والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني"[1].

3- المسؤولية التأديبية:

حسب المادة (63) من القانون (10-01) المتعلق بالمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، أنه: " يتحمل الخبير المحاسب والمحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخلفات أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم[2].

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر.
- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الشعبية، العدد 42، **مرجع سابق**، ص10.

[2] الجريدة الرسمية الجزائرية للجمهورية الشعبية، العدد42، **مرجع سابق**، ص10.

المبحث الثاني: ماهية تقرير المراجع الخارجي

تقرير المراجع هو رأي رسمي صادر عن المراجع الداخلي أو المراجع الخارجي المستقل، كنتيجة لعملية مراجعة داخلية أو خارجية، أو تقييم تم أجراؤه على كيان قانوني ما، ويُقدم هذا التقرير بعد ذلك إلى المستخدم (المحاسب الضريبي، البنك، شركة للمراجعات المالية، شركة تأمين، والحكومة، أو حتى عامة الناس) كخدمة من أجل ضمان حقوق هذا المستخدم لاتخاذ قراراته على أساس نتائج المراجعة (المالية، القانونية، التخصصية، الإدارية) الواردة في هذا التقرير.

المطلب الأول: مفهوم تقرير المراجع الخارجي

يعرف التقرير بأنه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية لمعناها المهني المتعارف عليه، حيث نرى بأن الهدف الأساسي في إبداء رأي فني محايد عن مدى توافق وصدق البيانات والمعلومات لاعتماد عليها وما إذا كانت القوائم المالية التي أعدتها في السنة المالية محل المراجعة تعبر بصدق وعدالة عن الوضع المالي للنشاط.[1]

– يعتبر التقرير خلاصة ما توصل إليه المراجع الحسابات ومن خلال مراجعته والتعرف على أنشطة الشركة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع.[2]

– يعتبر المراجع الخارجي نفسه ذلك أن هذا التقرير يمثل المنتج النهائي لعملية المراجعة والمؤشر على إنجاز المراجع الخارجي لعمله وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، كما يعتبر أداة المراجع لتوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المصلحة في الشركة وبالتالي الاستفادة من ردود أفعالهم والتي تعكس احتياجاتهم، مما يساهم في رفع جودة عملية المراجعة ككل.[3]

– يعتبر تقرير المراجعة بمثابة الوثيقة المكتوبة والتي يجب الرجوع إليها لتحديد المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي، وذلك في حالة مساءلته جنائيا أو مدنيا نتيجة وجود تقصير أو إهمال وكذلك مسؤوليته المهنية أمام المجتمع والتي تنظمها قواعد وآداب وسلوك المهنة.

– يحقق تقرير المراجع الخارجي للقوائم المالية للشركة محل المراجعة قيمة مضافة يستفيد منها مختلف الأطراف ذات المصلحة في الشركة، وذلك من خلال رأي المراجع الذي يساهم في تحديد مدى جودة ونوعية المعلومات في القوائم المالية ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم.

---

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات والإطار النظري**، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012، ص83.

[2] الهادي التميمي، **مدخل إلى تدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، ، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص161.

[3] احمد محمد نور وآخرون، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1992، ص09.

– إن تقرير الخارجي يعطي مؤشرا عن مدى وفاء الإدارة العليا بالشركة محل المراجعة بمسؤوليتها في إدارة الموارد الاقتصادية للشركة باعتبارها وكيلا عن الملاك، ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة وكذا المعايير المحاسبية الدولية في إعداد القوائم المالية للشركة، ومدى التزامها بالقوانين واللوائح والتشريعات المنظمة لأنشطة الشركة، ويعد التقرير النظيف للمراجع الخارجي دليلا على صدق القوائم المالية التي تم إعدادها تحت إشراف إدارة الشركة محل المراجعة وأنها لم ترتكب تحريفات جوهرية أو معتمدة في القوائم المالية [1]

المطلب الثاني: مكونات تقرير المراجع الخارجي:

تتمثل عناصر الرئيسية لتقرير المراجع الخارجي على ما يلي:

1- عنوان التقرير: يستحسن أن يعنون التقرير بعبارة "تقرير المراجع الخارجي المستقل" وذلك لأن صفة الاستقلال هي أساس لإعداد هذا التقرير، وهي دلالة هامة لمستخدمي القوائم المالية.[2]

2- الجهة الموجه لها التقرير: يوجه التقرير عادة حسب ما تنص عليه التشريعات والقوانين مساهمي الشركة محل المراجعة.

3- فقرة افتتاحية: يتم فيها الإشارة إلى القوائم المالية التي تمت مراجعتها، وكذلك السنة المالية التي تمت فيها عملية المراجعة، ويوضح المراجع الخارجي في هذه الفقرة بأن القوائم المالية قد أعدت من طرف إدارة الشركة

4- فقرة النطاق: وهي الفقرة الثانية الأساسية، والتي يجب أن تشمل على ما يلي:

- وصفا لنطاق المراجعة وذلك بتوضيح أن المراجعة قد تمت طبقا لمعايير المعمول بها.
- الإشارة إلى تمكين المراجع الخارجي من أداء الإجراءات التي رآها ضرورية في ظل الظروف المحيطة، وأنه قد حصل على البيانات والإيضاحات التي رآها لازمة لأغراض المراجعة.
- أن تتضمن فقرة النطاق عبارة تفيد بأن عملية المراجعة خططت ونفذت للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات المؤثرة أو الجوهرية, مما يعني أن المراجعة لا تقدم تأكيدا مطلقا وإنما نسبيا, وأن المراجع الخارجي مسئول عن اكتشاف الأخطاء أو الغش أو التلاعب فقط تلك التي تؤثر تأثيرا جوهريا على إمكانية الاعتماد على القوائم المالية.
- يجب أن تشير الفقرة فيما إذا تضمنت المراجعة فحصا اختباري أي باستخدام العينات[3].
- يجب أن تتضمن الفقرة عبارة تفيد بأن أعمال المراجعة التي قام بها المراجع الخارجي توفر أساسا مناسبا لإبداء الرأي على القوائم المالية.

---

[1] عبد الفتاح الصحن وأخرون، **أسس المراجعة (الأسس العلمية و العملية)**، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 385،384.

[2] محمد الفيومي، عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998، ص399.

[3] عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية(وفقا للمعايير المراجعة العربية والدولية والأميركية)**، ج03، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2009، ص763.

5- **فقرة الرأي:** وتتضمن رأي المراجع الخارجي عن صحة وعدالة تمثيل القوائم المالية لحقيقة أوضاع الشركة محل المراجعة.[1]

المطلب الثالث: أنواع ومعايير إعداد تقرير المراجع الخارجي:

هناك العديد من التقارير التي يعدها المراجع الخارجي حسب الرأي الذي يبديه، وتختلف هذه التقارير باختلاف توقيت إصدارها ومحتواها وباختلاف مكوناتها والشكل التي تظهر به، ويتم إعداد التقرير وفق عدة معايير، وفي ما يلي سنعرض أهم أنواع التقارير، وأهم المعايير لإعداد التقرير.

أولا: أنواع تقرير المراجع الخارجي

هناك أربعة أنواع للتقارير التي يعدها المراجع الخارجي وهي كالتالي:

أ: التقرير النظيف والتقرير بتحفظ

ويقصد بالتقرير النظيف أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تمثل نتيجة أعمال الشركة محل المراجعة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية، وقد يمتنع المراجع الخارجي عن إصدار التقرير النظيف نظرا لاعتبارات التالية:

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كليا أو جزئيا.
- عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة لأخرى.
- عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية.
- وجود تهديد لاستقلالية المراجع الخارجي.

أما التقرير بتحفظ فيشير فيه المراجع الخارجي إلى بعض التحفظات التي يراها ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، ويذكر المراجع الخارجي هذه التحفظات بكل وضوح وصراحة، ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية للشركة، وعلى قوائمها المالية.[2]

ب: التقرير المعاكس

إذا رأى المراجع الخارجي بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة ولم يراع في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، فإنه يصدر تقريرا عكسيا.

---

[1] عبد الفتاح صحن، **مرجع سابق**، ص 391.

[2] - محمد التهامي، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات(الإطار النظري والممارسة التطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص16،17.

ج: تقرير عدم إبداء الرأي

ويكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة التي يبني عليها رأيه، أو عدم كفاية نطاق عملية المراجعة بسبب قيود تضعها إدارة الشركة محل المراجعة، أو بسبب ظروف خارجة عن نطاق إرادة المراجع.[1]

ثانيا: معيار إعداد تقارير المراجع الخارجي:

يوجد هناك أربعة معايير مهنية متعارف عليها تحكم إعداد مراقب الحسابات لتقريريه، عن المراجعة القوائم المالية وتخص هذه المعايير على التوالي بكل من الإشارة إلى معيار قياس الصدق، ظروف عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية، كفاية الإفصاح، ووحدة الرأي.

أ: معيار الإشارة لمقياس صدق القوائم المالية:

ينص هذا المعيار على أنه يجب إن يبين تقرير مراجع الخارجي ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

ويتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ، وبما أن المراجع الخارجي سيقدم رأيه حول ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية فإنه يجب أن يكون على دراية تامة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمبادئ البديلة التي يمكن تطبيقها في عملية الفحص.[2]

ب: معيار الإشارة إلى ظروف عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية:

يبين هذا التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة المالية المعمول عنها الحسابات الختامية بنفس طريقة الفترة السابقة حيث تتضمن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ما يسمى بمبدأ أو سياسة الثبات ويعني هذا المبدأ ثبات السياسات والوسائل والإجراءات التي يستخدمها المشروع من عام لأخر.

يهدف معيار الثابت إلى تحقيق هدفين رأسين هما:

- ✓ ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة خلال فترات مختلفة وضمان عدم تأثر هذه المقارنة بالتغيرات في القواعد المحاسبية المطبقة.
- ✓ بيان طبيعة التغيرات وأثرها على القوائم المالية إذا تعرضت المبادئ المحاسبية للتغيير.[3]

[1]– محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص55 ،57.

[2]– غسان فلاح المطارنه، **مرجع سابق**، ص44، 45.

[3]–نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص50، 51.

ج: معيار كفاية الإفصاح: على المراجع هنا أن يتأكد من أمانة المعلومات المقدمة في البيانات المالية ويفصح عن كل واقعة جوهرية قد يؤدي إغفالها إلى تضليل القارئ.

د: معيار وحدة الرأي: وهذه القاعدة تتطلب أن يصدر المراجع تقرير يبين فيه إبداء الرأي الفني محايد المستقل القوائم المالية ككل، فإما أن يكون تقرير نظيف مع فقرة توضيحية حول تحفظ معين لا يؤثر على القوائم المالية بشكل كبير وإما إن يعترض أو يمتنع المراجع عن إبداء رأيه حول العدالة القوائم المالية ويكون التقرير.[1]

[1] ناصر مروان، عجيلة محمد وأخرون، مهنة التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري، مداخلة مقدمة، الملتقى الوطني الرابع حول : **تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات**، الأغواط، 20-21 نوفمبر2013، ص13.

المبحث الثالث: جودة المراجعة

تعتبر جودة المراجعة ذات أهمية كبيرة لأنها تهتم بعدة أطراف، فهي تهتم بمعدي و مستخدمي القوائم المالية كذلك مكاتب مراجعة ذاتها، بالإضافة للمنظمات المهنية والأجهزة الحكومية والتي تسعى جميعها أن تتم عملية المراجعة وفقا لمستوى عال من الجودة لحماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات الصلة.

تعتبر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من المقومات الأساسية التي يجب اهتمام بها عند التعرض لجودة المراجعة، وذلك نظرا لصعوبة تحديد مفهوم دقيق لها.

وسنعرض في هذا المبحث المفاهيم والتعاريف المختلفة لجودة المراجعة، بالإضافة إلى أهميتها وأهدافها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، والعوامل المؤثرة على جودة المراجعة.

المطلب الاول: مفهوم جودة المراجعة

ظهر في مجال المراجعة العديد من المصطلحات التي تستخدم لوصف جودة عملية المراجعة منها جودة المراجعة Audit Quality، رقابة الجودة Quality Control، تأكيد الضمان الجودة Quality Assurance، ولكل من هذه المصطلحات تفسير خاص. وقد لخصت جمعية المحاسبين بهونج كونج إلى أن تأكيد الجودة هي عبارة عن إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على جودة المراجعة والتي يقوم بها المكتب نفسه، اما رقابة الجودة فيقصد بها الفحص الخارجي من قبل جهة خارجية محايدة.[1]

وأشار أحد الباحثين أن مفهوم جودة المراجعة مفهوم حديث أشمل من مفهوم استقلال المراجع حيث أنه يمكن للمراجع أن يكون مستقلا ذاتيا وخارجيا ولكن أدائه ليس بالجودة المطلوبة وقد حظي مفهوم جودة المراجعة باهتمام الجمعيات المهنية والباحثين، وبالرغم من ذلك لم يتبلور مفهوم واضح ومحدد لها، سواء في المعايير التي أصدرتها المنظمات المهنية، أوفي الدراسات التي أجراها الباحثون.[2]

وترجع صعوبة وضع مفهوم محدد لجودة المراجعة إلى العديد من الأسباب منها أن الخدمات على خلاف السلع المادية لا يمكن اختبارها مقدما، كما أن هناك صعوبة في قياس جودة المراجعة بعد إتمام عملية المراجعة لعدم وجود مقاييس محددة لها، بالإضافة إلى عدم توافر الخبرة لدى المستفيدين من هذه الخدمة.

---

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **مرجع سابق**، ص3.

[2] إسكندر محمود نشوان، **جودة خدمة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها**، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، غزة، 2010، متاح على موقع www.pacpaps.com، تاريخ الاطلاع 2017/02/25.

كما أكد بعض الباحثين أن لدى كل طرف من الأطراف المعنية بعملية المراجعة منظور مختلف عن ما هو المقصود بجودة المراجعة، فمستخدمو القوائم المالية يدركون جودة المراجعة بشكل مختلف عن إدراك الإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، كما أن أعضاء مكتب المراجعة من المحتمل أن ينظروا إلى جودة المراجعة بأسلوب مختلف عن الإدارة، كذلك فإن فريق مراجعة النظير (الزملاء) ممكن أن ينظر للجودة بنظرة مختلفة عن مكتب المراجعة الذي أدى عملية المراجعة، بل أن الشركاء داخل مكتب المراجعة يدركون جودة المراجعة بطريقة مختلفة عن أعضاء فريق المراجعة، مع ذلك فإن جميع هذه الأطراف لديهم رغبة مشتركة وهي بلوغ مراجعات عالية الجودة.[1]

ومن خلال استقراء الدراسات التي تناولت جودة المراجعة نلاحظ إن الباحثين تبنوا العديد من المداخل لتعريف جودة المراجعة، فمنهم من ربط بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء في القوائم المالية، ومنهم من ربط بين جودة المراجعة ومدى الالتزام بالمعايير المهنية، في حين ربط فريق ثالث بين جودة المراجعة وتحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة في عملية المراجعة.

وتعتبر De Angelo من أوائل من ربطوا بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء في القوائم المالية، حيث عرفت جودة المراجعة بأنها قدرة المراجع على اكتشاف التحريف المادي في القوائم المالية إذا كان موجودًا والتقرير عن هذا التحريف عند اكتشافه.[2]

و أكد على ذلك Palm rose حيث عرف جودة المراجعة بأنها مستوى التأكيد الذي يقدمه المراجع بعدم احتواء القوائم المالية للأخطاء الجوهرية، وأنه كلما كبر هذا المستوى كلما دل على جودة المراجعة و العكس صحيح.[3]

وبالنسبة للباحثين الذين ربطوا بين جودة المراجعة ومدى التزام المراجع بالمعايير المهنية فقد عرف الصباغ خدمة المراجعة الجيدة بأنها تلك التي تؤدى وفقا لمعايير وإرشادات المراجعة، ووفقا لقواعد السلوك والعرف المهني.[4]

كما عرف Copley and Doucet جودة المراجعة بمدى التزام المراجع بالمعايير المهنية المتعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقارير عنها.[5]

---

[1] أحمد محمد نور وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص08.

[2] محمد سامي رضا، **موسوعة المراجعة المتقدمة**، دار تعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2011،ص 328.

[3] Mahdi Salehi,& A1,**Review of International Comparative Management**, Volume 11, 05,2010,p 42.

[4] أحمد محمد نور وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، مرجع سابق**، ص 10.

[5] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **مرجع السابق**، ص 08.

كما عرف آخرون أن جودة المراجعة تعني الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة، وقواعد وآداب السلوك المهني، وإرشادات المراجعة، وكذلك القواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهنة المراجعة، والمحافظة على حياد ونزاهة المراجع. أما Krishnan and Schauer فقد قاما بقياس جودة المراجعة بمدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها والخاصة بالتقرير.[1]

وبخصوص الباحثين الذين ربطوا جودة المراجعة بتحقيق أهداف كافة الأطراف المعنية بعملية المراجعة، فقد عرف أبو عزم[2] جودة المراجعة بأنها تتمثل في الخصائص التي يتميز بها الرأي المهني للمراجع بما يؤدي إلى إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وذلك في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة، وأكد على أن جعل احتياجات المستخدمين مقياسا لجودة المراجعة سيؤدي بالمهنة لتعديل المعايير بشكل مستمر مما يحقق تلك الاحتياجات، ويسد الفجوة بين ما تقدمه المهنة ويتوقعه المستخدمون وبالتالي زيادة رضاء المجتمع عن المهنة.

مما سبق غرضه يمكن الوصول إلى التعريف التالي لجودة المراجعة " هي أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية وفقا لمعايير المراجعة، مع الافصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية ".

[1] Mahdi Salehi, op cit, p944.

[2] محمد محمد مظهر أحمد، **تقييم جودة المراجعة والتدقيق لدولة قطر(دراسة نظرية مقارنة)** ، 2009، ص17.

المطلب الثاني: أهمية و أهداف جودة المراجعة.

سنتطرق في هذا المطلب إلى أهمية وأهداف جودة المراجعة.

أولا: أهمية جودة المراجعة

لقد واجهت مهنة المراجعة ضغوطا متزايدة في السنوات الأخيرة بسبب حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية وزيادة الدعاوي القضائية ضد المراجعة وللسيطرة على هذه الضغوط يجب الاهتمام بجودة المراجعة والتي تعتبر مطلبا لجميع أطراف عملية المراجعة (المراجع، الشركة محل المراجعة، المستفيدين من خدمات المراجعة، المنظمات المهنية).وتنبع أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية:

1- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.

2- المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

3- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات و الأخطاء الموجودة في القوائم المالية.

4- تخفيض الصراعات الوكالة.

5- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.

6- أداة تنافسية جيدة.

7- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية

1- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:

تعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة، وتحتوى هذه المعايير خصوصًا معايير الرقابة على الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب المراجعة.

وأشار Carcello et al إلى أن التمسك بالمعايير المهنية يعد واحدا من أربعة عوامل حظيت بأهمية كبيرة لدى المشاركين في دراسة (المراجعين، المعدين، المستخدمين) لتحديد جودة المراجعة.

وبالتالي نجد أن هناك علاقة متبادلة بين جودة المراجعة والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية المراجعة بجودة عالية، كما أن أداء عملية المراجعة بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المراجعين بالمعايير المهنية[1].

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **مرجع سابق**، ص6.

2- المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة:

عرفت Porter فجوة التوقعات في المراجعة بأنها الفجوة بين توقعات المجتمع من المراجعين وبين أداء المراجعين كما يدركه المجتمع.

وتمثل فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في المراجعة، وقد عرف أحد الباحثين فجوة الجودة بأنها "الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمراجعين اتجاه جودة خدمات المراجعة المؤداة، وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة"، و أكد على أن السبب الرئيس لوجودها هو انخفاض الفعلي للمراجع عن المعايير المراجعة و معايير الجودة المتعارف عليها.

كما أكد متولي أن انخفاض جودة أداء عملية المراجعة يعتبر أحد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات في المراجعة. ولذلك يعد تحسين جودة خدمات المراجعة أحد أساليب تضييق فجوة التوقعات.[1]

3- تعزيز إمكانية اكتشاف المخلفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:

نال هذه العنصر اهتمامًا كبيرًا من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في فترة الثمانينيات والتسعينيات من القرن الماضي، خصوصًا بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على اعتبار أن المراجعين ذو الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المراجعين ذو الجودة المنخفضة.

وهذا ما أكدته لجنة Treadway و التي أشارت إلى أن تحسين جودة المراجعة يزيد من اكتشاف الأخطاء، والحد من التحريف في القوائم المالية[2].

4- تخفيض صراعات الوكالة:

يفترض أنه كلما زاد التعارض في المصالح بين الوكيل (الإدارة) والأصيل (المساهمين) كلما زادت تكلفة الوكالة، وكلما زادت تكلفة الوكالة زادت الحاجة إلى مكاتب مراجعة تقدم خدمات ذات جودة عالية، بعكس الشركات التي تكون درجة التعارض في المصالح بها ضئيلة وبالتالي تنخفض فيها تكاليف الوكالة.

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **مرجع سابق**، ص06.

[2] محمد محمد مظهر أحمد، **مرجع سابق**، ص20.

وأشار أحد الباحثين أنه إذا سلمنا بوجود هذه الصراعات فإنه لابد من وجود المراجعة والتي تساعد على تخفيض حدة تلك الصراعات، وأنه كلما اشتدت حدة الصراعات كلما كانت الحاجة ماسة إلى مراجعة ذات جودة عالية، أي أن هناك علاقة طرديه بين صراعات الوكالة والطلب على المستويات العليا لجودة المراجعة.[1]

5- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات:

المساهمة في مفهوم حوكمة الشركات: لقد عرف Williamson الحوكمة على أنها استراتيجية تتبناها الشركة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسية، وذلك ضمن منظور أخلاقي ينبع من داخلها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة وقائمة بذاتها، ولها من الهيكل الإداري والأنظمة واللوائح الداخلية ما يكفل لها تحقيق تلك الأهداف بقدراتها الشخصية وبعيدا عن تسلط أي فرد فيها، وكذلك بالقدر الذي لا يضر بمصالح الفئات الأخرى ذات العلاقة[2]، وينتج عن تحقيق جودة المراجعة أثار حوكمية إيجابية تبرر الالتزام بمعايير الجودة سواء كانت أثار على المراجعة الداخلية أو على أسواق رأس المال وذلك لرفع كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية ولزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة والمتعاملين مع سوق رأس المال بصفة خاصة في تقارير المراجعة مما ينعكس إيجابا على تدعيم الدور الإيجابي لمراجعة الحسابات في حوكمة الشركات[3]، ونتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي في إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركة من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده وبذلك فإن دور المراجع أصبح جوهري وفعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك إدارة الشركة.[4]

6- أداة تنافسية جيدة:

تعتبر المنافسة على الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة المراجعة، وذلك لما لها من تأثير سلبي على استقلال المراجعين، ونطاق إجراءات المراجعة، ومن ثم جودة المراجعة.

لذلك تعتبر الجودة أداة استراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمة، ووسيلة لتنمية الحصة السوقية، وتحسين معدلات الربحية وتحقيق رضاء وولاء العملاء.

---

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **مرجع سابق**، ص08.

[2] فيحاء عبد الله يعقوب، محمد سلمان عزاوي، **أثر حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي (دراسة ميدانية)** ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، 2008، ص 05.

[3] رأفت حسين مطر، **آليات تدعي دور المراجعة الخارجية لحوكمة الشركات**، موسوعة الاقتصاد والتمويل، متاح على الموقع www.iefpedia.com/arab/cat-1198=2، تاريخ الإطلاع 2017/03/06.

[4] محمد أحمد، ابراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية**، منتدى التمويل الإسلامي، متاح على الموقع www.isfamfin.go.formu.net/t2072.topic، تاريخ الاطلاع 2017/03/06.

وفي سوق خدمات المراجعة تعتبر جودة المراجعة هدف كل ممارس، وأحد مجالات التمايز بين مكاتب المراجعة. فالمنافسة على أساس الجودة كبديل للمنافسة السعرية، تؤدي إلى زيادة جذب العملاء، وتدعم مصداقية تقارير المراجعة ودرجة الاعتماد عليها.[1]

7- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية:

يعتبر الاهتمام بجودة المراجعة مهم لتدعيم الثقة بتقارير المراجعة، وذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصداقية على القوائم المالية والتي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بعملية المراجعة.

وأشار أحد الباحثين إلى أن تحسين جودة المراجعة يدعم الثقة في مصداقية القوائم المالية وكفاية الإفصاح المحاسبي، وبالتالي زيادة ثقة الجمهور بالقوائم المالية عند اتخاذ القرارات.[2]

ثانيا: اهداف جودة المراجعة

هناك عدة أهداف لجودة المراجعة يمكن تلخيصها كما يلي[3]:

1- توفر إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة المراجعة.

2- توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بنوعية المراجعة بصورة عامة وبالالتزام بإتباع و تطبيق المعايير المهنية.

3- كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.

4- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات و تحسين كفاءة و فعالية أداء المهم.

5- تساعد على زيادة و تحسين معنويات أعضاء المكتب المراجعة وترفع من روحهم المعنوية.

6- تساعد على إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجا يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.

---

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **مرجع سابق**، ص 8 .

[2] أحمد محمد نورو آخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، مرجع سابق**، ص14 .

[3] رلى نعيم حسني دهمش، **مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن**، دراسة ميدانية، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد رقم 94، 2012، ص 27.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة

تعتبر العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لجودة المراجعة، وذلك نظرا لصعوبة تحديد مفهوم دقيق لها، وكذلك تحديد مقياس محدد لقياسها، وهذا لأهمية القوائم المالية للمستخدمين لها لاتخاذ القرارات بواسطتها.

وسنعرض في هذا المطلب العوامل المؤثرة على جودة المراجعة حيث تناولنا فيه أولا العوامل المتعلقة بالمكتب، وثانيا عوامل المتعلقة بفريق المراجعة، وأما ثالثا العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل المراجعة.

أولا: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المتعلقة بالمكتب

هناك عدة عوامل مؤثرة على جودة المراجعة المتعلقة بالمكتب نوضح أهمها:

1- سمعت المكتب:

يقصد بسمعة المكتب (الشهرة) تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة عالية ومميزة.

كما أنه هناك علاقة تبادلية بين كل من جودة المراجعة وحسن سمعة المكتب وفجوة أداء المراجعة تؤدي إلى حسن سمعة المكتب والمحافظة على حسن سمعته تقود إلى جودة الأداء.[1]

ويحتمل المراجعون جزءا من المسؤولية باهتمامهم بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية بأسلوب يتماشى مع مبادئ ومعايير المحاسبية والالتزام بآداب وسلوك المهنة، مما يؤدي إلى اهتزاز صورة مراجع الخارجي و انتشار سمعة سيئة عن المكاتب وشركات المراجعة والمحاسبة ومراجعي الحسابات.

وينعكس ذلك في مجموعة من الآثار السلبية، أهمها فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية، وبالتالي فقد هذه المعلومات أهم عناصر تميزها ألا وهي جودتها[2].

[1] سهام أكرم عمر طويل، **تأثير متغيرات البيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص46.

[2] نبيل علال، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الحسابات للقوائم المالية**، دراسة مقارنة بين مكتبين للمراجعة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، الوادي، 2013، ص60.

2- حجم المكتب:

يعتبر حجم مكتب المراجعة أحد الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب المراجعة، فهناك مكاتب المراجعة الصغيرة، ومكاتب المراجعة المتوسطة، ومكاتب المراجعة الكبيرة. و هناك العديد من المعايير المستخدمة في التمييز بين مكاتب المراجعة منها على سبيل المثال: عدد الشركاء أو عدد العاملين بالمكتب، وعدد العملاء، وسمعة مكتب المراجعة. وبالرغم من أهمية استخدام المعايير السابقة للتمييز بين مكاتب المراجعة الصغيرة والكبيرة فإن لكل نوع من هذه المكاتب صفات أساسية يتميز بها كما هو واضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1): الصفات المميزة لمكاتب المراجعة حسب الحجم.

الصفات المميزة لمكاتب الكبيرة الحجم	الصفات المميزة للمكاتب صغيرة الحجم
تتوافر لديها كافة فئات التوظيف كأن يكون لدى المكتب عدد معين من الشركاء أو المراجعين الحاصلين على شهادة محاسب قانوني والمراجعين.	قد لا يتوفر فيها كافة فئات التوظيف.
يتوافر لديها عدد كبير من المراجعين و في كافة التخصصات.	قد يكون بالمكتب عدد محدود من المراجعين.
اتساع نشاطها داخل الدولة وقد يكون لها فروع دولية.	ممارستها لنشاطها يكون في حدود المدنية نفسها.
كثرة عدد العملاء وبالتالي ضخامة الإيرادات.	قلة العملاء وبالتالي قلة الإيرادات.
يقسم المكتب داخليا إلى عدد من الأقسام الفنية المتخصصة مع امتلاك الخبرات النادرة.	قد لا يقسم المكتب داخليا إلى العديد من الأقسام الفنية، وقد لا يمتلك خبرات نادرة.

المصدر: عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية (دراسة نظرية ميدانية)**،رسالة ماجستير، جامعة أسيوط، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، أسيوط، اليمن، ص9.

ونظرا لأهمية عامل حجم مكتب المراجعة وتأثيره على جودة المراجعة فقد حظى اهتماما واسع من قبل الباحثين. كما تعتقد لجان المراجعة أن هناك امكانية أكبر لمراجعي المكاتب الكبار لاكتشاف الأخطاء والمخالفات من مراجعي مكاتب المراجعة الصغيرة والمحلية حيث مكاتب المراجعة الكبيرة تمتلك قدرات تقنية أكثر من منافسيها.

وعلى الرغم من وجود دراسات كثيرة تؤيد وجود علاقة طردية بين كبر حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة إلا أن هناك من يرى أن جودة المراجعة لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط وإنما ترتبط أيضا بالمكاتب الصغيرة، على افتراض أنه من غير المنطقي أن تكون مكاتب المراجعة الصغيرة عديمة الجودة، كما أن قلة عدد عملاء المكاتب الصغيرة قد يكون راجعًا إلى تمسك تلك المكاتب بمعيار الاستقلال وحرصها وعنايتها عند قبول عملاء جدد. وقد توصلت بعض الأبحاث إلى أن مكاتب المراجعة الصغيرة قد تستبدل ببساطة على أساس أنها أقل شهرة بالرغم من أنها قد تقدم خدمات مراجعة ذات جودة عالية، وقد نصح للباحثين باختيار مكاتب المراجعة على أساس القدرة على تقديم الخدمة وليس على أساس الحجم[1].

3- القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة:

من المتفق عليه أن القيمة المضافة لعملية المراجعة تتمثل في زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية وأن هذه القوائم لا تحتوي على أخطاء جوهرية، من ناحية أخرى فإن فشل مراجع الخارجي في تحقيق القيمة المضافة لعمله قد تعرضه لدعاوى قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بالتعويض عن الضرر الناتج عن إهماله في القيام بعمله[2].

فسر اتجاه التزايد نحو إجراء الدعاوى القضائية على مكتب المراجعة كإشارة وتحذير إلى أن توقعات مستخدمي القوائم المالية عن جودة المراجعة تذهب إلى لإبعاد من مجرد عملية لإبداء الرأي وتمتد نحو ضمان للموقف المالي للمؤسسة.

وأكدت Schipper & Palmors أن الدعاوى القضائية ضد المراجعين يترتب عليها تحمل هؤلاء المراجعين للعديد من التكاليف تتمثل في الجزاءات والعقوبات، وكذلك في التأثير السلبي على سمعة مكتب المراجعة وإدراك الطرف الثالث لجودة الخدمات التي يقدمها[3].

4- المنافسة بين مكاتب المراجعة:

تعتبر المنافسة السمة المميزة لسوق خدمات المراجعة، ويعد العمل على توفير المنافسة الشريفة بين المكاتب المهنية أحد مقومات ممارسي المهنة، وأن انتشار المنافسة غير الشريفة وتفشي ظاهرة الأتعاب تعتبر من التحديات التي تواجهها المحاسبة والمراجعة.

---

[1] محمد محمد، مظهر أحمد، **مرجع سابق**، ص 30، 31.

[2] أحمد محمد نور وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، مرجع سابق**، ص13.

[3] نبيل علال، **مرجع سابق**، ص64.

وهناك بعض الدراسات أشارت إلى وجود علاقة إيجابية بين المنافسة وجودة المراجعة كدراسة Copel and Doucet وتوصلت هذه الدراسة إلى أن المكاتب أصبحت أكثر حاجة لتقديم خدمات ذات جودة عالية أفضل في ظل المنافسة، كما أن الجودة هي المحور الأساسي في الطلب على الخدمة[1].

5- الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها:

يقصد بالالتزام بمعايير المراجعة بأن أعضاء فريق العمل قد حصلوا على لقب محاسب قانوني, كما أن مكتب المراجعة لا يقوم بتأدية خدمات الاستشارية الإدارية لعميل المراجعة، إضافة إلى ذلك التأهل العملي لكافة المراجعين الرئيسيين ووجود برامج تعليمية وتدريبية مستمرة لأفراد فريق العمل.

وقد أوضحت الدراسة التي قام بها (أمين السيد أحمد لطفي) بأن مستخدمي القوائم المالية يرو أن عامل التزام مكتب المراجعة بالمعايير العامة أكثر تأثيرا على جودة عملية المراجعة للقوائم المالية مقارنة بما يعتقد معدوا القوائم المالية، باعتبار أن قيمة عملية المراجعة بالنسبة لوجهة نظر المستخدمين تعتمد بشكل كبير على كفاءة واستقلال المراجعين بالإضافة إلى العناية الواجبة المطلوبة منهم .[2]

ثانيا: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المتعلقة بفريق العمل:

هناك عدة عوامل مؤثرة على جودة مراجعة الحسابات للقوائم المالية المتعلقة بفريق العمل (المراجع) نذكر أهمها فيما يلي:

1- استقلال المراجع:

يعتبر استقلال المراجع من المفاهيم التي تميز مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الأخرى، كما أنه حجر الزاوية لمهنة المراجعة وأساس الثقة في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية.

وهناك مفهومين لاستقلال المراجع وهي:[3]

6- الاستقلال الذهني: ويعني أن يتجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند ابداء رأيه الفني المحايد، كما أن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه حيث أنه يجب على المراجع أن يكون أمينا ونزيها يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره.

7- الاستقلال الظاهري: يقصد به أن يكون هناك اعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المراجع وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارة الشركة.

---

[1] ابراهيم حسين أبو جراد، **علاقة جودة التدقيق الخارجي بإدارة الأرباح في المصارف المحلية العاملة في فلسطين**، رسالة ماجستير ، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص27.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المراجعة**، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 454.

3 غسان فلاح المطارنة، **مرجع سابق**، ص ص 86، 87.

ويرى الباحث محمد جبران أن استقلالية مراجع الخارجي، من العوامل المؤثرة إيجابيا على جودة المراجعة الخارجية، حيث يعتبر استقلال مراجع الخارجي بمثابة العمود الفقري لمهنة المراجعة بصفة عامة.[1]

2- خبرة فريق المراجع:

تؤثر الصفات المهنية لفريق المراجعة على جودة المراجعة بشكل أساسي ومن أهم هذه الصفات ذات الأثر الكبير على عملية التقدير الشخصية واصدار الأحكام في المراجعة الخبرة المهنية لفريق جودة المراجعة.

اختلف الباحثون حول تعريف الخبرة فمنهم من عرفها بأنها الأداة الأفضل لمهمة محددة، وعرفها آخرون بأنها عبارة عن المدة الذي يقضيها الفرد محددة أو أداء مهمة محددة، ولقد أكد الباحثون الخبرة المهنية من أهم العوامل المؤثرة في جودة المراجعة.[2]

3- الاشراف على فريق المراجعة:

توكل مهام الإشراف على عملية المراجعة عادة إلى المراجعين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا (مدراء المراجعة، والمراجعين الأول)، حيث يوكل إلى هؤلاء المراجعين مسئولية تدريب وتوجيه ومتابعة المراجعين المساعدين خصوصا في المهام غير العادية والمعقدة.

وقد عرف أحد الباحثين أن الإشراف هو توجيه جهود المساعدين المسئولين عن تنفيذ وتحقيق أغراض المراجعة، مع تحديد مدى تنفيذ وتحقيق هذه الأغراض، ويشمل الإشراف على أعمال المراجعة على العناصر التالية: إصدار التعليمات للمساعدين، والتعرف بصورة مستمرة على المشكلات المهمة، ومراجعة العمل المؤدى، ومعالجة الاختلافات في الآراء بين أفراد مكتب المراجعة. وقد حددت اللجنة الفرعية للتعليم التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، المستويات الإشرافية في المراجعة، وعلاقتها مع بعضها البعض.[3]

---

1 محمد علي جبران، **"العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجعين القانونيين في اليمن"**، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، الرياض، 2010، ص 39.

2 حنان هدار، **أهمية جودة المراجعة الخارجية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي**، دراسة ميدانية، مذكرة ماستر، بسكرة، 2015/2014، ص ص 65، 66.

3 عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **مرجع سابق**، ص ص 30، 31.

ثالثا: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة المتعلقة بمؤسسة محل المراجعة.

هناك عدة عوامل تؤثر على جودة المراجعة تتعلق بالمؤسسة التي هي محل المراجعة نذكر أهمها فيما يلي:

1- حجم المؤسسة محل المراجعة:

يوجد في سوق العمل العديد من المؤسسات التي تزاول النشاط الاقتصادي، ويعتبر حجم المؤسسة أحد مجالات التمايز بينها، فهناك المؤسسات الفردية وهي تتميز بأنها ذات حجم صغير، كما أن هناك شركات الأشخاص وهي شركات ذات حجم متوسط، بالإضافة إلى ظهور المؤسسات المساهمة التي تتميز بكبر حجمها وانفصال ملكيتها.

وتختلف الحاجة للمراجعة بين الأنواع الثلاثة السابقة، وتعتبر شركات المساهمة هي أكثر الأنواع طلبا على المراجعة، وذلك لانفصال الملكية وكبر حجم صراعات الوكالة، بالإضافة إلى أن المراجعة إلزامية على هذا النوع من الشركات، حيث أنه كلما زاد حجم الشركة وتعقدت عملياتها كلما زاد الفصل بين الملكية والإدارة، وبالتالي يفترض أنه كلما زاد حجم الشركة كلما زادت حاجتها إلى خدمة مراجعة ذات جودة عالية، وذلك لمحاولة طمأنة الملاك والدائنين بأن القوائم المالية تعكس فعلا المركز المالي السليم للشركة.[1]

ولقد حاولت العديد من الدراسات، التوصل إلى نوع العلاقة بين حجم الشركة محل المراجعة وجودة المراجعة، واستخدمت العديد من المؤشرات لقياس حجم الشركة (مثل إجمالي القيمة الدفترية للأصول، وإجمالي قيمة الإيرادات، وعدد العاملين بالشركة)، ولكن هذه الدراسات توصلت إلى نتائج متناقضة. حيث أوضحت بعض الدراسات أن هناك علاقة سلبية بين حجم الشركة محل إلى أن كبر Donald and Giroux المراجعة وجودة المراجعة، فعلى سبيل المثال أشارت دراسة حجم الشركة وقوة مركزها المالي قد تجعل العميل يمارس بعض الضغوط على المراجع لانتهاك المعايير المهنية وقد يصل مستوى الضغط إلى حد التهديد بتغيير المراجع، وتوصلا إلى أن هناك علاقة سلبية بين جودة المراجعة وكبر حجم العميل وقوته المالية.[2]

2- هيكل الرقابة الداخلية:

تتمثل الرقابة الداخلية في المؤسسة في مجموعة الاجراءات المكتوبة في شكل خطة محددة تهدف إلى حماية موارد و ممتلكات أصول المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة وتحقيق كفاءة الاستخدام موارد المؤسسة المادية والبشرية بطريقة مثلى في نطاق الالتزام بالسياسات والنظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة العمل داخل المؤسسة[3].

[1] نبيل علال، **مرجع سابق**، ص 67.

[2] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **مرجع سابق**، ص 36.

[3] السيد محمد، **مرجع سابق**، ص 86.

كما أن وجود نظام رقابة داخلي ذات جودة يعني تضييق نطاق الفحص وعدم توسيع الاختبارات وبالتالي يؤدي إلى جودة المراجعة وخلوها من الأخطاء أو الغش والتلاعب والعكس، فهيكل نظام الرقابة الداخلية يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وذلك من خلال كفاءة إدارة المراجعة الداخلية في اكتشاف الأخطاء والمخلفات الجوهرية في القوائم المالية[1].

3- تعقد مهام المراجعة:

إن تعقد مهمة المراجعة يعتبر أحد أهم المحددات الرئيسية لشكل وتفاصيل برنامج المراجعة والذي يتمثل في الإجراءات المحددة مقدما لجمع الأدلة.

فتعقد مهام المراجعة يعد من العوامل المؤثرة على الجودة المراجعة فهي تؤثر سبا عليها، وذلك لأن المهام المعقدة تحتاج إلى مراجعين خبراء وعلى مستوى عالي من التدريب المعرفة وهؤلاء قد لا يتواجدون لدى كل مكاتب المراجعة[2].

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 172.
[2] نبيل علال، **مرجع سابق**، ص 172.

الخلاصة

تم من خلال هذا الفصل محاولة الإلمام بالإطار النضري لمهنة المراجع الخارجي، وذلك من خلال ثلاثة عناوين رئيسية، ففي اساسيات مهنة مراجع الخارجي قد تم معرفة أن المراجع الخارجي هو الشخص الممارس لمهنة المراجعة الخارجية، والذي يسمى في الجزائر بمحافظ الحسابات ومن أجل ضمان استقلاله وحيادة في عمله، فقد منحت له مجموعة من حقوق ليتمكن من أداء مهمته على أحسن وجه كحق الاطلاع على وثائق الشركة محل المراجعة، وفرضت عليه واجبات محددة بنص القانون أهمها السر المهني، والتي ترتب عنها مسؤوليات مدنية وتأديبية وجزائية، وأما من خلال تقرير مراجع خارجي قد تم معرفة أن المراجع الخارجي يعبر عن رأيه المهني في تقرير يمثل خلاصة عمله، وما يراه بالنسبة لعدالة القوائم المالية للشركة محل المراجعة والمبنى على أدلة الإثبات التي قام بجمعها، واخيرا فقد تم في جودة المراجعة معرفة بأنها تحظى باهتمام كبيرا من قبل الباحثون والمهتمون والمنضمات المهنية لجودة المراجعة إلا أنهم لم يتوصلوا إلى مفهوم محدد ودقيق لها، ونظرا لأن جودة المراجعة ضرورية لضمان وفاء المراجعة بمسؤولياتها تجاه جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة، فقد تم مناقشة الجوانب التي تزيد من تلك الأهمية والتي تعود إلى كونها تساعد على تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.

كما تم مناقشة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والتي أمكن تجميعها في ثلاث مجموعات، العوامل المؤثرة المتعلقة بمكتب المراجعة، والعوامل المتعلقة بفريق العمل، والعوامل المرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة.

الفصل الثاني:

الأهمية النسبية والخطر وأثرها على جودة عملية المراجعة

تـمهيـد

إن الهدف من مراجعة القوائم المالية هو تمكين المراجع من إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة في نهاية السنة المالية قد تم إعدادها من كافة النواحي الجوهرية ذات العلاقة بشكل يتماشى مع الإطار المحدد لأعداد التقارير المالية ومن أنها تعبر بعدالة من كافة النواحي الجوهرية عن المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية والتغيير في حقوق المساهمين في ذات التاريخ إن تقدير كون الموضوع ذو أهمية نسبية أمرا يتعلق بالرأي المهني للمراجع.

ولتحقيق هذا الهدف فإن المراجع يقوم بوضع مستوى مقبول للأهمية النسبية عند وضع خطة المراجعة وتحديد الإجراءات التي يود من خلال القيام بها اكتشاف ما قد تنطوي عليه القوائم المالية من أخطاء وتحريفات جوهرية ومؤثرة وليس كل الأخطاء وهو يتطلع من خلال أعمال الفحص التي ينفذها إلى الحصول على تأكيد معقول أو مناسب بخلوا القوائم من أي تحريف مهم مؤثر ذلك أن انطواء القوائم المالية على أخطاء يظل أمرا قائما ولا يمكن استبعاده.

وسيتم في هذا الفصل وعلى ضوء الطرح السابق التطرق إلى العناصر التالية:

المبحث الأول: الاهمية النسبية

المبحث الثاني: مخاطر المراجعة ومكوناتها.

المبحث الثالث: علاقة الأهمية النسبية بالخطر وعلاقة الخطر بجودة المراجعة.

المبحث الأول: الأهمية النسبية

تعد الأهمية النسبية بمثابة الأساس لتطبيق معايير المراجعة خصوصا معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، إذ يرتبط استخدام الأهمية النسبية بهذه المعايير بشكل كبير ولا سيما في مجال تأثير الأخطاء والمخلفات واتخاذ القرارات بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

المطلب الأول: مفهوم الأهمية النسبية

حظي مفهوم الأهمية النسبية باهتمام واسع من قبل المنظمات والهيئات الدولية المهنية للمحاسبين والمراجعين لترشيد خطوات أعضائها نحو اتخاذ قراراتهم وتخطيط مهماتهم وتنفيذها، ومن ثم كتابة تقاريرهم ومواجهة مسؤولياتهم القانونية والأدبية.

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية الأهمية النسبية على النحو التالي: "مقدار أو كمية الحذف أو التحريف للمعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير قرار المستخدم الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الحذف أو التحريف[1].

وهذا يعني أن المعلومة تعتبر ذات أهمية لو كان الإفصاح عنها في تقرير أو عدمه يؤثر أو يغير في أحكام وتقديرات متخذي القرارات، وفي هذا الصدد تتوقف مدى الأهمية النسبية للمعلومة على حجم النسبي لها بالمقارنة مع بنود أخرى للمعلومات[2].

كما أكد التعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية والذي جاء فيه "تعد المعلومات ذات أهمية نسبية عندما يؤثر حذفها أو تحريفها من القوائم المالية بالقرارات الاقتصادية المتخذة على أساس تلك القوائم"[3].

---

[1] حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الاطار النظري والإجراءات العملية، ج1، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2009، ص249.

[2] محمد سامي راضي، **مرجع سابق**،385.

[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الداخلية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص130.

وعرف أيضا أنه مبدأ محاسبي تنحصر أهميته في إعطاء تركيز أكبر للعناصر المهمة من قبل المحاسبين والمراجعين عند إجرائهم لعملية القياس المحاسبي أو عند إجراء أي عملية تحليل محاسبي.[1]

ومما هو جدير بالذكر أن معرفة ما إذا كان الخطأ الموجود بالقوائم المالية محل المراجعة يعتبر تحريفا جوهريا أم لا يفيد المراجع في الاتي[2]:

- ✓ تحديد نوع التقرير الذي يصدره، إذا إن مسؤولية المراجع هي تحديد ما إذا كانت القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها محرفة تحريفا جوهريا أم لا.
- ✓ تحديد كمية الأدلة والقرائن التي يتعين على المراجع القيام بتجميعها لتكوبن الأساس الملائم لإبداء رأيه بشأن مصداقية تمثيل القوائم المالية للواقع.

مما سبق عرضه نستخلص مفهوم الأهمية النسبية: هي التقديرات التي يضعها المراجع للأخطاء والانحرافات التي قد يكتشفها المراجع في القوائم المالية حيث يتم تحديد حد أدنى و أعلى لقبولها من عدمه.

وبعد عرض أهم التعاريف المتعلقة بمفهوم الأهمية النسبية نستخلص أهم نقاط:

- ✓ إن مفهوم الأهمية النسبية يرتبط بحاجات المستفيدين والمستخدمين للقوائم المالية في ترشيد قراراتهم ورسم سياساتهم وإصدار أحكامهم، وان على المراجعين أن يولون اهتمامهم وعنايتهم إلى بعض العناصر التي تحتاج منهم إلى انتباه خاص، والتي تزداد فيها نسبة المخاطرة بغض النظر عن قيمتها التي يؤثر اختفاؤها أو عدم صحتها بشكل مادي على دلالة القوائم المالية محل المراجعة.
- ✓ لابد أن ينظر المراجع إلى مفهوم الأهمية النسبية من زاوية أن القوائم والتقارير المالية قد تحتوي أحيانا على أخطاء جوهرية أو مهمة أو جسيمة مما استوجب عليه في تلك الحال تقديرها وتوجيه اهتمامه إليها خصوصا وان الذين أعدوها معرضون للخطأ حتما.

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، ط1، مؤسسة الوراق للنشر، 1999، ص228.

[2] منصور أحمد البديوى، شحاتة السيد شحاته، **دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002-2003، ص ص 61، 62.

- ✓ لا بد من أن يتوفر لدى المراجع شك منطقي حول أي دليل ثبوتي أو قرينة ذات أهمية نسبية، كما يجب عليه الحصول على العدد الكافي من الأدلة القوائم المالية لإبداء رأيه حول عدالة و مصداقية القوائم المالية المعروضة وفي حال تمكنه من الحصول على قرينة كافية مناسبة لا يستطيع أن يبدي رأيه ويكون تقريره في تلك الحال متحفظا[1].

المطلب الثاني: خطوات تطبيق الأهمية النسبية:

توضح القراءة المتعمقة لتعريف مجلس معايير المحاسبة المالية مدى الصعوبة التي يوجهها المراجع في تطبيق الأهمية النسبية في الممارسة. يؤكد التعريف على المستخدم المناسب الذي يعتمد على القوائم المالية في اتخاذ قراره. وبالتالي يجب على المراجع أن يعرف المستخدمين المحتملين للقوائم المالية التي يصدرها العميل محل المراجعة والقرارات التي يمكن أن يتخذها هؤلاء المستخدمين. ومثلا إذا علم المراجع أن القوائم المالية سيتم الاعتماد عليها في اتفاقية شراء- بيع للشركة محل المراجعة بالكامل، ستصبح القيمة التي يعتبرها المراجع جوهرية في ضوء الأهمية النسبية أصغر بالمقارنة مع عملية مراجعة مختلفة.

الشكل: (2-1) خطوات تطبيق الأهمية النسبية.

خطوة 1	تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية	تخطيط مدى الاختبارات
خطوة 2	تخصيص الحكم الأولي للأهمية النسبية على مجموعات نوعية	
خطوة 3	تقدير التحريف الإجمالي في كل مجموعة نوعية	تقييم النتائج
خطوة 4	تقدير الأثر المشترك لتحريف	
خطوة 5	مقارنة الأثر المشترك المقدر مع الحكم الأولي أو الحكم المعدل عن الأهمية النسبية.	

المصدر: الفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، ج1، ط1 ،2002، ص323.

[1] خالد أمين عبد الله، **مرجع سابق**، ص 5.

يوضح الشكل (2-1) خطوات تطبيق الأهمية النسبية والتي سيتم التعرف عليها في هذا المطلب، وتبدأ هذه الخطوات بتحديد حكم أولي عن الأهمية النسبية وتخصيص هذا التقدير على مجموعات فرعية في المراجعة. ويتم تقدير قيمة التحريفات في كل مجموعة فرعية خلال كافة مراحل المراجعة. ويتم أداء الخطوتين الأخيرتين قرب نهاية المراجعة في مرحلة استكمال إجراءات المراجعة.

أولا: تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية

من الوجهة المثالية، يجب أن يقرر المراجع في بداية عملية المراجعة المقدار الكلي لتحريفات في القوائم المالية التي ستعد جوهرية في ضوء الأهمية النسبية. وعرفت النشرة 47 من معايير المراجعة هذه القيمة على أنها الحكم الأولي عن الأهمية النسبية. ولا حاجة إلى أن يتم التعبير عن هذا الحكم في صورة كمية ولاكن غالبا ما يتم ذلك. ويطلق على هذه القيمة الحكم الأولي عن الأهمية النسبية لأنها تعبر عن حكما مهنيا ويمكن أن تتغير هذه القيمة خلال تنفيذ المراجعة إذا تغيرت الظروف[1].

ويعبر الحكم الأولي عن الأهمية النسبية عن القيمة القصوى التي يعتقد المراجع أن القوائم المالية يمكن أن تحتوي على تحريف يساويها ولا تتأثر به قرارات المستخدمين المناسبين. ويعد هذا الحكم من أهم القرارات التي يتخذها المراجع. ويتطلب قدا كبيرا من الحكم المهني.

ويرجع السبب وراء تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية إلى مساعدة المراجع في تخطيط طريقة جمع الأدلة المناسبة. فإذا قرر المراجع استخدام قيمة نقدية منخفضة، يجب جمع عدد أكبر من الأدلة بالمقارنة مع تحديد قيمة نقدية كبيرة.

[1] الفين أرينز، جيمس لوبك، **مرجع سابق** ، ص 324.

العوامل التي تؤثر في الحكم:

يوجد العديد من العوامل التي تؤثر في تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية بالقوائم المالية. وفيما يلي أهم هذه العوامل:

- ✓ **الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليست مفهوما مطلقا:** قد يكون التحريف بمقدار معين جوهريا في شركة صغيرة ولا يكون جوهريا في شركة كبرى.
- ✓ **يجب توافر أسس لتقييم الأهمية النسبية:** نظرا لأن الأهمية النسبية مفهوم نسبي، من الضروري أن توجد أسس لتحديد ما إذا كانت التحريفات جوهرية. ويعد صافي الدخل قبل الضريبة عادة هو أكثر أسس أهمية لتقرير ما الذي يعد جوهريا، لأنه يمثل عنصرا حيويا من المعلومات للمستخدمين. ومن المهم أيضا أن يتم معرفة ما إذا كانت التحريفات تؤثر في منطقية بعض الأسس الممكنة الأخرى مثل الأصول المتداولة، إجمالي الأصول، الالتزامات المتداولة، حقوق ملكية.
- ✓ **العوامل النوعية تؤثر أيضا في الأهمية النسبية:** يوجد بعض أنواع معينة من التحريفات تكون أكثر أهمية للمستخدمين عن غيرها حتى إذا تساوت القيم النقدية. و على سبيل المثال[1]:
  - احتمال وجود مدفوعات غير قانونية
  - رفض الإدارة تعديل بعض القيود المحاسبية نتيجة لما سبق اكتشافه من أخطاء.
  - احتمال حدوث مخالفات أو تصرف غير قانوني من قبل العميل
  - وجود عدم انتظام في اتجاه الأرباح من سنة الى أخرى
  - موقف الادارة أو الجهة نظرها تجاه سلامة وكمال القوائم المالية.
  - وجود شروط معينة في العقد قرض حصل عليه العميل يتطلب بقاء نسبة مالية معينة عند حد معين.

[1] محمد سامي راضي، **مرجع سابق**، ص ص 389، 390.

ثانيا: تخصيص الحكم الأولي عن الأهمية النسبية على مجموعات نوعية.

يعد توزيع الحكم الأولي عن الأهمية النسبية على مجموعات نوعية أمرا ضروريا، حيث أن تجميع الأدلة يتم على مستوى المجموعات الفرعية وليس على مستوى القوائم المالية كوحدة. فإذا كان لدى المراجع حكما أوليا عن الأهمية النسبية لكل مجموعة فرعية، سيساعد ذلك في تحديد أنواع الأدلة الملائمة التي سيتم جمعها.

ويعتمد أغلب المراجعين على تخصيص الأهمية النسبية للأرصدة الواردة في الميزانية بدلا من الحسابات قائمة الدخل انطلاقا من ان معظم تحريفات قائمة الدخل يكون لها تأثيرا متساو على الميزانية بسبب نظرية القيد المزدوج، ولذلك يمكن للمراجع أن يخصص الأهمية النسبية لحسابات في قائمة الدخل أو في الميزانية[1]. نظرا لاحتواء الميزانية على عدد أقل من حسابات بالمقارنة مع قائمة الدخل في معظم عمليات المراجعة، وأن معظم إجراءات المراجعة تركز على الحسابات في الميزانية، فإن توزيع الأهمية النسبية على الحسابات بالميزانية سيكون البديل الأكثر ملائمة[2]. وعندما يخصص المراجع الحكم الأولي عن الأهمية النسبية على أرصدة الحسابات، يطلق على الجزء المخصص من الأهمية النسبية على رصيد حساب معين طبقا لما جاء بنشرة معايير مراجعة رقم 39 التحريف المقبول.

ويوجد طرق متعدد يمكن استخدامها لتوزيع الأهمية النسبية الإجمالية، احدى هذه الطرق أن يتم توزيع إجمالي الأهمية النسبية على الحسابات التي يمكن أن تتأثر عادة بأية أخطاء في القوائم المالية.

إلا أن استخدام هذه الطريقة من قبل المراجع، تقضي بأن يتغلب المراجع على ثلاث مصاعب رئيسية تتعلق بتخصيص الأهمية النسبية على حسابات الميزانية[3]:

- ✓ توقع المراجع لاحتواء أرصدة معينة على تحريفات أكثر من غيرها من الأرصدة.
- ✓ يجب أن يأخذ في الاعتبار الزيادة في الأرصدة والتخفيض فيها.
- ✓ ان تكاليف المراجعة تؤثر في تخصيص الأهمية النسبية.

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة حسابات المتقدمة، مرجع سابق**، ص 253.

[2] الفين أريز، جيمس لوبك، **مرجع سابق**، ص327.

[3] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة حسابات المتقدمة، مرجع سابق**، ص ص 253، 254.

ولتلخيص ما سبق، يتمثل الهدف من تخصيص الحكم الأولي عن الأهمية النسبية لحسابات الميزانية في مساعدة المراجع على تحديد حجم الأدلة الملائمة الذي يقوم بجملة لكل حساب. وبالتالي يتمثل الهدف من التخصيص في تقليل تكاليف المراجعة. و بغض النظر عن كيفية التخصيص فإنه المراجع عندما يستكمل المراجعة، يجب عليه أن يكون واثقا من أن التحريفات الكلية في كافة الحسابات ستكون مساوية أو أقل من الحكم الأولي عن الأهمية النسبية.

ثالثا: تقدير التحريف و المقارنة:

تتمثل الخطوة الأولى والثانية في تطبيق الأهمية النسبية في التخطيط، بينما تعبر الخطوات الثلاث الأخيرة عن نتائج تنفيذ اختبارات المراجعة وسنوضح في هذا الجزء فقط علاقتها بالخطوتين الأوليتين.

وعندما يؤدي المراجع اجراءات المراجعة في كل مجموعة فرعية، يتم الاحتفاظ بقائمة يسجل بها كافة التحريفات التي تم اكتشافها. ومثلا: بفرض أن المراجع وجد تحريفات تخص 8 عملاء في عينة تحتوي على 200 عميل عند اختبار تكاليف المخزون. يتم استخدام هذه التحريفات لتقدير اجمالي التحريفات بالمخزون (تقدير التحريف الاجمالي في كل مجموعة فرعية). ويطلق على هذا الإجمالي (التقدير) أو عادة يسمى (التصور) لأنه يعبر فقط عن العينة وليس المجتمع، حيث تم تنفيذ المراجعة على العينة فقط. وتتطلب النشرة 39 من معايير المراجعة أن يتم التوصل إلى هذا التقدير أو التصور. ويتم بعد ذلك دمج قيم التحريفات المقدرة في قائمة واحدة(تقدير الأثر المشترك للتحريف)، ومقارنة التحريف الكلي بالأهمية النسبية(مقارنة الأثر المشترك المقدر مع الحكم الأولي أو الحكم المعدل عن الأهمية النسبية)[1].

وتم استخدام الشكل (2-2) لتوضيح الخطوات الثلاثة الأخيرة في تطبيق الأهمية النسبية. وللتبسيط تم ادراج ثلاث حسابات فقط. ويتم حساب التحريفات المقدرة بناء على اختبارات المراجعة الفعلية. وتتمثل احدى الطرق التي يمكن من خلالها حساب تقدير التحريفات في اجراء تصور مباشر من العينة عن المجتمع مع اضافة تقدير لخطأ المعاينة. ويمكن أن يتم ذلك على النحو التالي:

$$\text{التصور المباشر المقدر} = \text{القيمة الاجمالية المسجلة للمجتمع} \times \frac{\text{صافي التحريفات في العينة}}{\text{اجمالي العينة}}$$

[1] الفين أريز، جيمس لوبك،**مرجع سابق**، ص 330.

وينتج تقدير خطأ المعاينة بسبب استخدام المراجع لعينة تمثل جزءا من المجتمع.

الشكل (2-2): توضيح للمقارنة بين التحريفات الاجمالية المقدرة والحكم الأولي عن الأهمية النسبية

	التحريف المقبول	قيمة التحريف المقدر		
		التصور المباشر	خطأ المعاينة	الإجمالي
النقدية				
المدينون				
المخزن				
اجمالي قيمة التحريف المقدر				
الحكم الأولي عن الأهمية نسبية				

المصدر: الفين أرينز، جيمس لوبك، **مرجع سابق**، ص331.

أهم النتائج المترتبة على مقارنة مقدار التحريف في القوائم المالية بالتقدير الأولي للأهمية النسبية:

- ✓ إذا كان المقدار أكبر من التقدير الأولي للأهمية النسبية يفرض المراجع الخارجي القوائم المالية باعتبارها محرفة تحريفا هاما ومؤثرا.
- ✓ و إذا لم تقم الادارة بتصويب الأخطاء المكتشفة لتخفيض التحريف الكلي في القوائم المالية بحيث يصبح اقل من التقدير فإن المراجع يجب أن يصدر تقريرا سلبي.

المطلب الثالث: مجالات استخدام الأهمية النسبية

يستخدم المراجعون الأهمية النسبية في المجالات الآتية:

أولا: تقييم مدى عرض القوائم والتقارير المالية وتبويبها: تمثل التقارير والقوائم المالية الخطوة الأخيرة من خطوات العمل المحاسبي، وعليه فهي مخرجات النظام المحاسبي ومدخلات عملية المراجعة ومن المؤكد أن كل خطوة من القياس والتوصيل المحاسبي بل معظمها على الأقل تتضمن تطبيقا للأهمية النسبية بصيغة ما، على أية حال يمكن القول بأنه يجب أن لا تؤخذ طبيعة عدم الدقة في الحسابات كذريعة لتشبيه الدقة الكتابية أو عمل النظام المحاسبي أو إعداد القوائم والتقارير المالية[1]، لذلك يجب:

- ✓ توفير الوضوح الكافي لصالح الطوائف المستخدمة.
- ✓ تخفيض تكلفة هذه التقارير أو القوائم وإعدادها ونشرها لصالح المنشأة المصدرة لها، ومن ثم يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار من قبل المراقبين عند قيامهم بتحديد مدى ملاءمة عرض البيانات المالية والإيضاحات حولها و تقدير الدرجة المتوقعة للاعتماد على الرقابة الداخلية، تقييم أثر الخطأ على قياس الحسابات وتصنيفها.

المهم في هذه المرحة هو مدى تحقيق مفهوم الأهمية النسبية في المجال المراجعة المتعلق بالمعلومات الأساسية، فقد يؤكد البعض في هذا المجال أنه يجب أن نوضح فيما إذا كان من المحتمل أن تؤثر المعلومات في القرار الاقتصادي لمستخدمي البيانات المالية، لأن التبويب السليم للقوائم المالية يتوفق على قرارات كثيرة ومهمة ومتنوعة تتطلب الاهتمام المتزايد من قبل المراجعين الخارجيين.

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سابق**، ص229.

عندما يتخذ المراجع الخارجي قرارا بشأن الأهمية النسبية لأي عنصر في مجال عرض البيانات في القوائم المالية يرى مراعاة ما يلي[1]:

- ✓ هل العنصر الذي هو جزء من القوائم المالية سواء كان مادي أو غير مادي.
- ✓ مدى ارتباط ذلك العنصر بالإطار العام للقوائم المالية التي ينتمي إليها عند التبويب أو التي يجب أن يعد جزءا مهما منها.
- ✓ درجة اسهام ذلك العنصر في تحديد صافي الدخل.
- ✓ حساسية ذلك العنصر ومدى التزامه بالتشريعات والقوانين.
- ✓ مدى حاجة مستخدمي القوائم المالية لأهمية ذلك العنصر.
- ✓ مدى وضوح ذلك العنصر في القوائم المالية أي بيان الطرائق المستخدمة له.

ثانيا: تخطيط برنامج المراجعة:

قد تختلف تقديرات المراجع للأهمية النسبية في بداية التخطيط لعملية المراجعة عنها عند تقييمه لنتائج اجراءات المراجعة، ويحدث ذلك بسبب تغيير الظروف أو بسبب التغيير في المعرفة التي يتملكها المراجع بسبب عملية المراجعة.[2]

تعد إجراءات المراجعة جزءا مهما من عملية تخطيط المراجعة التي تتم غالبا من خلال اعداد برنامج المراجعة الذي يمثل خطة مرسومة على مدى النتائج التي توصل إليها المراجع لدراسته لنظام الرقابة الداخلية وتحديد العناصر المادية، وغير المادية التي يحويها هذا النظام، كما تعد بمثابة وسيلة لإرشاد هيئات المراجعة كما تمثل مرشدا لمساعدي المراجعين على تنفيذ أهداف المراجعة.

فضلا عن كونها توفر توقعا مناسبا لاكتشاف التحريفات المهمة ذات التأثير المهم على القوائم المالية التي يعد على ضوئها تقريره.

[1] منهل مجيد أحمد العلي، **دور الأهمية النسبية في عمل مراقب الحسابات**، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 71، 2003، ص21.

[2] يوسف محمد جربوع، سالم أحمد صباح، **مدى تأثير الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تخطيط وجودة عملية المراجعة**، دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجين في قطاع غزة، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 8، ج1، جانفي 2015، ص88.

والملاحظ بأنها الأهمية النسبية التي يستخدمها المراجع عند تخطيطه لبرنامج المراجعة تكون إما لتحديد منهج للعناصر التي تنال رعاية خاصة منه أو لبيان حجم تلك العناصر التي تخضع للفحص.

ثالثا: تنفيذ برنامج المراجعة: يؤكد بعض الباحثون أن عملية اعداد وتطبيق منهج موضوعي للأهمية النسبية في مرحلة تنفيذ برنامج المراجعة تؤدي عدم الاعتماد في اتخاذ القرارات المتخذة من قبل الغير على ما يحتويه ذلك البرنامج، وإنما التفسير الذي يمكن أن يتوقعه من تطبيق أفضل وأدق وسائل التحليل المالي كالنسبة المالية، والمتوسطات والاتجاهات.... الخ. أو أي وسيلة أخرى تحدد علاقات التحليل للعمليات المتاحة بالقوائم المالية، إذ يؤكد البعض أن قرارات الجهاز المحاسبي ورقابي في مجال الأهمية النسبية يجب أن تعتمد هذه القرارات على متغيرات المتوقعة منهم في فهم وتطبيق أفضل وأدق وسائل تحليل المالي.

وفي هذه المرحلة يؤكد العديد من كتاب والباحثين في مجال تحديد الأهمية النسبية أن مسألة أخذ مخاطر المراجعة لمستوى البيانات المحاسبية يتوقف على الخبرة العلمية والعملية وكذلك اعمال الزبائن والقطاعات التي تعمل بها إدارة الوحدات الاقتصادية والبيئة المحيطة بها.

رابعا إعداد التقارير: أكد دستور السلوك المهني للمراجعة ومراقبة الحسابات الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أن إتباع الأهمية النسبية ليس فقط عند تخطيط وتنفيذ العمل مراجعي فحسب بل وعند اصدار تقرير ابداء الرأي أيضا، فالمراجع لا يؤخذ رأيه في مسألة كونه[1]:

- ✓ مهملا بشكل مادي خلال قيامه بعملية الفحص.
- ✓ في حالة فشله في توجيه النظر عن أي انحراف مادي عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ✓ في حالة كونه مقصرا أثناء إبداء رأيه عن مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية.
- ✓ في حالة فشله في التقرير عن توضيح وجود حذف في معلومات مادية واضحة له أو معروضة لديه أو تجاهله لبيانات مادية معروضة لديه، لأن جميع المخالفات التي تظهرها القوائم المالية ينعكس أثرها على القرارات والاستخدام الرشيد لها، ويؤكد البعض مدى تأثير الأهمية النسبية في نوع التقرير الذي يصدره المراجع الخارجي على القوائم المالية التي يراجعها والمتضمنة لأنواع التقارير والمتمثلة ب:

- تقرير نظيف إذا كانت المخالفات فيه غير ذات أهمية بشكل واضح.

[1] منهل مجيد أحمد العلي، تغريد سالم الليلة، **استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، مجلة التنمية الرافدين، العدد 87، 2006/11/22، ص ص 180-181.

- تقرير تحفظي إذا كانت المخالفات ذات أهمية من دون أن يكون لها تأثير في صورة واضحة في عدالة القوائم المالية.
- تقرير سلبي إذا كانت المخالفات من الأهمية بشكل يؤثر بصورة على دلالة ومصداقية وعدالة القوائم المالية.

يتضح مما سبق بأن حجم ونوع المخالفة هي التي تحدد نوع التقرير الذي يصدره المراجع للحكم على عدالة ومصداقية القوائم المالية.

في حين يرى آخرون بأن اتخاذ حكم أو إصدار رأي من قبل المراجع حول عدالة ومصداقية القوائم المالية التي تنعكس في تقريره، فضلا عن تأثير المخالفات يجب أن يراعي المسائل الآتية:

- المعالجة المحاسبية للبنود أو العناصر التي تتضمنها القوائم المالية.
- مدى الأهمية النسبية للبند أو العنصر أو البيان أو الحدث المالي، فالعناصر غير المتكررة ذات الصيغة الاستثنائية هي التي تتطلب الافصاح عنها دائما.
- موضوع الأشكال وأثره على القوائم المالية.
- طبيعة العناصر المستخدمة والمترابطة.
- المتطلبات القانونية التي تترك في العادة مجالا ضيقا في التقدير الشخصي.
- النظرة الشاملة للقوائم المالية لسنة معينة وذلك لربطها بالقوائم المالية لسنة سابقة.

المبحث الثاني: مخاطر المراجعة ومكوناتها

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 وتوالت دراسات الكتاب التي تعرضت لهذا الموضوع بالدراسة والتحليل.

المطلب الأول: مفهوم مخاطر المراجعة

ارتبط مفهوم خطر المراجعة تاريخيا باستخدام المعاينة الاحصائية لاختيار عينة الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات

عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) خطر المراجعة في النشرة رقم 47 الصادرة عن المجمع في سنة 1983 بأنه "الخطر الذي يؤدي الى فشل مراجع الحسابات دون أن يدرى في التحفظ في تقريره عندما يوجد خطأ جوهري في القوائم المالية"[1]

كما يعرف أحد الكتاب Janet Colbert مخاطر المراجعة بأنها احتمال إبداء رأي غير سليم في القوائم المالية محل الفحص وذلك بسبب فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في تلك القوائم التي يبدي رأيه فيها[2]".

ولاشك أن خطر المراجعة من العوامل الهمة التي يأخذها المراجع في الاعتبار سواء عند تخطيط عملية المراجعة أو عند تحديد إجراءات المراجعة أو عند تقييمه لأدلة وقرائن الاثبات في المراجعة. ولقد أكد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي على ضرورة تقدير المخاطرة عند التخطيط للمراجعة في معياره رقم 47" يجب على المراجعين أن يخططوا لعملية المراجعة بحيث يكون خطر المراجعة عند أدنى حد ممكن، ومناسبا لإبداء رأي سليم في القوائم المالية، وقد يتم تقدير الخطر بصورة كمية أو غير كمية"[3].

[1] احمد محمد نور وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، مرجع سابق**، ص66.

[2] Carl S. Warren, **Audit Risk**, Journal Of Accountancy, 1979,p 61.

[3] محمد سامي راضي، **مرجع سابق**، 362.

وتقضي معايير المراجعة المتعارف عليها في الولايات المتحدة بأن يقوم المراجع بإبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة ، غير أنه حال تحديده لمستوى المخاطر فإنه يقوم بذلك على مستوى كل عنصر من عناصر القوائم المالية، بمعنى أنه يقوم بتحديد مستوى المخاطر الذي يتعلق بكل رصيد من أرصدة الحسابات الواردة في القوائم المالية أو الذي يتعلق بكل نوع من المعاملات ، وذلك حتى يتمكن من تحديد إجراءات المراجعة اللازمة للتحقق من كل رصيد أو كل نوع من المعاملات ، وبطريقة تمكنه من إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة لمستوى منخفض من المخاطر[1].

فالمخاطر المراجعة النهائية أو كما يسمى أحيانا مخاطر المراجعة المقبولة Acceptable Audit Risk هي قياس لكيفية استعداد المراجع لقبول احتمال أن يكون بالقوائم المالية تحريف جوهري بعد انتهاء عملية المراجعة والوصول إلى رأي غير متحفظ. فهو عبارة عن تحديد شخصي للخطر الذي يكون المراجع على استعداد لقبوله في أن القوائم المالية تفتقد التمثيل العادل بعد اكتمال عملية المراجعة وإصدار رأي غير متحفظ. وعندما يقرر المراجع مخاطر المراجعة عند أقل مستوى مقبول للخطر، فهذا يعني أن المراجع يرغب في أن يكون أكثر تأكداً من أن القوائم المالية غير محرفة جوهرياً. ويترتب على ذلك أن التأكّد الكامل يحدث عندما يكون الخطر صفراً، في حين أنه عندما يكون الخطر 100% فهذه تكون حالة عدم التأكد الكامل، ولا شك أن حالة التأكد الكامل Complete Assurance (الخطر صفر) لدقة وصحة القوائم المالية مسألة غير اقتصادية من الناحية العملية، وهو ما يعني أن المراجع لا يمكنه إعطاء ضمان بأن القوائم المالية خالية تماماً من الأخطاء والتحريفات الجوهرية[2].

ومن الجدير بالملاحظة أنه عادة ما يكرر المراجعون الإشارة إلى مصطلحات مثل تأكيدات المراجعة، التأكيد الكلي، مستويات التأكد، بدلاً من مخاطر المراجعة المقبولة. ولا شك أن تأكيدات المراجعة أو أي مصطلحات مرادفة تكون مكملة (متممة) لمخاطر المراجعة. فعلى سبيل المثال مخاطر مراجعة مقبولة 2% هي نفسها تأكيدات المراجعة المقبولة 98%.

ومما سبق يمكن تعريف الخطر المراجعة بأنه : فشل المراجع اكتشاف الاخطاء الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية ومن ثم الحكم الخاطئ عليها فيذكر أنها سليمة على غير الحقيقة أو أنها سليمة إذا أظهر على نحو خاطئ أنها مشوهة أو محرفة.

[1] أحمد محمد نور وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، مرجع سابق**، ص67.

[2] محمد سامي راضى، **مرجع سابق**، ص 363.

المطلب الثاني: مكونات خطر المراجعة

ونظرا لأن المراجع يقوم بتحديد الخطر على مستوى الرصيد الفردي أو النوع المعين من المعاملات، فإن المخاطر النهائية للمراجعة تتوقف على طبيعة الرصيد المعين أو النوع المعين من المعاملات وما يتعلق به من إجراءات الرقابة الداخلية من ناحية، وعلى فاعلية إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية من ناحية أخرى، وهو الأمر الذي يعني أن مخاطر المراجعة يتكون من ثلاثة عناصر هي:

اولا: المخاطر المتعلقة بطبيعة العنصر المعين وهو ما يطلق عليه المخاطر الملازمة Inherent Risk.

ثانيا: المخاطر المتعلقة بفعالية الرقابة الداخلية وهو ما يطلق عليه المخاطر الرقابية Control Risk.

ثالثا: المخاطر المتعلقة بفعالية إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية في اكتشاف الأخطاء وهو ما يطلق عليه مخاطر الاكتشاف Detection Risk

أولا: المخاطر الملازمة Inherent Risk

وتعرف المخاطر الملازمة بأنها "قابلية رصيد الحساب المعين أو النوع المعين من المعاملات للخطأ الذي يكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو أنواع أخرى من المعاملات وذلك مع عدم وجود إجراءات للرقابة الداخلية تتعلق به"[1].

فالمخاطر الملازمة هي مقياس يبين تقديرات أو توقعات المراجع بتجاوز الخطأ أو الأخطاء الموجودة في الحساب للقدر المسموح به وذلك قبل دراسة فاعلية نظام الرقابة الداخلية[2].

[1] محمد سامي راضى، **مرجع سابق**، ص 364.

[2] منصور أحمد البديوى، شحاتة السيد شحاته، **مرجع سابق**، ص 108.

ومن ناحية أخرى يعرف الخطر المتلازم بأنه الخطأ الذي قد يحدث في عنصر محاسبي أو في نوع معين من العمليات بشرط[1]:

- ✓ أن يكون الخطأ جوهريا له أهمية نسبية.
- ✓ ألا يكون الخطأ راجعا إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية.

يتوقف الخطر الملازم على العديد من العوامل التي يمكن تلخيصها في العوامل التالية[2]:

- ✓ **طبيعة الرصيد أو النوع المعين من المعاملات**: فالمخاطر الملازمة تكون أكبر كلما كان الرصيد أو النوع المعين من المعاملات أكثر تعرضا للخطأ المقصود أو غير المقصود، فالمخاطر المتعلقة بعنصر النقدية، على سبيل المثال ، تكون أكبر بكثير من تلك المتعلقة بالأصول طويلة الأجل، وعلى العكس تكون المخاطر أقل إذا كانت الحسابات تتضمن بيانات فعلية عما إذا كانت تعتمد على أساس تقديرات لمعاملات مستقبلية، فلا شك أن الخطر يكون أقل بالنسبة لمصروف الأجور عنه بالنسبة لمصروفات الديون المشكوك فيها.
- ✓ **العوامل الخارجية مثل التطورات التكنولوجية**: فإذا كانت المنشأة موضوع المراجعة تعمل في صناعة تتميز بالتطورات التكنولوجية السريعة فهناك خطر ملازم للمخزون السلعي أو يكون المخزون في مثل هذه الصناعات أكثر عرضة للمغالاة في تقييمه، ويحدث الشيء نفسه غالباً للحسابات التي تكون عرضة للتغير في طلب المستهلك.
- ✓ **عوامل أخرى تتعلق بالمركز المالي للمنشأة**: مثل عدم كفاية رأس المال العامل المتاح للاستمرار في العمليات.

ويعتبر الخطر الملازم من أهم الأخطار التي يجب تقديرها بصورة دقيقة حيث إنه يؤثر بصورة جوهرية على كفاءة وفاعلية عملية المراجعة.

[1] أحمد محمد نور، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، مرجع سابق**، ص 69.

[2] محمد سامي راضي، **مرجع سابق**، ص365.

ثانيا: خطر الرقابة Control Risk

يتعلق المكون الثاني من مكونات خطر المراجعة بإجراءات الرقابة الداخلية (خطر رقابة)، ويعرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين خطر الرقابة بأنه[1] "الخطر الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات والذي قد يكون جوهريا إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة أخرى أو نوع آخر من العمليات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية".

ويعرف خطر الرقابة: هي مخاطر فشل نظام الرقابة الداخلية في منع وقوع خطأ جوهري في رصيد حساب أو مجموعة من العمليات مجتمعة أو اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب[2].

يمثل خطر الرقابة مقياسا لتقدير المراجع باحتمال حدوث تحريفات تزيد عن القيمة المحتملة في مجموعة فرعية من الحسابات لن يم منعه أو اكتشافه بواسطة الرقابة الداخلية لدى العميل. وينظر الى خطر الرقابة على أنه:

- ✓ تقدير ما اذا كانت الرقابة الداخلية لدى العميل فعالة في منع أو كشف التحريفات.
- ✓ رغبة المراجع في أن يكون هذا التقدير أقل من الحد الأقصى كجزء من خطة المراجعة.

و قبل أن يحدد المراجع خطر الرقابة يجب عليه أن يقوم بثلاثة أشياء:

- ✓ الالمام بالرقابة الداخلية.
- ✓ تقييم كيف يتم الرقابة الداخلية بناء عن فهم والالمام الذي توصل إليه المراجع.
- ✓ اختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية.

وتتمثل الخطوتين الاخيرتين في تقدير خطر الرقابة وهو ما يكون مطلوبا عندما يختار المراجع تقييم خطر الرقابة[3].

[1] أحمد محمد نور وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، مرجع سابق**، ص 71.

[2] منصور أحمد البديوى، شحاتة السيد شحاته، **مرجع سابق**، ص ص 108، 109.

[3] الفين أرينز، جيمس لوبك، **مرجع سابق**، ص 335.

ثالثا: مخاطر الاكتشاف: Detection Risk

يتعلق المكون الثالث من مكونات خطر المراجعة بمدى فاعلية إجراءات المراجعة في اكتشاف الأخطاء (خطر الاكتشاف). ويعرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين[1] خطر الاكتشاف بأنه هو: "الخطر الناتج من أن إجراءات المراجعة قد تؤدي بمراجع الحسابات إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجودا ويكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو في نوع آخر من العمليات".

وتُعدّ مخاطر الاكتشاف دالة لإجراءات المراجعة وتطبيقها بواسطة المراجع، وينتج هذا الخطر جزئيا 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 استخدام المراجع لإجراءات غير ملائمة أو بسبب عدم تطبيق الإجراءات بطريقة سليمة أو التفسير الخاطئ لنتائج المراجعة. مع ملاحظة أن ظروف عدم التأكد الأخرى يمكن تخفيضها إلى مستوى يمكن التغاضي عنه من خلال التخطيط والإشراف الكافي والقيام بإنجاز عملية المراجعة وفقا لمعايير رقابة جودة الأداء المناسبة. وتتضمن مخاطر الاكتشاف عنصرين هما[2] :

- ✓ المخاطر المتعلقة بفشل إجراءات المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء التي لا يتم منعها أو اكتشافها عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية. ويسمى "مخاطر المراجعة التحليلية".
- ✓ المخاطر المتعلقة بالقبول غير الصحيح لنتائج الاختبارات التفصيلية في الوقت الذي يكون هناك خطأ جوهري يوجب الرفض ولم يتم اكتشافه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة التحليلية وغيرها من الاختبارات الملائمة ويسمى "مخاطر المراجعة التفصيلية".

[1] أحمد محمد نور وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، مرجع سابق**، ص 72.

[2] سامي محمد راضي، **مرجع سابق**، ص 376.

وتختلف مخاطر الاكتشاف عن كل من المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية في كونها تتوقف على إجراءات المراجعة التي يستخدمها المراجع ومن ثم يمكن التأثير عليها من خلالها. كما يمكن القول بصفة عامة أن هناك علاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف وكلّ من المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية، فكلما انخفضت درجة المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية التي يعتقد المراجع بوجودها زادت مخاطر الاكتشاف التي يتحملها المراجع، وعلى العكس فإنه كلما زادت درجة المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية انخفضت مخاطر الاكتشاف التي يتحملها المراجع.

المطلب الثالث: نموذج الخطر المراجعة

يوفر نموذج خطر المراجعة حلقة وصل بين الاجراءات التي يقوم المراجع بأدائها والرأي يقوم بإصداره كما يتعامل المراجع مع الخطر عند التخطيط لجمع أدلة المراجعة من خلال تطبيق نموذج خطر المراجعة. وتم الإشارة إلى هذا النموذج في النشرة رقم 39 من معايير المراجعة الخاصة بالمعاينة في المراجعة و النشرة رقم 47 عن الأهمية النسبية والخطر، وتمثل هاتان النشرتان المصدر لنموذج الخطر في الأدب المهني للمراجعة. ويعد الالمام الكامل بنموذج خطر المراجعة أمرا أساسيا لتخطيط المراجعة على النحو فعال.

و يستخدم نموذج خطر المراجعة بصفة أساسية في التخطيط لتقدير حجم الأدلة التي يجب جمعها في كل دائرة. ويكتب النموذج على النحو التالي[1]:

$$خ م = خ ل \times خ ق \times خ ك$$

حيث أن:

خ م: خطر المراجعة.

خ ل: الخطر الملازم.

خ ق: خطر الرقابة.

خ ك: خطر الاكتشاف.

[1] الفين أرينز، جيمس لوبك، **مرجع سابق**، ص 333.

وبالتالي خطر المراجعة هو احتمال المشترك لحاصل ضرب الخطر الملازم وخطر الرقابة و خطر الاكتشاف. ولتشغيل نموذج الخطر في تخطيط المراجعة، فإن المراجع يجب أن يقدر بداية المستوى المقبول لخطر المراجعة، ثم بعد ذلك يقدر المراجع الخطر الملازم، وكذلك خطر الرقابة ويكون محصلة هذه التقديرات تحديد خطر الاكتشاف الخطط، والذي يعني قياس خطر أدلة الاثبات بالنسبة لدورة أو جزء من المعاملات سوف تفشل في اكتشاف الأخطاء الزائدة عم المقدار المقبول لوجود مثل هذه الأخطاء[1].

طرق استخدام نموذج مخاطر المراجعة:

يمكن استخدام نموذج مخاطر المراجعة بأكثر من طريقة لتحقيق أغراض مختلفة كما يلي[2]:

أولا: استخدام نموذج مخاطر المراجعة للحكم على معقولية خطة المراجعة:

إن احدى الاستخدامات لنموذج مخاطر المراجعة في عملية التخطيط هي استخدامه في تقييم معقولية خطة المراجعة وذلك عن طريق حساب مخاطر المراجعة المرغوبة ومقارنتها بمستوى مخاطر المراجعة المخططة للارتباط والتي استخدمت في مرحلة التخطيط لاختيار الاستراتيجية التي اختارها المراجع لتنفيذ عملية المراجعة والتي قام بتوزيعها على الحسابات الفردية لتجميع الأدلة والقرائن اللازمة للحكم على ما إذا كانت الأخطاء التي تتضمنها الحسابات وبالتالي المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية تعتبر في حدود الأخطاء المسموح بها أم لا.

ثانيا: التأكد من كفاءة خطة المراجعة:

على الرغم من أن خطة المراجعة كما حددت سابقا قد تساعد المراجع في تحقيق مخاطر المراجعة المقبولة فإن هذه الخطة قد لا تكون كفؤة ولذلك فإنه حتى يمكنه التحقق من كفاءة خطة المراجعة يقوم المراجع بإعادة ترتيب نموذج مخاطر المراجعة بحيث يساعده على تحديد مخاطر الكشف التي تمكنه من تجميع الأدلة اللازمة للتأكد من تحقيق مخاطر المراجعة المرغوبة بكفاءة عالية.

$$\text{مخاطر الكشف} = \frac{\text{مخاطر المراجعة المرغوبة}}{\text{مخاطر ملازمة} \times \text{مخاطر الرقابة}}$$

[1] محمد سامي راضى، **مرجع سابق**، ص 397.

[2] منصور أحمد البديوى، شحاتة السيد شحاته، **مرجع سابق**، ص ص 109، 113.

ومما هو جدير بالذكر أنه هند استخدام هذه الصورة من صور نموذج مخاطر المراجعة لا يمكن للمراجع:

- ✓ وضع مخاطر الملازمة عند مستوى صفر حتى يستبعد إجراء الاختبارات الأساسية وذلك لأن المخاطر الملازمة هي مخاطر كامنة لطبيعة بعض الحسابات والأعمال ولا يمكن التخلص منها
- ✓ لا يمكن وضع مخاطر الرقابة عند مستوى صفر وذلك لسبب المحددات التي تحد من قدرة نظم الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية وكشفها وتصحيحها عند وقوعها في الوقت المناسب
- ✓ لا يمكن وضع مخاطر الكشف عند مستوى عالي لتقليل الجهد الذي يبذله المراجع لأن ذلك من شأنه ان يؤدي إلى عدم كشف بعض الأخطاء التي تعتبر جوهرية مما يجعل عملية المراجعة غير فعالة. كما أن مخاطر المراجعة الفردية الحقيقية تكون أكبر من المخططة.

ثالثا: فهم العلاقة بين المخاطر المتنوعة والأدلة المطلوب تجميعها:

يستخدم بعض المراجعين نموذج مخاطر المراجعة كوسيلة لفهم العلاقة بين أنواع المختلفة من مخاطر المراجعة وكمية الأدلة التي يلزم تجميعها وذلك الفهم الذي يعتبر ضروريا لتخطيط الأدلة اللازمة وتصميم الاختبارات الأساسية الضرورية واختبارات الأساسية الضرورية واختيار اجراءات المراجعة. وتحديد طبيعتها وتوقيتها بالطريقة التي تمكن المراجع من تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية.

المبحث الثالث: علاقة الأهمية النسبية بالخطر وعلاقة الخطر بجود المراجعة.

سنقوم في هذا المبحث بعرض العلاقة بين الأهمية النسبية والخطر وعلاقة الخطر بجودة المراجعة

المطلب الأول: علاقة الأهمية النسبية والخطر

يعد كل من الأهمية النسبية والخطر مفهومان وثيقا الصلة ولا يمكن الفصل بينهما، فالخطر يمثل مقياسا لعدم التأكد، والأهمية النسبية تمثل مقياسا للمقدار أو الحجم، ويأخذ كلا مفهومين في الاعتبار، حيث يتم قياس عدم التأكد من القيم وفقا لمقدار معين.

هذه العلاقة تهم مراجع الحسابات بشكل خاص في مرحلة تخطيط أعمال المراجعة، ومن أهم ملامح هذه العلاقة ما يلي[1]:

أولا: طبيعة العلاقة في مرحلة التخطيط:

ينبغي على الراجع عند تخطيط 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 اختبارها.
- ✓ أنه سوف يحدد ما إذا كان سيستخدم الاجراءات التحليلية.
- ✓ أنه سوف يحدد ما إذا كان سيعتمد على المعاينة الاحصائية أو لا.
- ✓ أنه سوف يتمكن، بعد اتخاذه قرارات حول تساؤلات السابقة، من انتقاء اجراءات المراجعة التي يتوقع أن تخفض خطر المراجعة إلى أدنى مستوى مقبول.

[1] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة حسابات المتقدمة، مرجع سابق**، ص ص261، 264.

ثانيا: اتجاه العلاقة

إن العلاقة بين الاهمية النسبية والخطر علاقة عكسية، وهذا معناه أنه كلما زاد مستوى الأهمية النسبية كلما انخفض مستوى خطر المراجعة المقبول.

يقوم مراجع ب:

أ- يقوم باحتساب خطر الاكتشاف قبل تخفيض مستوى الأهمية النسبية وبعده.

ب- يسعى إلى تخفيض مستوى خطر المراجعة عن طريق تخفيض مستوى الرقابة المقدر، ولكن لكي يقوم بذلك ينبغي عليه زيادة حجم الاختبارات المتعلقة بالرقابة.

ت- يمكن للمراجع أن يخفض خطر الاكتشاف عن طريق تعديل طبيعة الاجراءات الأساسية المخططة ومداها وتوقيتها.

ث- مكن للمراجع ان يستخدم ب و ج بآن واحد.

ثالثا: الدلالة المهنية للعلاقة:

إن للعلاقة العكسية بين مستوى الأهمية النسبية وخطر المراجعة دلالات هامة بالنسبة للمراجع أهمها:

إن مستوى الأهمية النسبية المنخفض يعني مزيدا من احتمال فشل المراجع في اكتشاف التحريفات الجوهرية في حساب الزبائن، وهذا معناه أنه سيتحمل مزيدا من الخطر.

علاوة على ذلك إن تخفيض مستوى الأهمية النسبية، مع ثبات خطر المراجعة، سيؤدي إلى زيادة أدلة الاثبات المخططة.

وأخيرا ينبغي القول أن علاقة الأهمية النسبية بخطر المراجعة المقبول لا يمكن فهمها بدون النظر لأدلة الاثبات.

المطلب الثاني: علاقة خطر المراجعة بجودة عملية المراجعة

يتضح مما سبق أنه عند قيام المراجع بتخطيط عملية المراجعة يجب أن يقوم بتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة التي تتناسب مع طبيعة العنصر أو النوع المعين من المعاملات ومستوى الخطر المعرض له. حيث أن ذلك يقدم ضمانا معقولا عن اكتشاف الأخطاء الجوهرية في قوائم المالية نتيجة اكتشاف وتدنية خطر المراجعة إلى أقل مستوى يمكن قبوله.

وهو الأمر الذي سيترتب عليه تحقيق كفاءة وفعالية عملية المراجعة وزيادة جودة عملية المراجعة من خلال دعم رأي المراجع في قوائم المالية محل المراجعة. وما ينتج عن ذلك من الوفاء باحتياجات مستخدمي القوائم المالية من حيث توقعاتهم بخلو القوائم المالية التي تم مراجعتها من الأخطاء والتحريفات الجوهرية[1].

وقد أوضحت إحدى الدراسات[2]: أن التطورات الحديثة في بيئة المراجعة أدت إلى ضرورة الارتقاء بجودة خدمات المهنة. ومن المداخل المستخدمة للارتقاء بجودة خدمات المهنة تقدير خطر المراجعة، حيث تهدف أغلب اجراءات المراجعة إلى مساعدة مراجع الحسابات في تجميع الأدلة والقرائن التي تساهم في تدنية الخطر الفعلي للمراجعة.

وفي دراسة أخرى: تم تعريف جودة عملية المراجعة من خلال مفهوم خطر المراجعة بأنها تدنية مراجع الحسابات لخطر الاكتشاف الذي يؤدي إلى تدنية خطر المراجعة النهائية، وأن المراجعين سوف يقمون بالإفصاح عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.

و يتضح مما تقدم أن جودة عملية المراجعة تقاس بقدرة المراجع الحسابات على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عنها في تقريره.

[1] محمد سامي راضى، **مرجع سابق**، ص 409.

[2] أحمد محمد نور وآخرون، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، مرجع سابق**، 103.

الخلاصة

إن استخدام معايير العمل الميداني وإعداد التقارير بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية مرتبط باستخدام الأهمية النسبية ارتباطا كبيرا وعلى هذا الأساس قدمنا تعريفا مفصلا وشاملا لمفهوم الأهمية النسبية على أنها مقدار أو كمية الحذف أو التحريف للمعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، الذي يمكن أن يؤدي إلى تغير قرار المستخدم الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الحذف أو التحريف، وعلاقتها المباشرة في مجال تأثير الأخطاء والمخلفات واتخاذ القرارات، وكذا خطوات تطبيقها وتحديد مجالات استخدامها، كما قمنا بإدراج مفهوم جل مخاطر المراجعة وأنواعها التي تعتبر الخطر الذي يؤدي الى فشل مراجع الحسابات دون أن يدرى في التحفظ في تقريره عندما يوجد خطأ جوهري في القوائم المالية، مما أدى بنا إلى استنتاج العلاقة المتينة بين الأهمية النسبية والخطر وعلاقة الخطر بجودة المراجعة حيث تقاس جودة عملية المراجعة بمقدار المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإدلاء أو التصريح بها عبر التقارير.

فصل الثالث

الدراسة الميدانية

التمهيد:

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، حيث تهدف هذه الدراسة الى التطرق للاستجابات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للموضوع والذي يشير إلى دور أهمية النسبية في تحسن جودة تقارير المراجع الخارجي، ولقد استخدمنا أسلوب العينة، وذلك لاختبار فرضيات الموضوع من خلال الاستبيان للمهنيين والأكاديميين، وهذا لأجل تبين موضوع البحث.

وللإلمام أكثر بالدراسة الميدانية حيث تم تقسيم الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

المطلب الأول: بيانات الدراسة

المطلب الثاني: قائمة الاستبيان

المطلب الثالث: مجتمع الدراسة

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة

المطلب الأول: خصائص العامة للعينة

المطلب الثاني: اختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي والنتائج الاحصائية للدراسة.

المطلب الثالث: دراسة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

تقوم الدراسة الميدانية أساسا على دراسة وتحليل دور أهمية النسبية في تحسن جودة تقارير المراجع الخارجي وذلك من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وأساتذة المراجعة.

المطلب الأول: بيانات الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي والمناهج التحليلية وذلك تمشياً مع متطلبات البحث، باعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل البحث، وذلك لأنه يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي على أرض الواقع ويصفها بشكل دقيق، وتتعلق بدور أهمية النسبية في تحسن جودة تقارير المراجع الخارجي وذلك من خلال استخدام قائمة الاستبيان، واعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات:

✓ **الفرع الأول: البيانات الثانوية**

وهي تمثل بيانات الجانب النظري، واعتمدت على مراجعة الكتب ومجلات والمنشورات والإطلاع على الدراسات السابقة في مجال مراجعة الحسابات.

✓ **الفرع الثاني: البيانات الأولية**

وهي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع دراسي والتي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لحصر وتجميع البيانات ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج (Excel 2007 و برنامج (SPSS) الإصدار الواحد والعشرون (21) .

المطلب الثاني: قائمة الاستبيان

تناولنا في هذا المطلب كيفية إعداد الاستبيان، وهيكل الاستبيان و طرق معالجته.

✓ **الفرع الأول: إعداد قائمة الاستبيان**

استعانا في إعداد القائمة، على الكتب والمراجع والأبحاث السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة أو المشار له من حيث المنهج والطريقة، حيث أمكن الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة قائمة الاستقصاء، وقد راعى في إعدادها أن تكون:

- أن تكن بسيطة وواضحة.
- أن تحتوي على أسئلة تمكن الفرد باختيار بديل من عدة بدائل.

وقد تم توزيع قائمة الاستبيان على افراد العينة من خلال عدة جهات، الأمر الذي سهل إمكانية إرسال الاستمارات والحصول عليها في أقرب وقت ممكن وذلك باستعمال عدة طرق أهمها:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة.
- إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب المراجعة.

أما فيما يتعلق بأسئلة الاستبيان قد تم إعدادها على أسس مقياس ليكارت الخماسي (SCALE LIKERT) الذي يحتوي خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد أراء أفراد العينة حول المواضيع التي تم التطرق من خلال الاستبيان كما هو مبين في الجدول:

جدول رقم: (3-1) مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبة

✓ **الفرع الثاني: هيكل الاستبيان**

احتوى الاستبيان على ثلاثة وثلاثين (33) سؤال توزعت أربعة محاور رئيسية:

المحور الأول: يشمل البيانات الشخصية للعينة المدروسة متضمنة خمسة (06) أسئلة.

المحور الثاني: يظم أسئلة تتعلق بموضوع الاهمية النسبية والخطر المراجعة يشمل تسعة (09) أسئلة.

المحور الثالث: يظم أسئلة تتعلق بتقارير المراجع وجودة التقارير ويشمل تسعة (09) أسئلة.

المحور الرابع: يتضمن أسئلة تتعلق بدور الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة التقارير ويشمل عشرة (09)أسئلة.

جدول رقم (3-2): محاور المجموعة الثانية وعدد فقرات كل محور.

الرقم	المحاور	عدد الفقرات
01	المعلومات الشخصية	06
02	الأهمية النسبية وخطر المراجعة	09
03	تقارير المراجع وجودة تقارير	09
04	دور الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة التقارير	09

المصدر: من إعداد الطالبة (بناءا على بيانات الاستبيان)

✓ **الفرع الثالث: معالجة الاستبيان**

وهي عملية فرز وتحليل الإجابات التي تتضمنها استمارة الاستبيان وهذا تمهيدا لبناء قاعدة تحتوي على المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان.

وبعد أن تم تحصيل عدد نهائي من الاستبيانات، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (SPSS 21) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول ليترجمها الى معطيات ونتائج وكذا رسومات بيانية في شكل أعمدة أو دوائر، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل للبيانات التى تم جمعها.

كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة حيث تم الإعتماد على الأساليب التالية:

1- **الوسط الحسابي**: يتم استخدامه باعتباره أحد المؤشرات التي تساعد في قراءة وترتيب البنود والنتائج حسب أهميتها.

2- **الانحراف المعياري** :ويستعمل لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

3- **اختبار ألفا كرو نباخ** : وذلك للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس المتمثلة في الاستبانة ، حيث بلغ معامل الثبات ألفا لأفراد العينة كوحدة واحدة وللاستبانة بشكل عام .....وهي نسبة تدل على مستوى جيد.

4- **معامل الصدق**: يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

5- **تحليل الانحدار البسيط**: بهدف اختبار فروض الدراسة.

6- **One Sampel T Test**: بهدف اختبار المعنوية.

المطلب الثالث: مجتمع الدراسة وحدوده

✓ **الفرع الأول: مجتمع الدراسة**

حددنا في اختبار مجتمع الدراسة أن يكون أفردها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على التحكم فيما يتعلق بالعوامل المحدد لعامل مراجعة الخارجية.

وتتكون هذه العينة المختارة عشوائيا من مجتمع الدراسة من مراجعي الخارجيين وأساتذة جامعيين في ولاية الوادي، وقصدنا من تقسيم مجتمع الدراسة على النحو السابق لضمان اختيار العينة المختصة وذات المعرفة بموضوع الدراسة والحصول على النتائج أكثر دقة.

✓ الفرع الثاني: عينة الدراسة

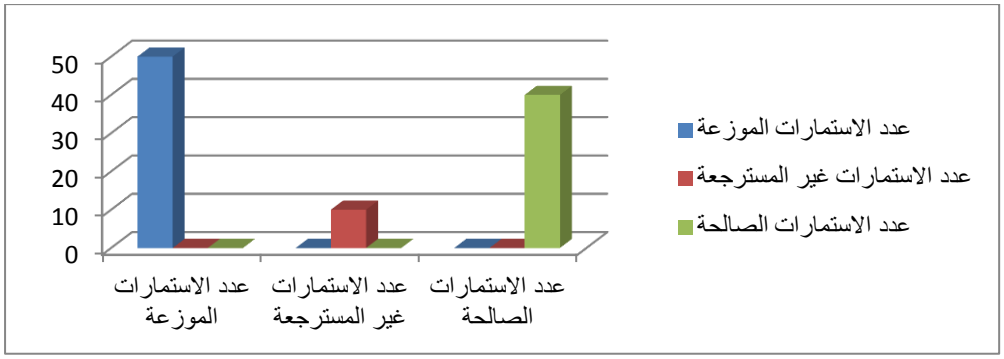
على غرار الدراسات التي تعتمد على الاستبيان فانه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة مسبقا، فقد تم توزيع 50 استمارة، وبعد عملية الفرز وجدنا انه استرد منها 40 استمارة.

جدول رقم(3-3): الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.

البيـــان	الاستبيـان	
	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	50	%100
عدد الاستمارات غير المسترجعة	10	%20
عدد الاستمارات الصالحة	40	%80

المصدر:من إعداد الطلبة (بناءا على بيانات الاستبيان)

الشكل رقم (3-1):الاحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان



المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على جدول اعلاه)

✓ الفرع الثالث: حدود الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة في مايلي :

- **الحدود المكانية** : تمت هذه الدراسة بالجزائر لدراسة دور الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة التقارير مراجع خارجي من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين ذوي الاختصاص.

- **الحدود الزمنية** : يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه من 2017/02/01 الى 2017/04/20.

- **الحدود البشرية** : تستند هذه الدراسة لأراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين في مجال المراجعة والحائزين على شهادة ليسانس فما فوق وشهادات خريجي التخصص.

- **الحدود الموضوعية**: اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا بمراجع الخارجي والأهمية النسبية والخطر و جودة المراجعة دون غيرها.

المبحث الثاني: تحليل نتاج الدراسة

بعد عملية الفرز وتفريغ الاستبيان تحصلنا على نتائج أراء أفراد العينة، سوف نحاول من خلال هذا المبحث تحليل تلك النتائج باستخدام بعض الأساليب الإحصائية.

المطلب الأول: الخصائص العامة للعينة

تتمثل خصائص العينة في مايلي:

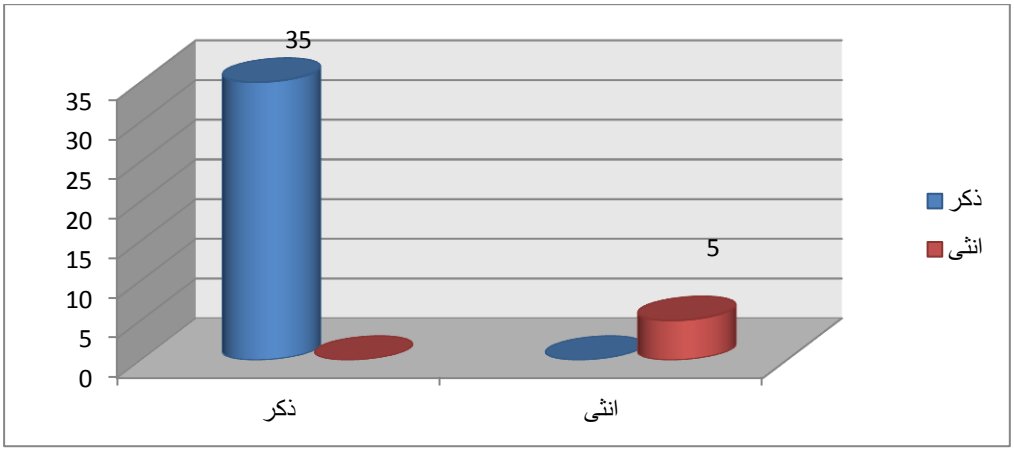
✓ الفرع الأول: خصائص العينة من حيث الجنس

✓ **جدول رقم: (3–4) توزيع عينة الدراسة حسب الجنس.**

الجنس	العدد	النسبة
ذكر	35	%87.5
أنثى	5	%12.5
المجموع	40	%100

المصدر : من إعداد الطلبة (بناءا على مخرجات SPSS)

الشكل رقم: (3–2) يمثل عينة الدراسة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على جدول اعلاه)

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب الجنس لعينة الدراسة، حيث نجد أن النسبة الأكبر كانت لفئة الذكور بنسبة 87.% و بالغ عددهم 35 فرد، وبينما بلغت النسبة الأقل للإناث وكانت بنسبة **12.5** % .

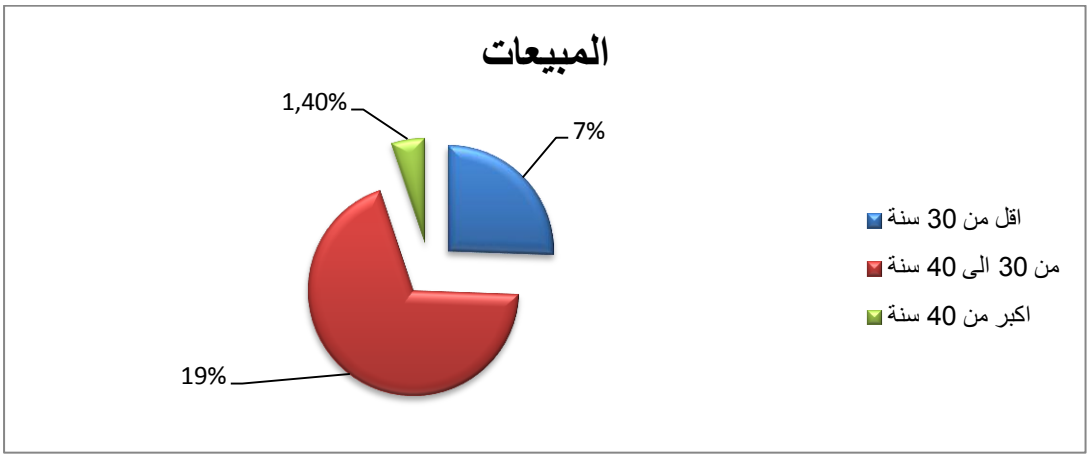
✓ **الفرع الثاني: خصائص العينة من حيث الفئة العمرية**

جدول رقم: (3-5) توزيع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية.

الفئة العمرية	العدد	النسبة
أقل من30 سنة	7	%17.5
من 30-40 سنة	19	%47.5
اكبر من 40 سنة	14	%35
المجموع	40	%100

المصدر : من إعداد الطلبة (بناءا على مخرجات SPSS)

الشكل رقم: (3-3) يمثل عينة الدراسة حسب الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطلبة(بناءا على الجدول اعلاه).

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لعينة الدراسة، حيث نجد أن النسبة الأكبر كانت لفئة من 30الى 40 سنة بنسبة 47.5%وتليها نسبة أكثر من 40 سنة بنسبة **35.5%**، أما 17.5 % المتبقية حظيت بها الفئة التي أعمارها أقل من 30 سنة.

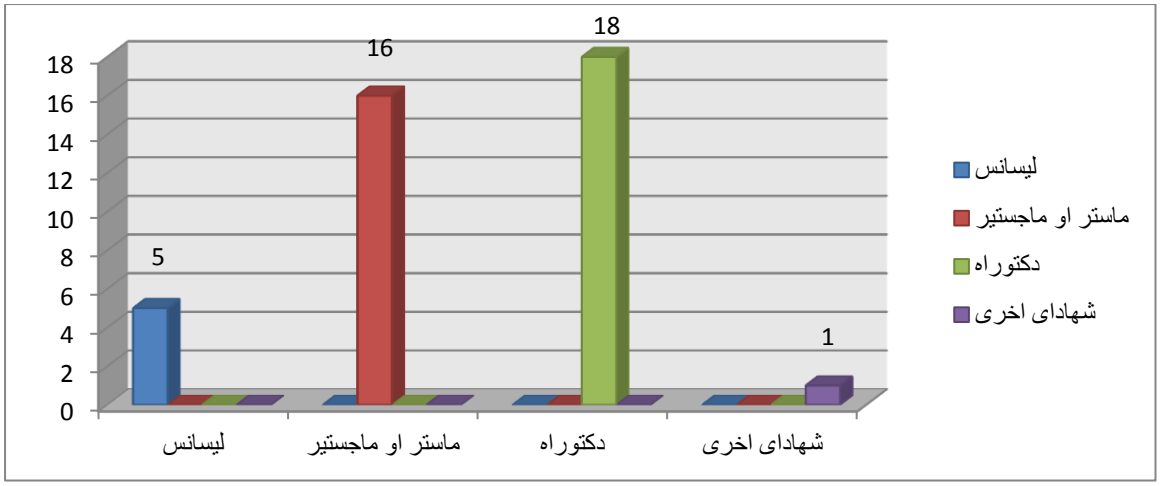
✓ الفرع الثالث: خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي

الجدول رقم (3-6): توزيع عينة الدراسة من ناحية المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة
ليسانس	5	%12.5
ماستر أو ماجستير	16	%40
دكتوراه	18	%45
شهادات أخرى	1	%2.5
المجموع	**40**	**%100**

المصدر: من إعداد الطلبة (بناءا على مخرجات SPSS)

الشكل رقم: (3-4) يمثل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطلبة(بناءا على الجدول أعلاه).

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة ،حيث نجد أن غالبيتهم حاصلون على شهادة دكتوراه إن بلغ عددهم 18 فرد بنسبة 45%، ثم تليها فئة الحاصلين على شهادة ماستر أو ماجستير البالغ عددهم 16 بنسبة 40%، وبعدها فئة الحاصلين على شهادات ليسانس والبالغ عددهم 5 بنسبة 12.5 %، وفي الأخير شهادات أخرى والبالغ عددهم 1بنسبة 2.5 %.

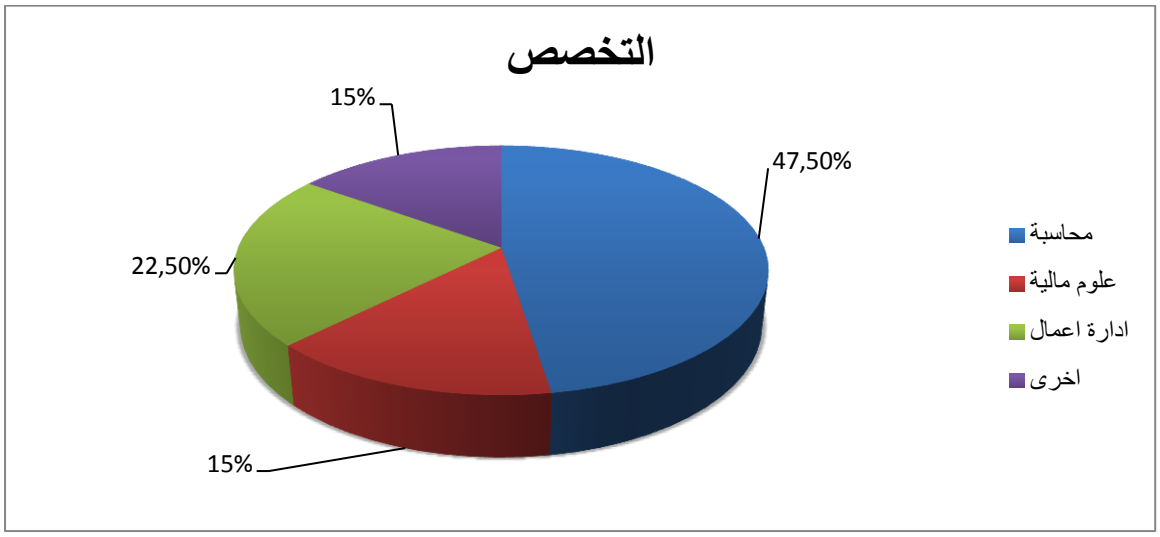
✓ **الفرع الرابع: خصائص العينة من حيث التخصص العلمي**

الجدول رقم (3–7): توزيع عينة الدراسة من ناحية التخصص

التخصص	العدد	النسبة
محاسبة	19	%47.5
علوم مالية	6	%15
ادارة أعمال	9	%22.5
أخرى	6	%15
المجموع	**40**	**%100**

المصدر: من إعداد الطلبة.(بناءا على مخرجات SPSS)

الشكل رقم: (3–5) يمثل عينة الدراسة حسب التخصص.



المصدر: من إعداد الطلبة(بناءا على الجدول أعلاه).

من خلال الجدول والدائرة النسبية يتضح لنا توزيع النسب حسب تخصص الأفراد العينة حيث نجد أن فئة تخصص محاسبة هي الأكبر والبالغ عددها 19 فرد بنسبة 47.5%، ثم تاليها فئة تخصص إدارة أعمال بنسبة 22.5% بعدد 9 أفراد، أما ما نسبته 15% فيمثل تخصص المالية بعدد 6 أفراد، وفي الأخير أصحاب شهادة أخرى بـ 6 أفراد والبالغ نسبتها 15%.

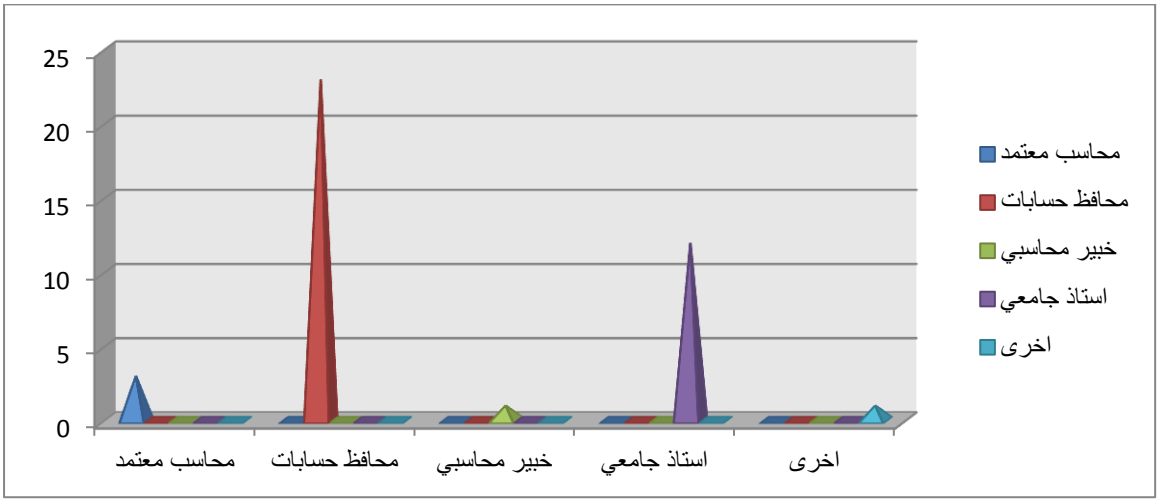
✓ الفرع الخامس: خصائص العينة من حيث الشهادات

الجدول رقم (3-8): توزيع عينة الدراسة حسب المهنة.

التخصص	العدد	النسبة
محاسب معتمد	3	%7.5
محافظ حسابات	23	%57.5
خبير محاسبي	1	%2.5
أستاذ جامعي	12	%30
أخرى	1	%2.5
المجموع	**40**	**%100**

المصدر : من إعداد الطلبة (بناءا على مخرجات SPSS)

الشكل رقم: (3–6) يمثل عينة الدراسة حسب المهنة



المصدر : من إعداد الطلبة(بناءا على الجدول اعلاه).

من خلال الجدول والتمثيل البياني يتضح لنا توزيع النسب حسب المهنة لأفراد العينة حيث نجد أن فئة محافظي الحسابات هي الأكبر والبالغ عددها 23 محافظ بنسبة 57.5%، أما ما نسبته 30.% فيمثل أساتذة الجامعة والبالغ عددهم 12 أستاذًا، أما المحاسب المعتمد فبلغ عددهم 3 محاسبا بنسبة 7.5%، وكانت فئة الأخيرة والبالغ عددهم 1 بنسبة 2.5%.

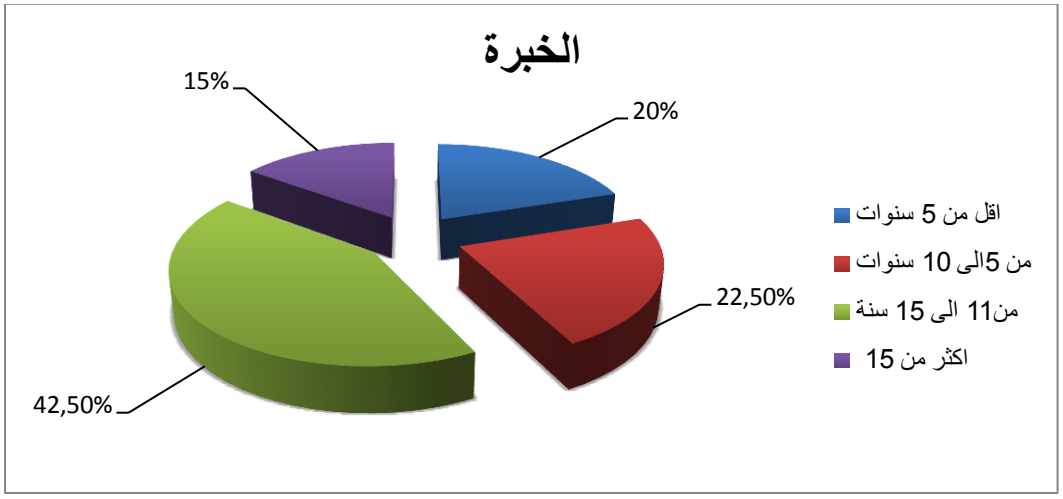
✓ **الفرع السادس: خصائص العينة من حيث الخبرة المهنية**

الجدول رقم (3-9): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

السنوات	العدد	النسبة
أقل من 5	8	%20
من 5 إلى10	9	%22.5
من 11ألى 15	17	%42.5
أكثر من 15	6	%15
المجموع	40	%100

المصدر : من اعداد الطلبة (بناءا على مخرجات SPSS)

الشكل رقم: (3–7) يمثل عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر : من إعداد الطلبة(بناءا على الجدول اعلاه).

من خلال الجدول والدائرة النسبية يتضح لنا توزيع النسب حسب الخبرة المهنية لأفراد العينة حيث نجد معظمهم من الفئة 11إلى 15 سنة بنسبة 42.5%، أما ما نسبته 22.5% فكان للفئة من 5 الى10 سنوات، وما نسبته20% فكانت للفئة أقل .سنوات .

المطلب الثاني: اختبار ثبات وصدق العينة والتحليل الإحصائي الوصفي والنتائج الإحصائية لدراسة.

✓ الفرع الأول: اختبار ثبات وصدق العينة

يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وقد استخدمنا معامل ألفا كرو نباخ لاختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعا وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضا، أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضيا الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

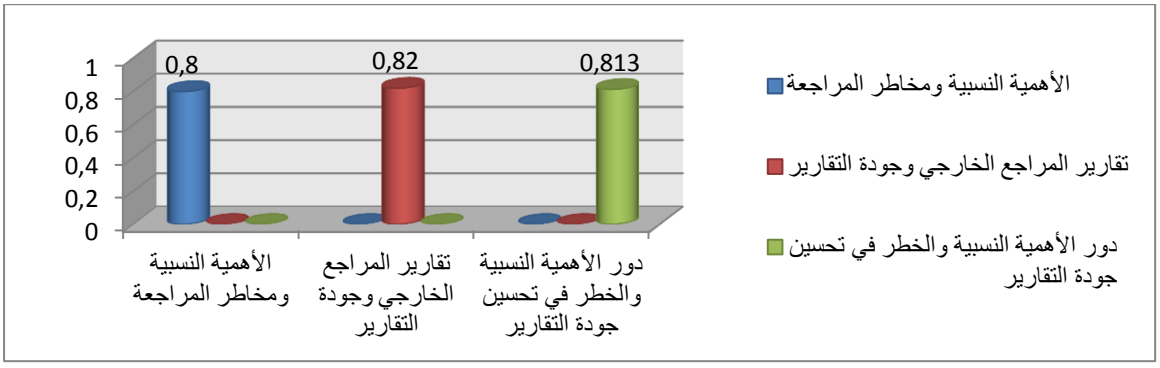
الجدول التالي يبين معاملات الثبات والصدق لمختلف محاور الدراسة:

الجدول رقم (3–10):توزيع معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق.

محاور الاستبيان	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات لألفاكرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول	الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة	09	0.800	0.894
المحور الثاني	تقارير المراجع الخارجي وجودة التقارير	09	0.820	0.905
المحور الثالث	دور الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة التقارير	09	0.813	0.902
مجموع المحاور		27	0.931	0.965

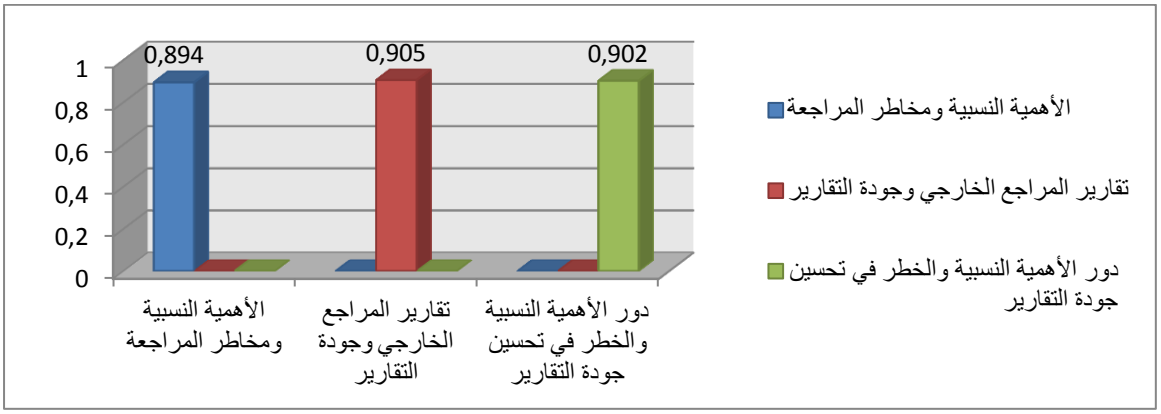
المصدر : من إعداد الطلبة(بناء على مخرجات SPSS)

الشكل رقم (3–8):توزيع معامل ثبات ألفا كرونباخ



المصدر : من إعداد الطلبة(بناءا على الجدول اعلاه).

الشكل رقم (3–9):توزيع معامل الصدق



المصدر : من إعداد الطلبة(بناءا على الجدول اعلاه).

يتضح من الجدول والشكلين البيانيين السابقين ما يلي:

لقد تراوحت جميع معاملات ألفا كرونباخ المحاور بين (0.800) و (0.820) وهي تقترب من الواحد الصحيح كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور(0.931) وهو ما يعني بأن الاستبيان يتميز بالثبات.

لقد تراوحت معاملات الصدق المحاور بين(0.894) و(0.902) وهي تقترب من الواحد الصحيح، كما بلغت قيمة المعامل الصدق بالنسبة لجميع المحاور(0.965) مما يدل على أن محتوى الاستبيان يتميز بالصدق.

نستخلص مما سبق بأن النتائج المتوصل إليها سواء لمعامل الثبات أو معامل الصدق كلها كانت قريبة من الواحد الصحيح ممّا يعني أن الاستبيان تميز بالثبات والصدق إذ نجده يعبر عن العينة في تمثيلها لمجتمع الدراسة.

✓ **الفرع الثاني: التحليل الإحصائي الوصفي للاستبيان**

حتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول وبوبت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، تم حساب تكرارات الاستجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر فئات العينة من المهنيين والأكاديميين اعتمادا على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي وحسب أقل قيمة للتشتت والذي يمثله الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي.

وباعتبار أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) مقياس ترتيبي، أما الأرقام التي تدخل في البرنامج الإحصائي تعبر عن الأوزان، وهي: (غير موافق بشدة =1 غير موافق=2، محايد=3، موافق=4، موافق بشدة=5)، وبعد ذلك نقوم بحساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) عن طريق حساب طول الفترة أولا، وهي عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5، حيث يمثل الرقم 4 عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة) و5 تمثل عدد الاختبارات وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة ويساوي 0.80 ويصبح التوزيع كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-11): مقياس تحديد الأهمية للوسط الحسابي.

الوسط الحسابي	الاهمية
1 إلى أقل من 1.80	غير موافق تماما
1.8 إلى أقل من 2.60	غير موافق
2.6 إلى أقل من 3.40	محايد
3.4 إلى أقل من 4.20	موافق
4.20 الى 5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطلبة.

أولا : الأهمية النسبية والخطر في المراجعة

جدول رقم(3-12): نتائج آراء عينة الدراسة حول الأهمية النسبية والخطر في المراجعة.

الفقرات	الاستجابات					المؤشرات الإحصائية		
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
يمثل كل من أهمية النسبية والمخاطر مفهومين أساسيين في التخطيط لعملية المراجعة	10	17	03	03	07	3.50	1.414	9
يعد كل من الأهمية النسبية والمخاطر مفهومان وثيقي الصلة ولا يمكن الفصل بينهما.	10	21	2	3	4	3.75	1.214	7
مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة صعب الفهم.	6	23	3	2	6	3.53	1.261	8
إن هناك تأثير للمخاطر وعدم التأكيد على ممارسة المراجع لتقديره المهني.	11	20	3	2	4	3.80	1.203	6
إن العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وممارسة عمل المراجع هامة وجوهرية وكل منهما يتأثر ويؤثر بالآخر.	12	20	2	2	4	3.85	1.210	5
إن تقييم المخاطر يمثل جوهر عملية المراجعة.	15	22	1	1	1	4.23	0.832	1
تتفاوت درجة الأهمية النسبية من مراجع خارجي إلى أخر عند تحديد العناصر مراد مراجعتها.	11	22	3	-	4	4.00	0.877	2
يتعين التركيز بصفة أساسية للمخاطر التي تؤثر في تخطيط المراجعة حتى يمكن تحديد حجم الأدلة الذي يجب جمعها.	10	20	8	2	-	3.95	0.815	3
يجب على المراجعين دراسة الأهمية النسبية ومخاطر التحريفات الجوهرية.	9	20	9	2	-	3.90	0.810	4
المتوسط العام حول						3.8333	0.67750	

المصدر : من إعداد الطلبة

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بأسس ممارسة مهنة محافظة الحسابات، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.8333) والذي يقع بين(3.50) وأقل من (4.23)كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا

وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر في الأهمية النسبية والخطر المراجعة، وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.67750) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي(4.23>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق بشدة على إن تقييم المخاطر يمثل جوهر عملية المراجعة.

2- في الفقرة رقم (7) بلغ الوسط الحسابي(4.00>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنها تتفاوت درجة الأهمية النسبية من مراجع الخارجي إلى آخر عند تحديد العناصر مراد مراجعتها.

3- في الفقرة رقم (8) بلغ الوسط الحسابي(3.95>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يتعين التركيز بصفة أساسية للمخاطر التي تؤثر في تخطيط المراجعة حتى يمكن تحديد حجم الأدلة الذي يجب جمعها.

4- في الفقرة رقم (9) بلغ الوسط الحسابي(3.90>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يجب على المراجعين دراسة الأهمية النسبية والمخاطر التحريفات الجوهرية.

5- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي(3.85>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وممارسة عمل المراجع هامة وجوهرية وكل منهما يتأثر ويؤثر بالآخر.

6- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي(3.80>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على إن هماك تأثير للمخاطر وعدم التأكيد على ممارسة المراجع لتقديره المهني.

7- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي(3.75>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يعد كل من الأهمية النسبية والخطر مفهومان وثيقي الصلة ولا يمكن الفصل بينهما.

8- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي(3.53>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة صعب الفهم.

9- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي(3.50>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يمثل كل من الأهمية النسبية والمخاطر مفهومين أساسيين في التخطيط لعملية المراجعة.

ثانيا: تقارير المراجع وجودة التقارير

جدول رقم(3–13): نتائج آراء عينة الدراسة حول تقارير المراجع وجودة التقارير

الفقرات	الاستجابات						المؤشرات الإحصائية		
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
إن كثير من حالات فشل المراجعة كانت سوء تقدير المخاطر.	1	21	5	6	7		3.08	1.228	9
جودة المراجعة تتطلب اكتشاف الأخطاء والتقرير عنها.	7	19	2	6	6		3.38	1.353	8
يجب استخدام الحكم المهني عند وضع وتطبيق أدلة الإثبات.	8	20	3	4	5		3.55	1.280	7
الالتزام بمعايير المراجعة ومستويات الأداء المهني لتحسين جودة الأداء المهني.	9	21	3	3	4		3.70	1.203	6
وجود مجموعة من الخصائص الشخصية مثل النزاهة والموضوعية والاستقلال تمكن من الوفاء بالمسؤوليات المكلف بها المراجع الخارجي	9	23	1	1	6		3.70	1.285	5
في حالة وجود تقرير نظيف، يمثل هذا دليل على جودة المراجعة.	10	19	5	5	1		3.80	1.043	4
أن جوهر عملية المراجعة هو جمع أدلة الإثبات كافية.	9	29	2	-	-		4.18	0.501	2
إن مسؤولية المراجع هي تحديد ما إذا كانت القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها محرفة تحريفا جوهريا أم لا، من ثم تحديد نوع تقريره.	14	21	3	-	2		4.18	0.781	1
على المراجع تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية عند تطوير برنامج المراجعة	12	18	6	2	2		3.90	1.057	3
المتوسط العام حول تقارير المراجع وجودة التقارير							3.7167	0.72138	

المصدر: من إعداد الطلبة

يظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بتقارير المراجع وجودة التقارير، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.7167) والذي يقع بين(3.08) وأقل من (4.18)كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة

أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر في تقارير المراجع و جودة التقارير وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.72138) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1- في الفقرة رقم (8) بلغ الوسط الحسابي(4.18>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على إن مسؤولية المراجع هي تحديد ما إذا كانت القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها محرفة تحريفا جوهريا أم لا، ومن ثم تحديد نوع تقريره.

2- في الفقرة رقم (7) بلغ الوسط الحسابي(4.18>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على إن جوهر عملية المراجعة هو جمع أدلة الإثبات الكافية.

3- في الفقرة رقم (9) بلغ الوسط الحسابي(3.90>3) مما يدل على أن أغلبية وأفراد العينة توافق على أن يجب على مراجع تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية عند تطوير برنامج المراجعة.

4- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي(3.80>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن في حالة وجود تقرير نظيف، يمثل هذا دليل على جودة المراجعة.

5- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي(4.02>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن وجود مجموعة من الخصائص الشخصية مثل النزاهة والموضوعية والاستقلال تمكن من الوفاء بالمسؤوليات المكلف بها المراجع الخارجي.

6- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي(3.70>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن الالتزام بمعايير المراجعة ومسؤوليات الأداء المهني لتحسين جودة الأداء المهني.

7- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي(3.55>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يجب إستخدام الحكم المهني عند وضع وتطبيق أدلة الإثبات.

8- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي(3.38>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن جودة المراجعة تتطلب اكتشاف الأخطاء والتقرير عنها.

9- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي(3.08>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على إن الكثير من حلات فشل المراجعة كانت سوء تقدير المخاطر.

ثالثا: دور الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة التقارير

جدول رقم(3–14): نتائج آراء عينة الدراسة حول دور الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة التقارير

الفقرات	الاستجابات						المؤشرات الإحصائية		
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة
تقدير المراجع لمخاطر المراجعة والأهمية النسبية هي مسألة تخضع لتقدير شخصي واجتهاده المهني.	3	28	2	2	5		3.55	1.131	8
تحديد الاهمية النسبية وخطر المراجعة يمكن أن يؤثر على الموقف الذي يتطلب ممارسة المراجع لتقديره المهني.	5	26	2	2	5		3.60	1.172	6
يقوم المراجعون بتخطيط وأداء عملية المراجعة بهدف الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من وجود أي تحريفات جوهرية.	7	24	2	3	4		3.68	1.163	4
قيام المراجع الخارجي بتخفيض خطر الاكتشاف ومن تدنية الخطر الكلي لعملية المراجعة يدل على جودة المراجعة.	4	28	-	2	6		3.55	1.218	7
تقاس جودة المراجعة بقدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عنها في تقريره.	10	20	2	2	6		3.65	1.331	5
عدم ارتباط مكتب المراجعة بعميل تفتقر ارادته إلى النزاهة والسمعة يؤثر على جودة التقرير.	9	15	2	12	2		3.43	1.279	9
عملية تخطيط المراجعة تساعد المراجع التعرف على النواحي ذات المخاطر المرتفعة التي تتطلب اهتماما خاصا.	9	24	5	-	2		4.00	0.751	1
وجود عوامل للأهمية النسبية ترشد المراجع الخارجي عند اتخاذه قرار تحديد الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية.	9	24	5	2	-		3.98	0.276	2
قد يؤدي إبداء مراجع الخارجي لرأيه بالاعتماد على خطر المراجعة إلى تحريف الحقائق عن الشركة محل المراجعة.	2	27	9	2			3.73	0.640	3
المتوسط العام حول دور الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة التقارير							3.6833	0.66503	

المصدر: من إعداد الطلبة

يظهر الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بدور الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة التقارير، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.6833) والذي يقع بين(3.43) وأقل من (4.00)كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود هذه العناصر في دور الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة التقارير وهذا ما يؤكده الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري العام (0.66503) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليلها حسب الأهمية وحسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية، وهي كالتالي:

1- في الفقرة رقم (7) بلغ الوسط الحسابي(4.00>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن عملية تخطيط المراجعة تساعد المراجع التعرف على النواحي ذات المخاطر المرتفعة التي تتطلب اهتماما خاصا.

2- في الفقرة رقم (8) بلغ الوسط الحسابي(3.98>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنه يجد عوامل للأهمية النسبية ترشد المراجع الخارجي عند اتخاذه قرار تحديد الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية.

3- في الفقرة رقم (9) بلغ الوسط الحسابي(3.73>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن قد يؤدي إبداء مراجع الخارجي لرأيه بالاعتماد على خطر المراجعة إلى تحريف الحقائق عن الشركة محل المراجعة.

4- في الفقرة رقم (3) بلغ الوسط الحسابي(3.68>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن يقوم المراجعون بتخطيط وأداء عملية المراجعة بهدف الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من وجود أي تحريفات جوهرية.

5- في الفقرة رقم (5) بلغ الوسط الحسابي(3.65>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن تقاس جودة المراجعة بقدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عنها في تقريره.

6- في الفقرة رقم (2) بلغ الوسط الحسابي(3.60>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أنتحديد الأهمية النسبية وخطر المراجعة يمكن أن يؤثر على الموقف الذي يتطلب ممارسة المراجع لتقديره المهني.

7- في الفقرة رقم (4) بلغ الوسط الحسابي(3.55>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق أن قيام المراجع الخارجي بتخفيض خطر الاكتشاف ومن تدنية الخطر الكلي لعملية المراجعة يدل علة جودة المراجعة.

8- في الفقرة رقم (1) بلغ الوسط الحسابي(3.55>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أت تقدير المراجع الخارجي لمخاطر المراجعة والأهمية النسبية هي مسألة تخضع لتقدير شخصي واجتهاده المهني.

9- في الفقرة رقم (6) بلغ الوسط الحسابي(3.43>3) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على أن عدم ارتباط مكتب المراجعة بعميله تفتقر ارادته إلى النزاهة والسمعة يؤثر على جودة المراجعة.

الفرع الثالث: النتائج الاحصائية للدراسة

بعد ما قمنا بعرض النتائج الوصفية لقائمة الاستبيان، اعتمدنا على اختبار"T" للعينة البسيطة One Sampel T test عندى مستوى الدلالة 5% وذلك للتأكد من الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة الموضحة من خلال أسئلة استمارة الاستبيان.

وكانت قاعدة القرار متبعة كما يلي:

- رفض الفرضية العدمية إذا كانت (sig(α)<5%.

-قبول الفرضية العدمية إذا كانت (sig(α)> 5%.

أولا: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الأول

الجدول رقم(3-15) يوضح اختبار "T" للعينة البسيطة المتعلقة بالأهمية النسبية والخطر في المراجعة

الرقم	الفقرات	قيمة T	الدلالة sig	القرار
01	يمثل كل من الأهمية النسبية والمخاطر مفهومين أساسين في التخطيط لعملية المراجعة.	2.236	0.031	قبول الفرضية H1
02	يعد كل من الأهمية النسبية والمخاطر مفهومان وثيقي الصلة ولا يمكن الفصل بينهما.	3.907	0.000	قبول الفرضية H1
03	مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة صعب الفهم.	2.634	0.012	قبول الفرضية H1
04	إن هناك تأثير للمخاطر وعدم التأكيد على ممارسة المراجع لتقديره المهني	4.207	0.000	قبول الفرضية H1
05	إن العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وممارسة عمل المراجع هامة وجوهرية وكل منهما يتأثر ويؤثر بالآخر.	4.443	0.000	قبول الفرضية H1
06	إن تقييم المخاطر يمثل جوهر عملية المراجعة.	9.316	0.000	قبول الفرضية H1
07	تتفاوت درجة الأهمية النسبية من مراجع خارجي إلى أخر عند تحديد العناصر المراد مراجعتها.	7.211	0.000	قبول الفرضية H1
08	يتعين التركيز بصفة أساسية للمخاطر التي تؤثر في تخطيط المراجعة حتى يمكن تحديد حجم الأدلة الذي يجب جمعها.	7.373	0.000	قبول الفرضية H1
09	يجب على المراجعين دراسة الأهمية النسبية ومخاطر التحريفات الجوهرية.	7.026	0.000	قبول الفرضية H1
	القيمة العامة T للأهمية النسبية والخطر في المراجعة	7.779	0.000	قبول الفرضية H1

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج spss

يظهر جدول أعلاه نتائج اختبار "T" للعينة البسيطة، فتشير النتائج أن القيمة T العامة بلغت (7.779) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من 0.05 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

ثانيا: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة بالمحور الثاني

الجدول رقم(3–16) يوضح اختبار "T" للعينة البسيطة المتعلقة بتقارير المراجع وجودة التقارير

الرقم	الفقرات	قيمة T	الدلالة sig	القرار
01	إن كثير من حالات فشل المراجعة كانت سوء تقدير المخاطر.	0.386	0.701	قبول الفرضية H0
02	جودة المراجعة تتطلب اكتشاف الأخطاء والتقرير عنها.	1.753	0.087	قبول الفرضية H0
03	يجب استخدام الحكم المهني عند وضع وتطبيق أدلة الإثبات.	2.718	0.010	قبول الفرضية H1
04	الالتزام بمعايير المراجعة ومستويات الأداء المهني لتحسين جودة الأداء المهني.	3.681	0.001	قبول الفرضية H1
05	وجود مجموعة من الخصائص الشخصية مثل النزاهة والموضوعية والاستقلال تمكن من الوفاء بالمسؤوليات المكلف بها المراجع الخارجي	3.445	0.001	قبول الفرضية H1
06	في حالة وجود تقرير نظيف، يمثل هذا دليل على جودة المراجعة.	4.853	0.000	قبول الفرضية H1
07	إن جوهر عملية المراجعة هو جمع أدلة الإثبات كافية.	14.844	0.000	قبول الفرضية H1
08	إن مسؤولية المراجع هي تحديد ما إذا كانت القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها محرفة تحريفا جوهريا أم لا، من ثم تحديد نوع تقريره.	9.518	0.000	قبول الفرضية H1
09	على المراجع تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية عند تطوير برنامج المراجعة.	5.383	0.000	قبول الفرضية H1
	القيمة العامة T لتقارير المراجع وجودة التقارير	6.283	0.000	قبول الفرضية H1

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج spss

يظهر جدول أعلاه نتائج اختبار "T" للعينة البسيطة، فتشير النتائج أن القيمة T العامة بلغت (6.283) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من 0.05 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

ثالثا: النتائج الإحصائية للدراسة الخاصة لمحور الثالث

الجدول رقم(3–17) يوضح اختبار "T" للعينة البسيطة المتعلقة بدور الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة التقارير

الرقم	الفقرات	قيمة T	الدلالة sig	القرار
01	تقدير المراجع لمخاطر المراجعة والأهمية النسبية هي مسألة تخضع لتقدير شخصي واجتهاده المهني.	3.075	0.004	قبول الفرضية H1
02	تحديد الاهمية النسبية وخطر المراجعة يمكن أن يؤثر على الموقف الذي يتطلب ممارسة المراجع لتقديره المهني.	3.237	0.002	قبول الفرضية H1
03	يقوم المراجعون بتخطيط وأداء عملية المراجعة بهدف الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من وجود أي تحريفات جوهرية.	3.670	0.001	قبول الفرضية H1
04	قيام المراجع الخارجي بتخفيض خطر الاكتشاف ومن تدنية الخطر الكلي لعملية المراجعة يدل على جودة المراجعة.	2.855	0.007	قبول الفرضية H0
05	تقاس جودة المراجعة بقدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عنها في تقريره.	3.088	0.004	قبول الفرضية H1
06	عدم ارتباط مكتب المراجعة بعميل تفتقر ارادته إلى النزاهة والسمعة يؤثر على جودة التقرير.	2.102	0.042	قبول الفرضية H1
07	عملية تخطيط المراجعة تساعد المراجع التعرف على النواحي ذات المخاطر المرتفعة التي تتطلب اهتماما خاصا.	8.421	0.000	قبول الفرضية H1
08	وجود عوامل للأهمية النسبية ترشد المراجع الخارجي عند اتخاذه قرار تحديد الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية.	22.327	0.000	قبول الفرضية H1
09	قد يؤدي إبداء مراجع الخارجي لرأيه بالاعتماد على خطر المراجعة إلى تحريف الحقائق عن الشركة محل المراجعة.	7.164	0.000	قبول الفرضية H1
القيمة العامة T لدور الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة التقارير		6.499	0.000	قبول الفرضية H1

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج spss

يظهر جدول أعلاه نتائج اختبار "T" للعينة البسيطة، فتشير النتائج أن القيمة T العامة بلغت (6.499) ومستوى الدلالة (sig) 0.000 وهي أقل من 0.05 وفي هذه الحالة نقبل الفرضية H1.

المطلب الثالث : دراسة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة

✓ **الفرع الأول: معامل الارتباط**

الجدول رقم(3-18): الإرتباط الخطي بين المتغير المستقل والمتغير التابع

نموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المصحح	تقدير الخطأ
1	0.869	0.756	0.749	0.33935

المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات SPSS).

من الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط الخطي بين الأهمية النسبية والخطر و جودة تقارير مراجع الخارجي هو(0.869) حيث تساهم الأهمية النسبية بنسبة(75.6%) في تحسين جودة تقارير والنسبة المتبقية المتمثلة بـــ (22.4%) التي تتدخل فيها عوامل أخرى لم تدخل في الدراسة.

✓ **الفرع الثاني: تحليل تباين خط الانحدار**

اختبار الفرضية:

H_0=الفرضية الصفرية: لا تساهم الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة التقارير عند مستوى معنوية $\alpha>5\%$.

H_1=الفرضية البديلة: يساهم الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة التقارير عند مستوى معنوية $\alpha<5\%$.

الجدول رقم(3-19): يوضح تحليل تباين خط الانحدار

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F محسوبة	مستوى الدلالة sig
الإنحدار	13.525	1	13.525	117.449	000
الخطأ	4.376	38	0.115		
المجموع	17.901	39			

المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات SPSS).

من خلال الجدول أعلاه نستنتج ما يلي:

أن هناك تأثير الأهمية النسبية والخطر على تحسين جودة تقارير المراجع الخارجي عند مستوى دلالة sig=0.000 أقل من مستوى المعنوية $\alpha=5\%$ وبالتالي نرفض الفرضية العدمية التي تعبر على $\alpha>5\%$ ونقبل الفرضية البديلة التي تعبر على $\alpha<5\%$

الفرع الثالث: دراسة معاملات خط الانحدار: الجدول الموالي يوضح قيم معاملات خط الانحدار

الجدول رقم(3-20): يوضح قيم معاملات خط الانحدار

نموذج	معاملات غير محددة		معاملات موحدة	T	مستوى الدلالة Sig
	B	الخطأ المعياري	بيتا		
ثابت	0.799	0.285	0.869	2.804	0.008
المحور الأول	0.816	0.75		10.837	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة (بناء على مخرجات SPSS).

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة الثابت 0.799 الذي يمثل a من معادلة الخط المستقيم:

$$Y = a + bx_1$$

عندى دراسة قيمة sig للمحور المستقل أسس ممارسة مهنة محافظة الحسابات نجدها معنوية بـ0.000 اي أقل من مستوى المعنوية 0.05 وعليه فأننا نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 فتصبح معادلة الانحدار مبدئيا كمايلي:

$$Y=0.799+0.816X_1$$

وبالتالي نستنتج أن دور الأهمية النسبية والخطر أهمية كبيرة في تحسين جودة تقارير المراجع الخارجي وذلك من خلال وجود ارتباط طردي قوي بين المتغير المستقل الأهمية النسبية والخطر و المتغير التابع جودة تقارير المراجع الخارجي أي كلما قلة التحريفات والمخاطر في المراجعة كلما كان تقرير ذات جودة عالية.

خلاصة

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها عن طريق توزيع الاستبيان والتي تهدف إلى إبراز الدور الذي تقوم به الأهمية النسبية في تحسين جودة تقارير مراجع الخارجي وذلك على مجموعة من المهنيين و الأكاديميين المتمثلين في أساتذة الجامعة المتخصصين في المجال ومحافظي الحسابات ، وبعد تحليل النتائج التي جاء بها الاستبيان والمدرجة في برنامج (sbss21)، لاحظنا أن الأهمية النسبية والخطر لها دور كبير في المساهمة تحسين جودة التقارير وذلك من خلال اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية وتصريح عنها في تقرير المراجع الخارجي أن α أقل من 5%.

الـــخـــاتـــمـــــة

من خلال هذا البحث المتواضع حاولنا إبراز الدور الذي تلعبه الأهمية النسبية في تحسين جودة تقارير المراجع الخارجي، والتوصل إلى أفكار تفيد أن مراجعة الحسابات عبارة عن فحص منتظم ومستقل للقوائم المالية والسجلات والعمليات والفعالية لأي مؤسسة وتجميع الأدلة والقرائن بواسطة شخص محايد، وابداء الرأي من خلال تقريره حول صحة هذه القوائم وذلك عن طريق معايير المراجعة يجب على هذا الأخير الالتزام بها. كما حاولنا من خلال هذا البحث إبراز أهم عناصر تميز عملية المراجعة ألا وهي جودتها والتوصل إلى افكار مفادها أن جودة مراجعة الحسابات هي قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عليها في تقريره من أجل تحقيق الاحتياجات ورغبات مستخدمي هذه القوائم، كما أن هناك جملة من العوامل قد تعترض هذه الميزة وتؤثر عليها سلبا أو إيجابا وتتمثل في العوامل الخاصة بالمكتب، عوامل خاصة بالمراجع، وعوامل أخرى متعلقة بالمؤسسة محل المراجعة.

كما استنتجنا أن الأهمية النسبية والخطر تحظى باهتمام كبير من قبل الباحثون والمهتمون والمنظمات المهنية للمحاسبين والمراجعين لأنها تساهم في ترشيد خطوات أعضائها نحو اتخاذ قراراتهم وتخطيط مهماتهم وتنفيذها، كما استنتاجنا العلاقة المتينة بين الأهمية النسبية والخطر وعلاقة الخطر بجودة المراجعة حيث تقاس جودة عملية المراجعة بمقدار المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإدلاء أو التصريح بها عبر التقارير.

وسنحاول فيما يلي أن نقدم الفرضيات التي سبق وضعها أثناء اختيارنا لهذا الموضوع وذلك بهدف تأكيدها أو نفيها، مع إعطاء بعض النتائج التي توصلنا إليها سواء كان في الجانب النظري أو الجانب التطبيقي مع تقديم بعض التوصيات.

1- اختبار الفرضيات:

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية:

- الفرضية الأولى: مفهوم الأهمية النسبية: تعد المعلومات ذات أهمية نسبية عندما يؤثر حذفها أو تحريفها من القوائم المالية بالقرارات الاقتصادية المتخذة على أساس تلك القوائم.

مفهوم الخطر: الخطر الذي يؤدي الى فشل مراجع الحسابات دون أن يدرى في التحفظ في تقريره عندما يوجد خطأ جوهري في القوائم المالية.

وقد تم إثبات صحتها في الفصل الثاني وقد توصلنا على ما يلي:

مفهوم الأهمية النسبية: هي التقديرات التي يضعها المراجع للأخطاء والانحرافات التي قد يكتشفها المراجع في القوائم المالية حيث يتم تحديد حد أدنى و أعلى لقبولها من عدمه.

مفهوم الخطر: فشل المراجع اكتشاف الاخطاء الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية ومن ثم الحكم الخاطئ عليها فيذكر أنها سليمة على غير الحقيقة أو أنها سليمة إذا أظهر على نحو خاطئ أنها مشوهة أو محرفة.

– **الفرضية الثانية:** جودة المراجعة بأنها قدرة المراجع على اكتشاف التحريف المادي في القوائم المالية إذا كان موجودًا والتقرير عن هذا التحريف عند اكتشافه. وقد تم إثبات صحتها في الفصل الأول وقد توصلنا إلى أن جودة المراجعة تكمن في أنها أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية وفقا لمعايير المراجعة، مع الافصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

– **الفرضية الثالثة:** نعم تساهم الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة تقارير المراجع الخارجي وذلك عند مستوى الدلالة $\alpha<5\%$. قد تم إثبات صحتها في الفصل الثالث.

2- نتائج البحث:

لقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج وذلك انطلاقا من التساؤل الرئيسي، وما تطرقنا إليه خلال الدراسة النظرية والتطبيقية وهي كتالي:

- للأهمية النسبية دور كبير في تحسين جودة تقارير المراجع الخارجي؛
- على المراجع الخارجي أن يتميز بالكفاءة العلمية والعملية لتحقيق الفعالية في الحصول على الأدلة الكافية لإبداء رأيه المحايد حول القوائم المالية، وإعداد التقرير كمرحلة نهائية تبين نتائج قيامه بمهمة المراجعة؛
- لابد من مراعاة الأهمية النسبية عند إعداد التقارير الخاصة بمراجعة العمليات المختلفة في الوحدات الاقتصادية المختلفة يجب أن يولى المراجع عناية واهتمام متزايدا خصوصا في حال زيادة نسبة المخاطر فيها بغض النظر عن قيمتها المؤثرة على القوائم المالية المعروضة؛
- لا بد أن يستخدم المراجع الخارجي الأهمية النسبية في عمله المهني لإزالة الشك المنطقي حول أي إثبات من إثباتات أو مصداقية الإثبات والتي يجب أن يقسمها إلى مجموعات وفقا لدرجة أهميتها النسبية وطبقا لوزنها النسبي، ويعتمد ذلك على الخبرة العلمية للمراجع الخارجي وعلى حكمه الشخصي؛
- إن معرفة الحدود الأولية للأهمية النسبية تساعد المراجع الخارجي في تحديد الأهمية النسبية للأخطاء والمخلفات والتحريف في القوائم المالية، فضلا على أنه يساعد المراجع في عدم قبول أي خطأ أي تحريف يظهر في تلك القوائم؛
- تؤثر الأهمية النسبية في نوع التقرير الذي يصدره المراجع الخارجي، وهذا التأثير يعتمد على حجم ونوعية المخلفات التي تحتويها القوائم المالية.

3- التوصيات:

من خلال ما توصلنا إليه سابقا، يمكن تقديم التوصيات التالية:

- يجب التركيز على مؤهلات المراجع الخارجي قبل التوجه إليه؛
- يجب على المراجع الخارجي أن يتميز بالكفاءة العلمية والعملية لتحقيق الفعالية عند قيامه بمهنة المراجعة؛
- ضرورة أن يمارس المراجع الخارجي الشك المهني و المنطقي حول أي دليل ثبوتي أو قرينة ذات أهمية نسبية، والذي تتطلب منه استخدام الاستجواب العقلي حيث أن فقدانه لشك المهني يزيد من احتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء تؤثر على الحسابات؛
- يجب على المراجع الخارجي أن يكون على علم ودرايا بأهمية جودة المراجعة؛
- ضرورة توفر الشروط اللازمة في الشخص القائم بالمراجعة القانونية (مراجع الخارجي) خصوصا الاستقلالية والخبرة المهنية؛
- ضرورة أن ينظر المراجع إلى مفهوم الأهمية النسبية من زاوية أن القوائم والتقارير المالية قد تحتوي أحيانا على أخطاء جوهرية أو مهمة أو جسيمة مما استوجب عليه في تلك الحال تقديرها وتوجيه اهتمامه اليها خصوصا وإن الذين أعدوها معرضون للخطأ حتما.

4- آفاق الدراسة:

من خلال دراستنا لدور الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة تقارير مراجع خارجي، وبعد استخلاصنا للنتائج المذكورة سابقا، نجد أنه من الضروري توجيه الباحثين بعدنا في مثل هذا المجال إلى دراسات مكملة لموضوعنا وأهمها ما يلي:

- ✓ مدى تأثير الأهمية النسبية ومخاطر في تخطيط جودة عملية المراجعة.
- ✓ العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في جودة المراجعة.

قـــائـــمـــة الـــمـــراجـــع

أولا: الكتب باللغة العربية

1- أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

2- أحمد محمد نور وآخرون، **دراسات متقدمة في مرجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

3- أحمد محمد نور وآخرون، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1992.

4- أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المراجعة**، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.

5- إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات والإطار النظري**، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2012.

6- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، ط1، مؤسسة الوراق للنشر، 1999.

7- حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الاطار النظري والإجراءات العملية، ج1، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

8- جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر،2003.

9- خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.

10- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الداخلية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، عمان، 2000.

11- السيد محمد، **المراجعة والرقابة المالية – المعايير والقواعد–**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2008.

12- عبد الفتاح الصحن وآخرون، **أسس المراجعة (الأسس العلمية و العملية)**،الدار الجامعية، مصر، 2004.

13- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته، **قواعد وأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية (مدخل مصري وعربي ودولي مقارن)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2009.

14- عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية(وفقا للمعايير المراجعة العربية والدولية والأميركية)**، ج03، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.

15- غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظري)**، ط1، دار الميسر لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

16- الفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، ج1، ط1، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.

17- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات(الإطار النظري والممارسة التطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

18- محمد الفيومي، عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998.

19- محمد سامي رضا، **موسوعة المراجعة المتقدمة**، دار تعليم الجامعي، الإسكندرية، 2011.

20- محمد محمد مظهر أحمد، **تقييم جودة المراجعة والتدقيق لدولة قطر**، دراسة نظرية مقارنة، 2009.

21- نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

22- الهادي التميمي، **مدخل إلى تدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.

23- يوسف محمد جربوع، **المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التدقيق من التأثير على القوائم المالية في عملية المراجعة**، المجلد السادس عشر، العدد الأول، غزة، سنة 2008.

ثانيا: الأطروحات والمذكرات

1- ابراهيم حسين أبو جراد، **علاقة جودة التدقيق الخارجي بإدارة الأرباح في المصارف المحلية العاملة في فلسطين**، رسالة ماجستير ، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.

2- أحمد محمد غنيم الرشيدي، **مدى توافر شروط الاستقلالية لمدقق الحسابات الخارجين في دولة الكويت**، رسالة ماجستير في المحاسبة جامعة الشرق الأوسط، كلية إدارة الأعمال، قسم المحاسبة، عمان، الأردن، 2012.

3- آية جار الله نعمان الخزندار، **مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله (دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المراجعة ومدراء الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة)**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2008.

4- حنان هدار، **أهمية جودة المراجعة الخارجية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي**، دراسة ميدانية، مذكرة ماستر، بسكرة، 2015.

5- سهام أكرم عمر طويل، **تأثير متغيرات البيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.

6- عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية (دراسة نظرية ميدانية)**، رسالة ماجستير في المحاسبة (منشورة)، جامعة أسيوط، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، أسيوط، اليمن، 2008.

7- نبيل علال، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الحسابات للقوائم المالية**، دراسة مقارنة بين مكتبين للمراجعة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، الوادي، 2013.

ثالثا: القوانين والتشريعات

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، **قانون 01/10، المؤرخ 29 جوان 2010**، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، العدد 42.

2. القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم**، سنة 2007.

رابعا: المجلات:

1- فيحاء عبد الله يعقوب، محمد سلمان عزاوي، **أثر حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي** (دراسة ميدانية)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، 2008.

2- رلى نعيم حسني دهمش، **مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن (دراسة ميدانية)**، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد رقم 94، 2012.

3- منهل مجيد أحمد العلي، تغريد سالم الليلة، **استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، مجلة التنمية الرافدين، العدد 87، 2006/11/22.

4- منهل مجيد أحمد العلي، **دور الأهمية النسبية في عمل مراقب الحسابات**، مجلة تنمية الرافدين، العدد 71، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2003.

5- يوسف محمد جربوع، سالم أحمد صباح، **مدى تأثير الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تخطيط وجودة عملية المراجعة**، دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجين في قطاع غزة، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 8، ج1، جانفي 2015.

خامسا: الملتقيات والندوات

1. محمد علي جبران، **"العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجعين القانونيين في اليمن"**، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، الرياض، 2010.

2. ناصر مروان، عجيلة محمد وأخرون، مهنة التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري، مداخلة مقدمة، الملتقى الوطني الرابع حول : **تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات**، الأغواط، 20-21 نوفمبر2013.

سادسا: المواقع الإلكترونية

1- إسكندر محمود نشوان، **جودة خدمة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها**، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، غزة، 2010، متاح على موقع www.pacpaps.com، تاريخ الاطلاع 2017/02/25.

2- رأفت حسين مطر، **آليات تدعي دور المراجعة الخارجية لحوكمة الشركات**، موسوعة الاقتصاد والتمويل، متاح على الموقع www.iefpedia.com/arab/cat-1198=2، تاريخ الإطلاع 2017/03/06.

3– محمد أحمد، ابراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها علـــى ســـوق الأوراق الماليـــة**، منتـــدى التمويـــل الإســـلامي، متـــاح علـــى الموقـــع www.isfamfin.go.formu.net/t2072.topic، تاريخ الاطلاع 2017/03/06.

المراجع الأجنبية:

1- Carl S. Warren, **Audit Risk**, Journal Of Accountancy, 1979.

2- Mahdi Salehi,& A1,**Review of International Comparative Management**, Volume 11, 05,2010.

3- mokhatar belaiboud, **pratique de l'audit conforme au normes IAS/IFRS Berti éditions**, Alger,2010.

الملحق الأول:

الاســـتـــبانـــة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر– الوادي–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبية

أخي الفاضل/ أختي الفاضلة.....

نقوم نحن الطلبة بإعداد بحث أكاديمي تكميلي للحصول على شهادة الماستر تخصص تدقيق محاسبي بعنوان: **دور الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة تقارير المراجع الخارجي** والتي من خلالها نوضح أثر ودور الأهمية النسبية والخطر في جودة تقرير المراجع الخارجي

ونوجه عناية سيادتكم أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، كما أن تعاونكم معنا يعزز البحث العلمي في الجزائر، لذلك أطلب من سيادتكم فضلا وليس أمرا التكرم بالإجابة عن الأسئلة التالية مع العلم أن صحة ودقة معلومات الاستبانة تعتمد على صحة إجاباتكم.

ولكم منا فائق الاحترام والتقدير.

اعداد الطلبة:

1. أسيا ضيف
2. عبد الرؤوف مراد
3. مروة سعودي

اشراف الدكتور:

سالمي محمد دينوري

أولا: المعلومات الشخصية:

يرجى وضع علامة (**X**) أمام الإجابة المناسبة:

1الجنس

☐ ذكر ☐ انثى

2-العمر:

☐ أقل من 30 سنة ☐ من30 إلى 40 سنة ☐ أكثر من40 سنة

3-المؤهل العلمي:

☐ ليسانس ☐ ماستر أو ماجستير ☐ دكتوره ☐ اخرى .....

4-التخصص العلمي:

☐ محاسبة ☐ علوم مالية ☐ إدارة أعمال ☐ أخرى.....

5-الشهادات المهنية:

☐ محاسب معتمد ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐ أستاذ جامعي ☐ أخرى.....

6-سنوات الخبرة المهنية:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من5 إلى10 سنوات ☐ من 11إلى15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة

ثانيا: المعلومات المتعلقة بالدراسة

المحور الأول: الأهمية النسبية والخطر في المراجعة

التسلسل	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يمثل كل من الأهمية النسبية والمخاطر مفهومين أساسين في التخطيط لعملية المراجعة.					
02	يعد كل من الأهمية النسبية والمخاطر مفهومان وثيقي الصلة ولا يمكن الفصل بينهما.					
03	مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة صعب التحديد.					
04	إن هناك تأثير للمخاطر وعدم التأكيد على ممارسة المراجع لتقديره المهني.					
05	إن العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وممارسة عمل المراجع هامة وجوهرية وكل منهما يتأثر ويؤثر بالآخر.					
06	إن تقييم المخاطر يمثل جوهر عملية المراجعة.					
07	تتفاوت درجة الأهمية النسبية من مراجع خارجي إلى أخر عند تحديد العناصر المراد مراجعتها.					
08	يتعين التركيز بصفة أساسية للمخاطر التي تؤثر في تخطيط المراجعة حتى يمكن تحديد حجم الأدلة الذي يجب جمعها.					
09	يجب على المراجعين دراسة الأهمية النسبية ومخاطر التحريفات الجوهرية.					

المحور الثاني: تقارير المراجع وجودة التقارير

التسلسل	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	إن كثير من حالات فشل المراجعة كانت سوء تقدير المخاطر.					
02	جودة المراجعة تتطلب اكتشاف الأخطاء والتقرير عنها.					
03	يجب استخدام الحكم المهني عند وضع وتطبيق أدلة الإثبات.					
04	الالتزام بمعايير المراجعة ومستويات الأداء المهني لتحسين جودة الأداء المهني.					
05	وجود مجموعة من الخصائص الشخصية مثل النزاهة والموضوعية والاستقلال تمكن من الوفاء بالمسؤوليات المكلف بها المراجع الخارجي					
06	في حالة وجود تقرير نظيف، يمثل هذا دليل على جودة المراجعة.					
07	إن جوهر عملية المراجعة هو جمع أدلة الإثبات كافية.					
08	إن مسؤولية المراجع هي تحديد ما إذا كانت القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها محرفة تحريفا جوهريا أم لا، من ثم تحديد نوع تقريره.					
09	على المراجع تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية عند تطوير برنامج المراجعة.					

المحور الثالث: دور الأهمية النسبية والخطر في تحسين جودة التقارير

التسلسل	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تقدير المراجع لمخاطر المراجعة والأهمية النسبية هي مسألة تخضع لتقدير شخصي واجتهاده المهني.					
02	تحديد الاهمية النسبية وخطر المراجعة يمكن أن يؤثر على الموقف الذي يتطلب ممارسة المراجع لتقديره المهني.					
03	يقوم المراجعون بتخطيط وأداء عملية المراجعة بهدف الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من وجود أي تحريفات جوهرية.					
04	قيام المراجع الخارجي بتخفيض خطر الاكتشاف ومن تدنية الخطر الكلي لعملية المراجعة يدل على جودة المراجعة.					
05	تقاس جودة المراجعة بقدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عنها في تقريره.					
06	عدم ارتباط مكتب المراجعة بعميل تفتقر ارادته إلى النزاهة والسمعة يؤثر على جودة التقرير.					
07	عملية تخطيط المراجعة تساعد المراجع التعرف على النواحي ذات المخاطر المرتفعة التي تتطلب اهتماما خاصا.					
08	وجود عوامل للأهمية النسبية ترشد المراجع الخارجي عند اتخاذه قرار تحديد الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية.					
09	قد يؤدي إبداء مراجع الخارجي لرأيه بالاعتماد على خطر المراجعة إلى تحريف الحقائق عن الشركة محل المراجعة.					

نشكركم على حسن تعاونكم معنا

الـــمـلحق الثـانـي

نـتـائـج بـرنـامـج SPSS

الجنس

		Frequency	Percent
Valid	ذكر	35	87.5
	انثى	5	12.5
	Total	40	100.0

التخصص

		Frequency	Percent
Valid	محاسبة	19	47.5
	علوم مالية	6	15.0
	ادارة اعمال	9	22.5
	اخرى	6	15.0
	Total	40	100.0

الشهادات المهنية

		Frequency	Percent
Valid	محاسب معتمد	3	7.5
	محافظ حسابات	23	57.5
	خبير محاسب	1	2.5
	استاذ جامعي	12	30.0
	اخرى	1	2.5
	Total	40	100.0

الخبرة المهنية

		Frequency	Percent
Valid	اقل من 5 سنوات	8	20.0
	من 5الى 10 سنوات	9	22.5
	من11 الى 15 سنة	17	42.5
	اكثر من 15 سنو	6	15.0
	Total	40	100.0

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنة30 من أقل	7	17.5	17.5	17.5
	سنة 40 الى 30 من	19	47.5	47.5	65.0
	سنة40 من اكثر	14	35.0	35.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	5	12.5	12.5	12.5
	ماجستير او ماستر	16	40.0	40.0	52.5
	دكتوراه	18	45.0	45.0	97.5
	اخرى	1	2.5	2.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

a1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	7	17.5	17.5	17.5
	غير موافق	3	7.5	7.5	25.0
	محايد	3	7.5	7.5	32.5
	موافق	17	42.5	42.5	75.0
	موافق بشدة	10	25.0	25.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

a2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	10.0	10.0	10.0
	غير موافق	3	7.5	7.5	17.5
	محايد	2	5.0	5.0	22.5
	موافق	21	52.5	52.5	75.0
	موافق بشدة	10	25.0	25.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

a3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	6	15.0	15.0	15.0
	غير موافق	2	5.0	5.0	20.0
	محايد	3	7.5	7.5	27.5
	موافق	23	57.5	57.5	85.0
	موافق بشدة	6	15.0	15.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

a4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	10.0	10.0	10.0
	غير موافق	2	5.0	5.0	15.0
	محايد	3	7.5	7.5	22.5
	موافق	20	50.0	50.0	72.5
	موافق بشدة	11	27.5	27.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

a5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	10.0	10.0	10.0
	غير موافق	2	5.0	5.0	15.0
	محايد	2	5.0	5.0	20.0
	موافق	20	50.0	50.0	70.0
	موافق بشدة	12	30.0	30.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

a6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2.5	2.5	2.5
	غير موافق	1	2.5	2.5	5.0
	محايد	1	2.5	2.5	7.5
	موافق	22	55.0	55.0	62.5
	موافق بشدة	15	37.5	37.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

a7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	10.0	10.0	10.0
	محايد	3	7.5	7.5	17.5
	موافق	22	55.0	55.0	72.5
	موافق بشدة	11	27.5	27.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

a8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	5.0	5.0	5.0
	محايد	8	20.0	20.0	25.0
	موافق	20	50.0	50.0	75.0
	موافق بشدة	10	25.0	25.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

a9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	5.0	5.0	5.0
	محايد	9	22.5	22.5	27.5
	موافق	20	50.0	50.0	77.5
	موافق بشدة	9	22.5	22.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	7	17.5	17.5	17.5
	غير موافق	6	15.0	15.0	32.5
	محايد	5	12.5	12.5	45.0
	موافق	21	52.5	52.5	97.5
	موافق بشدة	1	2.5	2.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	6	15.0	15.0	15.0
	غير موافق	6	15.0	15.0	30.0
	محايد	2	5.0	5.0	35.0
	موافق	19	47.5	47.5	82.5
	موافق بشدة	7	17.5	17.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	5	12.5	12.5	12.5
	غير موافق	4	10.0	10.0	22.5
	محايد	3	7.5	7.5	30.0
	موافق	20	50.0	50.0	80.0
	موافق بشدة	8	20.0	20.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	10.0	10.0	10.0
	غير موافق	3	7.5	7.5	17.5
	محايد	3	7.5	7.5	25.0
	موافق	21	52.5	52.5	77.5
	موافق بشدة	9	22.5	22.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	6	15.0	15.0	15.0
	غير موافق	1	2.5	2.5	17.5
	محايد	1	2.5	2.5	20.0
	موافق	23	57.5	57.5	77.5
	موافق بشدة	9	22.5	22.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2.5	2.5	2.5
	غير موافق	5	12.5	12.5	15.0
	محايد	5	12.5	12.5	27.5
	موافق	19	47.5	47.5	75.0
	موافق بشدة	10	25.0	25.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	2	5.0	5.0	5.0
	موافق	29	72.5	72.5	77.5
	موافق بشدة	9	22.5	22.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	5.0	5.0	5.0
	محايد	3	7.5	7.5	12.5
	موافق	21	52.5	52.5	65.0
	موافق بشدة	14	35.0	35.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

b9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	5.0	5.0	5.0
	غير موافق	2	5.0	5.0	10.0
	محايد	6	15.0	15.0	25.0
	موافق	18	45.0	45.0	70.0
	موافق بشدة	12	30.0	30.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	5	12.5	12.5	12.5
	غير موافق	2	5.0	5.0	17.5
	محايد	2	5.0	5.0	22.5
	موافق	28	70.0	70.0	92.5
	موافق بشدة	3	7.5	7.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	5	12.5	12.5	12.5
	غير موافق	2	5.0	5.0	17.5
	محايد	2	5.0	5.0	22.5
	موافق	26	65.0	65.0	87.5
	موافق بشدة	5	12.5	12.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	10.0	10.0	10.0
	غير موافق	3	7.5	7.5	17.5
	محايد	2	5.0	5.0	22.5
	موافق	24	60.0	60.0	82.5
	موافق بشدة	7	17.5	17.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	6	15.0	15.0	15.0
	غير موافق	2	5.0	5.0	20.0
	موافق	28	70.0	70.0	90.0
	موافق بشدة	4	10.0	10.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	6	15.0	15.0	15.0
	غير موافق	2	5.0	5.0	20.0
	محايد	2	5.0	5.0	25.0
	موافق	20	50.0	50.0	75.0
	موافق بشدة	10	25.0	25.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	5.0	5.0	5.0
	غير موافق	12	30.0	30.0	35.0
	محايد	2	5.0	5.0	40.0
	موافق	15	37.5	37.5	77.5
	موافق بشدة	9	22.5	22.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	5.0	5.0	5.0
	محايد	5	12.5	12.5	17.5
	موافق	24	60.0	60.0	77.5
	موافق بشدة	9	22.5	22.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	2	5.0	5.0	5.0
	موافق	37	92.5	92.5	97.5
	موافق بشدة	1	2.5	2.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

c9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	5.0	5.0	5.0
	محايد	9	22.5	22.5	27.5
	موافق	27	67.5	67.5	95.0
	موافق بشدة	2	5.0	5.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
a1	40	1	5	3.50	1.414
a2	40	1	5	3.75	1.214
a3	40	1	5	3.53	1.261
a4	40	1	5	3.80	1.203
a5	40	1	5	3.85	1.210
a6	40	1	5	4.23	.832
a7	40	2	5	4.00	.877
a8	40	2	5	3.95	.815
a9	40	2	5	3.90	.810
Ma	40	2.44	4.89	3.8333	.67750
Valid N (listwise)	40				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
b1	40	1	5	3.08	1.228
b2	40	1	5	3.38	1.353
b3	40	1	5	3.55	1.280
b4	40	1	5	3.70	1.203
b5	40	1	5	3.70	1.285
b6	40	1	5	3.80	1.043
b7	40	3	5	4.18	.501
b8	40	2	5	4.18	.781
b9	40	1	5	3.90	1.057
mB	40	1.89	4.89	3.7167	.72138
Valid N (listwise)	40				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
c1	40	1	5	3.55	1.131
c2	40	1	5	3.60	1.172
c3	40	1	5	3.68	1.163
c4	40	1	5	3.55	1.218
c5	40	1	5	3.65	1.331
c6	40	1	5	3.43	1.279
c7	40	2	5	4.00	.751
c8	40	3	5	3.98	.276
c9	40	2	5	3.73	.640
mC	40	2.11	4.67	3.6833	.66503
Valid N (listwise)	40				

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.800	9

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.828	9

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.813	9

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.931	27

Scale: ALL VARIABLES

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.869[a]	.756	.749	.33935

a. Predictors: (Constant), mB

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	13.525	1	13.525	117.449	.000[b]
	Residual	4.376	38	.115		
	Total	17.901	39			

a. Dependent Variable: ma

b. Predictors: (Constant), mB

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.799	.285		2.804	.008
	mB	.816	.075	.869	10.837	.000

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
a1	40	3.50	1.414	.224
a2	40	3.75	1.214	.192
a3	40	3.53	1.261	.199
a4	40	3.80	1.203	.190
a5	40	3.85	1.210	.191
a6	40	4.23	.832	.131
a7	40	4.00	.877	.139
a8	40	3.95	.815	.129
a9	40	3.90	.810	.128
ma	40	3.8333	.67750	.10712

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
a1	2.236	39	.031	.500	.05	.95
a2	3.907	39	.000	.750	.36	1.14
a3	2.634	39	.012	.525	.12	.93
a4	4.207	39	.000	.800	.42	1.18
a5	4.443	39	.000	.850	.46	1.24
a6	9.316	39	.000	1.225	.96	1.49
a7	7.211	39	.000	1.000	.72	1.28
a8	7.373	39	.000	.950	.69	1.21
a9	7.026	39	.000	.900	.64	1.16
ma	7.779	39	.000	.83333	.6167	1.0500

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
b1	40	3.08	1.228	.194
b2	40	3.38	1.353	.214
b3	40	3.55	1.280	.202
b4	40	3.70	1.203	.190
b5	40	3.70	1.285	.203
b6	40	3.80	1.043	.165
b7	40	4.18	.501	.079
b8	40	4.18	.781	.123
b9	40	3.90	1.057	.167
mB	40	3.7167	.72138	.11406

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
b1	.386	39	.701	.075	-.32-	.47
b2	1.753	39	.087	.375	-.06-	.81
b3	2.718	39	.010	.550	.14	.96
b4	3.681	39	.001	.700	.32	1.08
b5	3.445	39	.001	.700	.29	1.11
b6	4.853	39	.000	.800	.47	1.13
b7	14.844	39	.000	1.175	1.01	1.34
b8	9.518	39	.000	1.175	.93	1.42
b9	5.383	39	.000	.900	.56	1.24
mB	6.283	39	.000	.71667	.4860	.9474

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
c1	40	3.55	1.131	.179
c2	40	3.60	1.172	.185
c3	40	3.68	1.163	.184
c4	40	3.55	1.218	.193
c5	40	3.65	1.331	.210
c6	40	3.43	1.279	.202
c7	40	4.00	.751	.119
c8	40	3.98	.276	.044
c9	40	3.73	.640	.101
mC	40	3.6833	.66503	.10515

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
c1	3.075	39	.004	.550	.19	.91
c2	3.237	39	.002	.600	.23	.97
c3	3.670	39	.001	.675	.30	1.05
c4	2.855	39	.007	.550	.16	.94
c5	3.088	39	.004	.650	.22	1.08
c6	2.102	39	.042	.425	.02	.83
c7	8.421	39	.000	1.000	.76	1.24
c8	22.327	39	.000	.975	.89	1.06
c9	7.164	39	.000	.725	.52	.93
mC	6.499	39	.000	.68333	.4706	.8960