

التخصص النوعي للمراجع الخارجي وأثره في التقليل من مخاطر المراجعة والارتقاء بجودة الاداء المهني

-استطلاع آراء عينة من المهنيين والاكاديميين في الجزائر

**The Effect of the Professional Specialization of the external auditor in reducing audit risks and improving the quality of professional performance
- Opinions of a sample of professionals and academics in Algeria -**

علاء بوقفة*

¹ كَلْيَة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر3 (الجزائر)

(bougouffa.alaa@univ-alger3.dz)

تاريخ الاستلام: 2020/11/10؛ تاريخ المراجعة: 2020/11/15؛ تاريخ القبول: 2021/01/03

ملخص : تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية التخصص المهني (النوعي) للمراجع الخارجي ومدى تأثيره في التقليل من مخاطر المراجعة والارتقاء بجودة الأداء المهني، ولتحقيق اهداف الدراسة واختبار فرضياتها فقد تم استطلاع آراء عينة من المهنيين والاكاديميين في الجزائر وذلك من خلال توزيع استمارة استبيان، حيث خضعت بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي وفق برنامج الحزم الاحصائية "SPSS". وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن هناك أجماع بين أفراد العينة المستجوبة على أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي، ذلك أن التخصص المهني يجعل المراجع الخارجي أكثر خبرة ومعرفة بنشاط العميل، مما يساعده على تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية عالية، فضلاً عن أنه يعمل على التقليل من مخاطر المراجعة إلى أقل ما يمكن.
الكلمات المفتاح : مراجعة خارجية؛ تخصص مهني للمراجع؛ مخاطر المراجعة؛ جودة المراجعة.
تصنيف JEL : M41

Abstract: This study aims to identify the importance of the professional specialization of the external auditor and the extent of its influence in reducing audit risks and improving the quality of professional performance. In order to achieve the objectives of the study, the opinions of a sample of professionals and academics in Algeria were surveyed through the distribution of a questionnaire.

The study concluded that there is agreement on the importance of the auditor's professional specialization, which makes the external auditor more experienced and knowledgeable about the client's activity, which helps him to implement the audit process efficiently and effectively, as well as reducing the audit risk to less level.

Keywords: external audit, professional specialty of the auditor, audit risk, audit quality.

Jel Classification Codes : M41

*علاء بوقفة bougouffa.alaa@univ-alger3.dz

I - تمهيد :

شهدت السنوات الأخيرة تطورات كبيرة في حجم وبيئة أعمال المؤسسات الاقتصادية، وقد صاحب هذا التطور زيادة في الطلب على خدمات مهنة المراجعة الخارجية، كونها تؤدي دوراً جوهرياً في تعزيز مصداقية القوائم المالية لتلك المؤسسات من خلال التحقق من مدى صدق وعدالة المعلومات الواردة بها والتقرير عنها للأطراف المستفيدة.

وتمثل جوده المراجعة مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية المراجعة (مراجع الحسابات، إدارة العميل، مستخدمو البيانات المالية)، ذلك أن المجتمع المالي يتوقع من المراجع الخارجي أن يضمن في تقريره النزاهة والموضوعية والحياد، كما يتوقعون منه اكتشاف الأخطاء الجوهرية ومنع صدور القوائم المالية المضللة، وبالتالي فإن جودة المراجعة ترتبط بدرجة كبيرة بمخاطر المراجعة والمتمثلة في فشل المراجع الخارجي في اكتشاف التحريفات الجوهرية التي تؤثر على عدالة القوائم المالية أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وما ينتج عن ذلك من أضرار مادية للمؤسسة ولباقي أصحاب المصالح على حدٍ سواء، مما قد يعرض المراجع للمساءلة القانونية، أو قد يتم رفع دعاوي قضائية ضده من طرف المتضررين.

ويمكن إرجاع فشل عملية المراجعة في اكتشاف التحريفات الجوهرية في كثير من الأحيان الى عدم فهم ومعرفة المراجع الخارجي لنشاط العميل، وذلك نتيجة التطورات الكبيرة في معظم الأنشطة الاقتصادية وما تتطلبه من تكنولوجيات حديثة، بالإضافة إلى كبر حجم الشركات وتعدد أنظمتها، الأمر الذي يصعب من عمل المراجع في الإلمام بجميع جوانب الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة محل المراجعة.

ومن أجل تخفيض المخاطر التي يتعرض لها المراجع، فقد تزايدت في الفترة الأخيرة المطالبة بضرورة تخصص المراجع في مراجعة قطاع معين، وذلك بهدف تقديم خدمات مراجعة لعملاء ينتمون إلى نشاط اقتصادي واحد؛ فيكون هناك مراجع متخصص في النشاط الصناعي وآخر في النشاط التجاري وآخر في النشاط الخدمي... إلخ، حيث يؤدي التخصص النوعي للمراجعة الخارجية إلى المعرفة الواسعة والدقيقة للمراجع بمجال تخصصه كما يساعده في تحليل ومتابعة كل ما يتعلق بهذا المجال، فضلاً عن ذلك فإنه يحمي ذهن المراجع من تشتت بين عدة أنشطة اقتصادية مختلفة، وكل هذا له أثر إيجابي في الارتقاء بمهنة المراجعة وتوفير خدمات ذات جودة عالية.

1.I - إشكالية الدراسة:

تأسيساً على ما تقدم، جاءت اشكالية هذه الدراسة على النحو الآتي:

ما مدى تأثير التخصص النوعي للمراجع الخارجي في التقليل من مخاطر المراجعة والارتقاء بجودة الاداء المهني؟

يقودنا هذا السؤال الجوهري إلى إدراج الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما مدى تأثير التخصص النوعي للمراجع الخارجي في التقليل من مخاطر المراجعة؟
2. إلى أي مدى يمكن أن يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في تحسين جودة وكفاءة عملية المراجعة؟

2.I - فرضيات البحث:

لمعالجة إشكالية هذا البحث نحاول اختبار صحة الفرضيات التالية:

1. يلعب التخصص النوعي للمراجع الخارجي أهمية كبرى في التقليل من مخاطر المراجعة.
2. يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي بشكل فعال في تحسين جودة وكفاءة عملية المراجعة.

3.I - أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تتناول أحد الموضوعات البحثية الهامة والحديثة في مجال المراجعة الخارجية وهو مدى مساهمة التخصص النوعي للمراجع الخارجي في التقليل من مخاطر المراجعة والارتقاء بجودة الاداء المهني، كما يستمد هذا البحث أهميته من ندرة الدراسات التي تمت في البيئة الجزائرية والتي تهتم باستراتيجية التخصص المهني لمكاتب المراجعة، ومدى امكانية اعتمادها في الجزائر، خاصة في ظل زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة المحلية ومحاولة دخول كبرى شركات المراجعة العالمية الى الجزائر. ولهذا كان من الضروري التطرق لهذا الموضوع ودراسته دراسة مستفيضة عله يساهم في زيادة جودة الاداء المهني لمكاتب المراجعة.

4.I الدراسات السابقة:

نحاول فيما يلي استعراض الدراسات السابقة التي تناولت أحد جوانب هذا الموضوع:

- **دراسة (عمر السر الحسن محمد، 2018)** بعنوان "أثر خصائص مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي للحكم على استمرارية المنشأة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة السودانية"،
- هدفت الدراسة إلى قياس أثر خصائص مكتب المراجعة (المعرفة بنشاط العميل، وحجم مكتب المراجعة، وسمعة مكتب المراجعة، وفترة الارتباط بالعميل) في التخصص المهني للمراجع الخارجي، والحكم على استمرارية المنشأة.
- وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية لخصائص مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي، وكذا وجود أثر إيجابي في الحكم على استمرارية المنشأة. وأوصت الدراسة في الأخير بضرورة الاهتمام بالتخصص المهني للمراجع الخارجي من قبل الجهات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة، وإصدار تعليمات تؤكد على إلزاميته.
- **دراسة (خالد موسى دبور 2013)** بعنوان "دور استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"،
- هدفت هذه الدراسة بشكل عام إلى إبراز الدور الذي يؤديه التخصص (المهني) الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المصرفية العاملة في فلسطين.
- وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية لأغلبية المصارف العاملة في فلسطين للعام 2012 تفوق متوسط القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية للسنوات الستة السابقة للفترة (2006-2011)، وبالتالي فإن أن أغلبية المصارف العاملة في فلسطين تمارس إدارة الأرباح. كما توصلت الدراسة إلى أن التخصص المهني لمراجع الحسابات الخارجي يعمل على الحد من ممارسة إدارة الأرباح في المصارف العاملة في فلسطين.
- و أوصت الدراسة في الأخير بضرورة التركيز على التدريب العملي في مجالات التخصص بغرض تكوين خبراء في الصناعة قادرين على بناء أحكام متميزة في مجال الصناعة، مما يكون لها انعكاسها الإيجابي على جودة عملية المراجعة.
- **دراسة (نواف فخر 2015)** بعنوان "أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة". هدفت هذه الدراسة إلى معرفة محددات وأهمية التخصص المهني لمراجع الحسابات بإحدى القطاعات الصناعية السائدة في المجال الاقتصادي، وإلى تحديد أثر ذلك التخصص في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة بشقيها المباشر المتمثل بمقدار الجيد المقدم وغير المباشر التابع من فشل أداء تلك العملية.
- وقد توصلت الدراسة إلى وجود ارتباط قوي بين تبني مراجع الحسابات لاستراتيجية التخصص المهني والانخفاض في مقدار جهده المقدم واللازم لأداء عملية المراجعة، من خلال إسهام التخصص في زيادة مستوى فهم المراجع بخصائص منشأة العميل بالإضافة إلى تعزيز الخصائص المهنية المرتبطة به. كما توصلت الدراسة إلى أن التخصص المهني للمراجعة يعد فرصة للمراجعين لتعزيز قدراتهم في الحد من العوامل المسببة لفشل عملية المراجعة.
- **دراسة (عزيز محمد عزيز، عقيل جابر كاظم 2019)** بعنوان " دور التخصص المهني للتدقيق في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية في الشركات العراقية دراسة استطلاعية في عينة من المصارف وشركات الاستثمار العراقية"
- يهدف البحث إلى معرفة العلاقة بين التخصص المهني للمراجع الخارجي وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية والمالية المفصح عنها في الشركات العراقية، وذلك من خلال معرفة أي الشركات التي توفر كافة المعلومات الخاصة بتقرير مراقب الحسابات إلى الجهات الخارجية بما ينسجم مع احتياجاتهم لاتخاذ القرار.
- وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة قوية بين زيادة الاعتماد على الأشخاص المهنيين المتخصصين في مجال التدقيق وزيادة موثوقية المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها من قبل الشركات العراقية. و أوصت الدراسة بضرورة اعتماد الشركات على جهات خارجية مهنية متخصصة في مجال التدقيق من أجل توفير الثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية المقدمة للأطراف الخارجية المستخدمة لها.

5.I الاطار النظري للدراسة:

يعتبر التخصص المهني سمة من سمات العصر الحديث، خاصة وأن المراجع لم يعد يقوم بكافة الأعمال في مجال مهنة المراجعة مما أدى ذلك إلى ضرورة توجه المراجعين نحو التخصص في قطاع محدد. لذلك فإن مدخل التخصص طبقاً لنشاط أو لقطاع معين يُعد أحد أهم المدخل التي ينبغي أن تتبعها مكاتب المراجعة، حيث تعتمد الكفاءة المهنية للمراجع على المعرفة والأساليب الفنية المرتبطة بنشاط معين باعتبار أن التخصص مدخلاً مهمًا للتقليل من مخاطر المراجعة إلى أدنى حد ممكن، كما يعمل على التحسين المستمر في الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعة¹.

1. التخصص المهني للمراجع الخارجي

يحتل موضوع التخصص المهني للمراجع قادراً كبيرة من الأهمية، ليس للمراجعين الخارجين فحسب، وإنما يفيد كذلك عدة فئات أخرى أهمها المساهمون والدائنون وإدارة المؤسسات الخاضعة للمراجعة وبعض الهيئات الحكومية مثل إدارة الضرائب وغيرها.

1.1. مفهوم التخصص المهني للمراجع:

يمكن تعريف التخصص المهني للمراجع بأنه: "قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد، بما يضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المؤسسات في نفس القطاع، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة عمليات ذلك القطاع"².

ويُعرف المراجعون المتخصصون بأنهم: "المراجعون الذين اكتسبوا تدريب وخبرة شاملة في صناعة معينة"، كما يُعرفوا أيضاً بأنهم: "المراجعون الذين يمتلكون معرفة شاملة بخصائص العمل، وأن هذه المعرفة تمكنهم من تحسين طرق اكتشاف الأخطاء."³

من خلال التعريف السابقة يمكن القول بأن التخصص النوعي للمراجع يعني إلمام المراجع الخارجي بجميع مقومات مهنة المراجعة سواء تمثلت في الاطار الفكري للمراجعة أو معايير الأداء المهني بأنواعها المختلفة وأساليب المراجعة، وتطويع استخدام جميع هذه المقومات في مراجعة نشاط أو صناعة معينة.

ويمكن تقسيم التخصص المهني للمراجع الخارجي من حيث النطاق أو المجال الى نوعين:⁴

- التخصص الضيق أو الدقيق: ويعني الاكتفاء بمراجعة نشاط أو صناعة واحدة فقط؛
- التخصص المرن: ويعني مراجعة نشاطين أو أكثر يكون بينهما تقارب وتشابه مثل البنوك والتأمينات، أو الحديد والصلب والاسمنت، أو صناعة الملابس والغزل والنسيج،... إلخ.

2.1. أهمية التخصص المهني للمراجع:

يعد التخصص المهني للمراجعة من بين الاتجاهات الحديثة التي تم الاعتماد عليها في تطوير عمل مهنة مراجعة الحسابات، كما يعد أحد المراكز الأساسية التي يتم الاستناد إليها في عمل التدقيق الخارجي، وبالرغم من تلك الأهمية إلا أنه لا يوجد معيار واضح يدل على ضرورة التخصص المهني في التدقيق. ويمكن توضيح أهمية التخصص النوعي في المراجعة من خلال النقاط التالية:⁵

- يساعد التخصص المهني للتدقيق الخارجي على زيادة الثقة في المدققين الخارجيين، وبالتالي زيادة الاعتماد عليهم من قبل الشركات؛
- يؤدي التخصص المهني في التدقيق إلى زيادة كفاءة التدقيق الخارجي والداخلي على حدٍ سواء، فزيادة الاعتماد على الموظفين المهنيين في عملية التدقيق ومراجعة الحسابات يساعد على تقديم المعلومات الموثوقة في الوقت المناسب؛
- يعمل التخصص المهني في التدقيق على زيادة مستوى الافصاح المحاسبي للمعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين المتنوعين وذلك من خلال اعتبار تقرير إبداء الرأي لمراقب الحسابات جزءاً مهماً يتم استخدامه في عملية اتخاذ القرار؛
- إن تخصص مكاتب المراجعة في قطاعات معينة في ظل سوق المهنة التنافسي في تقديم الخدمات يحقق مزايا عديدة منها: مواجهة المنافسة الشديدة والحصول على أكبر حصة من مجموعة العملاء في السوق المتاحة، خفض تكلفة أداء عمليات المراجعة نتيجة التخصص وتحميل تكلفة التطوير على عدد أكبر من العملاء، ورفع مستوى جودة الأداء المهني لعمليات المراجعة وما لهذا من أثر على زيادة عدد العملاء وما يترتب عليه من زيادة في حجم أرباح المكتب نتيجة لانخفاض تكاليف التطوير مقارنة بالمكاتب الأخرى؛⁶
- يعمل التخصص المهني للمراجع الخارجي على تخفيض الاستعانة بالخبراء، وذلك من خلال اكتساب المراجع للمعرفة والخبرات الخاصة بخصائص وعوامل الصناعة التي يتخصص بها؛
- يعمل التخصص المهني للمراجع الخارجي على التقليل من مخاطر المراجعة إلى أدنى حد ممكن، ذلك ان المراجع المتخصص يمتلك قدرة أكبر على تقديم مستويات أعلى من الضمان بأن القوائم المالية الخاضعة للمراجعة خالية من الأخطاء والتلاعب، وذلك بسبب رصيد الخبرة المهنية لديه عن أساليب ارتكاب الأخطاء والتلاعب ومواطن حدوثها و إمكانية تكرارها في القوائم المالية.⁷

من خلال ما سبق، يمكن القول بأن التخصص النوعي يكسب المراجع معرفة معمقة بخصائص العمل وطبيعة نشاطه ويمكنه من تقديم خدمات متميزة لعملائه، كما يجعله قادراً على تلبية متطلباتهم المتنامية في ظل ما تشهده بيئة الأعمال من متغيرات، الأمر الذي يصعب على المنافسين غير المتخصصين مجاراته في مجال تخصصه.

2. التخصص النوعي للمراجع الخارجي وعلاقته بمخاطر المراجعة

واجهت مهنة المراجعة العديد من التغيرات الاقتصادية والمهنية في السنوات الأخيرة نتيجة الأزمات المالية المتكررة والمؤثرة، وبحكم الطبيعة الاجتماعية لمهنة التدقيق فقد كان لزاماً عليها الاستجابة لهذه التغيرات ليتلاءم دور المراجع وهذه التغيرات. حيث ظهرت أمام مراجعي الحسابات الكثير من التحديات؛ التي قد تؤدي إلى زيادة درجة المخاطر التي يتحملها المراجع.

ومن أجل تخفيض درجة هذه المخاطر فقد تعالت الأصوات في الفترة الأخيرة بضرورة تخصص المراجع في مراجعة قطاع معين وذلك نتيجة زيادة حدة المنافسة المهنية في سوق المراجعة الخارجية وكذا المتغيرات الاقتصادية الدولية وانحياز العديد من الشركات العالمية، وظهور مجموعة من المتغيرات في مجال تكنولوجيا المعلومات، وتنوع القواعد والمبادئ المحاسبية الخاصة بكل نشاط، ولهذا أصبحت هناك حاجة ماسة من أجل فهم المزيد عن طبيعة نشاط العملاء، ودقة تقدير أخطار المراجعة، فكان التخصص المهني للمراجع هو الحل الأمثل لذلك.

1.2. مفهوم مخاطر المراجعة:

يمكن تعريف مخاطر المراجعة على أنها « المخاطر المترتبة على احتمال قيام المراجع بإبداء رأي غير سليم على القوائم المالية، فقد تكون القوائم المالية غير معبرة تعبيراً صحيحاً و واضحاً عن نتيجة الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة، ويفشل المراجع في اكتشاف ذلك ومن ثم يصدر تقريراً غير متحفظ (نظيف) »⁸ كما عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) مخاطر المراجعة في المعيار SAS47 بأنها « تلك المخاطر التي يمكن أن تنتج عن فشل المراجع دون علمه، في تعديل، الرأي الذي يبدئه بالشكل الملائم في القوائم المالية، التي تحتوي على أخطاء جوهرية مقصودة أو غير مقصودة». وتعتبر مخاطر المراجعة من الأمور المهمة التي يجب على المراجع أخذها في الاعتبار في مراحل المراجعة المختلفة، عند التخطيط لعملية المراجعة، وعند تنفيذ إجراءات المراجعة، وعند تقييم أدلة الإثبات. وقد أكدت عدة منظمات مهنية ومنها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه يجب على المراجع أن يخطط لعملية المراجعة بحيث تكون مخاطر المراجعة عند أدنى حد ممكن، ويكون مناسباً لإبداء الرأي السليم في القوائم المالية.⁹

وقد أوضحت بعض الدراسات أن قدرة المراجع على تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية تمكنه من تحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة.¹⁰

2.2. مكونات نموذج خطر المراجعة:

تشتمل مكونات نموذج خطر المراجعة على العناصر الآتية: المخاطر الضمنية (الخطر الحتمي)؛ المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية (خطر الرقابة)؛ المخاطر المرتبطة بإجراءات المراجعة (خطر الاكتشاف).

أ- الخطر الحتمي (الملازم):

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الخطر الحتمي بأنه "قابلية رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات لحدوث خطأ جوهري، أو يكون جوهرياً إذا اجتمع مع غيره من الأخطاء في أرصدة حسابات، أو عمليات أخرى، وذلك مع عدم وجود إجراءات رقابة داخلية"¹¹ ويرى بعض الباحثين بأن هذا النوع من المخاطر مرتبطة بعناصر القوائم المالية من خلال احتوائها على أخطاء متعمدة أو غير متعمدة تؤثر سلباً على صدق هذه القوائم، ويرتبط حجم هذه المخاطر بعدد من العوامل هي كالاتي:¹²

- ✓ **طبيعة العنصر:** إذ تشكل بعض الحسابات مواطن ليس ينبغي على المراجع أن يسلط عليها عملية الفحص، كحساب مخصصات الديون المشكوك فيها أو حسابات النقدية أو حسابات المؤونات والاهتلاكات، إن بعض هذه الحسابات عادة ما تخضع للتقدير الشخصي من قبل المحاسب أو أطراف أخرى داخل المؤسسة، لذلك يكون الخطر فيها ملازماً لطبيعة التقديرات في هذه الحسابات؛
- ✓ **الطرق المحاسبية:** إن تبني إحدى الطرق المحاسبية في المؤسسة دون غيرها من شأنها أن تكون غير ملائمة لطبيعة نشاطها، وبالتالي من شأن ذلك أن يضمن عناصر القوائم المالية أخطاء تفسر ببعد البند عن الواقع الفعلي له؛
- ✓ **المعالجة المحاسبية:** تلجأ المؤسسة في الوقت الحالي للمعالجة الآلية للبيانات المرتبطة بالحقائق الاقتصادية لها، إذ تتم المعالجة آلياً بمجرد الإدخال لهذه الأحداث في شكل قيود محاسبية تتوافق وطبيعة التشريع المحاسبي إلى غاية الوصول إلى القوائم المالية الختامية للمؤسسة. إن هذا الأسلوب من شأنه أن يضمن عناصر هذه القوائم أخطاء تتمثل في الآتي: أخطاء في الإدخال؛ أخطاء في التعامل مع البنود الخاصة؛ أخطاء في البرنامج؛
- ✓ **العوامل الخارجية:** تؤثر العوامل الخارجية على المعالجة المحاسبية من خلال ضرورة تكيف عناصر المركز المالي للمؤسسة مع الواقع الاقتصادي الخارجي، فعلى سبيل المثال يؤثر التضخم على هيكل أصول المؤسسة كالمخزونات أو الاستثمارات التي ينبغي إعادة تقييمها

بشكل يجعلها أكثر ملائمة للواقع الاقتصادي الفعلي، إن هذا التقييم يطرح فرصاً للمعالجة في إعادة تعديل هذه الأصول، مما يفرز أخطاء تتضمنها العناصر المعدلة، خاصة في ظل التوجه نحو القياس وفق القيمة العادلة.

ب- خطر الرقابة:

عرف معيار المراجعة الأمريكي رقم 107 وكذا معيار المراجعة الدولي رقم 200 خطر الرقابة بأنه: إمكانية حدوث تحريف في تأكيد ما قد يكون جوهرى بمفرده أو بعد إضافته لتحريفات أخرى مع عدم قدرة نظام الرقابة الداخلية على منع هذا التحريف أو اكتشافه في الوقت المناسب.¹³ ومن بين العوامل التي تؤثر على خطر الرقابة ما يلي:¹⁴

✓ **ضعف الاجراءات الرقابية المرتبطة باستخدام تكنولوجيا المعلومات:** فعلى الرغم من المزايا المرتبطة باستخدام هذا النوع من التكنولوجيا وهي السرعة وقلة التكلفة، إلا أنه محفوف بالكثير من المخاطر، وبالتالي يجب على المراجع ان يعمل على تقييم مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في التقييم؛

✓ **ضعف الاجراءات الرقابية المرتبطة بمدى خبرة الأشخاص وفصل الاختصاصات:** مع ازدياد تعقيد وتكرار تطبيقات قياس القيمة العادلة ينبغي على المراجع تقييم مدى خبرة الاشخاص القائمين على تحديد قياسات القيمة العادلة وأثر البيئة الرقابية على فعالية هذه الخبرة في الوصول الى قياسات أفضل بعيدة عن التحيز. كما ينبغي عليه التأكد من أن قياسات القيمة العادلة مناسبة فيما يتعلق بفصل الاختصاصات وتحديد مهام ومسؤوليات العاملين بالمؤسسة، (فمثلاً فصل مهام ومسؤولية الاحتفاظ بالأصول عن مهام ومسؤولية القياس). ومن جهة اخرى فإنه من الأفضل في هذه الحالة الاعتماد على متخصصين للتعرف على أساس الرقابة المستخدم لتزويد فريق المراجعة ببيانات كافية وملائمة عن مدى كفاءة نظام الرقابة المستخدم؛

✓ **عدم فعالية عناصر الرقابة:** ترتبط المخاطر الجوهرية في الغالب بمعاملات هامة غير روتينية (قليلة الحدوث) وكذا أمور تعتمد على الحكم الشخصي كالتقديرات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة والتي قد يشوبها قدر كبير من عدم اليقين في قياسها. وفي المقابل، عناصر الرقابة الروتينية غالباً ما تكون غير فعالة في مواجهة تلك المخاطر، وبالتالي ينبغي على المراجع فهم مدى قيام المؤسسة بتصميم نظام رقابة من أجل مثل هذه المخاطر، وما إذا كانت أنشطة الرقابة مثل مراجعة الافتراضات من الادارة العليا أو الخبراء قد طبقت؛

✓ **عدم النزاهة في إعداد أنظمة الرقابة:** هناك علاقة بين تفهم المراجع لنزاهة الادارة وتقديره لمخاطر التحريفات الجوهرية؛ فكلما كانت هناك معلومات تفيد بأن الادارة على درجة عالية من الموضوعية والنزاهة كلما انخفضت المخاطر، والعكس صحيح.

ج- خطر الاكتشاف:

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين خطر الاكتشاف بأنه "مخاطر تتمثل في أن إجراءات المراجعة قد تعطي المراجع تأكيد بعدم وجود خطأ في أحد الأرصدة، أو في نوع معين من المعاملات، في حين يكون هذا الخطأ موجوداً بشكل جوهرى إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات" ويعني ذلك أيضاً أنه يمثل خطر عدم اكتشاف المراجع الخارجي للأخطاء المادية والأمور الشاذة بالقوائم المالية، والتي لم يتم منع حدوثها أو اكتشافها من خلال نظام الرقابة الداخلية، أي أنه يمثل درجة المخاطر المترتبة على عجز اختبارات المراجعة الأساسية عن اكتشاف أخطاء مادية وقعت فعلاً. ويمكن للمراجع الخارجي الحد من هذه المخاطر عن طريق القيام باختبارات أكثر موضوعية.¹⁵ ويرجع القصور في اكتشاف هذه الأخطاء إلى ما يلي:¹⁶

- الاستعمال غير الملائم لإجراءات المراجعة عند تطبيقها؛
- الاختيار السيئ للعينة؛ أو عدم كفاية حجم العينة؛
- قصور إجراءات المراجعة خاصة في ظل المستجدات من العمليات والمؤثرات الجديدة على المؤسسة، مما يدعو إلى ضرورة التعديل المستمر في هذه الإجراءات؛

- التخلي عن إجراء مناسب للمراجعة بسبب ضيق الوقت أو اعتبار التكلفة.

لا شك أن زيادة قدرة مراجع الحسابات على التعامل مع أساليب جمع أدلة وقرائن الاثبات سوف يجد من خطر الاكتشاف، ومن هذا المنطلق سمي خطر الاكتشاف بالخطر المكن التحكم فيه من قبل مراجع الحسابات، ويحدث هذا التحكم من خلال التخطيط والاشراف الجيد على عملية المراجعة والاستعانة بأدلة الاثبات الموضوعية والالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها. بمعنى أنه يمكن التحكم في خطر الاكتشاف في مرحلتي تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، عن طريق القيام بتحليل وتقييم الخطر الملازم، وكذا فحص وتقييم خطر الرقابة.¹⁷ ومن جهة أخرى؛ وبغية الوصول إلى التقدير المناسب لخطر الاكتشاف فإنه ينبغي على المراجع مراعاة ما يلي:¹⁸

- الاهتمام بتقدير خطر الاكتشاف والمرتببط بطبيعة المحاسبة على أساس القيمة العادلة للاستثمارات بالقوائم المالية والتي قد تكتنفها تعقيدات عديدة منها ما هو مرتبط بأسلوب ونموذج القياس، ومنها ما هو مرتبط بشكل ومحتوى ومكان الإفصاح؛
- التعرف على ما إذا كان القياس تم في ظل وجود سوق نشط أم في ظل وجود سوق غير نشط؛
- التعرف على طبيعة النماذج والبيانات المستخدمة في عملية القياس في حالة عدم وجود سوق نشط؛
- التحقق من موضوعية وكفاءة القائمين بعملية القياس؛ وهل هم من داخل المؤسسة أم من خارجها.

بناءً على ما سبق، يمكن استخلاص أن نموذج تقدير خطر المراجعة يجب أن يشمل العناصر الثلاثة الأساسية لخطر المراجعة، وهي الخطر الملازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف، أي أن: **خطر المراجعة = الخطر الملازم X خطر الرقابة X خطر الاكتشاف**

3.2. أثر التخصص المهني للمراجع على تخفيض خطر المراجعة:

يلعب تخصص المراجع في مراجعة قطاع معين دوراً كبيراً في تخفيض مخاطر المراجعة الناتجة عن الغش، ذلك أن المراجع المتخصص يستطيع اكتشاف حالات الغش والاحتيال الموجودة في التقارير المالية، نظراً لما يتمتع به من خبرة في مجال نشاط العميل، ونتيجة مراجعته المستمرة لأنشطة متجانسة. في حين نجد أن المراجعين غير المتخصصين والمراجعين أصحاب الخبرة القليلة تنخفض درجة كفاءتهم المهنية، وكذلك قدرتهم على دراسة وتحليل مسببات الغش.¹⁹

فتخصص المراجع يلعب دوراً كبيراً في تقييم وتخفيض مخاطر المراجعة الملازمة لطبيعة الصناعة أو طبيعة الحساب، فيقوم المراجع بتصميم إجراءات التحقق التي تساعد في التوصل إلى حكم سليم على المخاطر الملازمة، وتكمن أهمية التخصص في تقييم تلك الإجراءات، لأن معرفة المراجع بطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة محل المراجعة تمكنه بأن يكون على دراية ومعرفة كاملة بالقوانين واللوائح التي تنظمها، والظروف الاقتصادية التي تمر بها والتي قد تشكل ضغطاً عليها، كما يكون المراجع على درجة عالية من الفهم للنظم الإلكترونية المعمول بها في المؤسسة. ولتقييم مخاطر الرقابة فإن المراجع يقوم بدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق ومدى كفاءته وتحديد نقاط الضعف فيه من ناحية القيام باختبارات الالتزام، ومن ناحية أخرى للتأكد من مدى الالتزام أثناء التطبيق العملي، وذلك بفهم نظام الرقابة الداخلية الموضوعية التي يمكن الحكم على مدى الاعتماد عليها. ويساهم تخصص المراجع في تحديد اختبارات الالتزام، حيث إنها توفر للمراجع معرفة بأماكن الأخطاء غير المتعمدة، وكذلك العناصر التي يسهل التلاعب فيها في تلك الصناعة ويكون لديه كذلك نتيجة تكرار عملية المراجعة في تلك الصناعة صورة كاملة عن نظام الرقابة الداخلية.

ويمكن للمراجع المتخصص التحكم في مخاطر الاكتشاف بناءً على تقييمه لمخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة، وذلك بتخفيض مخاطر الاكتشاف إلى أقل مستوى ممكن عن طريق قيامه بالفحص التحليلي واختبارات العينة، ويكمن الخطر هنا في الاختبارات التحليلية التي قد تفشل في اكتشاف تحريف جوهري إذا ما تم التحليل بطريقة غير صحيحة. وهنا نجد أن المراجع المتخصص يكون لديه الإدراك الكامل لتقدير مخاطر القوائم المالية.²⁰

وأخيراً فإن تخصص المراجع في مراجعة قطاع معين بالإضافة إلى تخفيض مخاطر المراجعة، فإنه يؤدي إلى رفع مستوى الأتباع التي يتقاضها المراجع، ويؤدي كذلك إلى زيادة جودة عملية المراجعة من خلال رفع الكفاءة المهنية للمراجعين.

3.3. التخصص النوعي (المهني) للمراجع الخارجي وعلاقته بجودة المراجعة

تمثل جودة المراجعة مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية المراجعة (مراجع الحسابات، إدارة العميل، مستخدمو البيانات المالية)، ولقد أدت الأزمات المالية العالمية وانهايار بعض شركات المراجعة العالمية، وكذا تزايد حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية إلى انخفاض ثقة مستخدمي المعلومات في تلك القوائم، ومن ثم في نظام المراجعة والرقابة على تلك القوائم، وزادت مسؤوليات مراجع الحسابات أمام أصحاب المصلحة، وهنا برزت الحاجة إلى إجراءات تدعم جودة عملية المراجعة.²¹

1.3. مفهوم جودة المراجعة

لم تتفق أغلب الدراسات التي تناولت جودة المراجعة على تعريف موحد يمكن الاعتماد عليه لجودة المراجعة، حيث اعتمد الباحثون على أكثر من معيار، فمنهم من ربط جودة المراجعة باحتمال اكتشاف الغش في القوائم المالية، ومنهم من ربط بينها وبين الالتزام بمعايير الممارسة المهنية، ومنهم من استند إلى منظور تخفيض خطر المراجعة كمؤشر لجودة المراجعة.²² وفيما يلي بعض التعاريف لجودة المراجعة:

عُرفت جودة المراجعة بأنها "قدره المراجع على اكتشاف المخالفات المالية في تطبيق النظام المحاسبي للعميل والمقدرة على تسجيل تلك المخالفات". كما عرفت على أنها "مدى التزام المراجع بالمعايير المهنية المتعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقارير".²³

وعرفت أيضاً على أنها "مدى قدره المراجع على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عمله المراجعة".²⁴

وهناك من قسم جودة المراجعة الى ثلاث اتجاهات؛ الاتجاه الأول ويمثل الاتجاه المهني الذي تتبناه المنظمات المهنية، والاتجاه الثاني يتمثل في ربط جودة المراجعة بقدره المراجع على اكتشاف الغش والأخطاء، والاتجاه الثالث يتمثل في ربط جودة المراجعة بتحقيق أهداف كافة الاطراف المعنية بالمراجعة. حيث تم تعريف جودة المراجعة حسب هذه الاتجاهات بأنها: " أداء المراجعة بكفاءة وفعالية وفقاً لمعايير المراجعة وآداب وقواعد السلوك المهني ومعايير الرقابة على جودة المراجعة، مع الافصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تحقيق وتلبية أهداف ورغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية من خلال التنمية المهنية المستمرة".²⁵

وعرّفت جمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) جودة المراجعة بأنها إجراءات منظمة لجمع وتقييم القرائن بطريقة موضوعية بشأن أحداث اقتصادية لتحديد التوافق بين هذه القرائن ومعايير محددة مسبقاً وإيصال نتائج التقييم للمستفيدين.²⁶

وقد اصدر المجلس البريطاني للتقارير المالية في سنة 2008 الاطار العام لجودة المراجعة، حيث تم تصميم إطار جودة المراجعة وهذا لدعم التواصل الفعال بين المراجعين، لجان المراجعة، معدي القوائم المالية، المستثمرين، وغيرهم من أصحاب المصلحة بشأن جودة المراجعة، كما حدد المجلس المبادئ الرئيسية لإطار جودة المراجعة، وتتمثل في:²⁷

- الثقافة داخل مكتب المراجعة؛
- المهارات والقدرات الشخصية لكل من الشركاء وأعضاء فريق المراجعة؛
- فعالية وكفاءة عملية المراجعة؛
- نفعية تقارير المراجعة وإمكانية الاعتماد عليها؛
- العوامل الاخرى التي تخرج عن نطاق سيطرة مكاتب المراجعة، وتؤثر على جودة المراجعة مثل تطبيق مبادئ الحوكمة وكفاءة لجان ا لمراجعة داخل المؤسسة محل المراجعة.

2.3. أهمية جودة المراجعة

تتبع أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية:²⁸

- ✓ **تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:** اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بكافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في مكاتب المراجعة، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه المكاتب، وتعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة، حيث تحتوي هذه المعايير - خصوصاً معايير الرقابة على الجودة- على سياسات واجراءات تهدف الى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب المراجعة. وبالتالي فإن الالتزام بالمعايير المهنية يؤدي إلى أداء عملية المراجعة بجودة عالية، كما أن أداء عملية المراجعة بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المراجعين بالمعايير المهنية.
- ✓ **المساهمة في تضييق فجوة التوقعات:** تشير فجوة التوقعات إلى عدم رضا المجتمع المالي عن عمل المراجعين بالنسبة للمتوقع منهم، مما دفع هؤلاء إلى رفع قضايا ضدهم أمام المحاكم خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، وتنشأ هذه الفجوة عندما يصدر المراجع رأياً بدون تحفظ على القوائم المالية ويتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات، وعدم قابلية الشركة للاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة. وبالتالي فإن تضييق فجوة التوقعات تتطلب تدعيم استقلالية المراجع الخارجي، وتفعيل الرقابة على جودة تنفيذ عملية المراجعة، ودراسة توقعات المجتمع بشأن دور المراجع والعمل على تلبيتها، والالتزام المراجع بتنفيذ عمله وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السوق المهني، وأن يساهم في تحسين جودة المراجعة وتعزيز ثقة الأطراف الأخرى في القوائم المالية.
- ✓ **تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والاحطاء الموجودة في القوائم المالية:** ترتبط جودة المراجعة ارتباطاً وثيقاً مع ارتفاع نسبة احتمال اكتشاف الأخطاء ذات الأهمية والتقرير عنها، حيث يترتب على زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية ارتفاع مستوى جودة المراجعة، على اعتبار أن ارتفاع نسبة اكتشاف الأخطاء والتحريفات يعكس ارتفاع مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وبالتالي ارتفاع مستوى جودتها.
- ✓ **زيادة قدرة مكاتب المراجعة على مواجهة حدة المنافسة والحفاظ على حصتها في السوق المحلية:** إن تقديم خدمات المراجعة بمستوى عالٍ من الجودة يعد من الشروط الأساسية لحفاظ مكاتب المراجعة الخارجية في البلدان النامية على حصتها في السوق المحلية لمهنة

المراجعة والتوسع نحو السوق الدولية، وذلك من خلال تحسين مقدرتها التنافسية في مواجهة مكاتب المراجعة الخارجية الكبرى والتي تتميز بجودة خدمات المراجعة التي تنفذها.

✓ **المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات:** يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ التي تستهدف توفير اجراءات رقابة داخلية فعالة، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة، وذلك بغرض التحقق من مواجهة وتنفيذ المتطلبات والالتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والادارية، فضلاً عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر ممكن من الأمانة والشفافية. وتكتسب جودة المراجعة أهميتها كأداة مهمة من أدوات حوكمة الشركات، من خلال توفير تأكيدات للمساهمين بصحة التقارير المالية للمؤسسة، وكفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة، والافصاح عن مختلف المخاطر التي تعترضها، والاجراءات المتخذة لمواجهتها.

3.3. العوامل المؤثرة على جودة المراجعة

تعددت وتنوعت العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة ويرجع سبب ذلك إلى أن كل عامل يؤثر على عملية المراجعة بمفهومها البسيط سيؤثر حتماً على جودة المراجعة ككل، وبالرجوع إلى الأبحاث والدراسات ذات العلاقة بموضوع العوامل المؤثرة على جودة المراجعة نجد أن هذه العوامل كثيرة ومتعددة وبعضها متداخل مع بعضها الآخر.

وفيما يلي نحاول إيجاز هذه العوامل في النقاط التالية:²⁹

✓ **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بمكتب المراجعة:** وتتمثل في حجم مكتب المراجعة؛ سمعة مكتب المراجعة؛ الدعاوى القضائية المرفوعة على مكتب المراجعة؛ المنافسة بين مكاتب المراجعة؛ أتعاب مكتب المراجعة؛ تخصص مكتب المراجعة في مراجعة قطاع صناعي معين.

✓ **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بفريق المراجعة:** وتتمثل في مدى استقلالية المراجع الخارجي؛ خبرة فريق المراجعة؛ الإشراف الجيد على فريق المراجعة؛ التواصل الجيد لفريق المراجعة فيما بينهم وبين أعضاء الفريق وبين العميل.

✓ **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة:** وتتمثل في حجم المنشأة محل المراجعة وتعقد عملياتها؛ مدى قوة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

✓ **العوامل المؤثرة على جود المراجعة والمرتبطة بمستخدمي القوائم المالية:** وتتمثل في التقدير الجيد للتوقعات التي يطمح إليها مستخدمو القوائم المالية من أداء عملية المراجعة ونتائجها (تضييق فحوة لتوقعات).

4.3. دور التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة

يلعب التخصص المهني للمراجع دوراً كبيراً في زيادة جودة عملية المراجعة، باعتباره أحد المتغيرات المؤثرة في جودة الأداء المهني، ذلك أن التخصص في قطاع معين يساعد المراجع على تعزيز معرفته حول طبيعة نشاط المؤسسة محل المراجعة وإدراكه لأنواع المخاطر التي قد يتعرض لها العملاء والنتيجة عن طبيعة أنشطتهم، وهو ما يكسب المراجع خبرة عالية لتقييم الأخطاء وإيجاد الحلول الممكنة لها، كما يؤدي إلى تحسين تقدير مخاطر المراجعة وتقليلها، وهو ما ينتج عنه زيادة جودة خدمات المراجعة.

فالمراجع المتخصص يكون لديه إلمام كبير وكاف عن أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة محل المراجعة والتي تدخل في دائرة اختصاصه، وهذا يؤدي إلى زيادة قدرته على اكتشاف الأخطاء والعمليات غير العادية، ومن ثم إمكانية الحد من التلاعبات في حال وجودها.

وكما أن التخصص النوعي لشركات المراجعة، وتزايد خبرتها في مجال معين، قد يوفر فرصاً لأداء خدمات عالية الجودة لمجموعة كبيرة نسبياً من المؤسسات الخاضعة للمراجعة. فإنه في المقابل يحسن من جودة المعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين، وهو ما ينعكس أيضاً على ارتياح مستخدمي القوائم المالية وذلك عندما يجدون أن هذه القوائم المالية قد تم مراجعتها من قبل شركات متخصصة في هذا النشاط، ومن ثم زيادة تحسين سمعة مكاتب المراجعة المتخصصة، و زيادة حصتهم السوقية في هذا القطاع.

II - الطريقة والأدوات:

نحاول من خلال هذا المحور عرض الجوانب التطبيقية لهذه الدراسة الاستقصائية ممثلة بمنهجية الدراسة من حيث مجتمع الدراسة وعينتها وكذا خطوات إعداد أداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة، وذلك تمهيداً لتحليل النتائج واختبار فرضيات الدراسة وتفسير النتائج.

1.II - مجتمع وعينة الدراسة : يتألف مجتمع الدراسة من فئة مراجعي الحسابات المعتمدين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين)، وكذا فئة الأساتذة الجامعيين المهتمين بمجال المحاسبة والتدقيق ومنهم من مارس مهنة المراجعة الخارجية. ولقد ارتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمان الذي تم خلاله توزيع واستلام استمارات الاستبيان وذلك خلال الفترة الممتدة ما بين شهر أفريل وشهر سبتمبر من عام 2020. أما عن عينة الدراسة، فقد تكونت من (59) استاذ جامعي ومراجع خارجي، وهم الأفراد الذين وزعت عليهم قائمة الاستبيان، استُئلفت منها 41 استمارة صالحة للدراسة (18 خاصة بفئة الأساتذة الجامعيين المهتمين بمجال المحاسبة والتدقيق، 11 خاصة بفئة مراجعي الحسابات، 12 خاصة بفئة الأساتذة الجامعيين الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية).

أما عن هيكل الاستبيان فقد تم تقسيمه إلى ثلاث محاور، كالتالي:

- ✓ المحور الأول: تضمن هذا المحور (05) أسئلة شملت معلومات عامة عن عينة الدراسة؛
- ✓ المحور الثاني: تضمن جملة من الأسئلة لاختبار مدى تأثير التخصص النوعي للمراجع في التقليل من مخاطر المراجعة؛
- ✓ المحور الثالث: تضمن جملة من الأسئلة لاختبار مدى تأثير التخصص النوعي للمراجع في الارتقاء بجودة الاداء المهني للمراجعة الخارجية.

2.II - أداة الدراسة: من أجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية "SPSS" الإصدار الخامس عشر، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل، حيث تم من خلاله استخدام مجموعة من الاختبارات الإحصائية، المتمثلة في مقاييس النزعة المركزية من تكرارات ونسب مئوية، وكذا استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري، واختبار (T) لعينة واحد.

III - النتائج ومناقشتها :

1.III - تحليل نتائج إجابات المحور الأول من الاستبيان (خصائص عينة الدراسة):

لتحديد خصائص عينة الدراسة تم إدراج مجموعة من الاستفسارات ضمن قائمة الاستبيان والتي تمثل في مجملها معلومات عامة عن عينة الدراسة، وقد أظهرت النتائج المتحصل عليها ما يلي: (أنظر الجدول رقم 01)

أ- العمر: من خلال النتائج السابقة نلاحظ بأن أزيد من ثلثي أعمار أفراد عينة الدراسة يفوق 40 سنة وذلك بنسبة 68 %، بينما ما يقارب 32% من أفراد عينة الدراسة يتراوح سنهم بين 30 و 40 سنة.

ب- المؤهل العلمي: من خلال النتائج السابقة نلاحظ بأن المستوى التعليمي لجميع أفراد العينة مرتفع، بحيث أن جميع أفراد العينة لديهم مستوى جامعي، وأن أزيد من 43 % منهم لديهم شهادة الدكتوراه، وما يقارب 30 % لديهم شهادة الماجستير، وهذا يعد مؤشر جيد وهام على أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة للإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل جيد، وهو ما يعزز الثقة في إجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل.

ج - الوظيفة: نلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأن توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة تمثل في فئة الأساتذة الجامعيين المهتمين بمجال المحاسبة وفئة مراجعي الحسابات، حيث بلغت نسبة مشاركة مراجعي الحسابات 26.8 % ، وبلغت فئة الأساتذة الجامعيين بنسبة 43.9 %، أما فئة الأساتذة الجامعيين الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية فقد بلغت نسبة 29.3 %

د - الخبرة المهنية: من خلال الجدول السابق نلاحظ أن أزيد من 70 % من أفراد العينة تتجاوز خبرتهم عن 10 سنوات أي ما يعادل 29 فرداً، بينما عدد أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم بين 05 و 10 سنوات هو 12 فرداً أي بنسبة 29.3 %.

2.III - تحليل نتائج إجابات المحور الثاني من الاستبيان

أولاً - هل ترى بأن التخصص النوعي للمراجع الخارجي يساهم في التقليل من المخاطر الملازمة والتحكم فيها؟
بناءً على النتائج الواردة من قوائم الاستبيان حول هذا المحور؛ نجد أن هناك رؤية مشتركة بين جميع أفراد العينة حول مدى مساهمة التخصص النوعي للمراجع الخارجي في التقليل من المخاطر الملازمة والتحكم فيها (حيث بلغت نسبة الموافقة 100%)، وقد أرجع أفراد العينة موافقتهم على ذلك لمجموعة من العوامل، والتي حاولنا بدورنا دراستها حسب درجة موافقتهم عليها، وهذا من خلال تحويل آراء المستجوبين الوصفية إلى صيغة كمية وذلك باستخدام مقياس (ليكرت) الخماسي (أنظر الجدول رقم 02).

وقد كانت آراء المستجوبين حول النقاط الواردة في (الجدول رقم 02) أكثر اتفاقاً حول النقطة الخامسة (يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في زيادة خبرته بنتائج مراجعة السنوات السابقة، مما يقلل من الخطر الملازم) إذ بلغ الانحراف المعياري له (0.46065)، يليه البند الرابع والسادس من حيث درجة اتفاق آراء أفراد العينة (يساهم التخصص النوعي في تحسين قرارات تخطيط عملية المراجعة، مما يترتب عليه تدنئة المخاطر الملازمة الى أقل ما يمكن) وكذا (يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في تخفيض المخاطر الملازمة والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية الناتجة عن غش الادارة)، حيث بلغ الانحراف المعياري لهم (0.49878).

ثانياً - هل ترى بأن التخصص النوعي للمراجع الخارجي يساهم في التقليل من مخاطر الرقابة والتحكم فيها؟

من خلال تحليل آراء المستجوبين حول هذا المحور؛ نلاحظ كذلك بأن هناك رؤية مشتركة بين جميع أفراد العينة حول مدى مساهمة التخصص النوعي للمراجع الخارجي في التقليل من مخاطر الرقابة والتحكم فيها (حيث بلغت نسبة الموافقة على هذا السؤال 100%)، وقد أرجع أفراد العينة موافقتهم على ذلك لمجموعة من العوامل، والتي حاولنا بدورنا دراستها حسب درجة الموافقة عليها (أنظر الجدول رقم 03).

من خلال (الجدول رقم 03) نلاحظ أن آراء المستجوبين حول هذه النقاط كانت أكثر اتفاقاً حول مدى أهمية البند الأول (ان التخصص النوعي للمراجعين الخارجيين يؤدي إلى طول فترة ارتباط المراجع بنشاط العميل، مما يساعد على تقدير خطر الرقابة) إذ بلغ الانحراف المعياري له (0.00000(a))، يليه البند الثاني (يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في دقة الحكم على فاعلية نظام الرقابة الداخلية مما يترتب عليه تخفيض مخاطر الرقابة) من حيث درجة اتفاق آراء العينة حول مدى أهميته، حيث بلغ الانحراف المعياري له (0.35784).

ثالثاً - هل ترى بأن التخصص النوعي للمراجع الخارجي يساهم في التقليل من مخاطر الاكتشاف والتحكم فيها؟

من خلال النتائج الواردة من تحليل قوائم الاستبيان، نجد أن هناك رؤية مشتركة بين جميع أفراد العينة حول التخصص النوعي للمراجع الخارجي ومدى مساهمته في التقليل من مخاطر الاكتشاف والتحكم فيها (حيث بلغت نسبة الموافقة على هذا السؤال 100%)، وقد أرجع أفراد العينة موافقتهم على ذلك لمجموعة من العوامل، والتي حاولنا دراستها حسب درجة الموافقة عليها (أنظر الجدول رقم 04).

من خلال النتائج الواردة في (الجدول رقم 04) نلاحظ أن آراء المستجوبين حول هذه النقاط كانت أكثر اتفاقاً حول مدى أهمية البند الثاني (يساعد التخصص النوعي للمراجعين في زيادة قدرة المراجع على اكتشاف حالات الغش في التقارير المالية، وذلك من خلال إلمام المراجع بأساليب وممارسات إدارة الأرباح المتعارف عليها في مجال تخصصه) إذ بلغ الانحراف المعياري له (0.00000(a))، يليه البند الثالث من حيث درجة اتفاق آراء العينة المستجوبة (يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في تحسين كفاءة ودقة تقدير مخاطر الاكتشاف من خلال دقة اجراءات الفحص التحليلي، ومعرفة البنود المرتبطة بدقة)، حيث بلغ الانحراف المعياري له (0.50243).

III.3- تحليل نتائج إجابات المحور الثالث من الاستبيان:

يرتبط المحور الثالث من الاستبيان بمدى تأثير التخصص النوعي للمراجع الخارجي في الارتقاء بجودة الاداء المهني للمراجعة، وقد حاولنا من خلال هذا المحور تحويل آراء المستجوبين الوصفية إلى صيغة كمية وذلك باستخدام مقياس (ليكرت) الخماسي وذلك بتحديد أوزان للإجابات متدرجة من 5 الى 1، كما يلي: (موافق تماماً = 5)؛ (موافق = 4)؛ (إلى حد ما = 3)؛ (غير موافق = 2)؛ (غير موافق تماماً = 1).

وتكون الدراسة مقبولة إذا حازت نسبة الوسط الحسابي على أكثر من 60% أي عندما يزيد الوسط الحسابي عن 3 درجات. وقد كانت نتائج الاستبيان كما يلي (أنظر الجدول رقم 05):

تشير النتائج الموضحة في (الجدول رقم 05) إلى وجود فروق ذات معنوية لتأثير التخصص النوعي للمراجع الخارجي في الارتقاء بجودة الاداء المهني للمراجعة، حيث أوضح اختبار T-tests أن رأي أفراد العينة في جميع الفقرات كان إيجابياً إذ نجد أن مستوى الدلالة في جميع الفقرات هو 0.000 أي أقل من 0.05، كما نجد أن متوسط الدرجات لجميع الفقرات كان أكبر من حجم نقطة الوسط (3) مما يؤكد رفض الفرضية العدمية، وبالتالي توجد دلالة احصائية ذات معنوية لتأثير التخصص النوعي للمراجع الخارجي في الارتقاء بجودة الاداء المهني للمراجعة. وإذا حاولنا ترتيب فقرات هذا المحور لوجدنا أن آراء المستجوبين كانت أكثر اتفاقاً حول الفقرة الثامنة (يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في تعزيز سمعته المهنية والارتقاء بمستوى الممارسة المهنية بين مكاتب المراجعة) إذ بلغت نسبة الوسط الحسابي لها (100%) و بانحراف معياري قدره

(a)0.00000)، تليه الفقرة الخامسة (يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في تحسين درجة كفاءته المهنية ومن ثم تضيق فجوة التوقعات القائمة بين المراجعين والاطراف المستفيدة من خدمات المراجعة) حيث بلغت نسبة الوسط الحسابي لها (8,87%)، و بانحراف معياري قدره (0.49386).

IV- الخلاصة :

تناول هذا البحث موضوع " التخصص النوعي للمراجع الخارجي ومدى تأثيره في التقليل من مخاطر المراجعة والارتقاء بجودة الاداء المهني، حيث حاولنا من خلال الاطار النظري لهذه الدراسة التطرق الى أهمية التخصص النوعي للمراجع الخارجي وعلاقته بمخاطر المراجعة، وكذا علاقته بجودة المراجعة، أما الجانب التطبيقي للدراسة فقد تم من خلاله استطلاع آراء عينة من المهنيين والاكاديميين في الجزائر حول إشكالية الموضوع، وقد أفرزت هذه الدراسة مجموعة من النتائج، يمكن عرض أهمها في ما يلي:

- إن التخصص النوعي يجعل المراجع الخارجي أكثر خبرة ومعرفة بنشاط العميل، مما يساعده على تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية عالية، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تضيق فجوة التوقعات القائمة بين المراجعين والاطراف المستفيدة من خدمات المراجعة.
- يساهم التخصص النوعي للمراجع في ترشيد أحكامه المهنية في جميع مراحل عملية المراجعة، و تعزيز قدرته على اكتشاف الغش والتلاعبات، ومن ثم زيادة قدرته المهنية على حل المشاكل والارتقاء بجودة الأداء المهني.
- يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في التخطيط السليم والجيد لعملية المراجعة وزيادة كفاءتها، وتحسين تقدير مخاطر المراجعة.
- يؤدي التخصص النوعي للمراجع إلى الحصول على فهم كافٍ عن نظام الرقابة الداخلية الخاص بنشاط العميل؛ الأمر الذي يساعده في تحديد طبيعة وتوقيت واجراءات المراجعة الواجب القيام بها، ومن ثم تخفيض حالات الاستعانة بالخبراء الخارجيين.
- يساهم التخصص المهني للمراجع الخارجي في التقليل من مخاطر المراجعة إلى أدنى حد ممكن، ذلك أن المراجع المتخصص يمتلك قدرة أكبر على تقديم مستويات أعلى من الضمان بأن القوائم المالية الخاضعة للمراجعة خالية من الأخطاء والتلاعبات، نظراً لرصيد الخبرة المهنية لديه عن أساليب ارتكاب الأخطاء والتلاعب ومواطن حدوثها وإمكانية تكرارها في القوائم المالية.
- يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في خفض تكاليف المراجعة، وذلك من خلال خبرة المراجع ومعرفته الواسعة بنشاط العميل، وكذا من خلال استغلال الموارد المتاحة للمراجعة أفضل استغلال، وهو ما يزيد أيضاً من جودة عملية المراجعة.
- يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في تعزيز سمعته المهنية والارتقاء بمستوى الممارسة المهنية بين مكاتب المراجعة، كما يساهم في مواجهة المنافسة الشديدة والحصول على أكبر حصة من مجموعة العملاء في السوق المتاحة.
- أن التخصص النوعي يمكن المراجع من تقديم خدمات متميزة لعملائه، كما يجعله قادراً على تلبية متطلباتهم المتنامية في ظل ما تشهده بيئة الأعمال من متغيرات، الأمر الذي يصعب على المنافسين غير المتخصصين مجاراته في مجال تخصصه.

نتائج اختبار الفرضيات

- بخصوص الفرضية الأولى والمتعلقة بمدى تأثير التخصص النوعي للمراجع الخارجي في التقليل من مخاطر المراجعة. فقد تحققت هذه الفرضية من خلال إجماع أفراد العينة المستجوبة على أن التخصص النوعي للمراجع الخارجي يلعب أهمية كبرى في التقليل من مخاطر المراجعة المختلفة.
- أما بخصوص الفرضية الثانية والمتعلقة بمدى مساهمة التخصص النوعي للمراجع الخارجي في تحسين جودة وكفاءة عملية المراجعة، فقد تحققت كذلك من خلال الدلالة الواضحة في الاستبيان والذي أجمع من خلاله أغلب أفراد العينة المستجوبة على أن التخصص النوعي للمراجع الخارجي يساهم بشكل فعال في تحسين جودة وكفاءة عملية المراجعة.

التوصيات

- نحاول فيما يلي أن نورد أهم التوصيات والاقتراحات التي نرى بأنها ضرورية للمساهمة في تطوير واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر والارتقاء بجودة الأداء المهني وذلك على ضوء استراتيجية التخصص النوعي لمكاتب المراجعة، والمتمثلة في ما يلي:
- ✓ العمل على تنظيم الندوات والملتقيات العلمية و إجراء المزيد من الدراسات حول أهمية التخصص المهني للمراجع، وذلك لما له من أثر إيجابي في زيادة الكفاءة المهنية للمراجعين والارتقاء بجودة الأداء المهني.

- ✓ ضرورة التنسيق بين الجامعات ومختلف مراكز البحث وبين الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر لوضع وتنفيذ برامج تدريبية لمكاتب المراجعة للتعرف على كيفية تطبيق استراتيجية التخصص النوعي في مختلف الأنشطة أو القطاعات بصورة صحيحة.
- ✓ ضرورة التعجيل في اتباع استراتيجية التخصص المهني للمراجعة في الجزائر، خاصة في ظل ما يشهده سوق المراجعة المحلي من متغيرات متسارعة وزيادة حدة المنافسة من جهة، ومحاولة دخول كبرى شركات المراجعة العالمية الى الجزائر من جهة أخرى.
- ✓ تشجيع مكاتب المراجعة في الجزائر للتخصص في مراجعة أنشطة معينة، وذلك لما يحققه هذا التخصص لمكاتب المراجعة من مزايا عديدة. مع ضرورة تنظيم دورات تدريبية متخصصة للمراجعين في الأنشطة التي يريدون التخصص فيها، حتى يكون المراجع على دراية بما من النواحي التقنية والقانونية، وتحديد إطار واضح لمشاكل كل نشاط وكيفية التعامل معها وتحديد مخاطرها، وهو ما يجعل المراجع في النهاية قادراً على الإلمام بكل ما هو جديد في مجال تخصصه.
- ✓ إعادة النظر في متطلبات التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي حتى تكون في مستوى متطلبات التخصص النوعي، وذلك لتوفير مراجعين على درجة عالية من الكفاءة المهنية وقادرين على مواجهة الاشكالات المستجدة والمعقدة التي وصلت إليها مختلف الأنشطة والقطاعات.

- ملاحق :

الجدول رقم (01): يوضح توزيع أفراد العينة حسب البيانات الشخصية

المتغير	العمر			المؤهل العلمي				الوظيفة				الخبرة		
	أقل من 30 سنة	من 30 إلى 40 سنة	أكثر من 40 سنة	المجموع	شهادة الليسانس	شهادة الماجستير	شهادة الدكتوراه	أخرى	المجموع	مراجع خارجي	محال المحاسبة والتدقيق	أستاذ جامعي مهتم	المراجعة الخارجية	أستاذ جامعي يمارس المهنة
المتغير	00	13	28	41	11	00	18	00	41	11	18	12	41	00
النسبة	00	31.7	68.3	100	26.8	00	43.9	00	100	26.8	43.9	29.3	100	00
التكرار	00	13	28	41	11	00	18	00	41	11	18	12	41	00
النسبة	00	31.7	68.3	100	26.8	00	43.9	00	100	26.8	43.9	29.3	100	00

المصدر: من إعداد الباحث

الجدول رقم (02): يوضح تحليل درجة موافقة أفراد العينة على النقاط التالية:

العوامل	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوزن النسبي	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب درجة الموافقة
يساهم التخصص النوعي للمراجعين في تكوين الخبرة المهنية للمراجع الخارجي مما يساعده على اكتشاف الاخطار الملازمة في الوقت المناسب.	56.1	43.9	/	/	/	91,22	4.5610	0.50243	3
يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في دقة تقدير المخاطر الملازمة، من خلال معرفة البنود أو الحسابات التي تمثل خطراً بطبيعتها، ومعرفة أكثر الحسابات قابلية للاختلاس والسرقة.	29.3	70.7	/	/	/	85,86	4.2927	0.46065	5
يساعد التخصص المهني للمراجع الخارجي في دقة تقييم فرص وحوافز ومؤشرات ارتكاب الأخطاء، ومعرفة مواطن ارتكابها وامكانية تكرارها، مما يقلل من الخطر الملازم.	41.5	58.5	/	/	/	88,3	4.4146	0.49878	4
يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في تحسين قرارات تخطيط عملية المراجعة، مما يترتب عليه تدنئة المخاطر الملازمة الى أقل ما يمكن.	58.5	41.5	/	/	/	91,7	4.5854	0.49878	2
يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في زيادة خبرته بنتائج مراجعة السنوات السابقة، مما يقلل من	70.7	29.3	/	/	/	94,14	4.7073	0.46065	1

الخطر الملازم									
2	0.49878	4.5854	91,7	/	/	/	41.5	58.5	يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في تخفيض المخاطر الملازمة والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية الناتجة عن غش الادارة.

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات SPSS

الجدول رقم (03): يوضح تحليل درجة موافقة أفراد العينة على النقاط التالية:

ترتيب درجة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	تماماً موافقة	غير موافقة	موافقاً	موافقة	تماماً موافقة	العوامل
1	0.00000(a)	5.0000	100	/	/	/	/	100	التخصص النوعي للمراجعين الخارجيين يؤدي الى طول فترة ارتباط المراجع بنشاط العميل، مما يساعد على تقدير خطر الرقابة.
2	0.35784	4.8537	97,08	/	/	/	14.6	85.4	يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في دقة الحكم على فاعلية نظام الرقابة الداخلية مما يترتب عليه تخفيض مخاطر الرقابة.
5	0.64012	3.8780	77,48	/	/	26.8	58.5	14.6	يساهم التخصص النوعي للمراجع في تحسين كفاءة ودقة تقدير مخاطر الرقابة من خلال دقة اختبارات الالتزام.
4	0.46065	4.2927	85,86	/	/	/	70.7	29.3	يساهم التخصص النوعي للمراجعين الخارجيين في معرفة المراجع لأماكن احتمال حدوث الأخطاء وتكرارها، مما يؤدي الى تخفيض مخاطر الرقابة
3	0.46065	4.7073	94,14	/	/	/	29.3	70.7	يساهم التخصص النوعي للمراجع في الاهتمام بتطوير الأفراد وتقويم كفاءاتهم وتسجيل أوجه القصور في أدائهم، مما يقلل من مخاطر الرقابة.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

الجدول رقم (04): يوضح تحليل درجة موافقة أفراد العينة على النقاط التالية:

ترتيب درجة الموافقة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	تماماً موافقة	غير موافقة	موافقاً	موافقة	تماماً موافقة	العوامل
3	0.49878	4.4146	88,3	/	/	/	58.5	41.5	يساهم التخصص النوعي للمراجعين في زيادة قدرة المراجع الخارجي على فهم طبيعة نشاط العميل، مما يعزز من خبرته المهنية ويجعله قادراً على التقويم الدقيق لمخاطر الاكتشاف.
1	0.00000(a)	5.0000	100	/	/	/	/	100	يساعد التخصص النوعي للمراجعين في زيادة قدرة المراجع على اكتشاف حالات الغش في التقارير المالية، وذلك من خلال إلمام المراجع بأساليب وممارسات إدارة الأرباح المتعارف عليها في مجال تخصصه.
2	0.50243	4.4390	88,78	/	/	/	56.1	43.9	يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في تحسين كفاءة ودقة تقدير مخاطر الاكتشاف من خلال دقة اجراءات الفحص التحليلي، ومعرفة

									البنود المرتبطة بدقة.
4	0.96209	4.2195	84,38	/	/	36.6	4.9	58.5	يساهم التخصص النوعي للمراجعين الخارجيين في دقة تحديد طبيعة وحجم العينة المفحوصة، مما يجد من خطر الاكتشاف
5	0.89511	3.7317	74,64	/	/	56.1	14.6	29.3	ان المراجع المتخصص يكون لديه دراية كافية بنماذج التحريفات المرتبطة بنشاط العميل، والمعرفة الواسعة بمحطات الإدارة ومدى ميولها إلى التلاعب، مما يؤدي الى تخفيض خطر الاكتشاف الى أقل ما يمكن.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

الجدول رقم (08): يوضح تحليل فقرات المحور الثالث للاستبيان

الرقم	السؤال	موافق تماماً		موافق		الى حد ما		غير موافق		الوسيط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة t	مستوى الدلالة	ترتيب الفقرات حسب الأهمية
		%	%	%	%	%	%								
01	إن التخصص النوعي للمراجع الخارجي يجعله أكثر خبرة ومعرفة بنشاط العميل، مما يساعده على تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية عالية	29.3	43.9	26.8	/	/	4.0244	0.75789	80,5	34.001	0.000	5			
02	يؤدي التخصص النوعي للمراجع الخارجي الى تعزيز قدرته المهنية على اكتشاف الغش والتلاعبات وممارسة ادارة الارباح، وذلك من خلال إلمام المراجع المتخصص بمخاطر النشاط وإدراكه لطبيعة الأنظمة المحاسبية والمالية لنشاط العميل .	31.7	68.3	/	/	/	4.3171	0.47112	86,34	58.675	0.000	3			
03	يساهم التخصص النوعي للمراجع في ترشيد أحكامه المهنية في جميع مراحل عملية المراجعة ومن ثم زيادة قدرته المهنية على حل المشاكل والارتقاء بجودة الأداء المهني.	34.1	12.2	53.7	/	/	3.8049	0.92789	76,08	26.257	0.000	6			
04	يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في التخطيط السليم والجيد لعملية المراجعة وزيادة كفاءتها، وتحسين تقدير مخاطر المراجعة.	29.3	70.7	/	/	/	3.5854	0.92129	85,86	24.919	0.000	4			
05	يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في تحسين درجة كفاءته المهنية ومن ثم تضييق فجوة التوقعات القائمة بين المراجعين والاطراف المستفيدة من خدمات المراجعة.	39	61	/	/	/	4.3902	0.49386	87,8	56.921	0.000	2			
06	إن التخصص النوعي للمراجع يؤدي الى الحصول على فهم كافٍ عن نظام الرقابة الداخلية الخاص بنشاط العميل؛ الأمر الذي يساعده في تحديد طبيعة وتوقيت واجراءات المراجعة الواجب القيام بها.	31.7	68.3	/	/	/	4.3171	0.47112	86,34	58.675	0.000	3			

4	0.000	59.670	85,86	0.46065	4.2927	/	/	/	70.7	29.3	يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في خفض تكاليف المراجعة، وذلك من خلال خبرة المراجع ومعرفته الواسعة بنشاط العميل، وكذا من خلال استغلال الموارد المتاحة للمراجعة أفضل استغلال، مما يزيد من جودة عملية المراجعة.	07
1	0.000	59.670	100	0.00000(a)	5.0000	/	/	/	/	100	يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في تعزيز سمعته المهنية والارتقاء بمستوى الممارسة المهنية بين مكاتب المراجعة.	08
4	0.000	59.670	85,86	0.46065	4.2927	/	/	/	70.7	29.3	يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في الإلمام الواسع بطبيعة أنشطة العميل واللوائح التنظيمية المحددة له، ومن ثم تخفيض حالات الاستعانة بالخبراء الخارجيين	09

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

- الإحالات والمراجع :

1. عمر السر الحسن محمد (2018)، أثر خصائص مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي للحكم على استمرارية المنشأة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة السودانية، المجلة العربية للإدارة، مج 38- ع3، جامعة الدول العربية، ص 215.
2. خالد موسى دبور (2012/2013)، دور استراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، رسالة ماجستير في المحاسبة، فلسطين: كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الأزهر بغزة، ص 31.
3. نواف فخر (2015)، أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة، رسالة ماجستير في المحاسبة، سوريا: كلية الاقتصاد جامعة دمشق، ص 31.
4. أشرف محمد إبراهيم منصور (2012)، التخصص النوعي للمراجع الخارجي (تعريف، أنواع، محددات)، مجلة المحاسبون، العدد 54، المملكة العربية السعودية: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ص 12.
5. عزيز محمد عزيز، عقيل جابر كاظم (2019)، دور التخصص المهني للتدقيق في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية في الشركات العراقية دراسة استطلاعية في عينة من المصارف وشركات الاستثمار العراقية، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 1، العراق: جامعة المثنى، ص 239.
6. خالد موسى دبور، مرجع سبق ذكره، ص 36.
7. نواف فخر، مرجع سبق ذكره، ص 33.
8. صديقي مسعود (2004)، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، الجزائر: جامعة الجزائر، ص 114.
9. عبد الغني عبد الحميد راجح القريقي (2002)، العوامل المؤثرة في تقييم المراجع الخارجي للخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، المملكة العربية السعودية: جامعة الملك عبد العزيز - جدة، ص 16.
10. محمود عاطف محمود عبد العال (2015)، انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على أدلة الاثبات ووسائل الحصول عليها وأثر ذلك على خطر المراجعة، رسالة ماجستير، مصر: كلية التجارة - جامعة القاهرة، ص 60.
11. عبد الغني عبد الحميد راجح القريقي، مرجع سبق ذكره، ص 22.
12. مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 114.
13. أحمد زكرياء ذكي عصيمي (2012)، أثر استخدام القيمة العادلة في القياس والافصاح المحاسبي على تقدير خطر المراجعة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 1، الجزء 2، مصر: جامعة حلوان، ص 56.
14. محمود عاطف محمود عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 65.

15. زينب أسعد أسعد (2014)، دراسة أثر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS على القيام بمراجعة وتقدير مخاطر القيمة العادلة والتقديرات المحاسبية الأخرى، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 24 و2014/11/25.
16. مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 115.
17. محمود عاطف محمود عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 66.
18. أحمد زكرياء ذكي عصيمي، مرجع سبق ذكره، ص 102.
19. علي محمد موسى، مصطفى ساسي فتوحة (2016)، التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة، المجلة الجامعة، العدد 18- مج 1، ليبيا: جامعة الزاوية، ص 92.
20. نفس المرجع السابق، ص 114.
21. إيمان عبدالفتاح حسن قرني الجمهودي (2019)، دور العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في تحسين حوكمة الشركات المصرية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد 6، مصر: كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ، ص 501.
22. محمد فوزي محمد السيد، العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية ووجود الغش بالقوائم المالية، دراسة تطبيقية على الشركات العائلية المقيدة بالبورصة المصرية، ص 226، بحث منشور على الخط: <https://www.researchgate.net/publication/340967949> (تاريخ الاطلاع: 2020/05/20).
23. إيمان عبدالفتاح حسن قرني الجمهودي، مرجع سبق ذكره، ص 504.
24. سامر دواره (2014)، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، سوريا: جامعة حلب، ص 17.
25. محمد فوزي محمد السيد، مرجع سبق ذكره، ص 227.
26. إيمان عبدالفتاح حسن قرني الجمهودي، مرجع سبق ذكره، ص 504.
27. لخداري عبد الجليل (2019)، أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، اطروحة دكتوراه، الجزائر: جامعة بسكرة، ص 120.
28. سهام أكرم عمر الطويل (2012)، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير، فلسطين: الجامعة الإسلامية - غزة، ص 25.
29. سامر دواره، مرجع سبق ذكره، ص 26.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

علاء بوقفة (2022). التخصص النوعي للمراجع الخارجي وأثره في التقليل من مخاطر المراجعة والارتقاء بجودة الاداء المهني -استطلاع آراء عينة من المهنيين والاكاديميين في الجزائر، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 09 (العدد 01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 103-120.



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا ل رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0).

المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية مرخصة بموجب رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0).



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.

Algerian Review of Economic Development is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.