***الجمهورية اليمنية***

***وزارة التعليم العالي والبحث العلمي***

***جامعة المستقبل***

***كلية العلوم الإدارية والمالية***

***قسم المحاسبة***

# *مدى تبني المعيار الدولي 300 لعملية المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية*

بحث مقدم لاستكمال متطلبات الحصول على درجة البكالوريوس

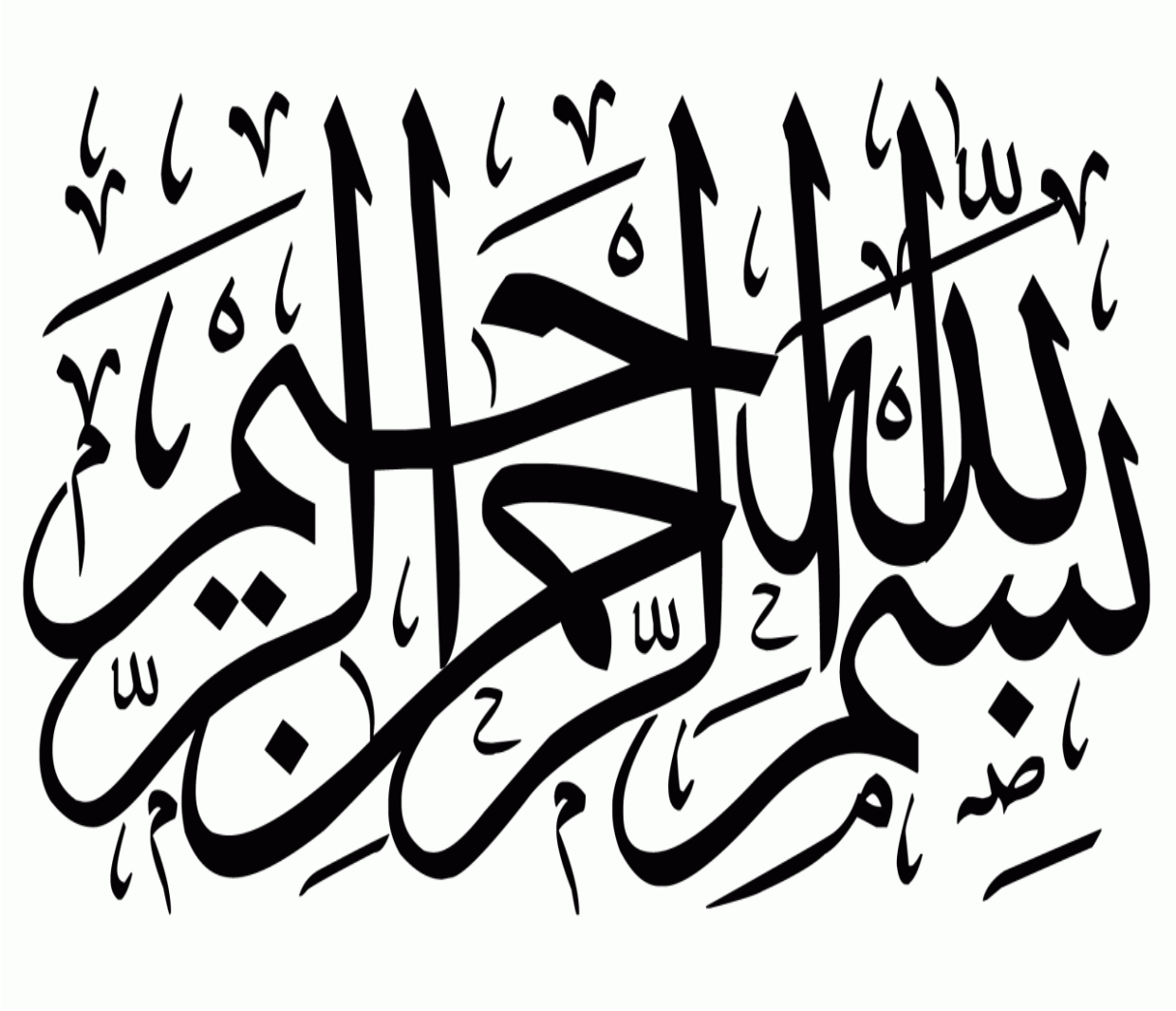
***إعداد***

***هاجر فؤاد محمد حيدر***

***تحت إشراف الدكتور***

***محسن علي مثنى***

2022/2021م


بسم الله الرحمن الرحيم

# الآيـة

**قال تعالى**

**{إنَّ في خلْقِ السَّمواتِ والأرضِ واختلافِ اللَّيلِ والنَّهارِ لآياتٍ لأولي الألباب الَّذين يَذْكُرونَ الله قياماً وقعوداً وعلى جُنوبهم ويتفَكَّرونَ في خلْقِ السَّمواتِ والأرضِ ربَّنـا مـا خـلَقْت هذا باطلاً سبحانَك فَقِنَا عذابَ النَّار}**

**صدق الله العظيم**

# الإهداء

**الى من علمتني العطاء وغمرتني بحبها وحنانها وكرمها ودعائها...امي العزيزه**

**الى من علمني كيف أقف بكل ثبات وقوة...ابي الغالي**

**الى شريك حياتي الذي لم يبخل بوقت او جهد لمساعدتي...زوجي الحبيب**

**الى من دعمني في تعليمي ودراستي ...اخي الغالي وسيم**

**الى روحي وقرة عيني ونبض فؤادي ...اولادي**

**الى جميع من تلقيت منهم النصح والدعم**

**أهديكم خلاصة جهدي العلمي...**

# الشكر والتقدير

**قال تعالى (وَمَن يَشْكُرْ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ لِنَفْسِهِ) {لقمان:12}**

**وقال رسوله الكريم: من لم يشكر الناس، لم يشكر الله عز وجل**

**أحمد الله تعالى حمداً كثيراً طيباً مباركاً ملئ السماوات والأرض على ما أكرمني به من إتمام هذه الدراسة التي أرجو أن تنال رضاه.**

**ثم أتوجه بجزيل الشكر وعظيم الامتنان الى كلاً من :**

**الى الدكتور /محسن مثنى رئيس قسم المحاسبة الذي قام بالإشراف على هذه الرساله.**

**الدكتور /خالد العليمي عميد كلية العلوم الاداريه والماليه**

**الدكتور /عفيف حسان الذي قام بمساعدتك وتوجيه في البحث العلمي.**

**واتقدم بجزيل الشكر إلى كل من مدوا لي يد العون والمساعده في إخراج هذه الدراسه على اكمل وجه .**

**واخص بالشكر والتقدير**

**والداي اللذان علماني السلوك القويم .**

**وزوجي العزيز الذي ساندني في مسيرتي التعليميه.**

**واخي وسيم الذي كان له الفضل الكبير في دراستي.**

**واخواني واخواتي وزملائي وأصدقائي**

**الباحث هاجر فؤاد**

# قائمة المحتويات


| الفهرس | الصفحة |
|---|---|
| البسملة | أ |
| الإهداء | ب |
| الآية | ت |
| الشكر والتقدير | ث |
| قائمة المحتويات | ج |
| ملخص البحث | خ |
| Abstract | ذ |
| الفصل الاول: الإطار العام للبحث | |
| المبحث الأول: منهجية البحث | |
| المقدمة | 2 |
| مشكلة البحث | 3 |
| أهداف البحث | 3 |
| أهمية البحث | 4 |
| فرضيات البحث | 4 |
| منهجية البحث | 4 |
| حدود البحث | 5 |
| مصادر جمع المعلومات | 5 |
| المفاهيم والمصطلحات | 6 |
| الدراسات السابقة | 7 |
| الفصل الثاني: الإطار النظري | |
| المبحث الأول: المعيار الدولي 300 (التخطيط) لعملية المراجعة | |
| مفهوم التدقيق | 10 |
| أهداف التدقيق | 21 |

| | |
|---|---|
| أهمية التدقيق | 21 |
| مفهوم المراجعة | 23 |
| تعريف المراجعة | 23 |
| أهداف معايير المراجعة الدولية | 24 |
| أهمية جودة مراجعة الحسابات | 25 |
| أنواع المراجعة | 27 |
| مفهوم مخاطر الاعمال في المراجعة | 30 |
| الاضرار التي تلحق بالسمعة المهنية للمدقق | 32 |
| طبيعة مخاطر الاعمال للمراجعة في ضوء إدارة المخاطر | 35 |
| الفصل الرابع: الدراسة الميدانية | |
| المبحث الأول: إجراءات البحث | |
| منهجية البحث | 41 |
| مجتمع البحث وعينة البحث | 41 |
| مقياس أداة الدراسة الميدانية | 42 |
| صدق أداة الدراسة | 43 |
| الأساليب الإحصائية المستخدمة | 44 |
| 1: التوزيع التكراري والنسب المئوية | 44 |
| 2: المتوسط الحسابي | 44 |
| 3: الانحراف المعياري | 44 |
| أولا: الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة | 45 |
| ثانياً: عرض النتائج المتعلقة بإجابة أسئلة الاستبيان | 51 |
| المحور الأول: | 51 |
| المحور الثاني: | 54 |
| المحور الثالث: | 57 |
| ثالثاً: عرض النتائج الاجمالية محاور الدراسة | 60 |
| النتائج والتوصيات | 64 |

| | |
|---|---|
| أولا: النتائج | 64 |
| ثانياً: التوصيات | 65 |
| المراجع العربية | 66 |
| المراجع الأجنبية | 67 |
| الملاحق | 68 |
| الاستبيان | 68 |

# الفصل الاول / الإطار العام للبحث:

## المبحث الأول: منهجية البحث

## المبحث الثاني: الدراسات السابقة

## ***المقدمة:***

إن الهدف الأساس من تدقيق البيانات المالية للمنشأة هو الخروج برأي فني محايد حول عدالة وصدق عرض القوائم المالية، ومسؤولية مدقق الحسابات هو تكوين رأيه المهني حول البيانات المالية، وتشمل عملية التدقيق ممارسة الحكم المهني عند تصميم أسلوب التدقيق من خلال التركيز على ما يمكن أن يحدث من خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق استجابة للمخاطر المقيمة من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. اذا كانت الغاية هي وصول المدقق الخارجي إلى الهدف الأساسي من عملية التدقيق، والقيام وبجميع مراحل التدقيق بكل كفاءة وفاعلية، فالبد من أن يقوم بالتخطيط لعملية التدقيق بما يكفل إصدار لذا ضمنت معايير التدقيق الدولية معياراً الرأي المحايد حول عدالة وصدق عرض القوائم المالية، خاصاً بالتخطيط حددت فيه النقاط الأساسية لعملية تخطيط التدقيق وذلك لفهم أعمال العميل محل التدقيق سواء من خلال الخبرة السابقة أو من مصادر المعرفة المتوفرة، ولأهمية التخطيط لعملية التدقيق فلقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC معيار رقم 300 الخاص بالتخطيط لتدقيق البيانات المالية والغرض من هذا المعيار الدولي وضع معايير ومتطلبات يجب أن يقوم بها المدقق أثناء عملية التخطيط وذلك لضمان فاعلية عملية التدقيق، كما أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA معايير عدة للتدقيق، حيث أوجب المعيار الأول من المعايير الميدانية على المدقق التخطيط الكافي لعملية التدقيق (غالب، 2009).

ولأهمية موضوع التخطيط في عملية التدقيق تأتي هذه الدراسة لبيان مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني يعتبر توقيت إصدار تقرير مراقب الحسابات من المتغيرات التي يمكن أن تؤثر على منفعة المعلومات المقدمة في ذلك التقرير، فتقديم التقرير في الوقت المناسب يساعد مستخدميه على تحقيق الاستفادة المرجوة منه. حيث يؤثر التأخير في إصدار تقرير المراجعة على جودة المعلومات المحاسبية، من خلال التأثير على التوقيت المناسب لهذه المعلومات. وسوف نسلط الضوء في هذه الدراسة على مدى تبني المعيار الدولي 300 (التخطيط) لعملية المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية؟

## *مشكلة البحث:*

يعتبر رأي المدقق حول البيانات المالية خلاصة عملية التدقيق، وبناءً على ذلك يعتمد على رأي المدقق الكثير من الأطراف ذات العلاقة والمهتمين سواء من المساهمين أو المستثمرين .وحتى يتمكن المدقق من إبداء رأيه حول البيانات المالية لابد من القيام بالتخطيط الكافي حتى يتمكن من القيام بعملية التدقيق بكل فاعلية والخروج برأي مهني يعبر عن مدى عدالة القوائم المالية وأنها تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي وهذا يتطلب وجود معايير وارشادات من شانها ان تساعد المدقق في التخطيط لعملية التدقيق بالمعيار الدولي رقم 300 المتعلق بتخطيط عملية التدقيق ويهدف هذا المعيار الدولي إلى وضع متطلبات وتوفير إرشادات بشأن الاعتبارات والأنشطة المطبقة على تخطيط عملية التدقيق.

**ويمكن صياغة المشكلة من خلال الاسئلة الاتية:**

1- ما العلاقة بين دور معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات؟

2- ما درجة التزام مكاتب المراجعة باشراك الأعضاء والقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات؟

3- ما العلاقة بين درجة التزام مكاتب المراجعة بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات؟

## أهداف البحث:

1- التعرف على العلاقة بين دور معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) وتحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات.

2- التعرف على العلاقة بين درجة التزام مكاتب المراجعة باشراك الأعضاء والقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات.

3- التعرف على العلاقة بين درجة التزام مكاتب المراجعة بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات.

## أهمية البحث:

**علمية:-**

1- تكتسب هذه الدراسة أهميتها من خلال الوعي المحاسبي بما يتعلق بالمعيار الدولي 300 (التخطيط) لدى مكاتب المراجعة.

2- التعريف بمختلف المفاهيم المتعلقة بجودة التدقيق في مكاتب المراجعة.

3- تدريس المعايير المحاسبية كاملة في الجامعات نظراً لأهميتها لخريج المحاسبة في سوق العمل في مكاتب المراجعة.

**عملية: -**

1- تبين المتطلبات اللازمة لتخطيط عملية التدقيق مما يساهم في زيادة وعي وأدراك المدقق وزيادة فاعلية الأداء المهني.

2- إبراز دور معايير التدقيق الدولية في تحسين مستويات الأداء المهني لمدققي الحسابات داخل الفئات المختلفة مكاتب المراجعة.

## فرضيات البحث:

1- لا توجد علاقة بين تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات ومعيار التدقيق الدولي رقم 300.

2- لا توجد علاقة بين درجة التزام مكاتب المراجعة باشراك الأعضاء في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات ومعيار التدقيق الدولي رقم 300.

3- لا توجد علاقة بين درجة التزام مكاتب المراجعة بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات ومعيار التدقيق الدولي رقم 300.

**منهجية البحث:** المنهج الوصفي التحليلي الذي يساهم في التعرف على ظاهرة الدراسة ووضعها في اطارها الصحيح وتتميز بطريقتها الواقعية في التعامل مع مشكلة البحث نظراً لوجود الباحثة في قلب الميدان.

## حدود البحث:

**زمانية-** 2021-2022

**مكانية:-** شركة جرانت ثور نتون للمحاسبة، مجموعة المحاسبة، المحاسب محمد طه، شركة مجني وشركائه للمحاسبة والمراجعة ومجموعة من المحاسبين والمراجعين

**موضوعية:-** مدى تبني المعيار الدولي 300 (التخطيط) لعملية المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية.

**بشرية:-** الموظفين والمدراء للجهات المحاسبة المذكورة

### *مصادر جمع البيانات*

يتم جمع البيانات لتحقيق أهداف واختبار الفرضيات البحث كالاتي:

### 1) مصادر أولية:

وتعتمد على البيانات التي تم جمعها من الميدان عبر الاستبيان الذي تم توزيعه على عينة الدراسة. كأداة رئيسة والتي تم تصميمها خصيصاً لهذا الغرض.

### 2) مصادر ثانوية:

تم فيها الاعتماد على المراجع والكتب والدوريات وتقارير المدققين ومكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية.

## المفاهيم والمصطلحات

**المعيار الدولي رقم (300):** نظرا لأهمية التخطيط فقد أصدر المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد (IAASB)معيار خاصا به وهو المعيار رقم (300) كما أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين معيار خاص به نظرا لأهمية حيث اوجب المعيار الأول من معايير العمل الميداني على المراجع ان يقوم بعملية التخطيط والاشراف على المساعدين كما حددت فيه النقاط الأساسية لعملية التخطيط وذلك لفهم أعمال العميل محل المراجعة حيث تهدف عملية التخطيط الى زيادة فاعلية الأداء المهني.

**المراجعة:** المراجعة هي فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها المؤسسة او المنشأة صحيحة وواقعية، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفؤ خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية.

**مكاتب المراجعة:** يكون بمثابة مراجع خارجي على الشركات القائمة بمعنى او ضح أن صاحب أي شركة أو مشروع بناء على قانون العمل عليه أن يقوم بالاتفاق مع مكتب مراجعة حسابات قانونياً، كما يجب أن يكون معتمد في سجل المحاسبين القانونيين ومنه المعتمد عالمي ويحمل شهادة محاسب قانونياً معتمد عالمي ويتم ذلك بعد تنفيذ عدة مراجعات لدى عدة شركات مختلفة.

## الدراسات السابقة

### 1- دراسة غالب 2009م" مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني":

هدفت هذه الدراسة التي التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم 300 واثر ذلك على زيادة فاعلية الأداء المهني، وقد توصلت الدراسة الى ان هناك التزام من قبل منشات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (300) عند القيام بعملية التخطيط لتدقيق البيانات المالية من خلال الالتزام باشراك الأعضاء الرئيسين في فريق عملية التخطيط لتدقيق، والقيام بالأنشطة الأولية المتعلقة بعملية التدقيق من تقييم العلاقة مع العميل ومدى امتثاله للمتطلبات الأخلاقية، وأداء أنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق، والقيام بتوثيق عملية التخطيط، وأداء الإجراءات اللازمة للاعتبارات الإضافية الأخرى لعمليات التدقيق الأولية.

### 2- دراسة كنة 2005 " تقييم نظام الرقابة الداخلية وأثره على عمل المدقق الخارجي ":

هدفت الدراسة الى عرض وقياس مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ومعرفة موقف المدقق الخارجي منه وتقييمه ودرجة الاعتماد عليه ووضع الأسس التي من خلالها يتم تصميم أنظمة محكمة للرقابة الداخلية.

وتوصلت الدراسة الى عدد من النتائج كان من أهمها: أن من الأولويات الأساسية لدى المدقق الخارجي عند القيام بعملية المراجعة تقييم نظام الرقابة الداخلية والذي يتم تقييمه وفقاً لمتطلبات معايير التدقيق. وأن الاهتمام بالتدريب والتطوير واستخدام التقنية الحديثة والالتزام بالسياسات الإدارية يساعد على تفعيل الرقابة الداخلية ويضبط العمل ويقلل فرص التلاعب ويساعد على تحقيق الأهداف الموضوعة، إضافة الى ضرورة

أن يتم اعتماد الراي المهني المحايد للمدقق الخارجي على الأدلة المتحصل عليها من عملية التدقيق والتي يعتمد تقييمها على المقارنة والتحليل والاستنتاج الموضوعي.

**3- دراسة غالب 2009م" مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 300: دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية":**

هدفت هذه الدراسة التي التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم 300، وكذلك الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيقهم لمتطلبات المعيار، ولتحقيق اهداف الدراسة تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة من مدققي الحسابات المزاولين للمهنة عددهم 153 مدقق، وبلغت الاستبانات الخاضعة للتحليل 118 استبانة وبما نسبته 77% من الاستبانات الموزعة.

وتوصلت الدراسة الى ان مدققي الحسابات يدركون أهمية تخطيط عملية التدقيق في تحقيق الأهداف الموضوعة محل التدقيق، ويلتزمون بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم 300، وان هناك اثر ذو دلالة إحصائية بين المسمى الوظيفي ومدى التزام المدققين بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق في ظل المعيار الدولي رقم 300، بينما لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لبقية العوامل الشخصية على مدى التزام المدققين بمتطلبات تخطيط عملية التدقيق، وان أهم الصعوبات والمعوقات التي تحول دون التزامهم بمتطلبات المعيار تتمثل في صعوبة الحصول على المعايير والنشرات الصادرة عن المنظمات المهنية.

وقد اوصت الدراسة على عدة نقاط من أهمها: ضرورة التزام مدققي الحسابات بمتطلبات المعيار فيما يتعلق بالاتصال مع المدقق السابق امتثالاً لمتطلبات اخلاقيات المهنة، وذلك لمعرفة مدى وجود صعوبة ومشاكل متعلقة بالجهة ومشاكل متعلقة بالجهة الخاضعة للتدقيق واخذها بالاعتبار قبل البدء بعميلة التدقيق، ومناقشة خطة وإجراءات التدقيق مع لجنة الرقابة في الوحدة او الإدارة او الموظفين.

**4- دراسة فضل 2008م" المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية":**

تناولت الدراسة معالجة جوانب القصور السائدة في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن ابراز نقاط الضعف الموجدة فيه وأسبابها وتوفير رؤيا مستقبلية لمستخدمي القرار حول مجالات التطوير الممكنة للممارسات والنظم المحاسبية الحكومية الراهنة وأوصت على ضرورة العمل على تطوير إعداد الموازنة العامة.

# الفصل الثاني /

## المبحث الأول: المعيار الدولي 300 (التخطيط) لعملية المراجعة

## المبحث الثاني: مكاتب المحاسبة والمراجع

## مفهوم التخطيط وتطوره عبر التاريخ:

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الانسان الى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع وقد ظهرت الحاجة أوال لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينسيا بإيطاليا عام 1581 حيث تأسست كلية roxonatiوكانت تتطلب ست سنوات تمرينية بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، وقد أصبحت عضوية الكلية في عام 1699 شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق، ثم اتجهت الدول الأخرى الى تنظيم هذه المهنة. (خالد عبدالله، 2000، ص17)

ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي، فان الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية 1850 هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي ألجل التأكد من دقة القوائم [البيانات] المحاسبية ألجل منع واكشاف الغش والخطأ، والتغيير الاخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتحقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحايد .

ونتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته وتنوع الاشكال للمنشأة فان هدف التدقيق أضحى أعم وأوسع مما استدعى معه التطوير في اجراءاته ووسائل إيصال نتائجه الى المستفيدين، بينما هدف التدقيق في مراحل تطوره الأولية كان وقائي وينحصر في اكتشاف الأخطاء والاختلاس. (أحمد جمعة، 2009، ص31)

لذلك خلال النصف الأول من القرن الحالي تحول هدف التدقيق الى تقرير ما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة صحيحة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها، وعن المركز المالي في نفس الفترة. (أحمد جمعة، 2012، ص31)

وحاليا تتمتع جميع الدول العربية بتشريعات منظمة للمهنة على رأسها المملكة العربية السعودية والامارات المتحدة وسلطنة عمان، واليمن وتونس، والسودان وليبيا، والجزائر، والمغرب...الخ.

**مفهوم التدقيق**

لقد تعددت مفاهيم التدقيق من باحث الى اخر ومن مؤلف الى اخر ومن منظمة الى أخرى للوصول الى مفهوم شامل للتدقيق والمتمثلة فيما يلي: فقد عرفه أحمد جمعة بأنه" :عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وابداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة اعتمادا على قوة نظام الرقابة الداخلية

كما عرفته جمعية المحاسبة الامريكية بأنه" :عملية منتظمة وموضوعية للحصول على ادلة اثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وايصال النتائج الى مستخدمي المعلومات للمهتمين بذلك التحقق". وقد عرفه هادي التميمي بأنه" :فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد ألي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني.

كما عرفه زاهرة توفيق بأنه": فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتهجها المؤسسة صحيحة وواقعية، فالتدقيق يتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم مهني كفئ خارجي ومستقل بهدف الأداء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسالمة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حساب النتائج ." وقد تو صل خالد عبد الله الى مفهوم شامل وهو: ان عملية التدقيق تشمل الفحص examination والتحقيق verification والتقرير reportingويقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسالمتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع، اما التحقيق فيقصد به إمكانية الحكم على صالحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة، وكذا دلالة وضعه المالي في نهاية تلك الفترة وهكذا فان الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما

تمكين المدقق من ابداء رأيه فيما اذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت الى اثبات صورة عادلة لنتيجة اعمال المشروع ومركزه المالي، اما التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق واثباتها في تقرير يقدم الى من يهمه الامر داخل المشروع وخارجه، وهو ختام عملية التدقيق، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبيان عملياته بصورة سليمة وعادلة ."المطلب الثاني: أنواع التدقيق هناك أنواع كثيرة من التدقيق باختلاف الزاوية التي ينظر اليها الى عملية التدقيق من خلالها، ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، وبوجه الاجمال

يصنف التدقيق بوجهات النظر المختلفة كالتالي: التدقيق من خلال النطاق ينقسم التدقيق من حيث النطاق الى قسمين هما: التدقيق الكامل: وهو التدقيق الذي يخول للمدقق اطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة او الجهة التي تعين المدقق، اية قيود على نطاق أو مجال عمل المدقق ومن الأمثلة على ذلك، حالة تعيين مدقق خارجي لإحدى شركات المساهمة (طبقا للقانون 159 لسنة 1981) فانه لا يتم تحديد نطاق أو مجال التدقيق الذي يلتزم به المدقق، ولكن يخضع ذلك لمعايير ومستويات التدقيق المتعارف عليها، ويتعين على المدقق في نهاية الأمر الى ابداء الرأي الفني عن مدى سالمة القوائم المالية الختامية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته حيث أن مسؤوليته تغطي جميع تلك المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص، وفي هذه الحالة يترك للمدقق حرية تحديد المفردات التي تشملها اختباراته، وذلك دون التخلي عن مسؤوليته الكاملة عن جميع المفردات التدقيق الجزئي :وهو التدقيق الذي يتضمن بعض القيود على نطاق عمل المدقق كأن يقتصر عمل المدقق على تدقيق بعض العمليات دون غيرها او تدقيق الميزانية دون غيرها أو تدقيق المخزون دون غيره ويتم تحديد ذلك وفقا للعقد الذي تم بين المدقق والجهة التي قامت بتعيينه، وفي هذه الحالة فان مسؤولية المدقق تنحصر في المجال الذي حدد له فقط، وسوف يكون رأي المدقق في حدود المجال الذي حدد له وليس في القوائم المالية ككل .الفرع الثاني: التدقيق من حيث التوقيت ينقسم التدقيق من حيث الوقت الى قسمين هما:

التدقيق النهائي: يعد التدقيق النهائي مناسبا للمنشأة الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك ألن المدقق يبدأ عمله بعد اقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها، كما انه يؤدي الى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة وذلك لعدم تردد المدقق ومساعديه على المنشأة، بالإضافة الى أنه يؤدي الى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق بعملية التدقيق، ولكن يؤخذ على التدقيق النهائي تأخر النتائج، وحدوث ارتباك في مكتب المدقق، وعدم اكتشاف الغش والخطأ وعدم قيام المدقق بالفحص على المستوى المرغوب، وترجع هذه الاحتمالات الى قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق

التدقيق المستمر :وهو تدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات معتمدة للمنشأة موضوع التدقيق طوال الفترة التي يدققها، ثم يقوم في نهاية السنة بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية، ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المنشأة الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي .
الفرع الثالث: التدقيق من حيث القائمين بعملية التدقيق 2ينقسم التدقيق من حيث القائمين بعملية التدقيق الى قسمين هما:

1- التدقيق الخارجي :وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة حيث يكون مستقال عن إدارة المنشأة

2- التدقيق الداخلي :لقد كان ظهور التدقيق الداخلي الحقا للتدقيق الخارجي ومن ثم فهو يعتبر حديث إذا ما قورن بالتدقيق الخارجي، ولقد نشأ التدقيق الداخلي بناء على احتياجات الإدارة لأحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية، فالتدقيق الداخلي يعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى

التدقيق بين حيث الالزام ينقسم التدقيق من حيث الالزام الى قسمين هما:

1- تدقيق الزامي :هو التدقيق الملزم بنص القوانين في الدولة المعنية ومثال ذلك القوانين المنظمة لشركات المساهمة في مختلف الدول فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات أو ما يعرف بمراقب حسابات قانوني للشركة يتولى تدقيق حساباتها وقوائمها المالية، وفي هذا المجال يظهر التدقيق الإجمالي واضحا بالنسبة للهيئات والمؤسسات العامة ووحدات الجهاز الإداري في الدولة، فغالبا تتولى تدقيق أنشطة هذه الوحدات والهيئات والمؤسسات العامة الأجهزة الرقابية المتخصصة في كل دولة.

2- التدقيق الاختياري: وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، ففي المنشأة الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات المدقق في تدقيق حسابات المشروع واعتماد قوائمه الختامية نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مدقق خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الاعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد.

التدقيق من حيث مدى الفحص ينقسم التدقيق من حيث مدى الفحص الى قسمين هما:

التدقيق التفصيلي :وهو التدقيق الذي كان سائدا في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام، وأنها صحيحة، كما انها خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب، ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشاة الصغيرة ولكن ال يناسب المنشأة الكبيرة ألنها ستؤدي الى زيادة أعباء التدقيق فضال عن تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار.

التدقيق الاختياري:

هذا التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسالمة الرقابة الداخلية، ويتم هذا التدقيق باتباع المدقق أحد الأسلوبين هما التقدير الشخصي (العينات الحكمية) والعينات الإحصائية. فالتدقيق الاختياري يعتبر هو أساس السائد للعمل الميداني، وأن التدقيق التفصيلي يشمل الاستثناء لذلك الأساس. الفرع السادس: التدقيق من حيث الغرض نلاحظ من التقسيمات السابقة متداخلة الى حد كبير فمثال يمكن للتدقيق أن يكون كاملا ومستمرا وإلزاميا وتفصيليا في ان واحد، ومن هنا نصنف التصنيف التالي الذي ال تداخل فيه علاوة على وخارجيا أنه يتفق والهدف أو الغرض المنشود من القيام بعملية التدقيق:

1- التدقيق المالي :يقصد به فحص البيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى عدالة تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

2- التدقيق الإداري :يقصد به تدقيق النواحي الإدارية للمشروع للتأكد من أن الإدارة تسير بالمشروع نحو تحقيق أقصى منفعة أو عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

3- تدقيق الأهداف :يقصد به التحقق من أن أهداف المؤسسة المرسومة سابقا والمخطط لها قد تحققت فعال، وعلينا أن نتذكر هنا أن الهدف من عملية التدقيق ليس تصيد الأخطاء، وانما تحسين الأداء وتحقيق الأهداف بأقصى قدر ممكن من الفعالية.

4- التدقيق القانوني :يقصد به تأكد المدقق من أن المنشأة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها سواء السلطة التشريعية أو التنفيذية في الدولة.

5- التدقيق الاجتماعي :لم يعد الهدف الأوحد لوجود اية مؤسسة واستمراريتها، بل شاركه في ذلك أهداف أخرى مهمة منها تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، أي أنه أصبح من مهام المؤسسة واجب وطني تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، فهذا النوع من التدقيق بدوره ينقسم الى قسمين:

- التدقيق الفني :يتركز في البحث حول قيام المؤسسة أو عدم قيامها بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويكون أغلب الحوار بين إدارة المشروع والمدقق في قضايا النسب العادلة للإهلاك واقتطاع الاحتياطات - .التدقيق المستندي :هو الذي يقوم على أساس أن المستند المعين هو الأداة الرئيسية التي يستخدمها المدقق في انجاز عملية التدقيق عن طريق مقارنة البيانات الواردة في المستند بها ثم تسجيله في الدفاتر من قيود، كما يقوم المدقق من ناحية أخرى بفحص وتدقيق مدى سالمة المستند وصحته وقانونيته . بالاعتماد على المعلومات السابقة قمت بتلخيص أنواع التدقيق في الشكل البياني الموالي:

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق الفرع الأول: أهداف التدقيق الأهداف هي الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين، ويتمثل الهدف الأساسي للمدقق الحيادي في التعبير عن رأيه بالقوائم المالية، ذلك الرأي الذي يمثل محصلة لإجراءات طويلة استنباطية واستقرائية وأحكام منطقية .فلقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطورا ملحوظا في أهدافها، ويمكن بوجه الاجمال حصر الأهداف التقليدية بالتدقيق في نواح عدة أهمها - : اكتشاف الغش والسرقة التي تتم من قبل الموظفين.

- تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء؛

- تحديد مدى صحة المركز المالي وتم التحول نحو التدقيق الاختباري .ومن عام 1960 حتى الان أضيفت أهداف عامة للتدقيق أهمها:

تحقيق الرفاهية الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع؛ -الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات ككل خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن غش أو خطأ.

- الإبلاغ عن البيانات المالية والاتصال بشأنها حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية وفقا للنتائج

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول الى الأهداف المحددة.

- القضاء على الاسراف من خلال تحقيق اقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط .

**أهمية التدقيق**

تعود أهمية التدقيق الى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة الى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها ومن بين هذه الأطراف - :إدارة المنشأة: يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث ان اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية الى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشأة - .المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث ان تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة بحيث توجه أموالها الى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل - .الجهات الحكومية: تعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وتحديد الأسعار وتقرير

الإعانات لبعض الصناعات.... الخ، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضتها مع الإدارة وبشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه

ومجمل القول أن المحاسبة قد أصبحت علما اجتماعيا يخدم فئات المجتمع المختلفة حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر او الظاهرة في القوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة ولكن لن ننسى الخدمة الحقيقية الا اذا عهدنا الى هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي محايد بفحص تلك البيانات فحصا انتقاديا منظما ودقيقا وابداء رأي فني محايد حول تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصوير ها لوضع المشروع المالي وصحة تبيانها

## مفهوم المراجعة

إن كلمة المراجعة audit جاءت من كلمة audire اللاتينية التي تعني الاستماع écouter، لأن الحسابات كانت تتلى على المراجع، حيث يشير التاريخ إلى أن قدماء المصريين والإغريق والرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يراجعونها للتأكد من صحتها، حيث كانت تعقد جلسات استماع عامة تتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المراجعون تقاريرهم، مع الإشارة إلى أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية وبسيطة، لكنها تطورت مع ظهور مبدأ القيد المزدوج على يد العالم الإيطالي Paciolo Luca في القرن الخامس عشر 1494م (أحمد حلمي جمعة، 2009، ص24)

## تعريف المراجعة

على العموم فقد تعددت تعاريف المراجعة وفقا لتطور مفهومها وأهدافها خلال مراحل متعاقبة من الزمن، يمكن سرد أهمها فيما يلي:

- جمعية المحاسبة الأمريكية عرفت المراجعة على أنها: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية" (محمد سمير الصبان، 1990، ص17)
- عرفت المراجعة كذلك بأنها "فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة فحصا دقيقا حتى يطمئن المراجع من أن التقارير المالية سواء كانت تقريراً عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقريراً عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية أو أي تقرير آخر يظهر وينطبع فيه صورة واضحة حقيقية ودقيقة الغرض الذي من أجله أعد هذا التقرير" (عبد الفتاح الصحن، 1993، ص4)
- أما منظمة العمل الفرنسي عرفتها على أنها "مسعى أو طريقة منهجية، مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استناداً على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم" (محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، 2006، ص10)
- من خلال ما سبق يتفق جمهور الباحثين والعاملين في مهنة المراجعة على أنها عملية يتم بمقتضاها تحقق أحد الأفراد من صحة مزاعم ونتائج شخص آخر، وحتى تتم هذه المراجعة بكفاءة فإنها يجب أن تعتمد على قواعد ومعايير وأسس منطقية وثابتة والتي تحدد مفهوم هذه العملية والظروف التي تمارس فيها عملية المراجعة.

## أهداف معايير المراجعة الدولية

يحقق إصدار معايير المراجعة الدولية مجموعة من الأهداف خاصة لممارسي المهنة ومستخدمي القوائم المالية وكذا الشركات الدولية المتعددة الجنسيات وبعض الدول النامية التي لم تصدر معايير المراجعة بعد، أو تلك الدول التي تسعى لتطوير معاييرها الوطنية بهدف رفع مستوى درجة الكفاءة في الأداء المهني إلى المستوى الدولي. ويمكن تلخيص أهم هذه الأهداف فيما يلي (عيد حامد معيوف الشمري، 1994، ص32)

- الالتزام بقواعد الإفصاح الكافي والمناسب والذي تنص عليه معايير المحاسبة الدولية، بجانب الالتزام بقواعد المراجعة المناسبة والتي تنص عليها معايير المراجعة سيوفر للقوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية المتعددة الجنسيات سمة الموثوقية التي يطلع إليها مستخدمو القوائم، كما يجعل هذه القوائم صالحة للمقارنة والتحليل المالي.
- وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الإتحاد الدولي، مهمتها المتابعة المستمرة مما يوفر لهذه المعايير سمة المرونة التي تجعلها قادر ة على الاستجابة للاحتياجات المتغيرة لأسواق رأس المال والمتعاملين فيها.
- إعداد القوائم المالية استناداً إلى معايير محاسبة دولية اعتماد المراجع عند مراجعتها على معايير المراجعة الدولية سوف يجعل من السهل إجراء مقارنات بين القوائم المالية في أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة ما دامت المعايير المستخدمة موحدة.
- وجود المعايير الدولية للمراجعة سوف يوفر للدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية، خصوصا في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى، وعلى المنظمات المهنية في الدول النامية الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها بشكل كامل أو جزئي، وبالتالي فإن ذلك سوف يؤدي إلى عالمية مهنة المراجعة.

## أهمية جودة مراجعة الحسابات

نتيجة الضغوط المتزايدة التي تعرضت لها مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة، وتزايد عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين، وخصوصاً بعد تعرض العديد من كبرى الشركات الأمريكية للفشل كما حدث لكل من شركتي أنرون وشركة وورلد كوم واللتان خضعتا للمراجعة من قبل شركة آرثر أندرسون للمراجعة والتي كانت تعتبر إحدى الشركات الثمانية الكبار حينها.

وللتغلب على تلك الضغوط فإنه لابد من التركيز على أهمية المراجعة والتي تعتبر مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية المراجعة وحيث تنبع أهمية جودة المراجعة من خلال مساهمتها بما يلي (جبران، 2010، ص3)

1- المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.
2- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.
3- تخفيض صراعات الوكالة.

4- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.

5- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية.

**1- المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة:**

إن فجوة التوقعات في المراجعة تعبّر عن التباين الموجود بين اعتقادات وإدراك مستخدمي القوائم المالية لواجبات ومسؤوليات المراجع وبين اعتقاد المراجع نفسه لتلك المسؤوليات.

وتمثل فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في المراجعة، حيث عرف أحد الباحثين (porter، 1993، ص50) فجوة الجودة بأنها الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمراجعين تجاه جودة خدمات المراجعة المؤدة وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة، وأكّد على أن السبب الرئيسي لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمراجع عن معايير المراجعة ومعايير الجودة المتعارف عليها.

كما أن انخفاض جودة أداء عملية المراجعة يعتبر أحد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات في المراجعة، ولذلك يعتبر تحسين جودة المراجعة أحد أساليب تضييق فجوة التوقعات.

وبالتالي يمكن القول إن أداء عملية المراجعة بجودة عالية يؤدي إلى تضييق فجوة توقعات المراجعة وتقليل التباين بين اعتقادات المراجع والطرف الثالث.

**2- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية**

نال هذا العنصر اهتماماً كبيراً من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين خصوصاً بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على اعتبار أن المراجعين ذوي الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المراجعين ذوي الجودة المنخفضة.

وهذا ما أكدته لجنة Treadway والتي أشارت إلى أن تحسين جودة المراجعة يزيد من اكتشاف الأخطاء ويحد من التحريف في القوائم المالية (AICPA,1987)

أي إن أداء عملية المراجعة بجودة عالية يزيد من احتمال اكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية.

**3- 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.

وأشار أحد الباحثين أنه إذا سلمنا بوجود هذه الصراعات فإنه لابد من وجود المراجعة التي تساعد على تخفيض حدة هذه الصراعات، وأنه كلما اشتدت حدة الصراعات كلما كانت الحاجة ماسة إلى مراجعة ذات جودة عالية، أي إن هناك علاقة طردية بين صراعات الوكالة والطلب على المستويات العليا لجودة المراجعة (الأهدل، 2008، ص7)

ويرى الباحث أن تخفيض صراعات الوكالة لا يمكن اعتباره سبباً للمراجعة ذات الجودة العالية وإنما هو نتيجة حتمية للمراجعة ذات الجودة المرتفعة والتي يتم أداؤها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.

**4- المساهمة في تدعيم مفهوم الحوكمة:**

يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ تستهدف توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة، وهناك بعدين أساسيين لمفهوم حوكمة الشركات هما (الأهدل، 2008، ص7)

أ- الالتزام: حيث تكون الغاية هي التحقق من مواجهة وتنفيذ المتطلبات والالتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية، فضلاً عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر ممكن من الأمانة والشفافية.

ب- الأداء: وذلك باستخدام كافة الوسائل المتاحة لرفع مستوى الأداء الشامل للمنظمة والسعي إلى استغلال الفرص الإيجابية للمخاطر الفعلية والمتوقعة، وتقليل الآثار السلبية لهذه المخاطر.

وهناك من أكد على أن لجودة المراجعة دور مهم في عملية السيطرة على المنشأة وتوجيهها، وذلك من خلال تقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية وإبداء الرأي في عملية الإفصاح عن المخاطر التي تواجهها المنشأة، والإجراءات التي تتخذها لمواجهة هذه المخاطر بما يحقق في النهاية أهداف المنشأة ويحسن سبل الاتصال بينها وبين المساهمين. وترى الدراسة أن الدور الاجتماعي لمهنة المراجعة يجب أن يساهم في تحقيق الهدف المنشود في مجال الحوكمة من خلال الوفاء بالمتطلبات الاجتماعية وتوقعات المجتمع.

**5- 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.

وبالتالي فإن تحسين جودة المراجعة يدعم الثقة بمصداقية القوائم المالية وكفاية الإفصاح المحاسبي، وبالتالي زيادة ثقة الجمهور عند اتخاذ القرارات (الأهدل، 2008، ص7)

ويرى الباحث أن زيادة الثقة في تقرير المراجع وبالتالي تعزيز مصداقية القوائم المالية يعتبر من أهم نتائج تحسين جودة المراجعة، حيث ينعكس أثر ذلك على كافة المستويات السابقة على اعتبار أن تدعيم الثقة بمصداقية القوائم المالية وشفافيتها يساهم في تخفيض صراعات الوكالة وتضييق فجوة توقعات المراجعة، بالإضافة إلى تدعيم مفهوم الحوكمة ويؤدي التكامل فيما بين هذه العوامل إلى خلق بيئة مالية واقتصادية مستقرة تنعكس نتائجها الإيجابية على كافة فئات المجتمع.

## أنواع المراجعة

يمكن تصنيف عمليات المراجعة حسب أغراضها إلى ما يلي: (أمين السيد أحمد لطفي، 2002، ص25-26)

### 1- تدقيق القوائم المالية Financial Statement Audits

إن الغرض من عملية مراجعة القوائم المالية تحديد ما إذا كانت عملية إعداد هذه القوائم قد تمت وفقاً لمعايير ومبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، كما أن مراجعة القوائم المالية أو المراجعة المالية تعبر عن وجهة النظر التقليدية للمراجعة بنوعيها الداخلي والخارجي، والذي يتضمن تتبع الأحداث أو العمليات المالية التي حصلت في السابق داخل المنظمة، ومراجعتها حسابياً ومحاسبياً ومستندياً، ثم التحقق من مدى تمشيها وفقا للقوانين والأنظمة والتعليمات المتبعة، بهدف إظهار البيانات المالية بصورة واقعية.

### 2- مراجعة الالتزام Compliance Tests

ويسمى أيضا مراجعة الأداء أو التنفيذ، ويهدف إلى مراجعة مدى التزام الوحدة بالمعايير المقررة، كالسياسات والإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبة للمنظمة، وهذا النوع من المراجعة يهتم بالالتزام بالقوانين والسياسات والنظام الداخلي، حيث يكون الغرض منه معرفة مدى التقيد أو الالتزام بأداء سياسات معينة، أو قوانين وتعليمات أو مدى التقيد بعقود معينة، حيث يقوم المراجعون في هذه الحالة بكتابة تقرير عما إذا كان قد تم إتباع تلك السياسات والإجراءات المقررة أم لا.

### 3- المراجعة القضائية Forensic Audits

تهدف المراجعة القضـــائية إلى تتبع أو منع نشـــاطات الغش والاحتيال، وقد تطور هذا النوع من المراجعة وازدادت أهميته خاصـــة في الجانب التجاري والمســـائل المالية، وقد يتم اســـتخدام هذا النوع من المراجعة في مؤســـســـات القطاع العام أو الخاص، ومن المجالات التي يمكن أن يتعامل معها المراجعون القضائيون، ما يلي: (Messier, 2000, P12)

أ- التحري عن حالات الاختلاس وتوثيقها وإجراءات التفاوض المتعلقة بالتسويات التأمينية.

ب- تحليل العمليات المالية التي تتضـــمن تحويلاً غير مرخص (عدم وجود صـــلاحية) للنقدية بين المنظمات.

ج- إعادة ترتيب سجلات محاسبية غير كاملة لتسوية مطالبة تأمينية عند تقييم المخزون.

### 4- المراجعة التشغيلية Operational Audits

وتعرف المراجعة التشـــغيلية بأنها الفحص الشـــامل للوحدة أو المنظمة لتقييم أنظمتها والرقابة فيها وأدائها مقيسه بواسطة الأهداف الإدارية (Whittington, 1998, P56 ) والهدف من عمليات المراجعة تحديد فعالية وكفاءة التنظيم، حيث تقيس الفعالية Effectiveness كيفية تحقيق المنظمة لأهدافها بنجاح، في حين تقيس الكفاءة Efficiency كيفية استخدام المنظمة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافها، حيث يقوم المراجع بفحص إحدى الوحدات أو الدوائر لتحديد ما إذا كانت تقوم بتحقيق أهدافها طبقاً لما هو مقرر " الفعالية "، بالإضـــافة إلى مدى اســـتخدامها لمواردها بشـــكل مناســـب " الكفاءة " (أحمد صـــالح العمرات، 2000، ص47)

يوجد ثلاثة أنواع أو فئات من عمليات المراجعة التشغيلية هي: (Whittington, 1998, P56)

**أ- المراجعة الوظيفية:**

إن المراجع عند قيامه بعملية المراجعة الوظيفية يقوم بتتبع العملية، أو النشـــاط محل المراجعة من بداية العملية أو النشـــاط إلى نهايته، فالعمليات قد تشـــترك في إنجازها أكثر من وحدة أو دائرة تنظيمية داخل المنظمة، وبالتالي فانه يتوجب على المراجع القيام بفحص الإجراءات التي تمت في المراحل التي قطعتها، وفي مختلف الوحدات التنظيمية في

المنظمة. فمثلاً عملية شـــراء لوازم في المنظمة تكون مشـــتركة بين الدائرة التي طلبت هذه اللوازم ودائرة اللوازم والدائرة المالية ولجنة العطاءات المختصـــة في المنظمة (المركزية أو الفرعية) وهنا يقوم المراجع بمتابعة هذه العملية منذ وضـع مواصـفات اللوازم المراد شـراؤها وحتى تسـديد قيمة هذه اللوازم أو المشتريات. (أحمد صالح العمرات، مرجع سابق، ص47)

**ب- المراجعة التنظيمية:**

يركز المراجع اهتمامه هنا على الوحدة التنظيمية داخل المنظمة (إحدى الإدارات) ويقوم بإخضـــاع جميع عملياتها وأنشـطتها لعملية مراجعة وتحليل وتقييم يشـمل فحص ومراجعة أهداف وخطط وسـياسـات وأسـاليب وإجراءات هذه الوحدة وعلاقاتها بالوحدات الأخرى، وفي مثل هذا النوع من المراجعة التشـغيلية، فإن المراجع لا يخرج عن الحدود التنظيمية للوحدة أو الدائرة محل المراجعة، وذلك بعكس المراجعة الوظيفية التي لا بد وأن تشمل جهات أخرى غير الوحدة الإدارية محل المراجعة. (محمد سمير الصبان، 1995، ص11)

**ج- مراجعة المهام الخاصة:**

يتميز هذا النوع من المراجعة التشـــغيلية بأنه فحص وتقييم أحد المجالات داخل التنظيم، فقد يكون نشاط ما أو جزء منه يتم تدقيقه نظراً لأهميته، أو انه يواجه بعض المشكلات التي يجب معرفتها بهدف إيجاد الحلول الملائمة لها، وذلك مثل تدقيق برنامج خدمة المجتمع المحلي (أحمد صالح العمرات، مرجع سابق، ص47)

## مفهوم مخاطر الأعمال في المراجعة

في ضـــوء المتغيرات في بيئة الأعمال المعاصـــرة، وتزايد حالات التقاضـــي التي ترفع ضـــد المدققين، وخاصة بعد انهيار Enron، اهتمت مكاتب المراجعة، بآثار انعكاس هذه التغيرات على ممارساتها المهنية، وضـرورة إعطائها أهمية أكبر، من خلال العمل على إدخال مخاطر الأعمال في تقييم مخاطر ممارسـة مهنة المراجعة، بما يمكن من الوصـول إلى تقييم شـامل للمخاطر، واتخاذ قرارات سـليمة عند تقرير الارتباط مع عملاء جدد، أو الاستمرارية مع عملاء قدامى.

وقد تغيرت البيئة التي تمارس فيها مهنة المراجعة بشكل كبير خلال الفترة الأخيرة، فقد حدث تزايد في تعدد وتعقد أنشـطة الشـركات وطبيعة الأنشـطة في بيئة الأعمال المعاصـرة، مما اسـتوجب التركيز على عمليات

اتخاذ القرارات المتعلقة بقبول عملاء جدد، أو الاستمرارية مع العملاء الحاليين. كما أن تزايد حالات التقاضي التي ترفع ضد مراجعي الحسابات، وتزايد المنافسة بينهم، أضفت العديد من السمات، على طبيعة ممارسة المهنة في إطار بيئة الأعمال المعاصرة.

وقد أثار انهيار شركة Enron وما تبع ذلك من مسائلة لمهنة المحاسبة والمراجعة، العديد من التحديات أمام هذه المهنة، إذ دفعت بمكاتب المراجعة إلى الأخذ في الاعتبار العديد من العوامل والمتغيرات، عند اتخاذ قرارات حول قبول العملاء والاستمرارية معهم، وذلك حتى لا يتعرضون للتقاضي، أو الجزاءات وبالتالي أضرارا في سمعتهم المهنية والأدبية. كما أدت هذه التغيرات إلى قيام مكاتب المراجعة بزيادة الاهتمام والتركيز على بشكل أكبر على مخاطر الأعمال Business Risks بالنسبة لهم.

تعرف مخاطر الأعمال بأنها " تلك المخاطر التي ستجعل المنشاة التي تمت مراجعتها تفشل في تحقيق أهدافها" (Beattie,2002, P7). كما تعرف بأنها "تلك المخاطر التي سيعاني منها المراجع أو مكتب لمراجعة نتيجة للعلاقة مع العميل، حتى ولو كان تقرير المراجعة صحيحا". (Arens, 2004, P44)

وتمثل مخاطر الأعمال الخسائر أو الأضرار التي يتحملها مكتب المراجعة، أو المدققين العاملين في المكتب نتيجة لعوامل تتعلق بالقيام بعملية المراجعة أو الارتباط Engagement مع العميل، فالمدقق قد يتعرض لهذه لمخاطر الأعمال، ليس نتيجة للقيام بعملية تدقيق فاشلة أو لعدم التزامه بالمعايير المهنية والأخلاقية، ولا لعدم سلامة التقرير الذي يعده، إنما تعود إلى أسباب تتعلق بالعلاقة التي تربطه مع العميل، فمخاطر الأعمال تعود إلى عدم سلامة الارتباط مع العميل. (Bushong, 2000, P59)

إن مخاطر الأعمال بالنسبة للمدقق هي أن عملية المراجعة سوف تتعرض لخسارة تنتج من عملية الارتباط Engagement، مع هذا العميل، من حيث أن عملية المراجعة هذه لن تكون مربحة بالنسبة لمكتب المراجعة أو المدقق، أو أنها ستجلب لهما التقاضي في المستقبل. (Housten, 1999, P70)

كما أن طبيعة العوامل المحددة لمخاطر الأعمال، واختلاف مستوياتها وفقا لاختلاف ظروف وطبيعة عمل الشركات، واختلافها سواء كان على مستوى الاقتصاد الكلي، أم على مستوى الشركة وإدارتها، وبين ذلك من خلال تحديد العوامل التي تؤثر في مخاطر الأعمال، ومستوى هذه المخاطر. (Brumfield, 2003, P60)

وهناك عدد من العوامل المؤثرة على تقييم مخاطر الأعمال، يأخذها المدققون في اعتبارهم، منها: ( Colbert, Janet, P54-58)

1- التغييرات المستمرة في بمدققي العميل خلال الفترات السابقة.

2- عدد مرتفع من الدعاوى القانونية بالنسبة للعميل.

3- القوائم المالية التي سيتم استخدامها في العلاقة مع امتلاك أو الاستغناء عن الأعمال أو جزء منها.

4- العروض الأولية Initial Public Offeringللدين أو لحقوق الملكية.

ان مخاطر الأعمال تعني احتمال تعرض العمل المهني للمدقق لخسائر أو أضرار مادية، كذلك تعرضه لفقدان سمعته المهنية والأخلاقية، نتيجة لمواجهته لدعاوى قضائية من قبل الغير أو من قبل عملاء المكتب، أو لتوقيع بعض العقوبات أو الجزاءات التأديبية عليه من قبل مكتب المراجعة الذي يتبع له، أو من قبل أحد الأجهزة التنظيمية بالدولة. وهذا يستدعي من المدقق أن يبدأ من أقصى مستوى مخاطر تدقيق مسموح بها طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، ثم يقوم بناءً على حكمة المهني بجعل هذا المستوى من مخاطر المراجعة إلى أقل مستوى، يعتقد عنده أنه قد تم حصر وتقييد مخاطر الأعمال المرافقة لعملية المراجعة المتعاقد عليها بشكل ملائم، إذ أن هذه المخاطر يمكن أن تحتوي على العناصر الآتية:

1- المنازعات القضائية.

2- الجزاءات التأديبية التي توقعها الجهات المهنية ومكاتب المراجعة.

3- الأضرار التي تلحق بالسمعة والشهرة المهنية والناتجة عن المنازعات القضائية والجزاءات التأديبية.

## الأضرار التي تلحق بالسمعة المهنية للمدقق

إن الأضرار التي تلحق بسمعة المدقق، نتيجة للتقاضي أو للعقوبات الجزائية التي تتم بحقه، أو نتيجة لكلاهما معا، كذلك سمعة المدقق تعتبر أحد محددات جودة أدائه المهني، ويتم النظر إلى سمعة مدقق الحسابات على أنها بمثابة رأس مال، تقوم مكاتب المراجعة ذات العلامات التجارية المعروفة بالمحافظة عليه والاستثمار فيه، فهذه المكاتب تميز نفسها عن بقية مكاتب

المراجعة، من خلال الاستثمار أكثر في سمعتها، كما أن ينظر إليها بأنها تقدم أداء مهني ذو جودة أعلى من خلال الالتزام والاستقلالية. (Khurana, 2004, P473)

كما أن سمعة مدقق الحسابات أو مكتب المراجعة كبديل أو محدد رئيسي لجودة الأداء المهني، إذ أن أكبر أربع مكاتب تدقيق على مستوى العالم، تقدم أداء مهني ذو جودة عالية، وتعزز من الضمان المقدم حول

القوائم المالية مقارنة ببقية مكاتب المراجعة، فالفكرة الرئيسية للربط بين سمعة مكتب المراجعة وجودة الأداء المهني والتقاضي، وجودة التقرير المالي أحيانا، هو أن جودة المراجعة غالبا لا تكون ملحوظة بشكل مباشر من قبل المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية، فالخدمة المقدمة من قبل المكتب أو من قبل أية عملية تدقيق هو ضمان بأن القوائم المالية لا تضمن نوعين من التحريفات الأساسية هما: (الأخطاء المقصودة والأخطاء غير المقصودة)، وإذا كان المراجعة عند مستوى مرتفع من الجودة، فإنها ستضمن بان فرص وجود هذه الأخطاء المقصودة وغير المقصودة ستكون في حدها الأدنى في القوائم المالية التي تم تدقيقها، ولما كان من الصعوبة على المدقق التحقق من كل عملية أو صفقة، فمن الصعب التأكد بأنه لا يوجد أية أخطاء أو تحريفات في مجموعة القوائم المالية التي تم تدقيقها، والصعوبة التي تواجه المستخدمين، هي أنه لتقييم جودة المراجعة يجب عليهم أن يكون لديهم ثلاثة أنواع من الحكم: (Moizer, 2007, P61)

1- فيما إذا كانت مقدار وطبيعة أعمال المراجعة ملائمة للشركة موضوع المراجعة.

2- كيفية قيام فريق المراجعة بأعمال المراجعة بشكل ملائم.

3-وضع أو حالة استقلالية المدقق، وكيف سيقرر عن الأخطاء أو التحريفات التي لم يتم تسويتها والتي وجدها.

ويعتمد مستخدمو المعلومات المحاسبية وخاصة الأطراف الخارجية، لفهم جودة الأداء المهني للمدقق على أساس السمعة المهنية، حيث يكون هناك الآلاف من المكاتب، ولكن القليل منها يتمتع بسمعة مهنية، وبالتالي فإنه من الأسهل والأقل تكلفة، بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، أن يحكموا على مصداقية المدقق، من أن يحكموا على مصداقية الإدارة. (Khurana, 2004, P495)

إن الأرباح التي تعلن عنها الشركات التي تم تدقيق قوائمها المالية من قبل مكاتب المراجعة الأربعة الكبار، يعتبرها سوق المال أكثر جودة من الشركات الأخرى التي تتعامل مع مكاتب مراجعة أخرى، وأحد تفسيرات هذا هو أن المدققين أو مكاتب المراجعة الكبار هي الأقرب احتمالا لإصدار تقارير تدقيق مؤهلة مقارنة ببقية مكاتب المراجعة، بوجود نفس الظروف، فكثير ما يتم الربط بين مصداقية القوائم المالية، وسمعة مكتب المراجعة وأسمه أو علامته التجارية. (Francis, 2004)

ويشـــار إلى أن هنـاك ربط بين ســـمعة مكتب المراجعة وجودة أدائه المهني، اعتمادا على النظريات الاقتصـــادية، التي تربط بين مســتوى جودة الخدمات المقدمة، والأتعاب التي يمكن أن يحصـــل عليها مدققو الحســـابات مقابل هذه الجودة العالية، فالمســـتخدمين في النهاية، ســـيعترفون بهذه الجودة العالية ويكونوا مســتعدين لدفع أتعابا أكبر من أجل الحصـــول على تلك الجودة، وفي إطار هذه النماذج الاقتصـــادية، تعتبر الأتعاب التي تحصل عليها مكاتب المراجعة، أو التي يمكن أن تكسبها، محددة من خلال السمعة التي تحققها مع عملاءها، والعنصـر المهم في النماذج الاقتصـادية للسـمعة، هو أنه كلما ارتفعت جودة الخدمات المقدمة، فإنها تخلق سمعة أفضل بالنسبة لمكتب المراجعة. (Moizer, 2007, P62)

عرف "الخطر الذي قد يقدمه المدقق كرأي تدقيق غير ملائم عن القوائم المالية". (Dunn, 1999, P35)

تمثل مخاطر المراجعة احتمال أن المدقق سيصـدر رأيا غير مقيد Unqualified Opinion على قوائم مالية محرفة بشكل مادي، والمدقق قد يقاضـى Sued عما إذا كان المراجعة والقوائم المالية تلتزم بالمعايير المهنية (مخاطر المراجعة)، إلا أن هذا المفهوم يرتبط بشـــكل مباشـــر بالمعيار الثالث من معايير العمل الميداني، والذي يتطلب من المدقق تجميع دليل كافي لتأييد الرأي الذي يقدمه، وهو ينتج من مفهوم الكفاية للحد الأدنى أو المســـتوى الأدنى من عملية المراجعة، أو تجميعه دليل، يكون مطلوب لكل عملية تدقيق تتم بالتوافق مع معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما، وعلى الرغم من وضـــوح هذا، إلا أن مفهوم المســـتوى الأدنى المقبول من المراجعة يعتبر بشكل رئيسي غير محدد. (Brumfield, 2003, P60)

يجب أن تحتوي عمليات المراجعة على قدر معين من مســـتوى التأكيد المطلوب طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، كذلك فإن كل رأي يصدر عن المدقق لا بد أن يتضمن على الأقل هذا المستوى من التأكيد، إذ يرتبط هذا المسـتوى مباشـرة بتقييم المسـتوى المقبول لمخاطر المراجعة، كما أن دقة إجراءات المراجعة المنفذة تعتبر دالة مباشـــرة في هذا التقييم، على أن إبداء المدقق لرأيه يأخذ شـــكل تقرير يُعد وفقا لمعايير معينة، على أن يوصـل هذا الرأي عن كل فترة يصـدر عنها رسـالة بأنه قد تم الإعداد على الأقل لمسـتوى التأكيد المطلوب.

وفقا لمعيار المراجعة الأمريكي رقم (47)، فان مخاطر المدقق تتكون من ثلاثة عناصر هي: (أمين لطفي السيد، مرجع سابق، ص275-276)

1- المخاطر الحتمية Inherent Risks، وتمثل مدى قابلية تأكيد معين بالقوائم المالية للتحريف الجوهري، وذلك بافتراض عدم وجود نظام للرقابة الداخلية.

2- مخاطر الرقابة Control Risks، وهي مخاطر بأن التحريف الجوهري يمكن أن يحدث في تأكيد معين بالقوائم المالية، ولن يتم منعه أو اكتشافه، من خلال إجراءات الرقابة الداخلية.

3- مخاطر الاكتشاف Detection Risks، وهي مخاطر عدم قدرة إجراءات المراجعة على اكتشاف التحريف الجوهري الموجود في تأكيد معين في القوائم المالية.

وتستخدم هذه العناصر الثلاث مجتمعة فيما يعرف بنموذج المخاطر Risk Model، أو عملية المراجعة استناداً على مدخل المخاطر الذي يتبعه المدققون، للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية، ويوضح هذا النموذج العلاقة بين العناصر الثلاث الرئيسية لمخاطر المراجعة، وذلك كما يلي:

مخاطر المراجعة = المخاطر الحتمية × مخاطر الرقابة × مخاطر الاكتشاف.

إن الربط بين مخاطر المراجعة ومخاطر الأعمال، له تأثير إيجابي على جودة الأداء المهني للمدقق، ومصداقية التقرير المالي، إذ أن إدراك المدققين لوجود مخاطر أعمال مرتفعة لدى منظمة معينة، يجعلهم أكثر حرصا على القيام بعملية المراجعة بشكل أكثر تركيزا، مما يتطلب أتعاب أكثر يتحملها العميل، أو يجعلهم يرفضون الأعمال ذات المخاطر العالية، حيث أن مكاتب المراجعة واقعياً تنظر إلى هذه المخاطر بطرق مختلفة، فمخاطر المراجعة يمكن أن تكون مخاطر الأخطاء Errors التي لم يتم اكتشافها، ومفهوم مخاطر المراجعة يتعقد أكثر من خلال حقيقة، أن المدققين يميزوا بين مخاطر السمعة المهنية التي تنشأ نتيجة التقاضي أو نتيجة للنفور العام منهم Adverse Publicity، وأحد العوامل التي تجلب هذه المفاهيم المختلفة للمخاطر، هو أن المدققين ونتيجة لإدراكهم للمخاطر المرتفعة، إما يرفضون علمية المراجعة أو يعملون على زيادة اختبارات المراجعة. (Dunn, P36)

كما أن أي زيادة في اختبارات المراجعة، قد يكون إما للرد على مخاطر التحريف المادي، أو لتمكين مكتب المراجعة من الدفاع عن سمعته، في أية وقت وفي أي أزمة لاحقة، وفي كلا الحالتين فإن قبول عملية المراجعة التي صنفت على أنها ذات مخاطر عالية، هو أن المراجعة سوف تتضمن تكاليف أكثر، وهذه التكاليف الإضافية، سيتحملها العميل في شكل أتعاب تدقيق. (Hill, 2004, P185)

## طبيعة مخاطر الأعمال للمراجعة في ضوء إدارة المخاطر

لقد أدت التغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة وفي طبيعة أنشطة الشركات، وتعقد طبيعة الأعمال التي يدققها مدققو الحسابات، إلى إمكانية استخدام مفاهيم إدارة المخاطر، ونظرية المحفظة، وإدارة الجودة الشاملة، بهدف الوصول إلى تقييم شامل للمخاطر التي قد يتعرض لها المدقق، سواء كانت مخاطر المراجعة، أو مخاطر الأعمال للتدقيق، وحتى مخاطر الأعمال للعميل، التي تتوقف على ظروف الصناعة والاقتصاد بشكل عام. وبالتالي فانه يتم العمل على بناء نماذج للمخاطر وفقا لهذه المفاهيم، بحيث أن هذه النماذج، تساهم في مساعدة المدقق على اتخاذ قرار رئيسي، فيما إذا كان سيقبل الارتباط بالعميل أم لا، ولذلك يمكن النظر إلى هذه النماذج، على أنها أدوات مساعدة لقرار المدقق في قبوله للمهمة أو رفضها.

وبالرغم من أن التركيز يكون على مرحلة قبول العميل، إلا أن النماذج الموضوعة، عملت للوصول إلى إطار متكامل للربط بين المخاطر بمصادرها المختلفة، وعملية المراجعة ككل، حتى كانت تخص مرحلة اتخاذ قرار قبول العميل، فإنها تساهم بشكل فعال في الأخذ بالحسبان مخاطر الأعمال، التي تنتج عن الارتباط بالعميل عند قبول المهمة، وتخطيط برنامج المراجعة، وتحديد إجراءاتها، كما تبين العلاقة المهمة بين مخاطر الأعمال في المراجعة وكلا من مخاطر المراجعة ومخاطر الأعمال للعميل. كما أنه يتم الاعتماد على نظرية محفظة الأوراق المالية، وتطبيقها على المراجعة، ليتم النظر إلى الارتباط مع العميل، كاستثمار في أصل رأسمالي، وبالتالي فإنه يتم تقييم المخاطر لمحفظة العملاء ككل، ووفقا لذلك يتم اتخاذ القرار بقبول الارتباط أم لا، وذلك بالتركيز على الاختلافات بينهم من حيث المخاطر والأتعاب. (Johnstone, 2004, P659)

المخاطر تقدير تكاليف المراجعة الأولية، وبالتالي فان الاستراتيجيات الرئيسية لدى مكتب المراجعة في ظل إدارة المخاطر تتمثل فيما يلي: (Bell, 2001, P35)

1- تجنب المخاطر Risk Avoidance، بتخفيضها بعدم قبول عملاء ذوو مخاطر عالية.

2- استبعاد المخاطر Risk Elimination، باتخاذ قرار عدم الإبقاء على العلاقة مع العملاء، حيث تكون المخاطر بدرجة عالية غير مقبولة.

3- تخفيض المخاطر، من خلال تقليل Mitigating المخاطر، بتغيير طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، أو من خلال تحويل المخاطر، من خلال التأمين Insurance مثلا.

4- قبول المخاطر Risk Accepting، بقبول تساوي في مخاطر المحفظة المتبقية مع العائدات المتوقعة، والقيام بإدارة مخاطر المحفظة.

ويشار إلى أن هناك نموذجا لإدارة مخاطر المراجعة، يتضمن تقييم ثلاثة أنواع من المخاطر هي: (Huss, 2000, P113)

1- مخاطر الأعمال المرتبطة بالعميل.

2- مخاطر عملية المراجعة.

3- مخاطر الأعمال للمدقق.

مع الأخذ بالاعتبار تطبيق مفاهيم إدارة محفظة العميل Client Portfolio Management، وإدارة الجودة الشاملة Total Quality Management. والنموذج لا يهدف للتطبيق على مرحلة قبول العميل فقط، وإنما على عملية المراجعة ككل حتى مرحلة الوصول إلى إصدار رأي المدقق، وقد سمي هذا النموذج بنموذج (مخاطر ممارسة المراجعة Audit Practice Risk)، وذلك لبيان طبيعة المخاطر المتعلقة بممارسة المراجعة ككل.

وهناك نموذج لوصف كيفية قيام المدققين بتقييم المخاطر الملائمة، ومن ثم كيفية الاعتماد عليها، عند اتخاذ قرار قبول العملاء، وأحد سمات النموذج، انه يشمل ثلاثة أنواع من المخاطر هي: (Johnston, 2000, P25)

1- مخاطر الأعمال الخاصة بالعميل

2- مخاطر المراجعة

3- مخاطر الأعمال المرتبطة بالمدقق

وبناء على ذلك فان المدققون سيقيمون المخاطر المرتبطة بالعميل، كالوضع المالي للعميل، وإطار إجراءات الرقابة الداخلية، ويستخدمون هذا التقييم لتحديد المخاطر التي سيتعرض لها مكتب المراجعة، كخسارة أو أضرار نتيجة لعملية الارتباط معه، من خلال عدم كفاية العائدات التي يحققها مكتب المراجعة، نتيجة الارتباط مع العميل، أو نتيجة التعرض للتقاضي مستقبلا، ويفترض النموذج بان المدققون سيتبنون المخاطر المرتبطة بقبول العميل، من خلال استخدام ثلاث استراتيجيات:

1- الاختيار بين العملاء وفقا لخصائصهم المحددة للمخاطر المرتبطة بهم.

2- الاختيار من بين العملاء على أساس مخاطر مكتب المراجعة، أو الخسائر التي قد تنتج من الارتباط مع العميل.

3- تبني استراتيجيات تتضمن تعديل أتعاب المراجعة، ووضع خطط حول دليل المراجعة الضروري، وتعديل مقدار البيانات المجمعة خلال عمليات قبول العميل.

وترتبط مخاطر الأعمال للعميل ببيئة الأعمال ككل، وبالمخاطر الخاصة بالعميل المرتبطة بالإفلاس والسيولة والربحية والاستمرارية في ممارسة الأعمال، وهي تؤثر بشكل مباشر على تقييم المدقق للمخاطر المتأصلة، والتي قد تعود إلى الصناعة أو القطاع الصناعي للعميل ودرجة المنافسة، داخل القطاع الصناعي، والتي قد تجعل من البيانات المالية للعميل أكثر قابلية للتحريف، أما مخاطر الأعمال للمدقق فتنشأ من احتمالات التقاضي، أو مخاطر العميل الغائب Absent Client، أو فشل المراجعة. كما يؤدي إدخال مخاطر الأعمال للمدقق، إلى عملية التقييم الشاملة للمخاطر، وكذلك زيادة إجراءات المراجعة إلى مستوى أكبر من الحد الأدنى الذي تحدده معايير المراجعة المقبولة عالمياً، إذ أنه حتى تصل مخاطر الاكتشاف إلى درجة الصفر، فإن مخاطر الأعمال للمدقق، قد تبقى ذات قيمة مهمة، وذلك يعود إلى مؤثرات السمعة على العملاء الحاليين والمرتقبين، وهكذا فإن مخاطر الأعمال بالنسبة للمدقق، هي تعبير أكثر شمولية من مصطلح مخاطر الاكتشاف. (أمال محمد عوض، 2004، ص16)

والجدير بالذكر أن نموذج مخاطر ممارسة المراجعة Audit Practice Risk، يعمل على تطبيق مفاهيم إدارة الجودة الشاملة، من خلال الأخذ بالمفاهيم التالية:

1- تكاليف المنع Prevention Costs.

2- تكاليف التقييم Appraisal Costs.

3- تكاليف الفشل الداخلي Internal Failure Costs.

4- تكاليف الفشل الخارجي External Failure Costs.

وتمثل هذه المفاهيم وسائل للإدارة والرقابة، أو تعظيم الجودة الشاملة، للسلع والخدمات المقدمة إلى السوق، وتقديم إدارة الجودة إلى عملية المراجعة، وتظهر العلاقة بين الأنواع الثلاثة من المخاطر في إطار ذلك، كما يلي:

1- إذا كانت المخاطر المتأصـــلة أو مخاطر الرقابة مرتفعة، فإن تكاليف التقييم قد تنشـــأ كمقابل المخاطر المرتبطة، وتكاليف التقييم هذه تتضمن: تكاليف الإشراف المتزايد للمدقق شخصيا، والفحص المعزز لأوراق عمل المراجعة، وتوثيق تقرير المراجعة النهائي.

2- تكاليف التقييم ومخاطر الاكتشاف مترابطة، فلتخفيض مخاطر الاكتشاف، فإن تكاليف التقييم تزداد.

3- ترتبط تكاليف الفشل الداخلي بالأخطاء المكتشفة خلال عملية المراجعة، والعمل غير المخطط، الذي يزيد من التكاليف الإجمالية لأداء المراجعة.

4- تتماثل تكاليف المنع مع مفهوم قيام بعض مكاتب المراجعة، بمحاولتها لتضـــمين المخاطر من خلال سياسات متطورة لقبول العملاء والاستمرارية معهم، فالاعتماد الأكبر يكون على بناء محفظة Portfolio، مع تجميع خصـــائص مخاطر محددة، فســـياســـات مكاتب المراجعة، تقترح بأن مخاطر المراجعة يمكن تخفيضها من خلال اختيار العميل.

5 – تكاليف الفشل الخارجي، ترتبط بمخاطر الأعمال للمدقق، فالفشل الخارجي يحدث عندما يتورط مكتب المراجعة بعمليات تقاضي، أو يواجه احتمالات تقاضي، إضافة إلى أن تكاليف الفشل الخارجي، قد تحصل عندما يحدث النفور العام إلى فشل المدقق، الذي يؤدي لخسارة العملاء الحاليين والمرتقبين وفرص الأعمال الأخرى للمدققين.

6- ترتبط مرحلة التصميم بتكاليف المنع، وتتضمن كل أساليب تقييم العملاء وقبولهم، التي يستخدمها مكتب المراجعة، في مساعيه للإدارة كمنشاة أعمال، يكون التركيز فيها على محافظ عملاء محددة، وعندما يتم

قبول الارتباط مع العميل، فإن عملية المراجعة تبدأ وتتضمن كل عناصر التخطيط وحالات تنفيذ عملية المراجعة.

7- بعد إتمام عملية المراجعة (أو بعد البيع)، فإن المعلومات التي جمعت تعود إلى مراحل التصميم والتنفيذ، فالمعلومات المجمعة من نزاعات العملاء، وعمليات التقاضي الفعلية والمحتملة، والأتعاب المحققة، ستستخدم في إعادة التصميم.

وفي إطار أهمية تطبيق إدارة المخاطر على المراجعة، والتقييم الشامل لمخاطر ممارسة عملية المراجعة، وان عناصر الرقابة على جودة الأداء المهني السابقة، تمثل مدخلا مهما للتجنب أو للتقليل من مخاطر الأعمال في المراجعة، وذلك اعتمادا على الربط بينها وبين إدارة المخاطر،

فهذه المعايير أكدت على مراحل مهمة، تؤثر على مخاطر الأعمال، لعل من بينها الارتباط مع العميل، واختيار العملاء بعناية، وبالتالي فان استراتيجيات إدارة المخاطر تسهل من رقابة الجودة في مكاتب المراجعة من خلال ما يلي: (Bell, 2001, P43)

1- سياسات الإدارة الشخصية (سياسات التشجيع، التطوير المهني، التخصيص).

2- سياسات قبول العملاء والاستمرارية معهم.

3- تنفيذ أو القيام بعمليات الارتباطات مثل أدوات لتسهيل التخطيط، الأداء، الفحص، التوثيق، وتوصيل النتائج.

4- سياسات الإشراف.

# الفصل الثالث

# الدراســـة الميدانيــة

# المبحث الأول

# إجراءات الدراسة الميدانية

**إجراءات البحث:**

يتضمن هذا الفصل منهج البحث، ومجتمع البحث وعينته، ووصفاً لخصائص عينة البحث، وأداة البحث، ومصادر بنائها، والمراحل والخطوات التي مرت بها عملية بناء الأداة حتى وصلت إلى صورتها النهائية بعد حصولها على الصدق والثبات اللازمين، وأخيراً الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات، وفيما يأتي تفصيل تلك الإجراءات:

**منهج البحث:**

اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي، الذي يهتم بوصف الظاهرة كما هي عليه في الواقع، والتي تتمثل في البحث الحالي: **مدى تبني المعيار الدولي 300 (التخطيط) لعملية المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية**

**مجتمع وعينة البحث:**

تكون مجتمع البحث من موظفي ومدراء شركة جرانت ثور نتون للمحاسبة، مجموعة المحاسبة، المحاسب محمد طه، شركة مجني وشركائه للمحاسبة والمراجعة ومجموعة من المحاسبين والمراجعين منهم محاسب قانوني /مشتاق علي ناجي، مراجع داخلي /عبير العريقي، مراجع/فتحي الرياشي، مراجع مالي /ماجد الجنيد، مدير حسابات /بسام محمد، مدير مالي /احمد القاضي، محاسب/ صفاء عبدالله، محاسب/المعز لدين الله بشير، محاسب / مهند لطفي، محاسب /منذر زباره، مراجع مالي /علي سعيد فرحان، وقد تم اختيار عينة البحث بالطريقة العشوائية من تلك الجهات، وقد تم توزيع (50) استبانة كعينة ممثلة للبحث، وتم استرجاع (48) استبانة من الاستبانات الموزعة بنسبة (96%)، وعدد الاستبانات المفقودة (2) بنسبة (6%)، وقد بلغت عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (48) استبانة بنسبة (64%).

## مقياس أداة الدراسة الميدانية:

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب الجدول التالي.

**مقياس ليكرت**

| الاستجابة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| الدرجة | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |

عند اختيار الباحثة الدرجة (5) للاستجابة " أوافق بشدة " بذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة 100% تعطي نتائج إيجابية للفقرة حسب جدول الوزن النسبي رقم (1) وتم حساب الوزن النسبي بحسب الفقرات الإيجابية ويمكن تطبيق العكس في حالة الفقرات السلبية (Likert, R.1932)

**جدول (1) يوضح الوزن النسبي**

| مسلسل | الدرجة اللفظي | الوزن النسبي من - إلى | النسبة 100% |
|---|---|---|---|
| 5 | عالية | 4.20 -5.00 | %100 |
| 4 | مرتفعة | 3.40 -4.20 | %89.8 |
| 3 | متوسطة | 2.60 -3.40 | %68.5 |
| 2 | منخفضة | 1.80 –2.60 | %49.8 |
| 1 | متدنية | 1 -1.80 | %31.7 |

يتضح من الجدول رقم (1) كيفية احتساب التقدير اللفظي لأسئلة فرضيات البحث، وذلك على النحو التالي:

- إذا كان المتوسط الحسابي للسؤال أقل من 1.8 والنسبة أقل من 36% فان التقدير اللفظي له هو (غير موافق بشدة)، وإذا كان المتوسط الحسابي للسؤال من 1.8 وأقل من 2.6 والنسبة من 36% وأقل من 52% فان التقدير اللفظي له هو (غير موافق)، وإذا كان المتوسط الحسابي للسؤال من 2.6 وأقل من 3.4 والنسبة من 52% وأقل من 68% فان التقدير اللفظي له هو (محايد )، وإذا كان المتوسط الحسابي للسؤال من 3.4 وأقل من 4.2 والنسبة من 68% وأقل من 84% فان التقدير اللفظي له هو (موافق)،

وإذا كان المتوسط الحسابي للسؤال من 4.2 حتى 5 والنسبة من 84% حتى 100% فان التقدير اللفظي له هو (موافق بشدة).

## صدق اداة الدراسة:

للتحقق من صدق أداة الدراسة، قام الباحث بعرضها على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص والخبرة، من أعضاء هيئة التدريس في جامعة المستقبل، مما جعل الأداة أكثر دقة وموضوعية في القياس، وللوقوف على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وكان الهدف من تحكيم الاستبانة التحقق من الآتي:

- مدى ملاءمة الفقرات المتعلقة بمحاور الدراسة.
- مدى وضوح الفقرات الواردة في الاستبانة.
- مدى كفاية الفقرات المتعلقة بمحاور الدراسة.

**اختبار صدق وثبات أداة الدراسة الميدانية:**

تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ (Alpha Cornbach's) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة ومصداقيتها، فإذا كانت قيمة معامل ألفا أقل من 60% فإن مصداقية قائمة الاستبيان تكون ضعيفة، بينما إذا كانت بين 60% إلى 70% تعتبر المصداقية مقبولة، وإذا كانت قيمة ألفا بين 70% إلى 80% تعتبر أداة الدراسة جيدة، بينما إذا كانت القيمة أكثر من 80% فالمصداقية تكون مرتفعة.

**جدول رقم (2) يبين نتائج اختبار كرونباخ (ألفا) لأداة البحث**

| م | المحـــــــور | عدد الفقرات | معامل الثبات Alpha |
|---|---|---|---|
| 1 | دور معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) وتحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات | 10 | .791 |
| 2 | درجة التزام مكاتب المراجعة باشراك الأعضاء والقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات | 10 | .834 |
| 3 | درجة التزام مكاتب المراجعة بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات | 10 | .900 |
| | **مجموع متوسط جميع المحاور** | **30** | **.901** |

يتضح من الجدول أن قيمة معامل الثبات الفا لأداة جمع البيانات بشكل عام كانت مرتفعة، وهذا يعني أن درجة مصداقية الإجابات عالية، مما يشير إلى أن النتائج التي سترد لاحقاً قابلة للتعميم على مجتمع البحث.

**الاساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة:**

بعد الانتهاء من عملية جمع البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، تمت الاستعانة ببعض الأساليب الإحصائية، بهدف معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من والذي ادخلت إليه بيانات الدراسة الميدانية spss برنامج التحليل الإحصائي المحوسب، وقد استخدمت هذه الأساليب لبيان خصائص مجتمع الدراسة، ولوصف متغيرات الدراسة والتعرف على **" مدى تبني المعيار الدولي 300 (التخطيط) لعملية المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية "**، وشمل ذلك:

**1- التوزيع التكراري والنسب المئوية:**

لحساب وتكرار ونسبة البيانات العامة لعينة الدراسة

**2- المتوسط الحسابي:**

وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض إجابات أفراد عينة الدراسة، عن كل فقرة من فقرات الدراسة مع العلم أنه يفيد في ترتيب الفقرات حسب أعلى متوسط حسابي.

**3- الانحراف المعياري:**

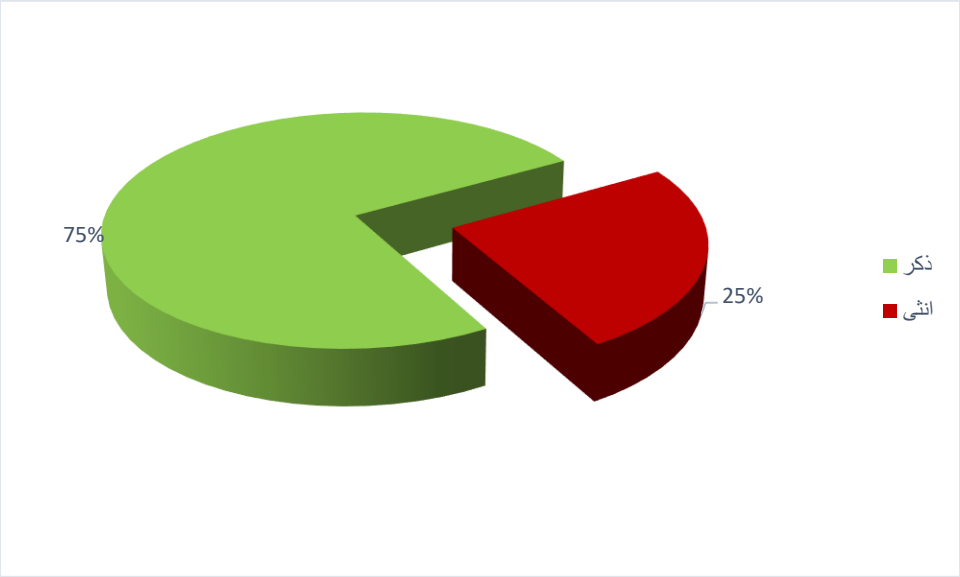
تم استخدامه لتحديد تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة عن قيم المتوسط الحسابي.

## أولاً / الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة:

**- حسب متغير النوع:**

**جدول رقم (4) يبين توزيع عينة البحث حسب متغير النوع**

| الجنس | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| **ذكر** | 36 | 75% |
| **انثى** | 12 | 25% |
| **المجموع** | **48** | **100%** |



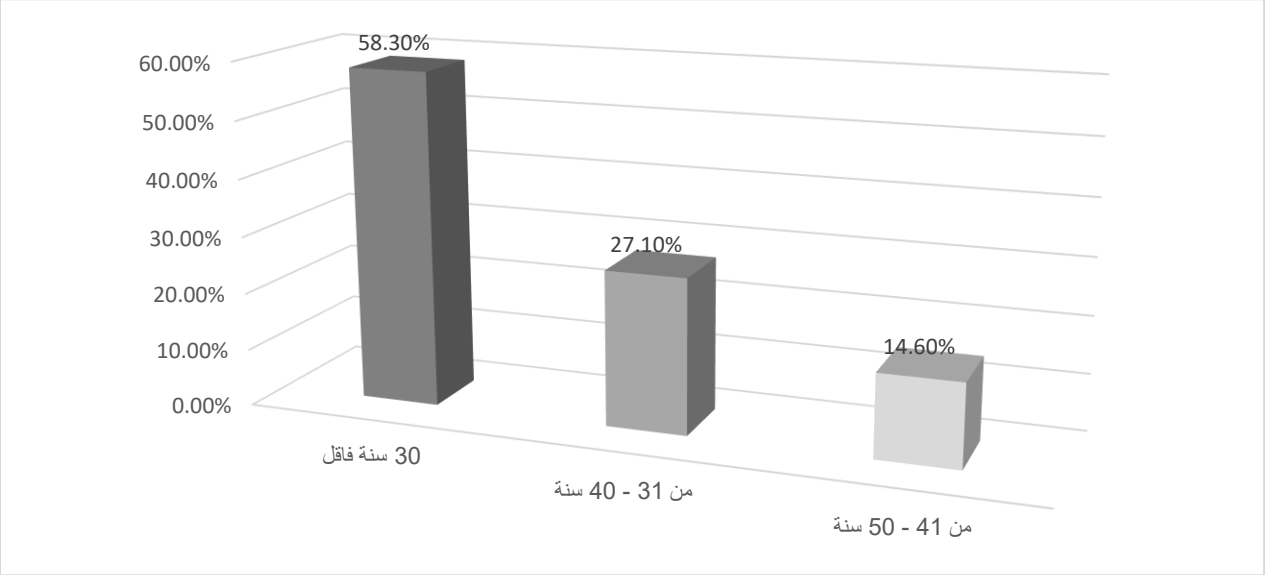

**شكل رقم (1) يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير النوع**

يتضح من الجدول (4) والشكل رقم (1) أن أغلب أفراد العينة من الذكور بتكرار بلغ (36) يمثلون ما نسبته 75% من إجمالي أفراد عينة البحث، وأن أفراد العينة من الاناث جاء بتكرار (12) وبنسبه 25%، لذا نجد أن أغلب أفراد العينة هم من فئة الذكور.

**- متغير العمر:**

**جدول رقم (3) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير العمر المشاركين بالعينة**

| العمر | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| 30 سنة فاقل | 28 | 58.3% |
| من 31 – 40 سنة | 13 | 27.1% |
| من 41 – 50 سنة | 7 | 14.6% |
| **الإجمـالي** | 48 | 100% |



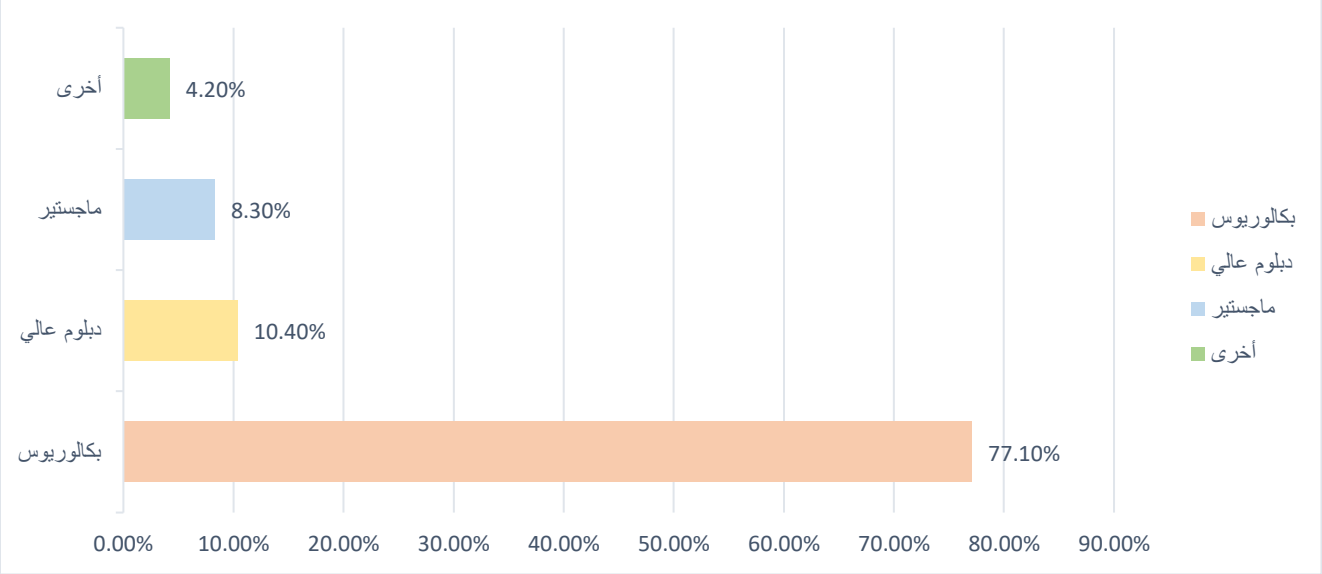

**شكل رقم (2) يوضح التكرار والنسبة المئوية لمتغير العمر المشاركين بالعينة**

يتبين من الجدول رقم (3) والشكل رقم (2) أن غالبية أفراد العينة هم من فئة العمر (30 سنة فاقل) بنسبة 58.3% بتكرار بلغ (28)، ثم فئة العمر (من 31 – 40 سنة) بنسبة 27.1% وبتكرار بلغ (13)، وأخيراً فئة العمر (من 40 – 50 سنة) بنسبة 14.6% وبتكرار بلغ (7)، وتشير هذه النتائج إلى أن أغلب أفراد عينة البحث هم من فئة العمر (30 سنة فاقل).

**- متغير المؤهل العلمي:**

**جدول رقم (4) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المؤهل العلمي**

| المؤهل العلمي | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| بكالوريوس | 37 | 77.1% |
| دبلوم عالي | 5 | 10.4% |
| ماجستير | 4 | 8.3% |
| أخرى | 2 | 4.2% |
| **الإجمالي** | 48 | 100% |



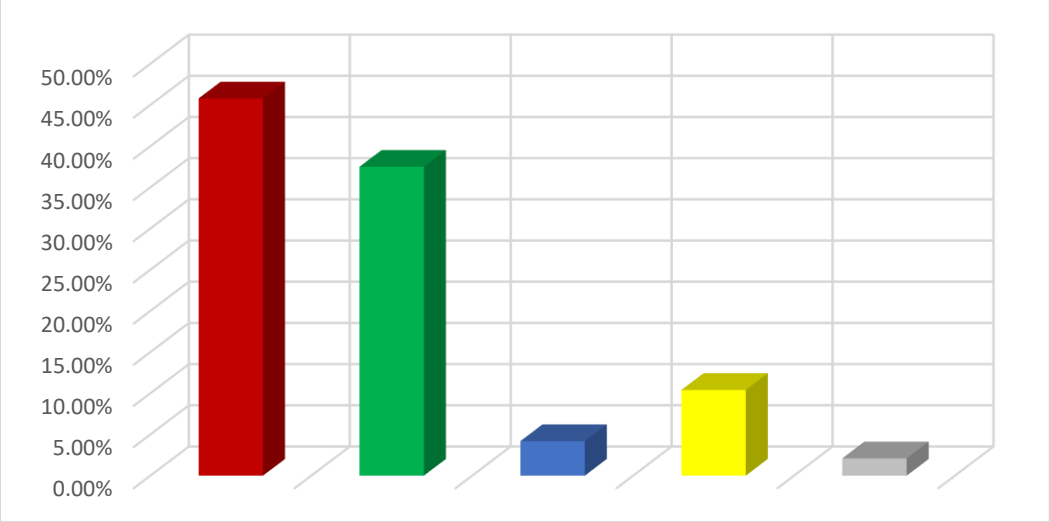

**شكل رقم (4) يوضح التكرار والنسبة المئوية لمتغير المؤهل العلمي**

يتبين من الجدول رقم (4) والشكل رقم (4) أن غالبية أفراد العينة من فئة المؤهل العلمي (بكالوريوس) بنسبة 77.1% وبتكرار بلغ (37)، ثم فئة المؤهل (دبلوم عالي) بنسبة 10.4% وبتكرار بلغ (5)، ثم فئة المؤهل (ماجستير) بنسبة 8.3% وبتكرار بلغ (4)، واخيراً فئة المؤهل (أخرى) بنسبة 4.2% وبتكرار بلغ (2)، تشير هذه النتائج إلى أن أغلب عينة البحث هم من ذوي المؤهلات الجامعية.

- **التخصص العلمي**

**جدول رقم (5) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير التخصص العلمي**

| التخصص العلمي | التكرار | النسبة |
|---|---|---|
| محاسبة | 22 | 45.8% |
| إدارة أعمال | 18 | 37.5% |
| اقتصاد | 2 | 4.2% |
| علوم مالية ومصرفية | 5 | 10.4% |
| تسويق | 1 | 2.1% |
| **الإجمالي** | **48** | **100%** |



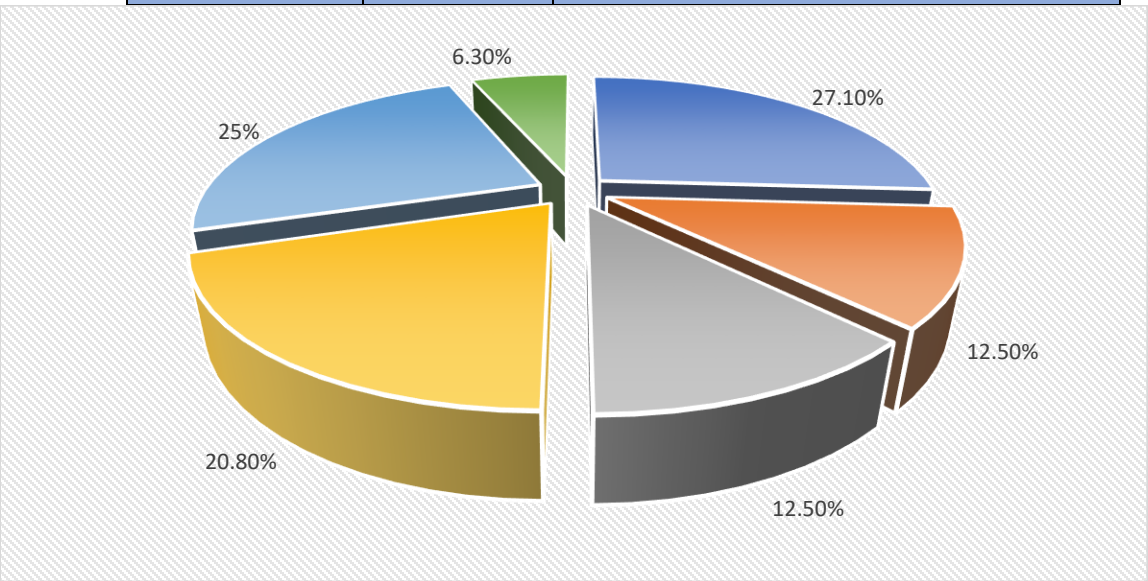

**شكل رقم (4) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير التخصص العلمي**

يتبين من الجدول رقم (5)، والشكل (5) الخاص بمتغير التخصص العلمي لأفراد العينة، وجد أن أغلب العينة من فئة التخصص العلمي (محاسبة) بنسبة 45.8% وبتكرار بلغ (22)، يليه فئة التخصص (إدارة اعمال) بنسبة 37.5% وبتكرار بلغ (18)، ثم فئة التخصص (علوم مالية ومصرفية) بنسبة 10.4% وبتكرار (5)، ثم فئة التخصص (اقتصاد) بنسبة 4.2% وبتكرار (2)، واخيراً فئة التخصص العلمي (تسويق) بنسبة 2.1% وبتكرار بلغ (1) وتشير هذه النتائج إلى أن أغلب أفراد عينة البحث هم من ذوي التخصص العلمي محاسبة.

- **المركز الوظيفي**

**جدول رقم (6) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المنصب الوظيفي**

| المركز الوظيفي | التكرار | النسبة |
|---|---|---|
| مدير اداري | 13 | 27.1% |
| مدير مالي | 4 | 12.5% |
| مراجع داخلي | 12 | 25% |
| محاسب مالي | 10 | 20.8% |
| متدرب | 6 | 12.5% |
| أخرى | 3 | 6.3% |
| **الإجمالي** | 48 | 100% |



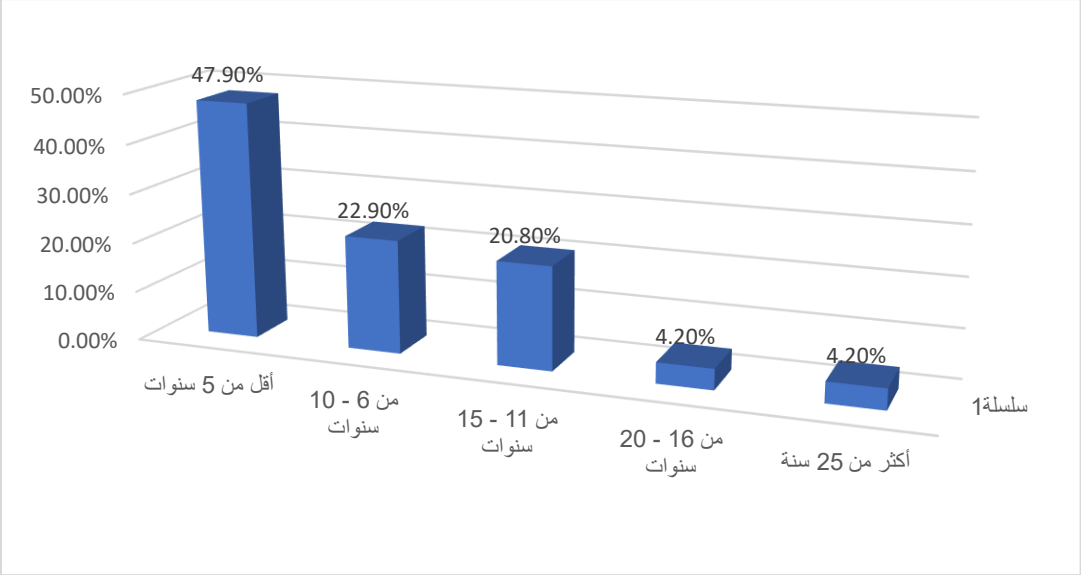

**شكل رقم (3) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المركز الوظيفي**

يتبين من الجدول رقم (6)، والشكل (3) الخاص بمتغير المركز الوظيفي لأفراد العينة، وجد أن أغلب العينة تمثلت في (مدير اداري) بنسبة 27.1% وبتكرار بلغ (13)، ثم فئة المركز الوظيفي (مراجع داخلي) بنسبة 25% وبتكرار بلغ (12)، ثم فئة المركز الوظيفي (محاسب مالي) بنسبة 20.8% وبتكرار (10)، ثم فئة المركز الوظيفي (متدرب) بنسبة 12.5% وبتكرار (6)، ثم فئة المركز الوظيفي (مدير مالي) بنسبة 8.3% وبتكرار (4)، واخيراً فئة المركز الوظيفي (أخرى) بنسبة 6.3% وبتكرار بلغ (3)، وتشير هذه النتائج إلى أن أغلب أفراد عينة البحث هم من ذوي المركز الوظيفي (مدير اداري).

## - عدد سنوات الخبرة:

**جدول رقم (7) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير عدد سنوات الخبرة**

| سنوات الخبرة | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| أقل من 5 سنوات | 23 | 47.9% |
| من 6 – 10 سنوات | 11 | 22.9% |
| من 11 – 15 سنوات | 10 | 20.8% |
| من 16 – 20 سنوات | 2 | 4.2% |
| أكثر من 25 سنة | 2 | 4.2% |
| **الإجمالي** | 48 | 100% |




**شكل رقم (6) يوضح التكرار والنسبة المئوية لمتغير عدد سنوات الخبرة**

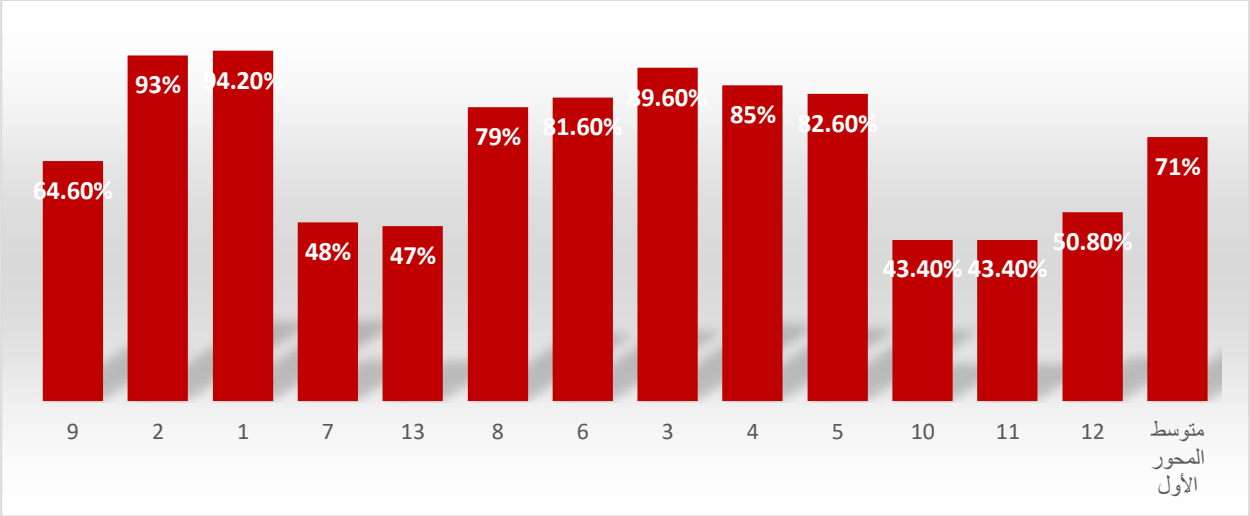
يتبين من الجدول رقم (7) والشكل رقم (6) أن غالبية أفراد العينة هم من فئة سنوات الخبرة (اقل من 5 سنوات) بنسبة 47.9% وبتكرار بلغ (23)، ثم فئة سنوات الخبرة (من 6– 10 سنوات) بنسبة 22.9% وبتكرار (11)، ثم فئة سنوات الخبرة (من 11– 15 سنوات) بنسبة 20.8% وبتكرار (10)، ثم فئاتين سنوات الخبرة (من 16– 20 سنوات) بنسبة 4.2% وبتكرار (2)، وتشير هذه النتائج إلى أن أغلب أفراد عينة البحث هم من ذوي الخبرة الجيدة في مجال العمل.

## ثانياً: عرض النتائج المتعلقة بإجابة أسئلة الاستبيان

### 1- المحور الأول: دور معيار التدقيق الدولي رقم 300 وتحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات

**الجدول رقم (8) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات آراء العينة لفقرات المحور الأول**

| رقم الفقرة | الفقرات | الترتيب | المتوسط | الانحراف المعياري | درجة الموافقة | التقدير اللفظي |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | يشارك كلاً مدقق الحسابات ومساعديه في التخطيط لعملية التدقيق | 8 | 3.23 | 1.225 | 64.6% | مرتفع |
| 2 | يقوم مدقق الحسابات بتقييم نزاهة وأمانة العميل عند الموافقة على التعاقد لمرة أخرى. | 2 | 4.65 | 0.483 | 93% | عالي |
| 3 | قيم مدقق الحسابات بتقييم مساديه بمدى الامتثال للمتطلبات الأخلاقية لهم من (الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة السرية، السلوك المهني، عند الموافقة على التعاقد لمرة اخرى. | 1 | 4.71 | 0.459 | 94.2% | عالي |
| 4 | يقوم مدقق الحسابات بدراسة خطاب التعاقد بعناية لتحديد ماهية مسؤولياته. | 9 | 3.20 | 1.086 | 64% | متوسط |
| 5 | يقوم مدقق الحسابات الاخذ بعين الاعتبار حجم وتعقيد عمليات العميل محل التدقيق وذلك لغرض التخطيط بشكل مناسب. | 10 | 3.18 | 1.176 | 63.6% | متوسط |
| 6 | يقوم مدقق الحسابات بعمل الإجراءات التحليلية الأولية لفهم مجال العميل والنشاط الذي يعمل فيه. | 7 | 3.94 | 0.885 | 79% | مرتفع |
| 7 | ان قيام الحسابات بالإجراءات التحليلية الأولية ضروري لتقدير قدرة العميل على الاستمرارية. | 6 | 4.08 | 0.739 | 81.6% | مرتفع |
| 8 | يراعي مدقق الحسابات ان تكون الخطة الموضوعة مرنة تستجيب الى احداث غير متوقعة او تغيرات في الظروف يتم الحصول عليها من نتائج إجراءات التدقيق. | 3 | 4.48 | 0.505 | 89.6% | عالي |
| 9 | على مكتب المراجعة ان يقوم بتوثيق استراتيجية التدقيق الشاملة وإبلاغ الأمور المهمة لفريق العملية. | 4 | 4.25 | 0.601 | 85% | مرتفع |
| 10 | يتم توثيق أي تغيرات تطرأ على استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق. | 5 | 4.13 | 0.890 | 82.6% | مرتفع |
| | **متوسط المحور الأول** | | 3.55 | 0.536 | **71%** | مرتفع |




**شكل رقم (6) نسبة الموافقة لتقديرات آراء العينة لفقرات المحور الأول**

يوضح الجدول رقم (8) أن أفراد العينة وافقت بتقدير لفظي (مرتفع) على جميع فقرات المحور الأول؛ وبلغ متوسط الاستجابة للفقرات على (3.55)، والنسبة المئوية (71%)، وبتحليل كل فقرة من فقرات المحور الأول وفقاً لأعلى قيم للمتوسط الحسابي، عند تساوي قيم المتوسط للفقرات، مرتبة ترتيباً تنازلياً كما يلي:

- أن الفقرة (3) والتي تنص على (قيم مدقق الحسابات بتقييم مساديه بمدى الامتثال للمتطلبات الأخلاقية لهم من (الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة السرية، السلوك المهني، عند الموافقة على التعاقد لمرة اخرى) حصلت على الترتيب (الاول) بمتوسط حسابي (4.71)، وبتقدير لفظي (عالي)
- أن الفقرة (2) والتي تنص على (يقوم مدقق الحسابات بتقييم نزاهة وأمانة العميل عند الموافقة على التعاقد لمرة أخرى) حصلت على الترتيب(الثاني) بمتوسط حسابي (4.65)، وبتقدير لفظي (عالي).
- أن الفقرة (8) والتي تنص على (يراعي مدقق الحسابات ان تكون الخطة الموضوعة مرنة تستجيب الى احداث غير متوقعة او تغيرات في الظروف يتم الحصول عليها من نتائج إجراءات التدقيق) حصلت على الترتيب(الثالث) بمتوسط حسابي (4.48)، وبتقدير لفظي (عالي).
- أن الفقرة (9) والتي تنص على (على مكتب المراجعة ان يقوم بتوثيق استراتيجية التدقيق الشاملة وإبلاغ الأمور المهمة لفريق العملية) حصلت على الترتيب(الرابع) بمتوسط حسابي (4.25)، وبتقدير لفظي (عالي).
- أن الفقرة (10) والتي تنص على (يتم توثيق أي تغيرات تطرأ على استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق) حصلت على الترتيب(الخامس) بمتوسط حسابي (4.13)، وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (7) والتي تنص على (ان قيام الحسابات بالإجراءات التحليلية الأولية ضروري لتقدير قدرة العميل على الاستمرارية) حصلت على الترتيب(السادس) بمتوسط حسابي (4.08)، وبتقدير لفظي (مرتفع).

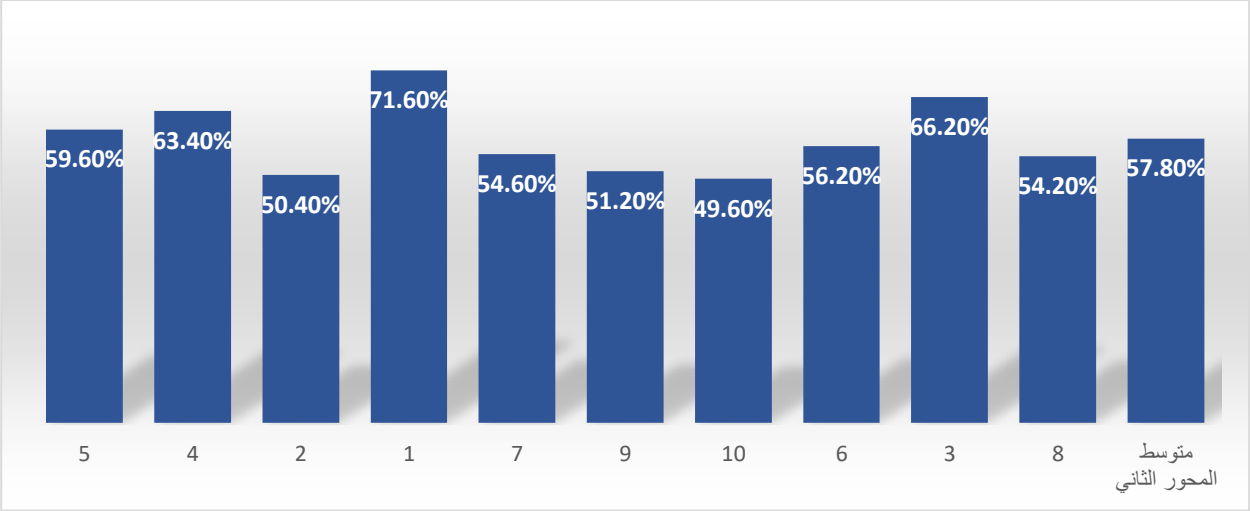
- أن الفقرة (6) والتي تنص على (يقوم مدقق الحسابات بعمل الإجراءات التحليلية الأولية لفهم مجال العميل والنشاط الذي يعمل فيه) حصلت على الترتيب(السابع) بمتوسط حسابي (3.94)، وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (1) والتي تنص على (يشارك كلاً مدقق الحسابات ومساعديه في التخطيط لعملية التدقيق) حصلت على الترتيب(الثامن) بمتوسط حسابي (3.23)، وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (4) والتي تنص على (يقوم مدقق الحسابات بدراسة خطاب التعاقد بعناية لتحديد ماهية مسؤولياته) حصلت على الترتيب(التاسع) بمتوسط حسابي (3.20)، وبتقدير لفظي (متوسط).
- أن الفقرة (5) والتي تنص على (يقوم مدقق الحسابات الاخذ بعين الاعتبار حجم وتعقيد عمليات العميل محل التدقيق وذلك لغرض التخطيط بشكل مناسب) حصلت على الترتيب (العاشر) بمتوسط حسابي (3.18)، وبتقدير لفظي (متوسط).
- الانحراف المعياري لمتوسط فقرات المحور الأول اعلى وأقل من الواحد الصحيح، مما يشير إلى تشتت بسيط من قبل المبحوث.

وبالنظر إلى متوسط فقرات المحور الأول نجد أنه بلغ (3.55) وبانحراف معياري (0.536) وبتقدير لفظي (مرتفع)، **وعلى ضوء ما سبق تبين أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) وتحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات**

**2- المحور الثاني: درجة التزام مكاتب المراجعة باشراك الأعضاء بمعيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات**

**الجدول رقم (9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات آراء العينة لفقرات المحور الثاني**

| رقم الفقرة | الفقرات | الترتيب | المتوسط | الانحراف المعياري | درجة الموافقة | التقدير اللفظي |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | تقع على عاتق المدير فقط مهمة التخطيط. | 5 | 2.98 | 1.062 | 59.6% | متوسط |
| 2 | يقوم كلاً من المدير، مدير التدقيق، المدقق الرئيسي في التخطيط لعملية التدقيق. | 4 | 3.17 | 1.243 | 63.4% | متوسط |
| 3 | يتم تقييم فريق عملية التدقيق بانه يملك الكفاءة والقدرات اللازمة عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود. | 2 | 3.52 | 1.031 | 50.4% | مرتفع |
| 4 | يتم تقييم نزاهة وامانة العميل عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود. | 1 | 3.58 | 0.986 | 71.6% | مرتفع |
| 5 | يشارك فريق التدقيق العامل بشركة التدقيق في التخطيط لعملية التدقيق. | 7 | 2.73 | 1.005 | 54.6% | متوسط |
| 6 | يتم تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية لفريق التدقيق والتي تتضمن: الاستقلالية، والموضوعية، الكفاءة، السرية، السلوك المهني عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود. | 9 | 2.56 | 1.009 | 51.2% | متوسط |
| 7 | يقوم مكتب المراجعة بتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب. | 10 | 2.48 | 0.714 | 49.6% | متوسط |
| 8 | يراعى جميع معلومات عن العميل وتقييمها لتحديد وتقييم الظروف التي تهدد الاستقلالية عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود. | 6 | 2.81 | 1.179 | 56.2% | متوسط |
| 9 | يقوم مكتب المراجعة بتطوير قدرات المدققين والعاملين بما يساهم في تطور العمل. | 3 | 3.31 | 1.371 | 66.2% | مرتفع |
| 10 | الاتفاق على كتاب التعيين ودراسته بعناية، وذلك لمعرفة ماهية ومسؤوليات المدقق ولتجنب سوء التفاهم مع العميل. | 8 | 2.71 | 1.237 | 54.2% | متوسط |
| | متوسط المحور الثاني | | 2.89 | 0.607 | 57.8% | متوسط |




**شكل رقم (7) نسبة الموافقة لتقديرات آراء العينة لفقرات المحور الثاني**

يوضح الجدول رقم (9) أن أفراد العينة وافقت بتقدير لفظي (متوسط) على جميع فقرات المحور الثاني؛ وبلغ متوسط الاستجابة للفقرات على (2.89)، والنسبة المئوية (57.8%)، وبتحليل كل فقرة من فقرات المحور الثاني وفقاً لأعلى قيم للمتوسط الحسابي، عند تساوي قيم المتوسط للفقرات، مرتبة ترتيباً تنازلياً كما يلي:

- أن الفقرة (4) والتي تنص على (يتم تقييم نزاهة وامانة العميل عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود) حصلت على الترتيب (الاول) بمتوسط حسابي (3.58) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (3) والتي تنص على (يتم تقييم فريق عملية التدقيق بانه يملك الكفاءة والقدرات اللازمة عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود) حصلت على الترتيب(الثاني) بمتوسط حسابي (3.52) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة رقم (9) والتي تنص على (يقوم مكتب المراجعة بتطوير قدرات المدققين والعاملين بما يساهم في تطور العمل) حصلت على الترتيب (الثالث) بمتوسط حسابي (3.31) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (2) والتي تنص على (يقوم كلاً من المدير، مدير التدقيق، المدقق الرئيسي في التخطيط لعملية التدقيق) حصلت على الترتيب(الرابع) بمتوسط حسابي (3.17) وبتقدير لفظي (متوسط).
- أن الفقرة (1) والتي تنص على (تقع على عاتق المدير فقط مهمة التخطيط) حصلت على الترتيب(الخامس) بمتوسط حسابي (2.98) وبتقدير لفظي (متوسط).

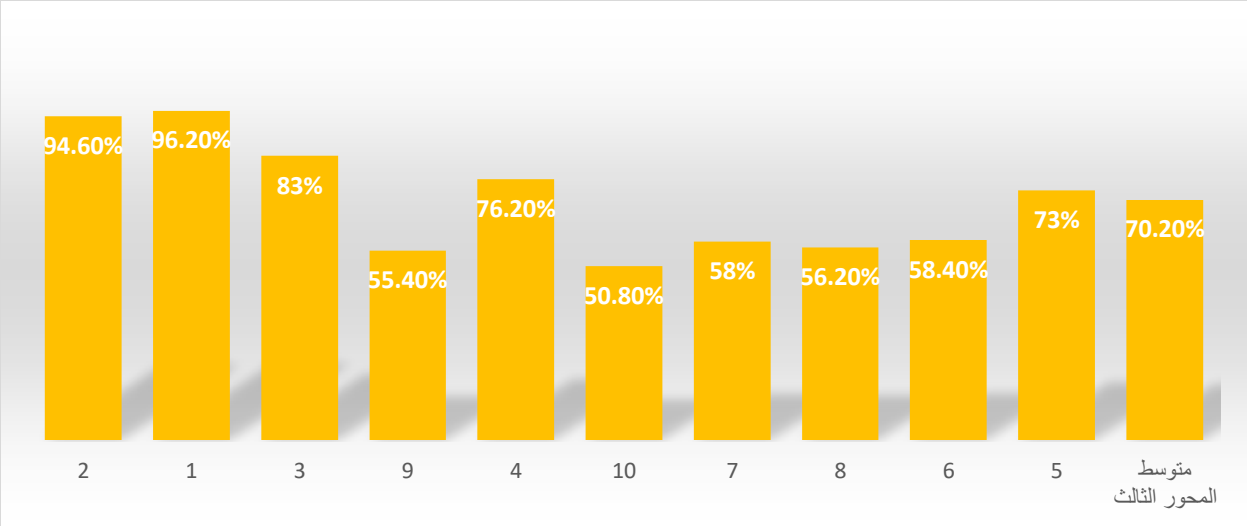
- أن الفقرة (8) والتي تنص على (يراعى جميع معلومات عن العميل وتقييمها لتحديد وتقييم الظروف التي تهدد الاستقلالية عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود) حصلت على الترتيب(السادس) بمتوسط حسابي (2.81) وبتقدير لفظي (متوسط).
- أن الفقرة (5) والتي تنص على (يشارك فريق التدقيق العامل بشركة التدقيق في التخطيط لعملية التدقيق) حصلت على الترتيب(السابع) بمتوسط حسابي (2.73) وبتقدير لفظي (متوسط).
- أن الفقرة (10) والتي تنص على (الاتفاق على كتاب التعيين ودراسته بعناية، وذلك لمعرفة ماهية ومسؤوليات المدقق ولتجنب سوء التفاهم مع العميل) حصلت على الترتيب(الثامن) بمتوسط حسابي (2.71) وبتقدير لفظي (متوسط).
- أن الفقرة (6) والتي تنص على (يتم تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية لفريق التدقيق والتي تتضمن: الاستقلالية، والموضوعية، الكفاءة، السرية، السلوك المهني عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود) حصلت على الترتيب (التاسع) بمتوسط حسابي (2.56) وبتقدير لفظي (متوسط).
- أن الفقرة (7) والتي تنص على (يقوم مكتب المراجعة بتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب) حصلت على الترتيب (العاشر) بمتوسط حسابي (2.48) وبتقدير لفظي (متوسط).
- الانحراف المعياري لمتوسط فقرات المحور الثاني أعلى وأقل من الواحد الصحيح، مما يشير إلى تشتت بشكل بسيط من قبل المبحوث.

وبالنظر إلى متوسط فقرات المحور الثاني نجد أنه بلغ (3.26) وبانحراف معياري (0.783) وبتقدير لفظي (مرتفع)، **وعلى ضوء ما سبق تبين أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة التزام مكاتب المراجعة باشراك الأعضاء والقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات.**

**3- المحور الثالث:** درجة التزام مكاتب المراجعة بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق بمعيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات

**الجدول رقم (10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات آراء العينة لفقرات المحور الثالث**

| رقم الفقرة | الفقرات | الترتيب | المتوسط | الانحراف المعياري | درجة الموافقة | التقدير اللفظي |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | يتم الاخذ بالاعتبار حجم وتعقيد عمليات العميل محل التدقيق، وذلك لغرض التخطيط بشكل مناسب. | 2 | 4.73 | 0.449 | 94.6% | عالي |
| 2 | يتم تحديد كيفية إدارة فريق عملية التدقيق والتوجيه والاشراف عليه مثل (الوقت الذي يتوقع فيه عقد اجتماعات فريق العملية) | 1 | 4.81 | 0.394 | 96.2% | عالي |
| 3 | يتم عمل الإجراءات التحليلية الأولية لتقدير قدرة العميل على الاستمرارية. | 3 | 4.15 | 1.031 | 83% | مرتفع |
| 4 | يتم القيام بإجراءات فهم الرقابة الداخلية من خلال الاستفسار من الإدارة واخرين داخل المنشاة. | 9 | 2.77 | 1.207 | 55.4% | متوسط |
| 5 | يتم عمل الإجراءات التحليلية الأولية لفهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه. | 4 | 3.81 | 0.607 | 76.2% | مرتفع |
| 6 | يتم القيام بإجراءات تقييم مخاطر التدقيق من خلال الإجراءات التحليلية المناسبة. | 10 | 2.54 | 1.071 | 50.8% | متوسط |
| 7 | يتم تحديد الأهمية النسبية وذلك من خلال الاخذ بالاعتبار احتمالية وجود انحرافات في المبالغ الصغيرة والتي عند تجميعها ربما لها تأثير مادي على البيانات المالية. | 7 | 2.90 | 1.189 | 58% | متوسط |
| 8 | يتم تحديد الأهداف المرغوب بتحقيقها من كل خطوة من الخطوات التي يشملها برنامج التدقيق. | 8 | 2.81 | 1.266 | 56.2% | متوسط |
| 9 | يتم تحديد برنامج التدقيق بناءً على مستوى الاختبار وفقاً لنتائج فحص نظام الرقابة الداخلية. | 6 | 2.92 | 1.350 | 58.4% | متوسط |
| 10 | يتم تصميم برنامج التدقيق وذلك لغرض الحصول على أكبر قدر من الأدلة وقرائن الاثبات. | 5 | 3.65 | 0.887 | 73% | مرتفع |
| | **متوسط المحور الثالث** | | 3.51 | 0.606 | **70.2%** | مرتفع |




**شكل رقم (8) نسبة الموافقة لتقديرات آراء العينة لفقرات المحور الثالث**

يوضح الجدول رقم (10) أن أفراد العينة وافقت بتقدير لفظي (مرتفع) على جميع فقرات المحور الثالث؛ وبلغ متوسط الاستجابة للفقرات على (3.51)، والنسبة المئوية (70.2%)، وبتحليل كل فقرة من فقرات المحور الثالث وفقاً لأعلى قيم للمتوسط الحسابي، عند تساوي قيم المتوسط للفقرات، مرتبة ترتيباً تنازلياً كما يلي:

- أن الفقرة (2) والتي تنص على (يتم تحديد كيفية إدارة فريق عملية التدقيق والتوجيه والاشراف عليه مثل (الوقت الذي يتوقع فيه عقد اجتماعات فريق العملية)) حصلت على الترتيب (الاول) بمتوسط حسابي (4.81) وبتقدير لفظي (عالي).
- أن الفقرة (1) والتي تنص على (يتم الاخذ بالاعتبار حجم وتعقيد عمليات العميل محل التدقيق، وذلك لغرض التخطيط بشكل مناسب) حصلت على الترتيب (الثاني) بمتوسط حسابي (4.73) وبتقدير لفظي (عالي).
- أن الفقرة (3) والتي تنص على (يتم عمل الإجراءات التحليلية الأولية لتقدير قدرة العميل على الاستمرارية) حصلت على الترتيب (الثالث) بمتوسط حسابي (4.15) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (5) والتي تنص على (يتم عمل الإجراءات التحليلية الأولية لفهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه) حصلت على الترتيب (الرابع) بمتوسط حسابي (3.81) وبتقدير لفظي (مرتفع).
- أن الفقرة (10) والتي تنص على (يتم تصميم برنامج التدقيق وذلك لغرض الحصول على أكبر قدر من الأدلة وقرائن الاثبات) حصلت على الترتيب (الخامس) بمتوسط حسابي (3.65) وبتقدير لفظي (مرتفع).

- أن الفقرة (9) والتي تنص على (يتم تحديد برنامج التدقيق بناءً على مستوى الاختبار وفقاً لنتائج فحص نظام الرقابة الداخلية) حصلت على الترتيب (السادس) بمتوسط حسابي (2.92) وبتقدير لفظي (متوسط).
- أن الفقرة (7) والتي تنص على (يتم تحديد الأهمية النسبية وذلك من خلال الاخذ بالاعتبار احتمالية وجود انحرافات في المبالغ الصغيرة والتي عند تجميعها ربما لها تأثير مادي على البيانات المالية) حصلت على الترتيب (السابع) بمتوسط حسابي (2.90) وبتقدير لفظي (متوسط).
- أن الفقرة (8) والتي تنص على (يتم تحديد الأهداف المرغوب بتحقيقها من كل خطوة من الخطوات التي يشملها برنامج التدقيق) حصلت على الترتيب (الثامن) بمتوسط حسابي (2.81) وبتقدير لفظي (متوسط).
- أن الفقرة (4) والتي تنص على (يتم القيام بإجراءات فهم الرقابة الداخلية من خلال الاستفسار من الإدارة واخرين داخل المنشاة) حصلت على الترتيب (التاسع) بمتوسط حسابي (2.77) وبتقدير لفظي (متوسط).
- أن الفقرة (6) والتي تنص على (يتم القيام بإجراءات تقييم مخاطر التدقيق من خلال الإجراءات التحليلية المناسبة) حصلت على الترتيب (العاشر) بمتوسط حسابي (2.54) وبتقدير لفظي (متوسط).
- الانحراف المعياري لمتوسط فقرات المحور الثالث أعلى واقل من الواحد الصحيح، مما يشير إلى وجود تشتت بسيط من قبل المبحوث.

وبالنظر إلى متوسط فقرات المحور الثالث نجد أنه بلغ (3.51) وبانحراف معياري (0.606) وبتقدير لفظي (مرتفع)، **وعلى ضوء ما تبين أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة التزام مكاتب المراجعة بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات.**

**ثالثاً: عرض النتائج الإجمالية محاور الدراسة:**

**الجدول رقم (11) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد العينة لمحاور الدراسة بشكل عام**

| م | المحاور | الترتيب | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الموافقة | التقدير اللفظي |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | دور معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) وتحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات | 1 | 3.55 | 0.536 | 71% | مرتفع |
| 2 | درجة التزام مكاتب المراجعة باشراك الأعضاء والقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات | 3 | 2.89 | 0.607 | 57.8% | متوسط |
| 3 | درجة التزام مكاتب المراجعة بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات | 2 | 3.51 | 0.606 | 70.2% | مرتفع |
| | **المتوسط العام لجميع المحاور** | | 3.34 | 0.463 | **67.4%** | مرتفع |

يتضح من الجدول السابق والمتعلق بـ " **مدى تبني المعيار الدولي 300 (التخطيط) لعملية المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية**"، أن متوسط محاور الاستبانة ككل بلغ (3.37) وانحراف معياري (0.718)، ودرجة قياس (مرتفع)، حيث حصل المحور الأول: دور معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) وتحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.55) وانحراف معياري (0.536) وتقدير لفظي (مرتفع)، وحصل المحور الثاني: درجة التزام مكاتب المراجعة باشراك الأعضاء والقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (2.89) وانحراف معياري (0.607) وتقدير لفظي (متوسط)، وحصل المحور الثالث: درجة التزام مكاتب المراجعة بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.51) وانحراف معياري (0.606) وتقدير لفظي (مرتفع).

ويعزو الباحثون حصول محاور الدراسة بشكل عام على موافقة عينة الدراسة بدرجة قياس (مرتفعة) على أنه يوجد تبني للمعيار الدولي 300 (التخطيط) لعملية المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية

## رابعاً: اختبار الفرضيات:

**النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى:** لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين دور معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) وتحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات وتم التحقق من صحة الفرضية من خلال الجدول التالي:

جدول (12) يبين نتائج لاختبار معيار التدقيق الدولي وتحسين الأداء

| المحور | الرقم | المتوسط الحسابي | الفرق في المتوسط | قيمة T | درجات الحرية | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| المعاير الدولي التدقيق لا يحسن الأداء | 48 | 3.4893 | 0.04898 | 0.593 | 47 | 0.000 |

الجدول أعلاه يوضح نتائج اختبار T إذا كان قيمة T للفرضية الأولى موجبة ومستوى الدلالة اقل من مستوى الثقة (a=0.05) وفقاً لقاعدة القرار فان نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على انه لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين معيار التدقيق الدولي وتحسين الأداء وتم قبول الفرض البديل الذي ينص على انه توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين معيار التدقيق الدولي وتحسين الأداء.

**النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية:** لا توجد علاقة بين درجة التزام مكاتب المراجعة باشراك الأعضاء والقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات وتم التحقق من صحة الفرضية من خلال الجدول التالي:

جدول (13) يبين نتائج لاختبار درجة التزام مكاتب المراجعة باشراك الأعضاء والقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق وتحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات

| المحور | الرقم | المتوسط الحسابي | الفرق في المتوسط | قيمة T | درجات الحرية | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| لا يوجد التزام من مكاتب المراجعة باشراك الأعضاء والقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات | 48 | 2.8854 | -0.61458 | -7.014 | 47 | 0.000 |

الجدول أعلاه يوضح نتائج اختبار T إذا كان قيمة T للفرضية الثانية موجبة ومستوى الدلالة اقل من مستوى الثقة (a=0.05) وفقاً لقاعدة القرار فان نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على انه لا توجد علاقة بين درجة التزام مكاتب المراجعة باشراك الأعضاء والقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق وتحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات وتم قبول الفرض البديل الذي ينص على انه توجد درجة التزام مكاتب المراجعة باشراك الأعضاء والقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق وتحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات.

**النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة:** لا توجد علاقة بين درجة التزام مكاتب المراجعة بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات وتم التحقق من صحة الفرضية من خلال الجدول التالي:

جدول (14) يبين نتائج لاختبار درجة التزام مكاتب المراجعة بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق وتحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات.

| المحور | الرقم | المتوسط الحسابي | الفرق في المتوسط | قيمة T | درجات الحرية | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| لا يوجد التزام من مكاتب المراجعة بتحسين الأداء المهني | 48 | 3.4483 | 0.01633 | 0.795 | 47 | 0.000 |

الجدول أعلاه يوضح نتائج اختبار T إذا كان قيمة T للفرضية الأولى موجبة ومستوى الدلالة اقل من مستوى الثقة (a=0.05) وفقاً لقاعدة القرار فان نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على انه لا توجد

علاقة بين درجة التزام مكاتب المراجعة بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق وتحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات وتم قبول الفرض البديل الذي ينص على انه توجد علاقة بين درجة التزام مكاتب المراجعة بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق وتحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات.

**جدول رقم (15) معامل ارتباط بيرسون بين المحاور وبعضها والدرجة الكلية**

| م | المحـــــــور | عدد الفقرات | معامل بيرسون |
|---|---|---|---|
| 1 | **دور معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) وتحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات** | 10 | .648** |
| 2 | **درجة التزام مكاتب المراجعة باشراك الأعضاء والقيام بالأنشطة الأولية لعملية التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات** | 10 | .715** |
| 3 | **درجة التزام مكاتب المراجعة بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات** | 10 | .534** |
| | **الدرجة الكلية** | **30** | **.546**** |

** عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq$ 0.001 )

من خلال الجدول رقم (15) بحساب معامل ارتباط بيرسون لكل محور من محاور الاستبيان الثلاثة، والدرجة الكلية للاستبيان ككل بوصفه محكاً داخلياً، وقد دلت النتائج أن جميع محاور الاستبيان الثلاثة دالة عند مستوى الدلالة الإحصائية ( $\alpha \leq$ 0.01 )، ويتضح وجود ارتباط موجب وقوي، كما تشير النتائج إلى تحقق الصدق للاستبيان، وبالتالي تطبيقه بكفاءة على عينة الدراسة.

# الاستنتاجات والتوصيات

## أولاً: الاستنتاجات

1. يهدف معيار التخطيط إلى تطبيق السياسات المحاسبية بصورة خالية من التشويش والتضليل، وكذا معرفة مدى تطبيق هذه السياسات.
2. التخطيط أصبح ضرورة حتمية يجب على كل المؤسسات التعامل به.
3. تطبيق معايير السياسات المحاسبية يساهم في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية المقدمة لمختلف فئات المستخدمين.
4. الاعتماد على النظام المالي والمحاسبي الجديد يعتبر أكثر أمانا للمتعاملين الاقتصاديين خاصة من ناحية الشفافية والافصاح.
5. يوفر الإفصاح والشفافية في القوائم المالية معلومات مالية ملائمة لمستخدميها لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

**ولخص البحث إلى عدد من الاستنتاجات بناءً على نتائج التحليل الاحصائي للبيانات التي شملها البحث فيما يلي أهم تلك الاستنتاجات:**

6. وافقت العينة في المحور الأول:

- يتم تطوير قدرات ومهارات المحاسبين العاملين في مجال التدقيق وإعداد القوائم المالية بكفاءة ومصداقية عالية توازي المؤسسات العالمية.
- أن التشريعات والقوانين المتعلقة بالإفصاح تتمشى مع متطلبات المعايير المحاسبية.
- أن نشر المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب يساعد على اتخاذ القرارات الملائمة، الالتزام بقواعد ودورية النشر يزيد من الثقة في المعلومات المنشورة.
- تتميز المعلومات المالية المفصح عنها في عنها في القوائم المالية بانها قابلة للفهم.

7. وافقت العينة في المحور الثاني:

- يرفع مستوى التزم المؤسسات بالإفصاح عن السياسات المحاسبية والتغيرات التي تطرأ على معلومات القوائم المالية بكل شفافية وحيادية.
- تتميز المعلومات المالية المفصح عنها في القوائم المالية بالحيادية (خالية من التحيز).
- أن أي تغير في السياسات المحاسبية يؤثر على الحيادية للمعلومات المالية.

8. وافقت العينة في المحور الثالث:

- أن المؤسسات يجب أن تقوم بالإفصاح عن قوائم مالية ملائمة لاحتياجات مستخدميها وقابلة للمقارنة على المستوى المحلي والدولي.

- أن النشر للتقارير المالية يساعد في توفير المعلومات وتحديثها بصورة فورية.
- أن النشر يساعد في توفير معلومة نمطية لجميع المستخدمين مما يساعد في رفع الكفاءة وتنوع فرص التطوير.

## ثانياً: التوصيات

بناء على ما تم التوصل إليه من نتائج، توصي الدراسة بالآتي:

- إيلاء التخطيط المزيد من الاهتمام من قبل المؤسسات اليمنية والعمل بجديه على تحسين مستواه في تقاريرها المالية.
- أهمية إدراك إدارات المؤسسات المالية لوجود علاقة بين الحيادية والاستقلالية ومدى تطبيق الإفصاح عن السياسيات المحاسبية، إذ أن زيادة مستوى هذا الإفصاح يعكس صورة جيدة عن هذه السياسات ويعطي مؤشراً عن إمكانيات النجاح المستقبلي للمؤسسة ومدى قدرتها على المنافسة والتفوق والبقاء.
- يعتبر التخطيط ودوره في التعامل مع المستخدمين باعتبارها محركاً أساسياً باتجاه نجاح المنظمة وتميزها.
- تتميز المعلومات المالية المفصح عنها في القوائم المالية بإمكانية التحقق منه.
- محاولة إجراء دراسات حول قياس جودة الإفصاح عن الموارد البشرية في التقارير المالية.
- الربط بين مستوى التخطيط عن الموارد البشرية ومواضيع أخرى السياسيات المحاسبية، والتحكم المؤسسي.

## المراجع العربية


أمال محمد عوض، (2004)، الاختيار التكيفي لاستراتيجيات قياس وضبط مخاطر الأعمال وتأثيره على جودة الأداء المهني في المراجعة، المعهد العالي للإدارة والتكنولوجيا، أكاديمية المدينة. ص16.

أمين السيد أحمد لطفي، (2002) المراجعة في عالم متغير. القاهرة: دار الكتاب الأول للنشر والتوزيع. ص25-26.

أحمد صالح العمرات، (2000). المراجعة الداخلية: الإطار النظري والمحتوى السلوكي، عمان: دار البشير للنشر والتوزيع. ص47.

أحمد حلمي جمعة، 2009، مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث افطار الدولي: أدلة نتائج التدقيق، عمان، الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع.

جبران، محمد، 2010 "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين"، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في السعودية، جامعة الملك سعود، الرياض،

محمد سمير الصبان، وعبد الوهاب نصر علي، (1995)، دراسات متقدمة في المراجعة، منشورات قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية. ص11.

عيد حامد معيوف الشمري، 1994، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، الإدارة العامة للبحوث الريام، المملكة العربية السعودية

عبد الفتاح الصحن، 1993، مبادئ وأسس المراجعة: علما وعملاً، مصر، مؤسسة شباب الجامعة

محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، 1990، المراجعة: بين التنظير والتطبيق، لبنان، الدار الجامعية.

محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، 2006، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط6، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية.

# المراجع الأجنبية


Messier, W., 2000, **Auditing & Assurance Services**, USA: McGraw-Hill.p: 12

Whittington, O. Ray. And Pany, Kurt. (1998). **Principles Of Auditing**. 12th Edition, McGraw-Hill Companies. Singapore. P: 56.

Arens, A., and, Loebbecke, J., (2004), Auditing: An Integrated Approach, 8ed; USA: Prentice-Hall International, Inc. p: 740.

Beattie, V., et al. (2002), "Auditor Independence and Audit Risk in the UK: A Reconceptualisation", **Working Paper**, University of Stirling and University of Portsmouth. P:7.

Arens, A., and, Loebbecke, J., (2004), Auditing: An Integrated Approach, 8ed; USA: Prentice-Hall International, Inc. p:44.

Bushong, J., and Weatherhold, D., (2000), Accounting and Auditing, **Ohio CPA Journal**, Vo.59. Issue 3, July.

Housten, W. Richard, (1999). the effects of fee pressure and client risk on audit seniors, time budget decisions, **Auditing: A Journal of Practice &Theory,** Vol.18 No, 2. pp:70-86.

Brumfield, C., et al. (2003), "Business Risk and the Audit Process", **Journal of Accountancy**, (April), PP 60-68.

Colbert, Janet, L., and Michael. S. Luehlfing, (2006) Engagement Risk, **CPA Journal**, Vol.66, Essae, 3, pp. 54-58.

Khurana, I., and Raman, K., (2004), "Litigation Risk and the Financial Reporting Credibility of Big 4 versus Nom-Big 4 Audits: Evidence from Anglo-American Countries", **The Accounting Review**, (Vol. 79, No. 2), PP 473-495.

Moizer, P., (2007), Auditor Reputation: The International Empirical Evidence, **International Journal of Auditing**, (Vol. 1), PP 61-74.

Francis, J., and Wong, D., 2004, "Investor Protection, Auditor Conservatism and Earnings Quality: Are Big 4 Auditors Conservative only in the United States?", **Working Paper**, University of Missouri-Columbia, and University of Nebarska-Lincoln**.**

Dunn, J., and Stewart, M., 1999, "Resignation or Abdication-The Credibility of Auditor Resignation statements", **Accounting Forum**, Vol. 23, No. 1, March, PP 35-57.

Hill, W., et al. (2004), "Audit Fees and Client Business Risk During the S&L Crisis: Empirical Evidence and Directions for Future Research. **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 13, No. 3, Fall, PP 185–204.

Bell, T., et al. 2001, "Auditors' Perceived Business Risk and Audit Fees: Analysis and Evidence", **Journal of Accounting Research**, (Vol. 39, No. 1, June), PP 35-43.

Huss, F., et al. 2000, An Integrative Model of Risk Management in Auditing, **American Business Review**, (June), PP 113-122

Johnston, Karla. M, (2000). Client acceptance decisions : Simultaneous effects of client business risk, audit risk auditor business risk, and risk adaptation Auditing : **A Journal of Practice & Theory,** Vol.19, and No.1. pp:5-25.

**الملاحق**

(الاستبيان)

الأخ/ الأخت المحترم/ المحترمة

تحية طيبة وبعد..

تهديكم الباحثة خالص التحايا وتضع بين ايديكم هذا الاستبيان بعنوان " مدى تبني المعيار الدولي 300 (التخطيط) لعملية المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية" والذي أعد بهدف الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب الميداني لاستكمال متطلبات البحث.

وقد صمم هذا الاستبيان بغرض الحصول على معلومات كافية للتعرف على مدى تبني المعيار الدولي 300 (التخطيط) لعملية المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية وذلك من خلال دراسة وتحليل إجاباتكم على أسئلة الاستبيان.

ولأهمية الدراسة تأمل الباحثة تعاونكم في الاجابة على اسئلة الاستبيان بموضوعية وحيادية مع توخي الدقة حيث ان مساهمتكم في تقديم الاجابة على جميع الاسئلة هو اساس لنجاح البحث والوصول الى النتائج المفيدة.

مع التأكد من ان هذه البيانات سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط. واؤكد ان البيانات التي ستقدمونها ستحاط بالسرية التامة.

**واتمنى تعاونكم والاجابة عن الموضوع بعناية والاهتمام الكامل**

**شاكرة حسن تعاونكم سلفاً**

**وخالص الشكر والتقدير**

**اعداد:-**

***هاجر فؤاد محمد حيدر***

القسم الاول:- الرجاء الاجابة عن الاسئلة الاتية بوضع علامة(✓)على الاجابة المناسبة في ☐

1-الجنس:- ذكر ☐ أنثى ☐

2-العمر:-أقل من 30 سنة ☐ من 31 الى 40 ☐

من 41 الى 50 ☐ أكثر من 50 ☐

3-المركز الوظيفي

مدير اداري ☐

مدير تنفيذي ☐

مدير مالي ☐

محاسب ☐

مراجع ☐

اخرى ☐ أذكرها.....

4-المؤهل العلمي:-دبلوم متوسط ☐ بكالوريوس ☐ ماجيستر ☐ دكتوراه ☐

5-عدد سنوات الخبرة :- أقل من 3 سنوات ☐

من 3-5 سنوات ☐

من 5-10 سنوات ☐

من 10-15 سنة ☐

أكثر من 15 سنة ☐

**المحور الاول**:- لا توجد علاقة بين دور معيار التدقيق الدولي رقم 300 وتحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات.

| البيان | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| 1- يشارك كلاً مدقق الحسابات ومساعديه في التخطيط لعملية التدقيق | | | | | |
| 2- يقوم مدقق الحسابات بتقييم نزاهة وأمانة العميل عند الموافقة على التعاقد لمرة أخرى. | | | | | |
| 3- قيم مدقق الحسابات بتقييم مساديه بمدى الامتثال للمتطلبات الأخلاقية لهم من (الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة السرية، السلوك المهني، عند الموافقة على التعاقد لمرة اخرى. | | | | | |
| 4- يقوم مدقق الحسابات بدراسة خطاب التعاقد بعناية لتحديد ماهية مسؤولياته. | | | | | |
| 5- يقوم مدقق الحسابات الاخذ بعين الاعتبار حجم وتعقيد عمليات العميل محل التدقيق وذلك لغرض التخطيط بشكل مناسب. | | | | | |
| 6- يقوم مدقق الحسابات بعمل الإجراءات التحليلية الأولية لفهم مجال العميل والنشاط الذي يعمل فيه. | | | | | |
| 7- ان قيام الحسابات بالإجراءات التحليلية الأولية ضروري لتقدير قدرة العميل على الاستمرارية. | | | | | |
| 8- يراعي مدقق الحسابات ان تكون الخطة الموضوعة مرنة تستجيب الى احداث غير متوقعة او تغيرات في الظروف يتم الحصول عليها من نتائج إجراءات التدقيق. | | | | | |
| 9- على مكتب المراجعة ان يقوم بتوثيق استراتيجية التدقيق الشاملة وإبلاغ الأمور المهمة لفريق العملية. | | | | | |
| 10- يتم توثيق أي تغيرات تطرأ على استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق. | | | | | |

**المحور الثاني:-** لا توجد علاقة بين درجة التزام مكاتب المراجعة باشراك الأعضاء بمعيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات.

| البيان | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| 1- تقع على عاتق المدير فقط مهمة التخطيط. | | | | | |
| 2- يقوم كلاً من المدير، مدير التدقيق، المدقق الرئيسي في التخطيط لعملية التدقيق. | | | | | |
| 3- يتم تقييم فريق عملية التدقيق بانه يملك الكفاءة والقدرات اللازمة عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود. | | | | | |
| 4- يتم تقييم نزاهة وامانة العميل عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود. | | | | | |
| 5- يشارك فريق التدقيق العامل بشركة التدقيق في التخطيط لعملية التدقيق. | | | | | |
| 6- يتم تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية لفريق التدقيق والتي تتضمن: الاستقلالية، والموضوعية، الكفاءة، السرية، السلوك المهني عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود. | | | | | |
| 7- يقوم مكتب المراجعة بتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب. | | | | | |
| 8- يراعى جميع معلومات عن العميل وتقييمها لتحديد وتقييم الظروف التي تهدد الاستقلالية عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود. | | | | | |
| 9- يقوم مكتب المراجعة بتطوير قدرات المدققين والعاملين بما يساهم في تطور العمل. | | | | | |
| 10- الاتفاق على كتاب التعيين ودراسته بعناية، وذلك لمعرفة ماهية ومسؤوليات المدقق ولتجنب سوء التفاهم مع العميل. | | | | | |

**المحور الثالث:-** لا توجد علاقة بين درجة التزام مكاتب المراجعة بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق بمعيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات.

| البيان | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| 1- يتم الاخذ بالاعتبار حجم وتعقيد عمليات العميل محل التدقيق، وذلك لغرض التخطيط بشكل مناسب. | | | | | |
| 2- يتم تحديد كيفية إدارة فريق عملية التدقيق والتوجيه والاشراف عليه مثل (الوقت الذي يتوقع فيه عقد اجتماعات فريق العملية) | | | | | |
| 3- يتم عمل الإجراءات التحليلية الأولية لتقدير قدرة العميل على الاستمرارية. | | | | | |
| 4- يتم القيام بإجراءات فهم الرقابة الداخلية من خلال الاستفسار من الإدارة واخرين داخل المنشاة. | | | | | |
| 5- يتم عمل الإجراءات التحليلية الأولية لفهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه. | | | | | |
| 6- يتم القيام بإجراءات تقييم مخاطر التدقيق من خلال الإجراءات التحليلية المناسبة. | | | | | |
| 7- يتم تحديد الأهمية النسبية وذلك من خلال الاخذ بالاعتبار احتمالية وجود انحرافات في المبالغ الصغيرة والتي عند تجميعها ربما لها تأثير مادي على البيانات المالية. | | | | | |
| 8- يتم تحديد الأهداف المرغوب بتحقيقها من كل خطوة من الخطوات التي يشملها برنامج التدقيق. | | | | | |
| 9- يتم تحديد برنامج التدقيق بناءً على مستوى الاختبار وفقاً لنتائج فحص نظام الرقابة الداخلية. | | | | | |
| 10- يتم تصميم برنامج التدقيق وذلك لغرض الحصول على أكبر قدر من الأدلة وقرائن الاثبات. | | | | | |