

" أثر استخدام مدخل النسبية للمراجعة على تحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات - دراسة ميدانية "

د/سماح احمد محمد عبد الخالق

" أثر استخدام مدخل النسبية للمراجعة على تحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات
- دراسة ميدانية "

د/سماح احمد محمد عبد الخالق

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة القاهرة

ملخص البحث

يهدف البحث الحالي التعرف على أثر استخدام مدخل النسبية للمراجعة على تحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات، والخروج بنتائج وتوصيات تعمل على زيادة الاهتمام بهذا الجانب، تكونت عينة البحث من (مراجع الحسابات بمكاتب المحاسبة- المراجعين الداخليين المراجعين الماليين- الأكاديميين (أعضاء هيئة التدريس) بالجامعات المصرية) القائمين بالعمل في بعض مكاتب المحاسبة، وقد استخدمت الباحثة المنهج الوصفي، وتكونت عينة الدراسة من "١٧٠" فرد، تم توزيع الاستبيانات عليهم ، تم أسترده "١٤٥" إسبانه منهم صالحه للتحليل، وبعد التأكد من صدق وثبات الأداة أفرز البحث **مجموعه من الاستنتاجات** اهمها انه " يوجد أثر لتطبيق مدخل النسبية في تحسين جودة اداء مراجع الحسابات ، كما أوضحت الدراسة الميدانية ان هناك اتفاق لفئات الدراسة حول تأثير تطبيق مدخل النسبية في تحسين جودة المراجع وذلك من خلال اختبار فرض البحث حيث تم قبول الفرض البديل الذي نص على "وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل النسبية وتحسين جودة اداء المراجع ".

الكلمات الرئيسية: النسبية، المراجعة، جودة، الاداء، المراجع

Abstract:

The current research aims to identify the effect of using the relativity approach to auditing on improving the performance quality of the auditor, and to come up with results and recommendations that increase interest in this aspect.) those who

work in some accounting firms, and the researcher used the descriptive approach, and the study sample consisted of "170" individuals, the questionnaires were distributed to them, "145" Spaniards were retrieved from them, valid for analysis, and after verifying the validity and reliability of the tool, the research produced a set of conclusions, the most important of which That "there is an effect of the application of the relativity approach in improving the quality of the auditor's performance, as the field study showed that there is an agreement of the study groups about the effect of the application of the relativity approach in improving the quality of the auditors, by testing the research hypothesis, where the alternative hypothesis was accepted, which stipulated" the existence of a related relationship Statistical significance between the relative entrance and improving the quality of the reviewer's performance.

Keywords: relativity, revie quality, performance, references

مقدمة البحث :-

تعتبر المراجعة ميداناً كبيراً وواسعاً، عرفت تطورات كبيرة ومتواصلة صاحبت تعقد الأنشطة واختلافها، كما أنها تعد مهنة حرة تحكمها قوانين وقواعد ومعايير كثيرة، الأمر الذي ادي الي الحاجة الماسة لترقية المهام الذي يقوم بها المراجع للوصول للمستوى الذي يلبي احتياجات المنظمات والمؤسسات باختلافها والأطراف المعنية خاصة في ظل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لتلك المنظمات والمؤسسات وتشابك بيئة أعمالها^١. فتحسين جودة المراجعة ترتبط بدرجة كبيرة جداً بمخاطر المراجعة، حيث أن أي فشل في اكتشاف الانحرافات الجوهرية التي تؤثر على عدالة القوائم المالية أثناء

تنفيذ عملية المراجعة، ويرجع هذا الفشل إلى عدم فهم ومعرفة المراجع للمعايير المحاسبية المتعلقة بنشاط عميله، ولكي يتجنب المراجع هذا الفشل ينبغي عليه أن يكون مؤهلاً تأهيلاً علمياً وعملياً وإدارياً حتى يتمكن من أداء عملية المراجعة بكفاءة وسهولة، وأن يكون على دراية بالمعايير المستخدمة والأنواع المختلفة لأدلة الإثبات التي يلزم تجميعها والحكم على كفايتها بما يمكنه من إبداء رأى فني محايد معقول^٢، ولذلك يجب توفير اطر ونظم مرجعية للمراجع لتحديد نسبية المراجعة، فتقرير المراجع عن النسبية هو مسألة مهنية الحكم ويتأثر فكر ونظرة المراجع للمعلومات المالية باحتياجات مستخدمي البيانات المالية، فيجب على المراجع تحديد جوهرية البيانات المالية ككل طبقاً لظروف الكيان والوضع القائم مكان المراجعة^٣.

فتطبيق النسبية على عمليات المراجعة هو يوازي الكثير من المراجع والارشادات الواردة في تلك المعايير ويجب على المراجع تقييم ما إذا كانت في ظل ظروف معينة هناك بعض الحسابات التي يوجد بها احتمال كبير لوجود انحرافات لكميات أقل من مستوى النسبية المحدد^٤ فالنسبية هي أمر حاسم لعملية صنع القرارات الهامة وفي الممارسات المحاسبية، ولا يزال المراجعين في حاجة إلى وضع مبادئ توجيهية للنسبية لتكون أكثر تحديداً لتجنب إتخاذ قرارات فعالة وذلك لأن المراجعين والممارسين هم الذين يتوافر لديهم السيطرة في فكر وتحديد النسبية^٥

مشكلة البحث :-

شهدت الاعوام الأخيرة تطورات وتغيرات سريعة ومتلاحقة، أثرت بصورة مباشرة أو غير مباشرة في مهنة المحاسبة والمراجعة في جميع أرجاء العالم، كما أثرت تلك التغيرات في البيئة التنافسية في سوق المراجعة، وقد اتجهت الجهود لمواجهة تلك المنافسة نحو تحسين الجودة والاداء للمراجع، وينتج عن ذلك تقليل مخاطر المراجعة.

وتُعد مهنة مراجعة الحسابات وظيفة من اهم الوظائف الاجتماعية ، لأنها تخدم فئات اجتماعية عديدة من مجتمع منظمات الأعمال، وبتزايد الضغوط والانتقادات للمراجعة، أثر حدوث حالات عديدة في إصدار بيانات مالية غير صحيحة، وازدادت الدعاوي المرفوعة قضائياً تجاه مراجع ومراجعي الحسابات، فضلاً عن فشل بعض

شركات التي تعمل في مجال المراجعة في الكشف عن حالات التلاعب والغش والأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، مما أدى إلى اعلان إفلاس بعض المنظمات والهيئات والمؤسسات، على الرغم من إبداء الرأي الإيجابي ببياناتها المالية^٦.

ومن خلال ذلك ، اقتضى الأمر اتخاذ إجراءات أكثر إيجابية، توضح للمتعاملين أن مهنة المراجعة تعمل وفقاً لأسلوب يسعي لتحقيق الرقابة على جودة الأداء للمراجع، والمحافظة على مستوى هذه الجودة بل السعي الدائم لتحسينها وتطويرها.

وان مدخل النسبية اصبح من اهم الوسائل لمعالجة البيانات المالية، وكذلك مراجعة الوثائق، والحصول على السيطرة والمرونة التي تساعد على اداء وسير العمل، وتوفير نموذجاً لما يحتاجه المراجع في البحث عن الأخطاء الوارد حدوثها وتحديد ما إذا كانت الاستراتيجية المستخدمة التي تقوم باستخدامها المراجعة الشاملة تحتاج إلى تعديل وتطوير، نظراً لحصر أعلى نسبة من الأخطاء التي لم يتم اكتشافها، بينما النسبية المحاسبية تساعد علي تحديد ما يجب القيام به تجاه الأخطاء المعروفة والمتوقعة والتي تم العثور عليها والتعامل معها^٧.

حيث يساعد المدخل العام للنسبية للمديرين بالإدارة المالية أن تقرر ما ينبغي أن يوضع من البيانات والمعلومات وما يتم استبعاده أو البيانات والمعلومات الأخرى الموجودة مالياً وكيفية تقديم المعلومات بطريقة واضحة ومفهومة، ويحدد مدخل النسبية مجموعة الأخطاء التي تراكمت من خلال منهج المراجعة العام^٨

وان المراجع يقوم بتنفيذ المراحل الاتية الثلاثة للعملية النسبية:

١. النسبية للبيانات المالية ككل.
 ٢. الأخطاء المحتملة في أنواع معينة من العمليات، وأرصدة الحسابات أو الافصاح في مجموعة البيانات المالية.
 ٣. النسبية لعنصر أو الأخطاء محتملة سوف يؤدي لأغراض مراجعة المجموعة ككل^٩ ومن خلال مدخل النسبية تحدد التقارير كما يلي:
- تحديد العناصر ذات الصلة على أساس قيمتها وتأثيرها على اتخاذ القرار.
 - تقييم أهمية هذه العناصر ذات الصلة من حيث تأثيرها على اتخاذ القرار.

- تحديد أولوية العناصر على أساس النسبية المستخدمة.
 - تحديد المعلومات التي يجري الإفصاح عنها فيما يخص الأمور المادية^{١٠}
- حيث يعد مدخل النسبية، هي الفكرة الرئيسية على حد سواء للمراجعين والقادة من المديرين ومستخدمي البيانات المالية، فالنسبية هي مبدأ المحاسبة المقبول عالمياً والتي يتم الإفصاح عنها في جميع الأمور العالمية فهي تعتمد على الغرض من التقرير المالي للمنظمات والهيئات والمؤسسات المستهدفة.
- ومما لا شك فيه أن الاهتمام الحالي من قبل الهيئات المهنية بالرقابة على جودة المراجعة إنما هو ناتج من رغبتها في المحافظة على ثقة المنظمات والهيئات بمهنة المراجعة، إذ تستمد هذه المهنة سلطاتها ومزاياها الاجتماعية والمادية من خلال تلك الثقة لذا فقد أصبح لزاماً على أعضاء تلك الهيئات مراقبة وتحقيق مستوى جودة عالية وبأقل تكلفة ممكنة.
- حيث يساعد التركيز على مدخل النسبية في المراجعة كأحد أهم التحديات الجديدة أمام مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الحديثة على إحداث تغييرات أساسية وجوهرية في سير وإجراءات أداء العمل، من خلال تحديد المجالات التي يجب التركيز عليها، وتوفير أفضل مزيج من سهولة الاستخدام، وتساعد فرق المشاركة في تحديد أكثر الوثائق ذات الصلة، مع الكفاءة المثلى بدقة، وبأقل تكلفة لعملائها.
- كما يمكن مدخل النسبية المراجع من الوصول إلى بيانات الأعمال التي يحتاجها من المنظمات التي تتم مراجعتها بشكل دوري ومباشر، باستخدام بيئة تعتمد على شبكة الحاسبات الآلية (شبكة الإنترنت وغيرها)، والتي تُعد شكل من أشكال العمليات المتقدمة التي تستخدمها مكاتب المراجعة، مثل قاعدة بيانات ومعلومات المراجعة الرائدة في العالم، والنسبية هي الحل، حيث يتم تبادل البيانات والمعلومات عبر الشبكات بين المراجع والمنظمة التي تم مراجعتها، مما يتيح سهولة الاستخدام والسماح للمستخدمين بالتركيز على الوثائق بدلاً من التركيز على التكنولوجيا^{١١}.
- "وبالرغم من محاولة بعض الدراسات والمنظمات المهنية، وضع نماذج يمكن للمراجع الاسترشاد بها للتقليل من الاختلافات الكبيرة في الاجتهادات التي تتعلق بتقدير النسبية عند القيام بعملية المراجعة، إلا أنها ليست هناك طرق أو معايير حتى

الآن يمكن تطبيقها لقياس النسبية في جميع الحالات، ويعتبر المعيار الرئيسي هو الحكم المهني للمراجع^{١٢}

لذا، فتطبيق مكاتب المراجعة لمدخل النسبية في ضوء طرق ومعايير واضحة، من شأنه أن يؤدي إلى تحسين الأداء لمراجع الحسابات، وزيادة قدرته على اكتشاف التلاعب والغش والأخطاء، فالتكامل هو إيجاد أسس يمكن الارتكاز عليها عند قيام المراجع بالمعاينات الإحصائية، وتحديد النسبية على مستوى البيانات ككل، للحصول على مخرجات سليمة تمثل مخاطر الغش والتلاعب، وتدعم الشك المهني للمراجعين، مما يؤدي إلى دعم رأي المراجع في النتائج التي تم التوصل إليها، ومساعدته على التحقق من مدى كفاية أدلة الإثبات المٌجمعة وسلامتها، حتى ينتج تقريراً أكثر كفاءة وفعالية في نهاية عملية المراجعة الكلية، مما يؤدي إلى جودة الأداء وتحسينها لمراقب الحسابات وكذلك تطويرها^{١٣}

ومما قد تم سرده سابقاً، تبين أن مشكلة البحث الرئيسية تتمثل في التساؤل عن مدى الاستفادة من مدخل النسبية للمراجعة ؟ وأثره في تحسين جودة الأداء للمراجع ؟ وعليه، يمكن أن تظهر مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية:

١. ما هي متطلبات مدخل النسبية في دعم قدرات هيكل فريق المراجعة المشاركين؟
٢. ما مدى تأثير مدخل النسبية في تحسين جودة الأداء للمراجع؟

هدف البحث :-

- يتمثل الهدف الرئيسي للبحث، في بيان أثر مدخل النسبية على تحسين جودة الأداء للمراجع، ويندرج تحت هذا الهدف الرئيس مجموعة من الأهداف الفرعية وهي:
١. ما مدى تحسين التقارير المالية بمكاتب المراجعة بالقاهرة الكبرى في ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية في مصر بمرحلة من عدم الاستقرار وتحتاج لتدعيم ثقة المتعاملين سواء الداخليين والخارجيين فيها حيث تعتبر عملية المراجعة الخارجية أحد أهم أدوات تحقيق الاستقرار ودعم الثقة .
 ٢. تحديد مدى استفادة مراجع الحسابات من مدخل النسبية.
 ٣. دراسة العلاقة بين مدخل النسبية وتحسين جودة الأداء للمراجع الحسابات.

أهمية البحث :-

يستمد البحث أهميته من أهمية المشكلة التي يتصدى لها والتي تتمثل في استخدام مدخل النسبية في المراجعة وأثره على تحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات ويمكن تقسيم أهمية البحث إلى:

أ . الأهمية العلمية :-

يعتبر مدخل النسبية هو الركيزة الرئيسية على حد سواء للمراجعين والقادة من المديرين المعنيين ومستخدمي البيانات والمعلومات المالية، حيث أنها تعتبر هي المحرك للتخطيط الاستراتيجي لعملية المراجعة بالكامل، وتقييم النتائج، واتخاذ القرارات الهامة.

كما يوضح مدخل النسبية الأخطاء بما في ذلك السهو والأخطاء التفاهة المختلفة، بما يؤثر على القرارات الهامة الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية، ويعتبر مدخل النسبية يؤثر على جميع مراحل عملية المراجعة بأكملها، بداية من التخطيط وإجراء عملية المراجعة، ونهاية بتقييم واضح للأخطاء التي تم اكتشافها خلال عملية التدقيق، وفهم العلاقات والمفاهيم على نحو أفضل في عمليات التدقيق ومساعدة جميع واضعي المعايير وغيرهم من المهتمين في تعزيز معايير المراجعة.

ومن هنا يستمد البحث أهميته من خلال مناقشة وتحليل المعايير والدراسات السابقة التي تناولت الموضوع محل الدراسة، وفي حدود المعرفة التخصصية للباحثة يوجد ندرة في الدراسات والأبحاث التي تناولت أثر مدخل النسبية على تحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات.

ب . الأهمية العملية :-

تتمثل الأهمية العملية لهذا البحث في أهمية مواكبة المراجع لمواكبة التطورات التكنولوجية المتسارعة في بيئة المنظمات، من أجل تحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات، ورفع جودة خدمة المراجعة المقدمة لمنظمات والمؤسسات المختلفة.

ومن خلال تطبيق هذا المدخل بشكل فعال سيكون أداؤه أكثر إفادة للمراجعين، حيث يساعد في توفير أفضل مزيج من سهولة الاستخدام، وتساعد المشاركين من فرق

العمل في تحديد أكثر الوثائق ذات الصلة مع الكفاءة المثلى بدقة وتأثير بأقل تكلفة واسرع وقت للمنظمات وغيرها.

مما ينعكس ذلك إيجابياً على أداء المراجع لواجباته والوفاء بمسئوليته المهنية تجاه المنظمات والمؤسسات بصفة خاصة، وتجاه المجتمع بصفة شاملة، في ظل عصر التطورات المتسارعة من التكنولوجيا المعلومات.

فروض البحث:

يقوم هذا البحث على الفرض التالي:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل مدخل النسبية وتحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات".

منهجية البحث :-

يعتمد البحث على **المنهج الاستقرائي الوصفي** ويقصد به ملاحظة الوقائع أو الظواهر ثم محاولة وضع القوانين والأسس والمبادئ الى تحكم هذه الوقائع أو الظواهر، وبالتالي فإن هذا المنهج يركز على مجموعة من الخطوات الرئيسية وهي:

- ملاحظة الظاهرة بالصورة التي تبدو عليها في الواقع، ثم محاولة توضيح أبعادها ومكوناتها بصورة أكثر دقة، من خلال الدراسات النظرية والعملية، المرتبطة بأثر تطبيق معايير المراجعة الدولية على مدخل النسبية.
- تكوين الإطار الفكري للبحث، ومن ثم وضع فرض البحث، التي تُعد بمثابة حلول مبدئية للظاهرة.
- تحديد المنهجية الملائمة للقيام بالبحث الميدانية لقياس أثر مدخل النسبية على تحسين جودة الاداء للمراجع.

بالإضافة الى استخدام **المنهج الاستنباطي** والذي يتطلب القيام بالدراسة الميدانية واختبار مدى صحة فرض البحث، والوصول إلى نتائج وتعميمات، من خلال تحديد نوع البيانات المطلوبة، وعينة المجتمع المناسبة، وطرق الحصول على تلك البيانات، على أن تكون فئات الدراسة المقترحة (مراجع الحسابات بمكاتب المحاسبة- المراجعين الداخليين المراجعين الماليين- الأكاديميين (أعضاء هيئة التدريس) بالجامعات المصرية).

" أثر استخدام مدخل النسبية للمراجعة على تحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات - دراسة ميدانية "

د/سماح احمد محمد عبد الخالق

إجراء الاختبارات والتحليلات الإحصائية واستخلاص النتائج، والتي تمثل دليل تطبيقي يستخدم في الكشف عن وتفسير العلاقة السببية للظاهرة محل البحث، وهي تحديد أثر تطبيق مدخل النسبية على تحسين جودة الأداء للمراجع، ومن ثم الوصول إلى النتائج العامة للبحث في تقديم مساهمة فعالة في توفير أداءه تمزج بين تحسين جودة المراجعة والعمل الجماعي الناجح للمشاركين ..

حدود البحث :-

تقتصر الدراسة على استخدام مدخل النسبية للمراجعة بمكاتب المراجعة بالقاهرة الكبرى العاملة بالبيئة المصرية.

هيكل البحث :-

المبحث الاول :- الدراسات السابقة .

المبحث الثانى :- العوامل المؤثرة فى استخدام مدخل النسبية للمراجعة

المبحث الاول

الدراسات السابقة

في هذا البحث سوف تحاول الباحثة أن تقوم بدراسة تحليلية للدراسات السابقة في مجال البحث، والتي أمكن جمعها والاطلاع عليها من قبل الباحثة والتي لها علاقة وصلة مباشرة بالبحث وسيتم تحليل الدراسات والمجالات التي تم الاستفادة منها بالإضافة إلى المساهمة التي قدمها البحث الحالي. وسوف يتم تحليل وتقييم هذه الدراسات بغية تحقيق الاهداف التالية:

- تحقيق أهداف تلك البحث.
 - الاسترشاد بها لتحقيق فروض البحث.
 - الاسترشاد بها عند تصميم الدراسة التطبيقية.
- وفيما يلي عرض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث :
- الدراسات العربية والاجنبية المرتبطة بمجال البحث.**

أوضحت دراسة (New York Society of CPES, 2016)^٤ بعنوان: "Materiality (Auditing) from Wikipedia the free encyclopedia". تحديد التعريفات المختلفة للنسبية في المحاسبة والمراجعة وأهمية النسبية في تنظيم الأوراق المالية وتحديد طرق حساب النسبية. وتوصلت الدراسة للنتائج التالية: التمييز بين النسبية في المراجعة الحكومية والمراجعة في القطاع الخاص، وتحديد المستفيدين من تقرير المراجع المالي مع الاختلاف في البيانات المالية للدولة والبيانات المالية للشركات الخاصة، واستخدام المراجعين بالحكومة لوسائل مختلفة لتحديد النسبية من تلك الوسائل المستخدمة في القطاع الخاص.

كما اشارت دراسة (Howard B. Levy CPA and Julian Jacoby, CPA,)^٥ بعنوان: "The Materiality Mystery – The Gap in GAAS". إلى: توفير بث من الاغفال وغيره من العيوب في معايير المراجعة المقبولة بشكل عام فيما يتعلق باستخدام النسبية في المراجعة، والتمييز بين أهمية المراجعة (كما هو مستخدم في التخطيط لتحديد النطاق) والأهمية المحاسبية (كحد عازل للحد من التعديلات، بما في ذلك ما يتعلق بالإفصاحات المحذوفة أو الخاطئة). وتوصلت الدراسة لاهم نتائجها وهي: وجود اختلاف في تعريفات المحاسبة والمراجعة للنسبية، كما أن أدبيات المراجعة ناقصة في فشلها في التركيز على الفرق ويتم التعرف على هذا الاختلاف بسهولة وفهمه في سياق أخذ العينات الإحصائية ولكن يبدو أن استخدام أخذ العينات الإحصائية في المراجعة تقلص في السنوات الأخيرة، وربما يكون هذا قد ساهم في سوء فهم واسع النطاق لهذا التمييز. كما أوصت الدراسة: استخدام المراجعون معايير ثابتة نسبياً لتحديد أهمية التخطيط مثل الأصول أو الإيرادات الأكبر، أو بالنسبة للكيانات العامة مقياس لقيمة الكيان (على سبيل المثال – التقويم العام) ويمكن توعية هذه التدابير بطريقتين، تحديد النطاقات ضمن المعايير بحيث تكون هناك حاجة إلى مزيد من المراجعة لكيانات أكثر عرضة للمخاطر، وبناء مقياس انزلاق لتحقيق النسبية بحيث تتطلب المراجعة الأقل نسبياً للكيانات الأكبر حجماً.

وفي دراسة قام بها: هيثم (٢٠١٧)^٦ بعنوان الدراسة: تحسين جودة المحتوى الإخباري للقوائم المالية للمشروعات الصغيرة ومتوسطة الحجم لدي المنظمات الاهلية

في ضوء المعيار الدولي للتقارير المالية دراسة تطبيقية حيث هدفت الدراسة الى معرفة ما اذا كان تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم سوف يعمل على تحسين جودة المحتوى الإخباري لتلك المنشآت أي انه يعمل على توحيد الممارسات المحاسبية عند اعداد القوائم والتقارير المالية وذلك من خلال قيام الدراسة بتحديد مجتمع البحث وعدده (٢٣٠) مفردة تتكون من المحاسبين والمحللين الماليين والاكاديميين لمعرفة طرق تقليل المشكلات المحاسبية. **نتائج الدراسة ومن نتائج الدراسة:** ان هناك عدة مشكلات تتعلق بالممارسات المحاسبية في المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في البيئة المصرية، وهناك ضرورة لتبنى المعيار الدولي للتقارير المالية وتطبيقه في البيئة المصرية للاستفادة منه في اعداد نظم محاسبية اكثر مرونة تتناسب مع حاجات المستخدمين الخارجين

هدفت دراسة (مجلة المحاسب العربي، ٢٠١٨)^{١٧} وهي بعنوان: "مدخل الأهمية النسبية وتحليل الخطر لرفع كفاءة المراجعة" الي قياس لكيفية استعداد المراجع لقبول احتمال أن يكون بالقوائم تحريفاً جوهرياً بعد الانتهاء من عملية المراجعة والوصول إلى رأي غير متحفظ، وتحديد المراجع مخاطر المراجعة عند أقل مستوى مقبول للخطر الممكن وهذا يعني أن المراجع يرغب في أن يكون أكثر تأكيداً من أن القوائم المالية غير محرقة جوهرياً، وتحديد العلاقة بين كلاً من خطر المراجعة المقبول والخطر الاكثر حتمياً وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف المخطط، وتأدية إجراءات المراجعة بناءً على السند دون الانتظار لإعداد القوائم المالية. وتوصلت الدراسة لاهم النتائج وهي يجب على المراجع أن يحدد الخطر النهائي في نسبة صغيرة حيث أن مكمل النسبية الثقة في الحكم الذي يصدره على القوائم المالية وبحسب تحفظ المراجع وقدرته على تحمل المخاطر، وإذا كان خطر الاكتشاف المخطط قد تم تقديره بدرجة مرتفعة فإن المراجع يستطيع القيام بأخذ أحجام العينات صفر، واختيار إجراءات المراجعة لتوفير أدلة إثبات ذات حجية أقل وتكاليف منخفضة.

وفي دراسة قدمها (د. إبراهيم عبدالكريم إبراهيم محمد، ٢٠١٨)^{١٨} بعنوان: "أثر تطبيق الرقابة على جودة أداء المراجعة على المستوى المهني لمكاتب المراجعة". حيث هدفت إلى

كيفية التعرف على المشاكل التي تواجه المراجع وتبسيط الضوء على الواقع الحالي للمهنة، وبيان أثر معيار الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجع. وتوصلت الدراسة لاهم نتائجها وهي ضرورة العمل على تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لمواكبة التطور في المهنة ومواجهة التحديات الحالية وتحسين مستوى جودة الأداء المهني وزيادة ثقة المجتمع في المهنة. كما اوصت تجنب المزيد من التدخل الحكومي في تنظيم مهنة المراجعة لدعم استقلالية المراجع وزيادة ثقة المجتمع والعملاء في المهنة.

كما دلت - دراسة (د. محمد متولي إبراهيم بركات، ٢٠١٨)^{١٩} بعنوان: " أثر جهود المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة المراجعة على جودة الأداء المهني " إلى: بيان أثر المعايير الدولية والمحلية في مجال الرقابة على تحسين جودة المراجعة والصادرة عن المنظمات المهنية المهمة بمهنة المراجعة وذلك على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات ، وعرض لأهم وأحدث الإصدارات والمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية للرقابة على جودة المراجعة. وتوصلت الدراسة لاهم نتائجها وهي: ان يصمم مكتب المراجعة نظامه لرقابة الجودة وفقاً لظروفه الخاصة، حيث تتعدد العوامل المؤثرة في تصميم هذا النظام ومنها حجم المكتب، وهيكله التنظيمي، ومدى المركزية فيه، ومدى تعقيد أنشطة العملاء، وطبيعة خدمات المكتب، ويساهم إطار جودة المراجعة الصادر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية في تشجيع مؤسسات المراجعة ومنظمات المحاسبة المهنية على التفكير في كيفية تحسين جودة المراجعة وتحسين نقل المعلومات حول جودة المراجعة، كما يساهم في رفع مستوى الوعي والفهم بين الأطراف المعنيين بشأن العناصر المهمة في جودة المراجعة. ومن اهم توصيات الدراسة: يجب أن تُحظي جودة المراجعة والرقابة عليها باهتمام الهيئات والمنظمات المهنية في مصر، وضرورة توفير برنامج للرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة العاملة في مصر، من الممكن أن يطبق إلزامياً على جميع مكاتب المراجعة كبيرة ومتوسطة وصغيرة الحجم، مع مراعاة اشتراك مكاتب المراجعة في وضع سياسات وإجراءات رقابة الجودة لهذا البرنامج.

ومن خلال دراسة اعدھا (محمد عزت عبدالقواب، ٢٠٢٠) بعنوان: "أثر الارشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على تحسين قرارات الإدارة بشأن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في التقارير المالية". إلى: دراسة وتحليل مدى قدرة الارشادات الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على تحسين قرارات الإدارة بشأن تطبيق مفهوم النسبية في التقارير المالية وقضايا النسبية في التقارير المالية وقضايا النسبية في المحاسبة وتقييم الارشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على تحسين عملية إصدار أحكام النسبية في التقارير المالية. وتوصلت الدراسة لاهم النتائج وهي: التعريف المعدل للأهمية النسبية يتوقع أن يؤدي إلى إزالة عدم الاتساق في صياغة تعريف النسبية في الإطار المفاهيمي للتقرير المالي عن الصيانة المستخدمة في كل من المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) والمعيار المحاسبي الدولي رقم (٨) لأن وجود أكثر من تعريف واحد للنسبية يعد أمر مربك وغير متسقاً و يترتب عليه التطبيق بشكل مختلف.

وكان الهدف الاساسي من دراسة (محمد وداد الأرضي، ٢٠٢١)^{٢١} هي تحديد مشاكل تطبيق مفهوم الأهمية النسبية، إضافة إلى محاولة اقتراح علاج لهذه المشاكل من خلال اقتراح تعديل لتعريف الأهمية النسبية، وكذلك اقتراح وأعداد توجيه مهني لارشاد المعدين عند إصدار أحكامهم المهنية المرتبطة بمفهوم الأهمية النسبية. ومن نتائج هذه الدراسة: ربط تقييم الأهمية النسبية ببيئة الممارسة بالكثير من المشاكل، كما تؤدي مشاكل تطبيق الأهمية النسبية وخوف المعدين من المساءلة إلى توفير كافة متطلبات الإفصاح الواردة بالمعايير بغض النظر عن مدى أهميتها وهو ما يؤدي بدوره لتفاقم مشكلة الإفراط بالإفصاح.

تقييم الدراسات السابقة:

يتضح للباحثة مما سبق أن الدراسات السابقة قد توصلت الى:

١. أهمية النسبية كمفهوم رئيسي في المراجعة على حد سواء للمراجعين والمديرين ومستخدمي البيانات المالية، حيث يعتمد على حجم الخطأ والحكم في ظروف معينة، وأن هناك علاقة عكسية بين النسبية ومستوى مخاطر المراجعة وشرح

كيفية تطبيق النسبية وتأثيرها على تخطيط وجودة عملية المراجعة، وانعكاس ذلك على تحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات.

وبتحليل الدراسات السابقة تخلص الباحثة الى أن هناك فجوة بحثية حيث:

١. لم تتناول الدراسات السابقة النسبية كمدخل للمراجعة في العديد من المنظمات والمؤسسات إلا كمجرد استقراء لنتائج الأخطاء التي يتم اكتشافها من خلال أخذ العينات الخاصة بهم، وأنها مجرد قياس أخطاء تتحملها وحدها، فالعديد من المراجعين لا يفهمون حقاً أخذ العينات وسر النسبية.
٢. أشارت الدراسات السابقة الى أن المراجعون يحتاجون إلى الكثير من التدريب في هذا المجال، ليس فقط لمراجعي الحسابات، ولكن أيضاً لوضعي المعايير، وهذا ما لم تتناوله الدراسات السابقة بالعرض والتحليل وسوف تقوم الباحثة بالتعرض لكيفية تدريب مراجعي الحسابات على مدخل النسبية لزيادة كفاءة تحسين جودة الاداء لمراجع الحسابات، والتي من شأنها تعزيز سمعة المراجعين .

المبحث الثاني

الإطار النظري لمدخل النسبية في المراجعة

مقدمة:

ان تقرير المراجع عن النسبية يعد مسألة مهنية الحكم ويتأثر تصور وتفكير المراجع للمعلومات المالية باحتياجات مستخدمتي تلك البيانات المالية، ويتم إتخاذ أحكام حول المادية في ضوء الظروف المحيطة وتتأثر بحجم أو طبيعة أي خطأ، أو مزيج من الاثنين. كما ان تطبيق النسبية من قبل مراجع الحسابات في التخطيط وأداء عملية المراجعة، تقييم تأثير الأخطاء التي تم تحديدها وغير المصممة والنظر في إمكانية كشف الأخطاء وتشكيل الرأي في تقرير الذي يعده مراجع الحسابات وهناك معايير لبناء العملية النسبية هي:

- ١ - إنشاء مستوى النسبية للقوائم المالية ككل.

٢- تحديد مبلغ أقل من النسبية العامة التي ينبغي أن تستخدم كأساس لتصميم اختبارات المراجع للحسابات والكشوف لغرض الحد بشكل مناسب لمجموعة لم يتم كشفها من الأخطاء، وتقييم نتائج المراجعة

أولاً: مفهوم النسبية في المراجعة:

تساعد النسبية على ضمان عدم قيام المنظمات بحجب المعلومات الهامة من المستثمرين والمالكين والمقرضين والهيئات التنظيمية وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم النسبية له معنى لأي بيان مالي يتعلق بما يلي:

عندما يقوم المراجع بمراجعة البيانات المالية للشركة، فإن أفضل نتيجة ممكنة هي رأى المراجع في Unqualified يؤكد هنا الرأي على رأي المراجع في أن التقارير دقيقة ومطابقة لمعايير GAAP.^{٢٢}

ويختلف مفهوم النسبية بناءً على حجم الكيان، قد تعتبر الشركة ضخمة ومتعددة الجنسيات منفقة بقيمة مليون دولار على جوهرية بما يتناسب مع نشاطها الإجمالي، ولكن يمكن أن يتجاوز مليون دولار إيرادات شركة محلية صغيرة، وبالتالي ستكون مادة كبيرة لتلك الشركة الأصغر.^{٢٣} كما يُعد مبدأ النسبية مهمًا بشكل خاص عند تحديد ما إذا كان يجب تسجيل المعاملة كجزء من عملية الإغلاق، نظرًا لأن إلغاء بعض المعاملات يمكن أن يقلل بشكل كبير من الوقت اللازم لإصدار البيانات المالية. ومن المفيد أن يناقش مع مراجع الحسابات ما يشكل بند ماديًا حتى لا تكون هناك مشكلات في هذه البنود عند مراجعة القوائم المالية^{٢٤}

وتري الباحثة ان النسبية هي ايجاد المعلومات ذات الصلة الوثيقة بالمستخدمين وقرارتهم التي يجب أن تعرض في القوائم المالية كما ان تحديد النسبية ليس بالمر الهين فهي تتطوي على ممارسته الحكم المهني للمراجع، وغالبًا ما تطبق المنظمات المتطلبات الفردية للمعايير بدلاً من التركيز على ماهية النسبية ونتيجة لذلك ينشأ تعقيد غير ضروري في تطبيق المعايير ويتم تزويد المستخدمين بالمعلومات التي تحجب تركيزهم عن القضايا الرئيسية.

ثانياً: مستويات النسبية:-^{٢٥} وهناك مستويان من النسبية يتم استخدامها لتحديد الرأي الذي يتم بناء عليه إصدار تقرير المراجعة.

١ - **المستوى الاول :-** في حالة وجود تحريفات بالقوائم المالية، ولكن لا يحتمل أن تؤثر على قرار المستخدم، سيتم اعتبارها لا تتسم بالأهمية النسبية وفي هذه الحالة سيعد إصدار تقرير ملائماً، على سبيل المثال، بافترض أن الإدارة سجلت قيمة التأمين المسترد أو غير المستنفذ unexpired كأحد الأصول في سنة سابقة وقررت اعتباره مصروفات في الفترة الحالية لتخفيض تكاليف إمساك الدفاتر، في هذه الحالة ستكون الإدارة فشلت في اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ولكن إذا كانت القيمة صغيرة، سيعد التحريف غير هام وبالتالي سيكون من الملائم إصدار تقرير نظيف للمراجعة، والقيم تتسم بالنسبية ولكنها لا تؤثر على القوائم المالية كوحدة.

٢ - **المستوى الثاني:-** النسبية إذا أثرت التحريفات بالقوائم المالية على قرار المستخدم، ولكن مع استمرار القوائم المالية كوحدة تتسم بالعدالة، وبالتالي تعد نافعة، وقد يؤثر وجود تحريفات كبيرة بالأصول الثابتة على قرار المستخدم بمنح الشركة فرضاً عندما يتمثل الضمان في الأصول الثابتة.

و ترى الباحثة أن من خلال المستويان السابق ذكرهما أن درجة النسبية تؤثر بشكل مباشر على نوع الرأي الذي يتم التعبير عنه في تقرير المراجعة، ومن الوجهة العملية بعد تحديد مستوى النسبية في موقف معين أمر ضعيف، ولا يوجد دليل مبسط يحدد على نحو قاطع ما الذي يمكن أن يقوم به المراجع لتحديد الأمور التي لا تتسم بالأهمية أو الأهمية الشديدة.

ثالثاً: كيفية تطبيق النسبية لتقييم نتائج المراجعة

تهدف النسبية في المراجعة إلى توضيح العلاقة المادية في سياق المراجعة إلى أنها سوف تساعد المراجعين على فهم هذه العلاقات والمفاهيم لاستخدامها على نحو أفضل لهم في مراجعة الحسابات ومساعدة معاييرها والمهتمين في تعزيز معايير

" أثر استخدام مدخل النسبية للمراجعة على تحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات - دراسة ميدانية "

د/سماح احمد محمد عبد الخالق

المراجعة وإعادة تركيز برامجها على نقاط اضعف في المعايير الحالية والعمل على تقويمها وايضاً الاستفادة من نقاط القوة.

ولذلك فتطبيق مكاتب المراجعة لمدخل النسبية في ضوء طرق ومعايير واضحة من شأنه تحسين جودة المراجعة وايضا الاداء للمراجع التي من شأنها تعزيز سمعة مكتبة وتخفيض خطر تعرض مكتب المراجعة للدعاوى القضائية مما يؤدي إلى تحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات.

وبالرغم من محاولة بعض الدراسات والمنظمات المهنية وضع نماذج يمكن للمراجع الاسترشاد بها للتقليل من الاختلافات الكبيرة في الاجتهادات التي تتعلق بتقدير النسبية عند القيام بعملية المراجعة، إلا أنه ليست هناك طرق أو معايير حتى الآن يمكن تطبيقها لقياس النسبية في جميع الحالات، ويعتبر المعيار الرئيسي هو الحكم المهني للمراجع^{٢٦}

وترى الباحثة أن قدرة مراقب الحسابات على كشف التلاعب والغش تعتمد على عوامل مثل مهارة مرتكب الغش، ومدى التلاعب، ودرجة التواطؤ بين المتورطين، والوزن النسبي للمبالغ الفردية المتلاعب بها، وان إجراءات تقييم النسبية ليست عمل بسيط وتتطلب إصدار حكم مهني بكل خطوة من خطوات التقييم وهو ما يتطلب قدر كبير من العمل والمشاركات، ويجب على الإدارة القيام بتقييم شامل مع استكمال كل خطوة من خطوات التقييم، كما يجب عليها أيضاً مراجعة مسودة القوائم المالية من خلال الاعتماد على المعرفة والخبرة المترجمة لديها فيما يتعلق بالمعاملات والأحداث والظروف وذلك لتحديد ما إذا كانت المعلومات الهامة قد تم تقديمها بالقوائم المالية وبالأولوية المناسبة، وتؤدي خطوة المراجعة إلى إتاحة الفرصة للإدارة للنظر للصورة الشاملة للأداء والمركز المالي والتدفقات وكذلك إتاحة الفرصة للتراجع عن أي حكم تم إصداره^{٢٧}

رابعاً: أثر مدخل النسبية في رفع كفاءة مراجع الحسابات:

يوجد العديد من العوامل التي تؤثر في تحديد الحكم المبدئي بشأن تقدير النسبية وكثيراً من ما يغير المراجع من تقدير حكمه المبدئي أثناء عملية المراجعة وذلك لأن النسبية تؤثر على نوع الرأي الذي يتعين على المراجع إصداره بشكل مباشر وفوري وفي التطبيقات العملية للمراجعة فإن تقرير مستوى النسبية في ظل موقف معين بأنه حكم

مهني صعب وليس هناك ارشادات محددة وبسيطة تمكن المراجعين من تقرير ما هو جوهرى أو ليس جوهرى، وذلك أدى لغياب الإرشادات المرتبطة بالنسبية والحكم الشخصي للمراجعين والذي تختلف فيما بينهم بالنسبة لنفس الموقف نظراً لاختلاف تقدير كل مراجع للمخاطر المرتبطة بعملية المراجعة والعلماء والأعمال والاختلاف موقف المراجعين في اختيار المؤشر الأنسب للنسبية.^{٢٨}

ولذلك يحتاج المراجع إلى دراسة مدخل النسبية للأخطاء الغير مصححة، وإذا توصل المراجع إلى أن هذه الأخطاء قد تكون هامة، فيتطلب الأمر من المراجع دراسة لتخفيض مخاطر المراجعة عن طريق توسيعه لإجراءات المراجعة، وأن يطلب تعديل القوائم المالية

١-العوامل التي لها تأثير لتقدير النسبية للقوائم المالية:^{٢٩}

هناك العديد من العوامل التي تؤثر في تحديد الحكم المبدئي بشأن تقدير النسبية على مجموع القوائم المالية، ومن تلك العوامل ما يلي:-

١- مفهوم النسبية يعتبر مفهوم نسبي وليس مطلق:

قد يكون قيمة أحد التحريفات جوهرية مؤثرة في أحد المنظمات والمؤسسات الصغيرة الحجم، إلا أن نفس قيمة ذلك التحريفات يمكن أن تكون غير جوهرية أو غير مؤثرة بالنسبة لإحدى المنظمات والمؤسسات الكبيرة الحجم.

٢- ضرورة وجود أسس لتقييم النسبية:

حيث إن مفهوم النسبية يعتبر مفهوم نسبي وليس مطلق، فمن الضروري أن يكون لمدخل النسبية أسس لتحديد ما إذا كانت قيمة التحريفات جوهرية مؤثرة أم لا، ويعتبر أساس صافي الدخل قبل الضرائب عادة هو أحد أكثر الأسس أهمية لتقرير المقدار الذي يعتبر جوهرياً، وأيضاً يكون من المهم التعرف عما إذا كانت التحريفات يمكن أن تؤثر جوهرياً على معقولية الأسس الممكنة الأخرى على سبيل المثال الأصول المتداولة، وإجمالي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية.

٣-تأثير العوامل النوعية أيضاً على النسبية:

هناك أنواع معينة من التحريفات يحتمل أن تكون أكثر أهمية على مستخدمين محددين أكثر من غيرهم حتى إذا كانت نفس قيمة التحريفات بالجنية هي المستخدمة على سبيل المثال.

أ-عادة ما يتم اعتبار قيم التحريفات التي تتضمن غشاً أكثر أهمية من الأخطاء غير المتعمدة، حيث أن الغش (مخالفات متعمدة) يعكس عدم وجود أمانة متعمدة، حيث أن الغش (مخالفات متعمدة) يعكس مدى أمانة الإدارة وإمكانية الثقة فيها أو أفراد مسئولين آخرين وللتوضيح فإن معظم المستخدمين سيعتبرون التحريف المتعمد في المخزون أكثر أهمية من الأخطاء الحسابية في نفس ذلك المخزون على الرغم من تساوي نفس قيمة التحريف المرتبطة بكل منهما

ب-بعض التحريفات تبدو في ظاهرها ثانوية وقليلة الأهمية ولكنها تصبح جوهرية إذا ترتب عليها مساءلة قانونية نتيجة الإخلال بالتزامات تعاقدية مع الغير.

ج-التحريفات التي قد تبدو غير جوهرية قد تكون جوهرية ومؤثرة إذا كانت تؤثر على اتجاه الأرباح، على سبيل المثال إذا زاد دخل الشركة المفصح عنه بنسبة ٣% سنوياً مقارنة بالسنوات الخمسة السابقة، لأن الدخل الخاص بالنسبة الحالية قد أنخفض بنسبة ١%، فإن ذلك التغيير في الاتجاه قد يكون جوهرياً وبالمثل فإن التحريف الذي سيجعل الخسارة تتحول لوجود ربح مفصح عنه سيكون هاماً وجوهرياً.

وبالنظر للإفصاح عن التقارير المالية نجد أن هناك مشكلة الإفراط في الإفصاح عن المعلومات غير ذات الصلة في البيان المالي والتي تترج في نهاية المطاف إلى الحمل الزائد للمعلومات، ويعني التحميل الزائد للمعلومات أن المعلومات المفيدة يتم حجبها وأن الاتصالات بين الإفصاحات ليست كلها ساطعة.

وتري الباحثة أنه ينبغي على مكاتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى التأكد من أن المهام تتم طبقاً للمعايير المهنية والقانونية ووجود تقييم دائم ومستمر لنظام مراقبة الجودة ويتضمن ذلك فحص دوري لمجموعة مراقبة الجودة بالمكتب وإنها تعمل بكفاءة وفاعلية.

وتمثل المراجعة أداة رقابية على كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة، حيث يعتبر المراجع وكيلًا من المساهمين بشكل خاص ومن مستخدمي القوائم المالية بشكل عام والذين منحوه تفويضاً بدراسة وتحليل أعمال الإدارة خلال الفترة المالية محل المراجعة للتقرير عن كفاءتها للأطراف المستفيدة من تقرير المراجع مثل المستثمرين ومانحي القروض، كما يصدر المراجع الخارجي رأياً فنياً محايداً عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتيجة النشاط خلال فترة مالية معينة والمركز المالي في نهاية تلك الفترة، وكلما زادت ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقرير المراجع كلما انخفض عدم تماثل المعلومات بين إدارة المشروع ومستخدمي تلك القوائم.^{٣٠}

وأن التلاعب بالقوائم المالية يهدف إلى تضليل وخداع مستخدمي هذه القوائم لغرض تحقيق منافع غير مشروعة من خلال قام الإدارة بممارسات غير اخلاقية مستغلة بذلك موقعها الذي يؤهلها للقيام بتلك الممارسات لأن المعايير المحاسبية ما زالت تعطي إدارة الشركة مرونة واسعة في الاختيار من بين السياسات والإجراءات والطرق المحاسبية البديلة والتي قد تستغل من قبل المديرين في الشركة لتحقيق بعض الأغراض أو الأهداف الشخصية ومن أهم هذه الأسباب والدوافع^{٣١}

١- غياب القيم الأخلاقية لدى الإدارة بسبب وجود تداخل أخلاقي بين إدارة الوحدة المحاسبة والمساهمين.

٢- فشل الإدارة في تحقيق أهداف المنشأة ولذلك تلجأ للتلاعب في الحسابات والدفاتر والسجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع والمركز المالي.

٣- وجود بيئة أو ظروف ملائمة للغش والتلاعب وذلك بسبب تعدد بدائل القياس المحاسبية التي تضمنتها المعايير المحاسبية الدولية.

٤- ضعف الرقابة الخارجية أو تواطؤها مع الإدارة مما يؤدي لإتاحة الفرصة بالإدارة لممارسة التلاعب في القوائم المالية.

٥- رغبة الإدارة في تجميل صورة الشركة أمام المساهمين وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية اتجاه السوق.

كما يحدد مراجع الحسابات مستوي معيناً للخطر النهائي للمراجعة ويقوم بتخصيصه للقوائم المالية بوصفها وحده واحدة، ويمكن أن تختلف المستويات المقدرة للخطر الملازم وخطر الرقابة والمستوي المقبول لخطر الاكتشاف، وبناءً على ذلك فإن مراقب الحسابات لا يمكنه التحكم في مستويات خطر الرقابة أو الملازم وعلى عكس ذلك يمكن لمراقب الحسابات أن يغير المستوي المقبول للخطر الاكتشاف بغرض الاحتفاظ بمستوي ثابت للخطر النهائي للمراجعة^{٣٢}

ونظراً لاختلاف تقدير كل مراجع للمخاطر المرتبطة بعملية المراجعة والعميل والأعمال ولاختلاف موقف المراجعين في اختيار المؤشر الأنسب للتعبير عن النسبية ولذلك يحتاج المراجع إلى دراسة مدخل النسبية للأخطاء غير المصححة وإذا توصل المراجع إلى أن هذه الأخطاء قد تكون هامة يتطلب الأمر من المراجع دراسة تخفيف مخاطر المراجعة عن طريق توسيعه لإجراءات المراجعة وأن يطلب تعديل القوائم المالية ولذلك ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بالتخطيط لعملية المراجعة حتي يتم أداء مهمة المراجعة بطريقة فعالة، حيث يتطلب التخطيط لعملية المراجعة وضع استراتيجية عامة للمراجعة ووضع خطة مراجعة وذلك لتخفيض خطر المراجعة لمستوي منخفض مقبول نسبياً وتعتمد هذه المرحلة على عدة خطوات: ^{٣٣}

- ١- خطاب الارتباط بعملية المراجعة، حيث الاتفاق بين مراقب الحسابات والعميل على الشروط المهمة وتوثيقها من خلال إعداد خطاب الارتباط بالمراجعة.
- ٢- تفهم مراقب الحسابات لطبيعة وبيئة الوحدة محل المراجعة وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية المحتملة بالقوائم المالية.
- ٣- تقدير مراقب الحسابات لمخاطر المراجعة الملازمة.

وترى الباحثة أن عند القيام بتخطيط أعمال المراجعة، يأخذ المراجع في اعتباره الأمور التي قد تؤدي إلى تحريف هام بالقوائم المالية، ويمثل تفهم المراجع للمنشأة وبيئتها إطاراً يستطيع المراجع من خلاله تخطيط عملية المراجعة وأن يمارس حكمه المهني فيما يتعلق بمخاطر التحريف الهامة في القوائم المالية وتحديد ردود أفعاله لمواجهة هذه المخاطر أثناء عملية المراجعة وهو يساعده أيضاً في تقييم النسبية وفي تقديره للأهمية النسبية المتعلقة

بحساب معين أو مجموعة من المعاملات ويساعده على الإجابة على مجموعة من الأسئلة مثل ما هي البنود التي يجب فحصها وهل ستستخدم العينات أو الإجراءات التحليلية، وسوف يساعد هذا الإجراء المراجع في اختيار إجراءات المراجعة التي يتوقع من خلالها تخفيض مخاطر المراجعة إلى أقل مستوى مقبول.

كما تعد عملية تحديد وتقييم مخاطر المراجعة من الأمور المهمة لمراقب الحسابات عند التخطيط لعملية المراجعة أو عند تحديد إجراءات المراجعة لما لهذه المخاطر من دور مهم وجوهري في عملية ارتكاب الأخطاء والاحتيال أو عدم قدرة المراجع على اكتشافه، ولكي يتمكن مراقب الحسابات من إبداء رأيه فيما يتعلق بجودة البيانات المالية فإنه يستخدم مجموعة من الإجراءات التي تساعد في الحصول على درجة معقولة بأن هذه البيانات تم إعدادها وفق الإجراءات المحاسبية وتبين حقيقة وعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للوحدات الاقتصادية التي يتم مراجعتها من قبل المراجعين الخارجيين، ولذلك يجب على مراقب الحسابات أن يأخذ في الحسبان عند قيام المراجعة وجود تحريف جوهري في القوائم المالية من خلال إتباع الشك المهني وكيفية معرفة هذه المخاطر في ظل خطر الاكتشاف من خلال إجراءات المراجعة التي يتبعها.^{٣٤}

فالنسبية تعتمد على حجم العنصر وطبيعته وظروفه. فالاعتماد على الحجم يعني النسبية المادية قابلة للقياس الكمي من الناحية المالية، وعند النظر في أهمية عدم اليقين والطوارئ، ويتعين على المراجعين إعداد أفضل التقديرات للمبالغ النقدية المحتملة، وفي حين أن القياس الكمي للنسبية أمر أساسي ولا يمكن تجنبه، فلا يمكن الحكم على النسبية على الإطلاق على أساس الحجم المطلق.^{٣٥}

ولذلك يراعى المراجع إتمام عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة حتى يمكنه إضفاء أكبر مصداقية ممكنة على تقريره، فجوودة أداء المراجعة من الأمور الصعبة وذلك لاختلاف طبيعة خدمات المراجعة عن غيرها من الخدمات الأخرى وتعدد الأطراف والمستفيدين من هذه الخدمة وعلى الرغم من ذلك للأسباب الآتية:

- ترغب إدارة المنشأة محل المراجعة في إضفاء الثقة على قوائمها لذلك تحتاج أن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة.
- ترى المنظمات المهنية أن جودة أداء عمليات المراجعة تضمن وفاء مهنة المراجعة بمسؤولياتها تجاه كافة الأطراف المعنية.
- نظراً لحدة المنافسة بين مكاتب المراجعة فقد اتجهت أنظار كل من المراجعين والعملاء إلى جودة عملية المراجعة كعامل ترخيص يتم به تمييز المراجع عن غيره من المنافسين مزاولي المهنة.^{٣٦}
- وبناءً على ما قد تم الإشارة إليه انتهت الباحثة إلى أن لمدخل النسبية دور فعال في رفع كفاءة أداء المراجع من خلال الآتي:
- ١- تساهم العوامل المؤثرة على النسبية في تعزيز قدرة مراجع الحسابات على تخطيط وتنفيذ ورقابة عملية المراجعة.
- ٢- تساعد تحديد النسبية في رفع كفاءة المراجع وتخفيض المخاطر التي تتعرض لها عملية المراجعة في مرحلتها التخطيط والتنفيذ والرقابة.
- ٣- يؤثر مدخل النسبية في نوعية وكمية أدلة وقرائن الأثبات التي يجمعها المراجع مما سينعكس إيجاباً على جودة المراجعة ودرجة الثقة في تقرير المراجعة.
- ٤- يستطيع مراجع الحسابات تحديد مخاطر عملية المراجعة ما يؤثر إيجابياً على تحسين جودة الأداء للمراجع.
- ٥- يؤثر مدخل النسبية على نوع الرأي الذي يتعين على المراجع إصداره بشكل مباشر وفوري وفعال.

المبحث الثالث

الدراسة الميدانية

أولاً: أهداف الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى اختبار مدي صحة النتائج التي توصلت إليها الباحثة من الدراسة النظرية، وذلك من خلال اختبار فرض البحث التالي:-

" أثر استخدام مدخل النسبية للمراجعة على تحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات - دراسة ميدانية "

د/سماح احمد محمد عبد الخالق

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام مدخل النسبية وتحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات.

ثانياً: أسلوب الدراسة:

تم الاعتماد في جمع البيانات الأولية لإعداد الدراسة الميدانية على أسلوب الإستقصاء، وذلك من خلال تصميم قائمة الإستقصاء اللازمة لجمع البيانات من مفردات العينة وذلك من خلال ما يلي:

١- تصميم أداة البحث:

قامت الباحثة بإعداد قائمة إستقصاء كأحد الأساليب المفضلة لتجميع البيانات الأولية من عينة البحث، ولقد تم تصميمها بشكل مبسط ومختصر بقدر المستطاع لتغطية عدة جوانب والتي تتضمن:

أ- أهمية تطبيق مدخل النسبية من قبل مراجع الحسابات.

ولقد تم استخدام المقياس الخماسي (مقياس ليكرت) للإجابة على الأسئلة الواردة بالقائم وتحويل الآراء الوصفية لعينة الدراسة إلى بيانات رقمية حيث يتم تحديد الأوزان ولقد تم تصميم القائمة بحيث تحتوي على مجموعتين من الأسئلة على النحو التالي:

- أسئلة ذات نهاية مغلقة: بحيث يقوم المستقصي منه باختيار إجابة واحدة من بين الإجابات الخمسة.

- أسئلة ذات نهاية مفتوحة: وذلك لإعطاء المستقصي منهم مجاًلاً لأي إضافات يرونها هامة فيما يتعلق بتحليل وتقييم أثر استخدام مدخل النسبية في المراجعة على جودة الأداء لمراجع الحسابات.

٢- مجتمع وعينة البحث:

لتحقيق أهداف الدراسة الميدانية وإختبار فروض الدراسة، فلقد قامت الباحثة بتحديد مجتمع الدراسة الميدانية في ثلاث فئات ذوي الصلة الوثيقة بموضوع البحث وهي: مراجع الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية- المراجعين الداخليين المراجعين الماليين بالمنشآت المصرية، الأكاديميين (أعضاء هيئة التدريس) بالجامعات المصرية ذوي الإهتمام الوثيق بموضوع الدراسة .

"أثر استخدام مدخل النسبية للمراجعة على تحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات - دراسة ميدانية"

د/سماح احمد محمد عبد الخالق

وعند تطبيق الدراسة، فقد تم إختيار مفردات الدراسة (وحدة المعاينة) بطريقة العينة العشوائية البسيطة

ولقد تم اللجوء إلى أسلوب العينة العشوائية من أجل الوفاء بمتطلبات البحث، وقد روعي في هذه العينة أن تكون ممثلة للمجتمع محل الدراسة وأن تنطبق عليها المواصفات المطلوبة لأغراض الدراسة.

وقد تكونت العينة من (٧٥) من مراجع الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة، (٥٠) من المراجعين الداخليين والمراجعين الماليين بالمنشآت المصرية، و(٤٥) من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية ذوي الاهتمام الوثيق بموضوع الدراسة.

اختبار الفرض

قامت الباحثة بعرض اختبارات مدى صحة الفرض من خلال تناول وعرض العناصر التالية:

١ : اختبار فرض الدراسة:

إختبار الفرض : "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل مدخل النسبية وتحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات".

ولإثبات صحة أو عدم صحة هذا الفرض تقوم الباحثة بالاختبارات التالية كما يلي:

(أ) معامل الارتباط: يبين الجدول التالي رقم (٣) معاملات الارتباط بين تفعيل مدخل النسبية كمتغير مستقل وتحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات كمتغير تابع.

جدول رقم (٣)

نتائج اختبار معامل الارتباط للفرض

المتغير التابع تحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات	المعاملات	المتغير المستقل تطبيق مدخل النسبية
٠.٧٨٠	Correlation	
٠.٠٠٠	Sig.	
١٤٥	N	

ويتضح للباحثة من الجدول السابق ما يلي:

"أثر استخدام مدخل النسبية للمراجعة على تحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات - دراسة ميدانية"

د/سماح أحمد محمد عبد الخالق

أنه توجد علاقة ارتباطية طردية بين تفعيل مدخل النسبية كمتغير مستقل وتحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات كمتغير تابع حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (٠.٧٨٠) في المتوسط بقيمة احتمالية (٠.٠٠٠) وهي أقل من مستوي الدلالة الاحصائية (٠.٠٥)، مما يعني وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تفعيل مدخل النسبية وتحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات.

ب) تحليل الانحدار البسيط:

جدول رقم (٤)

نتائج تحليل الانحدار للفرض

النسبة غير المفسرة %	معامل التحديد R^2	القرار عند $\alpha =$ 0.05	مستوي الدلالة	قيمة F	درجات الحرية	مصادر الاختلاف
٣٩.٥ %	٦٠.٩ %	معنوي	٠.٠٠٠	١٩٨.٥٠	١	الانحدار
					١٤٤	البواقي

من خلال الجدول رقم (٤) يتضح ما يلي:

- ١- أن قيمة معامل التحديد تساوي ٦٠.٩ %، وهذا يعني أن تفعيل مدخل النسبية يفسر تحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات بنسبة ٦٠.٩ %، أما بالنسبة الباقية فتفسرها متغيرات أخرى لم تدخل في العلاقة الانحدارية بالإضافة إلى الأخطاء العشوائية الناتجة عن أسلوب سحب العينة ودقة القياس وغيرها.
 - ٢- كانت قيمة مستوي الدلالة أكبر من قيمة مستوي المعنوية $\alpha = ٠.٠٥$ ، مما يعني إمكانية تعميم نتائج العينة على المجتمع.
- ومما سبق يتضح عدم صحة فرض العدم وقبول الفرض البديل والذي ينص على أنه: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل مدخل النسبية وتحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات".

النتائج والتوصيات

أ- نتائج البحث:

- في ضوء ما أنتهت إليه الدراسة النظرية والدراسات السابقة يمكن إيجاز أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة على النحو الآتي:
- ١- تساعد النسبية على أحداث تغيير أساسي وجوهري في سير وإجراءات العمل من خلال تحديد المجالات التي يجب التركيز عليها.
- ٢- تطبيق مكاتب المراجعة لمدخل النسبية في ضوء طرق ومعايير واضحة من شأنه تحسين جودة المراجعة وتعزيز سمعة مكاتب المراجعة وتخفيض خطر تعرض مكتب المراجعة للدعوى القضائية مما يؤدي إلى تحسين جودة الأداء للمراجع.
- ٣- الالتزام بتطبيق معيار الرقابة على الجودة مما يؤدي إلى تحسين مستوى جودة الأداء لمراجع الحسابات.
- ٤- ضرورة العمل على تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لمواكبة التطور في المهنة ومواجهة التحديات الحالية وتحسين مستوى جودة الأداء لمراجع الحسابات.
- ٥- النسبية هي نقطة البداية لمنهج المراجعة وتحديد معايير البيانات الخاصة بالمنظمات واختيار النسب المئوية ضمن نطاق معقول.
- ٦- تساهم العوامل المؤثرة على النسبية في تعزيز قدرة مراقب الحسابات على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
- ٧- تؤثر النسبية على نوع الرأي الذي يتعين على المراجع إصداره بشكل مباشر أهمية تطبيق مدخل النسبية من قبل مراقب الحسابات لزيادة جودة التقرير عن القوائم المالية.
- ٨- يوجد أثر لتطبيق مدخل النسبية في تحسين جودة المراجع المراجعة وأوضحته الدراسة الميدانية اتفاق فئات الدراسة حول أثر تطبيق مدخل النسبية في تحسين جودة المراجع وذلك من خلال اختبار فرض البحث حيث تم قبول الفرض البديل الذي نص على "وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل النسبية وتحسين جودة اداء المراجع".

"أثر استخدام مدخل النسبية للمراجعة على تحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات - دراسة ميدانية"

د/سماح احمد محمد عبد الخالق

٩- وأوضحت الدراسة الميدانية اتفاق فئات الدراسة حول أهمية تفعيل مدخل النسبية لتحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات وذلك من خلال اختبار فرض البحث حيث تم قبول الفرض البديل الذي نص على "وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل مدخل النسبية وتحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات".

ب- توصيات البحث:

إصدار المنظمات المهنية لمعيار مراجعة يتناول بناء توجيه مهني يحكم إصدار المعدين لأحكامهم المهنية على أن يتضمن هذا التوجيه تعريف دقيق للنسبية يتيح للمعنيين القدرة على تحديد العناصر الهامة نظراً لتأثيرها على جودة عملية المراجعة، بالإضافة إلى وضع إرشادات تضمن وجود مستوى مقبول من التعاون بين المراجعين لتحقيق تحسين جودة الأداء للمراجع.

المراجع:

- ١ د. نصر طه حسن عرفه، د. محمد مليجي عبدالحكيم، (لتطوير آلية عمل لجان المراجعة في بيئة الأعمال المصرية"، **مجلة كلية التجارة، جامعة بنها**، ص ٥.
- 2 Ford C.O W.R, Pase Wark, (2015), "The effects of the need for cognition in audit sampling donna bobek Schmitt", **Advances in accounting behavioral research** (15), pp. 29 – 52.
- 3 AU-C Section 320, (2017), "**Materiality in Planning and Performing on Audit**", p.7,
- 4 Jamel Azibi, (2018), "Joint Audit and Financial Scandal: The Case of the French Context", **International Journal of Advanced and Applied Sciences**, Vol.5, Iss.7, p.1, available at: <https://joi.org/10.21833/ijaas.2018.07.001>
- 5 Gerald Lobo, Inc Paugam, Lana Zham & Jean Francois Casta, (2017), "The Effect of Joint Auditor Pair Composition on Audit Quality: Evidence from Impairment Tests", **Contemporary Accounting Research**, Vol.34, Iss.1, p.119.
- ٦ د. صلاح فوزي خلف، أسراء كاظم عبد حسن اللهبي، (٢٠١٣)، "نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق"، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد الثامن، العدد (٢٣)، الفصل الثاني، ص ١٦٥.
- 7 Julian Jacoby & Howard B. Levy, (2016), "The Materiality Mystery". **News views the CPA Journal**, P. 14,
- 8 Application of materiality to financial statements comments", (2016), **IFRS practice statement**, received 26 February
- 9 William F. Messier, Jr., Martin & Preliminary, (2015), "Offsetting misstatements: the Effect of client pressure and Materiality on Auditors",

"أثر استخدام مدخل النسبية للمراجعة على تحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات - دراسة ميدانية"

د/سماح احمد محمد عبد الخالق

Judgments University of Nevada Las Vegas Norwegian School of Economics (NHH), Martin Schmidt, April, p.56

10 Robert G. Eccles & Tim Youmans, (2015), "Materiality in Corporate Governance the statement of Significant Audiences and Materiality", working paper, p.1, <http://www.hbs.Cdu>

11 Ken T. Trotman Tim D. Baner and Kerry A. Humphreys, (2015), "Group Judgment and Decicion Making in Auditing Past and Future Research", **Accounting Organizations and Society**, Vol. 47, November, pp. 1-17.

١٢ د. نور الدين عبد الله حمودة، (٢٠١٣)، "العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في التدقيق، دراسة تحليلية انتقادية بالتطبيق على الوضع في ليبيا"، أستاذ مساعد مدير مكتب الشئون العلمية والتقنية، كلية العلوم الإدارية والمالية التطبيقية، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، العدد الثاني.

13 Alisa G Brinks, Sandra J. Cereola & Sarl Bryan Menkes. (2015), "The effects of personality traits. Ethical. position and the materiality of fraudulent reporting on entry, Level employee whistle blowing decisions". **Journal of forensic & investigative accounting**. Vol. 7. Issue

14 New York Society of CPES, (2016), "Materiality (Auditing) from Wikipedia the free encyclopedia", **Accounting Terminology Guide**, p.55

15 Howard B. Levy CPA and Julian Jacoby, CPA, (2016) "The Materiality Mystery – The Gap in GAASU", **CPA Journal Content**, pp. 2 – 7.

١٦ هيثم محمد عبدالفتاح السيد البسيوني، (٢٠١٧)، تحسين جودة المحتوى الإخباري للقوائم المالية للمشروعات الصغيرة ومتوسطة الحجم في ضوء المعيار الدولي للتقارير المالية دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بورسعيد

"أثر استخدام مدخل النسبية للمراجعة على تحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات - دراسة ميدانية"

د/سماح احمد محمد عبد الخالق

١٧ مجلة المحاسب العربي، (٢٠١٨)، "مدخل الأهمية النسبية وتحليل الخطر لرفع كفاءة المراجعة"، العدد ٤٥.

١٨. إبراهيم عبدالكريم إبراهيم محمد، (٢٠١٨)، "أثر تطبيق الرقابة على جودة أداء المراجعة على المستوى المهني لمكاتب المراجعة: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة المنصورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة، ص ١٤٧.

١٩. محمد متولي إبراهيم بركات، (٢٠١٨)، "أثر جهود المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة المراجعة على جودة الأداء المهني"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلد التاسع، العدد الثاني، الجزء الثاني، ص ٢٥-١.

٢٠. محمد عزت عبدالنواب، (٢٠٢٠)، "أثر الارشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على تحسين قرارات الإدارة بشأن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في التقارير المالية"، *مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB*.

٢١. محمد وداد الأرسني، (٢٠٢١)، "الحد من مشاكل تطبيق الأهمية النسبية في ضوء تعديل تعريف الأهمية والتوجيه المهني المقترح: دراسة اختبارية"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، فبراير.

22 Marty Schmidt, (2018), "Materiality Concept in Accounting Explaining Definitions Purpose", **Meaning Usage Business Encyclopedive is BN**, 789 20-8-2018.

23 The Materiality Principle, January 14 (2018), Accounting tools, **Accounting CPE Courses of Books**.

24 How Materiality is established in an audit or a review, (2018), www.rgccpa.com.

"أثر استخدام مدخل النسبية للمراجعة على تحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات - دراسة ميدانية"

د/سماع احمد محمد عبد الخالق

www.acc4arab.com الأهمية النسبية، شبكة المحاسبين العرب 25

26 KPM G. (2014), "Elevating professional judgment in auditing and accounting", **The KPMG professional judgment framework**, available at: <http://www.researchgate.net/publication/258340692-elevating-professional-judgment-in-auditing-and-accounting-the-KPMG-professional-judgment-framework>.

27 Deloitte Touch, (2016), "Exposure Draft IFRS Practice Statement Application of Materiality to Financial Statements", **draft IFRS**

٢٨.د. عبد الوهاب نصر على، (٢٠١٧)، "العلاقة بين التعثر المالي ووجود الغش بالقوائم المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر، المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، ٦-٧ مايو، ص ٣٠٩.

29 Vaclovas lakis, Audrius Masiulevicius, (2017), "Acceptable Audit Materiality for users of financial statements", **Vadyba Journal of management**, No 2(31), p.117-125.

٣٠. حسن شلقامي محمود، (٢٠١٦)، "منهج مقترح لتطوير ممارسات المراجعة المشتركة وتوجيه محاور التطوير في ضوء جودة وتكاليف عملية المراجعة: دراسة ميدانية"، **مجلة المحاسبة والمراجعة**، كلية التجارة، جامعة بني سويف، المجلد الرابع، العدد الأول، ص ١٣٣ - ١٨٠.

٣١. أحمد محمد كامل سالم، (٢٠١٧)، "دور محتوى تقارير الشفافية بشركات المراجعة في تحسين إدراك الطرف الثالث لجودة خدماتها (دراسة تحليلية)"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الرابع والخمسون.

٣٢. د. على صبري حسن، (٢٠١٧)، "مخاطر التدقيق إزاء مراقب الحسابات بصدق وعدالة القوائم المالية"، **رسالة ماجستير**، **مجلة الإدارة والاقتصاد**، ص ١٩-٢٠.

"أثر استخدام مدخل النسبية للمراجعة على تحسين جودة الأداء لمراجع الحسابات - دراسة ميدانية"

د/سماح احمد محمد عبد الخالق

٣٣ د. عبد الله مطلق فهد الضويحي، (٢٠١٩)، "إطار مقترح لمراجعة الوحدات ذات النتائج المتغيرة: دراسة ميدانية"، مجلة كلية التجارة جامعة حلوان، المجلد العاشر، العدد الثالث الجزء الثاني، ص ٨٧٨ - ٧٨٩.

٣٤ د. عامر محمد سلمان، (٢٠١٦)، "دور المخاطر الموروثة ودورها في تعزيز مسئولية مراقب الحسابات في الكشف عن الاحتيال المالي"، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٢، العدد ٨، ص ٤٤٧ - ٤٧١.

35 Alayemi, Sunday A., Adeoye, Ebnnoluway and oyelexe, ilafunken,(2015), "Materiality concept and accounting information overloading". **Journal of pasiness Administration and management** vol. 3 (4) pp. 020-24.

٣٦ أ. سهام أكرم عمر الطويل، (٢٠١٢)، "تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات (دراسة ميدانية)"، رسالة ماجستير، ص ٢٨-٣٠.