

**تأثير المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية على جودة خدمات المراجعة:  
دراسة تحليلية"**

**The impact of accounting, economic, and technological variables on the  
quality of audit services  
"an analytical study"**

محمود شعبان رضوان المشد<sup>1</sup>

[almashad18@gmail.com](mailto:almashad18@gmail.com)

## الملخص

هدفت الدراسة الي تحسين جودة مخرجات عملية المراجعة وذلك من خلال التعرف على أثر المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية على أداء مهام وخدمات المراجعة بشكل عام والمراجعة الخارجية بشكل خاص. ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بإتباع المنهج الاستقرائي لتجميع وتحليل وتفسير المعلومات المتعلقة بالعناصر الاساسية للدراسة، وذلك عن طريق الاطلاع على المراجع العربية والأجنبية، وكذلك ما أصدرته المنظمات المهنية والعلمية وذلك لتحليل أثر المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية على أداء خدمات المراجعة.

توصلت الدراسة الي هناك متطلبات ضرورية لعملية تطوير خدمات مهنة المراجعة الحالية لتناسب المتغيرات الحديثة في مجال البرامج والتطبيقات الإلكترونية المستحدثة، ينبغي على جهات وضع المعايير مراعاتها عند تعديل أو وضع معايير المراجعة. كما توصلت الي أيضا الي ان مراجع الحسابات في ظل استخدام أنظمة المعلومات الإلكترونية يحتاج إلى خبرات ومهارات خاصة تختلف عن تلك الخبرات المتراكمة لديه

1 - باحث دكتوراه - معهد الجيزة العالي للعلوم الإدارية

(تأثير المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية على جودة خدمات المراجعة)

محمود شعبان رضوان المشد

من مراجعة أنظمة تقليدية، وضرورة إلمامه التام بأساسيات وأنظمة وبرامج وإجراءات ومعالجات الحاسب الآلي.

**الكلمات المفتاحية:** جودة خدمات المراجعة - المراجعة الخارجية - مراجع الحسابات

### **Abstract**

The study aimed to improve the quality of the audit process outcomes by identifying the impact of accounting, economic, and technological variables on the performance of audit tasks and services. To achieve this goal, the researcher followed the inductive approach to collect, analyze, and interpret information related to the basic elements of the study, by reviewing Arab and foreign references, as well as what was issued by professional and scientific organizations, to analyze the impact of accounting, economic, and technological variables on the performance of audit services.

The study found that there are necessary requirements for the process of developing the services of the current auditing profession to suit modern changes in the field of innovative electronic programs and applications, which standard-setting bodies should consider when amending or setting auditing standards. I also concluded that the auditor, considering the use of electronic information systems, needs special experiences and skills that differ from the experiences he has accumulated from reviewing traditional systems, and the necessity of his complete familiarity with the basics, systems, programs, procedures, and computer processors.

**Keywords:** quality of audit services - external audit - document requester

(تأثير المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية على جودة خدمات المراجعة)

محمود شعبان رضوان المشد

## المقدمة:

لقد كان للأزمات المالية والانهيارات المؤسسية التي تعرضت لها العديد من الشركات العالمية ولاسيما الكبيرة منها والمُدرجة في أسواق المال في دول عديدة من العالم الأثر السيئ على نمو الاستثمار، وتحمل المستثمرين لخسائر فادحة سواء على المستويين المحلي أو العالمي، مما أدى إلى التساؤل عن أسباب هذا الإخفاق المالي، وقد توصلت العديد من الدراسات إلى أن الأزمات المالية التي تعرضت لها هذه الشركات يرجع في الأساس إلى عدم عدالة وصحة القوائم والتقارير المالية لهذه الشركات، وذلك نتيجة القصور والضعف في أداء خدمات ومهام المراجعة<sup>(2)</sup>.

كما تتميز بيئة الأعمال التجارية اليوم بالعديد من التطورات والمتغيرات التي لها تأثير كبير على أداء مهنة المراجعة، (لاسيما المحاسبية منها، والاقتصادية، والتكنولوجية) مثل التجارة العالمية، الترابط الاقتصادي بين الدول، وهيمنة الشركات متعددة الجنسيات، وقد أدى هذا التطور والتعقيد في المعاملات التجارية إلى ظهور مفاهيم جديدة في مجال المراجعة في ظل ما يسمى "ثورة تكنولوجيا المعلومات"، مثل المعاملات الدولية والتجارة الإلكترونية، بحيث يتم مزاوله النشاط التجاري عبر أنظمة الكمبيوتر والشبكات، والتي لها العديد من المنافع مثل: تلاشي إقليمية أطراف التعامل، انخفاض تكلفة ووقت إنهاء الإجراءات، تقليص استخدام المستندات الورقية بهذه الإجراءات إلى درجة العدم، وغيرها من المميزات، إلا أنها أدت إلى خلق العديد من

<sup>2</sup> A. Manik Sastri., Komang A. K. Saputra and Kadek D. Apsari, Effect of Auditor Skills, Obedience Pressure, Task Complexity, Locus of Control and Knowledge Detect Errors of Audit Judgment, international journal of advances in social and economics, Vol 1, Issue No. 3, 2019, P 12.

المخاطر الخاصة بمهنة المراجعة مثل مخاطر الخداع والغش بالإضافة إلى المخاطر الشائعة بتكنولوجيا المعلومات بصفه عامه مثل اختراق أمن وسلامة المعلومات.

### مُشكلة الدراسة:

حيثُ أن المهمة الرئيسية لخدمات المراجعة تمثل في التحقق من عدالة القوائم المالية التي تُعد تلخيصاً للأنشطة والأحداث المالية في المنشأة خلال الفترة المحاسبية والتأكد من مطابقتها لمتطلبات المعايير المحاسبية المقررة، والبادئ المحاسبية، كما لمهام المراجعة أيضاً معايير يجب مراعاتها وإجراءات يجب على مراجعي الحسابات اتخاذها أثناء إجراء عملية المراجعة، وتتأثر جودة عملية المراجعة بصورة أساسية بمدى كفاءة ومهارة القائمين بها من مراجعي الحسابات من ناحية والمتغيرات المحيطة بعملية المراجعة من ناحية أخرى وذلك حتى يتم التأكد من موثوقية تقارير ونتائج عملية المراجعة، وخاصة في ظل المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية على أداء خدمات ومهام المراجعة.

### أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة في ضوء المحددات التالية:

1- تزايد حالات الإخفاق المالي للعديد من الشركات، أدى إلى رغبة هذه الشركات في تدعيم وتحسين عملية المراجعة والرقابة على أنشطتها، والتأكد من جودة عملية المراجعة وسلامة تطبيق المبادئ المحاسبية.

(تأثير المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية على جودة خدمات المراجعة)

محمود شعبان رضوان المشد

2- زيادة الضغوط من جانب مستخدمي التقارير المالية على الشركات لإظهار نتيجة أعمالها ومركزها المالي بصورة عادلة وسليمة، مما يؤدي بدوره إلى ضرورة تحسين جودة عملية المراجعة من خلال دراسة أثر المتغيرات المستجدة والمؤثرة في أنشطة وخدمات المراجعة.

### أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في تحسين جودة مخرجات عملية المراجعة وذلك من خلال التعرف على أثر المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية على أداء مهام وخدمات المراجعة.

### منهج الدراسة:

يقوم الباحث بإتباع المنهج الاستقرائي وذلك من خلال بتجميع وتحليل وتفسير المعلومات المتعلقة بالعناصر الأساسية للدراسة، وذلك عن طريق الاطلاع على المراجع العربية والأجنبية، وكذلك ما أصدرته المنظمات المهنية والعلمية وذلك لتحليل أثر المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية على أداء خدمات المراجعة.

### خطة الدراسة:

في ضوء طبيعة مشكلة الدراسة وأهدافها فقد تم تخطيط هذه الدراسة، بحيث تقع في فصلين، على النحو التالي:

(تأثير المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية على جودة خدمات المراجعة)

محمود شعبان رضوان المشد

## الفصل الأول: الإطار العام لجودة خدمات عملية المراجعة وأهداف ومهام خدمات

### مهنة المراجعة

المبحث الأول: مفهوم جودة خدمات مهام المراجعة ومدخل قياسها.

المبحث الثاني: أهداف خدمات ومهام المراجعة.

## الفصل الثاني: تحليل تأثير المتغيرات (المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية)،

### على خدمات المراجعة.

المبحث الأول: تأثير المتغيرات المحاسبية والمتغيرات الاقتصادية

والمتغيرات التكنولوجية على خدمات مهنة المراجعة.

المبحث الثاني: أثر التكامل بين مهام المراجعة الخارجية والداخلية في

مواجهة المتغيرات (المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية).

- النتائج والتوصيات.

- قائمة المراجع.

(تأثير المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية على جودة خدمات المراجعة)

محمود شعبان رضوان المشد

## الفصل الأول

### الإطار العام لجودة خدمات عملية المراجعة وأهداف ومهام خدمات مهنة المراجعة

#### مقدمة:

لقد تزامن حدوث توسع كبير في أنشطة المؤسسات وتعمدها وبخاصة في العقود الأخيرة من القرن العشرين بحدوث ثوره تكنولوجية إلكترونية كبيرة في مجال استخدام الحاسب الألى وتكنولوجيا المعلومات حيث تم استخدامها في جميع المجالات والقطاعات والمؤسسات والوظائف، وباعتبار مهنة مراجعة الحسابات أحد أهم الوظائف الهادفة إلى الحفاظ على المؤسسات والمستثمرين والاقتصاد بوجه عام فإنها لم تكن بمنأى عن هذه التطورات باعتبارها نظام مفتوح يتأثر بمختلف التغيرات المستجدة مثل المتغيرات (المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية) في بيئة الأعمال، ، ولدراسة أثر هذه المتغيرات نتعرض أولاً لمفهوم جودة خدمات مهنة المراجعة وكيفية قياسها.

## المبحث الأول

### مفهوم جودة خدمات مهنة المراجعة ومدائل قياس جودتها

#### تمهيد:

إن جودة مراجعة القوائم المالية كانت وما زالت محل الاهتمام المهني والأكاديمي لما له من آثار هامة على جودة أداء خدمات المراجعة وازدياد ثقة مُستخدمي القوائم المالية في المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم، ولقد خُطت هذا المبحث بحيث يتناول النقاط التالية:

أولاً: مفهوم وأهمية جودة عملية المراجعة.

ثانياً: عوامل تحسين جودة المراجعة.

أولاً: مفهوم وأهمية جودة عملية المراجعة:

لقد ظهرت عدة مصطلحات في مجال المراجعة والتي تُستخدم لتعريف جودة عملية المراجعة منها جودة المراجعة Audit Quality، رقابة الجودة Quality Control تأكيد الجودة ولكل من هذه المصطلحات معنى خاص، وقد خُصت جمعية المحاسبين المعتمدين بهونج كونج (HKICPA)، Hong Kong Institute of Certified Public Accountants إلى أن تأكيد الجودة هي عبارة عن إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على جودة المراجعة والتي يقوم بها المكتب نفسه أما رقابة الجودة فيقصد بها الفحص من جهة خارجية محايدة<sup>(3)</sup>.

(3) عمر على كامل الدورية، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقعات في المراجعة، مجلة المنصور الجامعة، مصر، المجلد الأول، عدد (14)، 2010، ص3.

ويُعد مفهوم جودة المراجعة من المفاهيم التي يصعب وضع مفهوم محدد لها للعديد من الأسباب منها الطبيعة النسبية لجودة المراجعة وتعدد الأطراف المهتمة بها وكون جودة المراجعة غير ملموسة ويصعب تحديد قيمتها المادية وكذلك التباين الشديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر (4).

كما أكد بعض الباحثين أن لدى كل طرف من الأطراف المعنية بعملية المراجعة منظور مختلف عن ما هو مقصود بجودة المراجعة، فالمراجع يهتم بإتمام عملية المراجعة بأسلوب موضوعي منظم في ظل المعايير المهنية والمسؤوليات القانونية وهو يحاول بذلك القيام بعملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة من وجهة نظره وذلك من خلال الاهتمام بإجراءات تنفيذ المراجعة أكثر من نتائجها، ومن ناحية أخرى ترى إدارة المؤسسة محل المراجعة إن جودة المراجعة تكمن في إضفاء الثقة على القوائم المالية وتأكيد وفاء الإدارة لمسؤولياتها عن إدارة الموارد الاقتصادية للوحدة، كما أن الجودة من وجهة نظر الطرف الثالث هي تأكيد صدق القوائم المالية التي يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم (5).

لقد تم إنشاء وظائف المراجع الداخلي لدراسة وتقييم العمليات والإجراءات والضوابط الداخلية، في المقابل يركز المراجع الخارجي بشكل أكبر على تقديم ضمان على جودة وصحة البيانات المالية. وبالرغم من أن أدوار ومهام المراجع الخارجي والداخلي متباينة

(4) رائد إبراهيم سعد، فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الفلسطينية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، عدد (14)، 2008، ص 94.

(5) أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، الدار الجامعية، 2007، ص 7.

في المهام، إلا أنه يجب التعاون بين الوظيفتين للحصول على نتائج تآزريه لتكون نتائج عمليات ومهام المراجعة ذات جودة عالية وفوائد اقتصادية. (6)

ويخلص الباحث من خلال استقراء الدراسات التي تناولت جودة المراجعة أن هناك العديد من المداخل لتعريف جودة المراجعة، فنجد بأن بعض التعريفات تبنت مفهوما لجودة المراجعة يقوم على أساس الالتزام بالمعايير المهنية، كما نظرت دراسات أخرى لجودة المراجعة على أنها خلو القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات الجوهرية، كما ربطت دراسات أخرى جودة المراجعة وتحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة في عملية المراجعة، بينما نظرت أخرى لجودة المراجعة من منظور تدنيه خطر المراجعة وفيما يلي بعض التعريفات التي وردت بخصوص جودة المراجعة.

#### ثانياً: أهمية جودة نتائج خدمات مهنة المراجعة

لقد واجهت مهنة المراجعة ضغوطاً متزايدة في السنوات الأخيرة بسبب حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية وزيادة الدعاوي القضائية ضد المراجعين بعد تعرض العديد من الشركات للفشل المالي بالرغم من خضوع قوائمها المالية للمراجعة من أكبر مكاتب المراجعة وللسيطرة على هذه الضغوط يجب الاهتمام بتحسين جودة المراجعة والتي تعتبر مطلباً لجميع أطراف عملية المراجعة (المراجع، الشركة محل المراجعة،

(6) Mazlina Mat Zain, Mahbub Zaman and Zulkifflee Mohamed, The Effect of Internal Audit Function Quality and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees, International Journal of Auditing, Vol. 19, 2015, p 134. DOI:10.1111/ijau.12043

المستفيدين من خدمات المراجعة، المنظمات المهنية) وتأتي أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية (7):

- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.
- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.
- تخفيض صراعات الوكالة.
- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.
- أداة تنافسية جيدة.
- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية.

---

(7) أحمد محمد نور وآخرين، مرجع سابق، 2007، ص7.

## المبحث الثاني

### أهداف خدمات ومهام المراجعة

#### **تمهيد:**

لم تعد أهداف مهام وخدمات المراجعة مقتصرة فقط على تلافي مخاطر خدمات المراجعة فقط، لكن مع تطور الأوضاع من وقت لآخر فإن المخاطر قد تزيد او قد تتعقد عما كانت من قبل، مما يفرض ذلك على المراجعين والمهتمين بمجال المراجعة ضرورة النظر من جديد في تحديد أهداف عملية المراجعة، وذلك حتى يُمكن دراسة تأثير المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية على هذه الأهداف.

#### **أهداف خدمات مهنة المراجعة:(8)**

- لقد تم تحديد الأهداف والمبادئ العامة من مراجعة البيانات المالية من خلال المعيار الدولي رقم (200)، وقد وردت فيه البنود التالية:
- 1- تمكين خبير المحاسبة من إبداء الرأي فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت وفقاً للقواعد والمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها.
  - 2- على المراجع الالتزام بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين.
  - 3- على المراجع الوصول إلى تأكيد مقبول وليس مطلق حول سلامة البيانات من الأخطاء والتحريفات.

(8) محمد علي وهدان، "مهنة المراجعة في مصر بين التحديات ووسائل التطوير من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة وبالجهاز المركزي للمحاسبات"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الأول، مارس 2014، ص ص 28-29.

## أهم أنواع مهام مراجعة الحسابات:

هناك أنواع متعددة من المراجعة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها، ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة وبوجه الإجمال يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة إلى ما يلي:

### أولاً: من حيث نطاق عملية المراجعة: (9)

1- **المراجعة الكاملة:** كانت المراجعة وحتى عهد قريب تتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات وما تتضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء والتلاعب والغش أي مراجعة كاملة تفصيلية إذ كانت المشاريع صغيرة وعملياتها قليلة، وكننتيجة لتطور ميادين الصناعة والتجارة وما صاحبها من تعدد المشاريع وكبر حجمها أصبح التدقيق مستحيلاً ومكلفاً وغير عملي لما يتطلبه من جهد كبير ووقت طويل، مما أدى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل اختياري وقد ساعد هذا الاتجاه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية وأدواتها وتحقيق نظام دقيق متين لها، حيث أصبحت كمية الاختيارات وحجم العينة تتوقف على مدى مكانة ودقة أنظمة الرقابة الداخلية، فالفرق بين الكامل التفصيلي والكامل الاختياري يقتصر على نظام التدقيق فقط وليس بالأصول والمبادئ المحاسبية .

2- **المراجعة الجزئية:** هي العمليات التي يقوم بها المراجع وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص

<sup>9</sup> Ahmed F. Elbayoumi, Emad A. Awadallah and Mohamed A. K. Basuony, Development of Accounting and Auditing in Egypt: Origin, Growth, Practice and Influential Factors, The Journal of Developing Areas, Vol. 53, Issue No. 2, 2019, P 158

حسابات المخازن والتأكد من جرد المخزون ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن خطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في المراجعة الكاملة.

ثانياً: من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية المراجعة: (10)

1- المراجعة النهائية: يقصد بها بداية المراجعة في نهاية الفترة المالية للمنشأة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقيمت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت، ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد مراجعتها.

2- المراجعة المستمرة: يقصد بها قيام عملية المراجعة والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المراجع أو مندوبه بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى المراجعة النهائية للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر، ويتم هذا النوع ويسير وفق برنامج مرسوم يعده ويجهزه المراجع على ضوء دراسته وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية.

<sup>10</sup> Amjed Kareem Ghadhab, Adnan Kadhum Matrood and Ali Mahdi Hameed, Factors Affecting the Quality of External Auditor Performance: An Analytical Study of the Opinions of Auditors Working in Iraqi Audit Firms and Companies, Academy of Strategic Management Journal, Vol. 18, Issue No. 1, 2019, p53.

## ثالثا: من حيث الهيئة التي تقوم بعملية المراجعة: (11)

1- المراجعة الداخلية: هي فحص منظم لدفاتر المشروع وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين، ولعل السبب في نشأة هذا النوع من المراجعة يرجع أساسا إلى كبر حجم المشروعات وتعدد وتنوع عملياتها المالية وكذا الابتعاد التدريجي للإدارة العليا للمشروع عن تفاصيل تنفيذ السياسات والخطط الموضوعية، الأمر الذي استلزم وجود إدارة وقائية ورقابية تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديتها فور إتمامها أو حدوثها، ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية ونتاجية ممكنة للمشروع عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها، إلا أن وجود قسم إدارة داخلية للتدقيق بالمؤسسة لا يغني عن تكليف المراجع الخارجي بفحص وتدقيق حسابات المشروع، فالطريقة التي ينفذ بها المراجع الخارجي عمله تختلف عن الطريقة التي يتبعها المراجع الداخلي.

2- المراجعة الخارجية : تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام، حيث أن الوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي هي فحص مستندي لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا دقيقا ومحايدا للتحقق من أنها

<sup>11</sup> أحمد برير، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2015، ص ص 1-138.

قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها، ولا يقتصر عمله على تحقيق الهدف السابق فحسب بل يتعداه ليشمل إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعة للمؤسسة أو فحص لغرض خاص مثل شراء المؤسسة أو إدماج المؤسسة، ويقع عادة في نهاية المدة المالية كما أنه شامل وهو إلزامي تفرضه القوانين إلا أنه اختياري أي عن طريق عينة من كل نوع من أنواع العمليات المالية وتدقيقها دون القيام بتدقيق العمليات كلها.

#### رابعاً: من حيث درجة الإلزام بعملية المراجعة:

1- المراجعة الإلزامية: يتميز التدقيق الإلزامي بوجود الإلزام ومن ثم يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامها وكذلك يجب أن تتم المراجعة وفقاً لقواعد ونصوص وإجراءات منصوص عليها وعلى المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية، وفي ضوء هذا فإن المراجع يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود على المراجع أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، الذي يعتبر مسئولاً إذا ما رضخ لهذه القيود.

المراجعة الاختيارية: يرجع تقرير القيام بها لأصحاب المؤسسة وإلى غيرهم من أصحاب المصلحة فيه، وبناء على ذلك فإن عملية تعيين مراجع الحسابات يرجع لهم وفي بعض أنواع الشركات مثلاً شركة الأموال فإن تعيين مراجع الحسابات إلزامي بناء على التشريعات الصادرة عن الدولة وعليه فإنه يتعين إسناد عملية مراجعة الحسابات لمراجع مستقل لشركات الأموال سواء كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص

## الفصل الثاني

### تحليل تأثير المتغيرات (المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية)، على خدمات

#### المراجعة

تمهيد

في ظل التطورات السريعة في عالم الأعمال والاقتصاد، تزداد أهمية دور خدمات المراجعة في ضمان الشفافية والنزاهة في العمليات المالية للمؤسسات. يعتبر تحليل تأثير المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية أساسياً لفهم كيفية تطور هذه الخدمات وكيفية استجابتها لاحتياجات السوق المتغيرة. ويمكن مناقشة موضوع هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

#### المبحث الأول: تأثير المتغيرات المحاسبية والمتغيرات الاقتصادية والمتغيرات

##### التكنولوجية على خدمات مهنة المراجعة.

اضفت المتغيرات الحديثة والمستجدة مثل تكنولوجيا المعلومات في ظل بيئة الأعمال المعاصرة وغيرها من المتغيرات الاقتصادية والمحاسبية اثارا ملحوظه على مهنتي المحاسبة والمراجعة حيث انها أحدثت ومازالت تحدث تغيرات على تقنيات وممارسات ومعلومات المحاسبين والمراجعين من خلال توجيههم للمعلومات الضرورية والتي يجب ان يحيطوا بها علما وكذلك نوعية الخدمة المقدمة من قبلهم ذلك إضافة الي تأثيرها على نظام الرقابة الملائم وذلك بشكل جوهري وملحوظ وهو ما سوف سيتم توضيحه من خلال هذا المبحث على النحو التالي:

(تأثير المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية على جودة خدمات المراجعة)

محمود شعبان رضوان المشد

## المطلب الأول: أهم المتغيرات المحاسبية المؤثرة على أداء خدمات المراجعة:

تُمثل المتغيرات المحاسبية المستجدة أحد العوامل الهامة التي تؤثر على أداء خدمات المراجعة حيث يُمكن تقسيم هذه المتغيرات المحاسبية على النحو التالي:<sup>(12)</sup>

1- العوامل المحاسبية المؤثرة على خدمات المراجعة والمُرتبطة بالشركة محل المراجعة.

2- العوامل المحاسبية المؤثرة على خدمات المراجعة والمُرتبطة بمكتب المراجعة.

3- العوامل المحاسبية المؤثرة على خدمات المراجعة والمُرتبطة بفريق عمل المراجعة.

وسوف يتم التعرض لهذه النقاط بمزيد من التفصيل على النحو التالي:

أولاً- العوامل المحاسبية المؤثرة على خدمات المراجعة والمُرتبطة بالشركة محل المراجعة.

تتأثر مهام مراجع الحسابات بنطاق المراجعة ونوعها حسب الوارد في عقود الارتباط، والتكليف، وبصفة عامة، فإن هناك أساسيات عامة لعمل المراجع تتمثل في الآتي:

1- التحديد الواضح للهدف من عملية المراجعة ونطاقها في ضوء عقد الارتباط والدراسة الميدانية للمنشأة والمناقشة مع أصحابها.

<sup>(12)</sup> عيسى سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية - مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد رقم 2، يوليو، 2008. ص 20.

- 2- تقييم نُظْم المحاسبة والمراجعة والمراقبة الداخلية، ووضع سبل الاستفادة منها وأوجه التعاون والتكامل المطلوبة بين المراجع وبين المسؤولين عن تلك النظم.
- 3- وضع خطة المراجع وبرنامجها التنفيذي، حيث يقوم المراجع بالتخطيط الدقيق لعملية المراجعة، لأن ذلك يساعده في التنفيذ السليم في الوقت المحدد، كما تُعتبر الخطة مناسطاً للمسئولية، ثم يترجم هذه الخطط إلى برامج تبين طبيعة وتوقيت ونطاق وإجراءات المراجعة الى سيتم تنفيذها.
- 4- تحديد أساليب وأدوات المراجعة المناسبة، ويركز في هذا المقام على أدلة وقرائن الإثبات الكافية والمناسبة لتساعده على الوصول إلى نتائج معقولة يعتمد عليها في إبداء رأيه.
- 5- مراجعة وفحص الحسابات والقوائم في ضوء أدلة الإثبات التي حصل عليها، وكذلك في ضوء أسس ومعايير المحاسبة والمراجعة، كما يأخذ في الاعتبار القوانين والنظم الحكومية والمهنية والقرارات الإدارية الداخلية.
- 6- الحصول على الايضاحات والإجابات لما يقابله من استفسارات من المحاسب والمراجع الداخلي أو من الإدارة، وربما يستعين بأهل الخبرة والاختصاص إن تطلب الأمر ذلك.
- 7- إثبات الملاحظات التي تظهر والتي لم يتم تسويتها في سجل الملاحظات لتساعده عند كتابة التقرير وإبداء رأيه، ويجب أن يأخذ في الاعتبار الأهمية النسبية لهذه الملاحظة، ودرجة خطورتها على المركز المالي ونتائج الأعمال.

8- كتابة التقرير عن نتائج المراجعة مبيناً رأيه، عما إذا كانت المعلومات المالية قد تمت إعدادها وفقاً للأسس المحاسبية المتعارف عليها وطبقاً للقوانين والنظم واللوائح وأن القوائم المالية تعبر عن المركز المالي ونتائج الأعمال وإذا كان له بعض التحفظات عليه أن يذكرها وبيان درجة مخاطرها على القوائم المالية.

ثانياً: العوامل المحاسبية المؤثرة على خدمات المراجعة والمُرتبطة بمكتب المراجعة.

"أهم التقسيمات للعوامل والمتغيرات المحاسبية المتعلقة بالقائمين بمهام المراجعة المؤثرة على جودة عملية المراجعة والمُرتبطة بالخبرة المحاسبية ومهارات فريق المراجعة وهي: (1- صفات شخصية لفريق المراجعة، 2- ارتباطات عملية لفريق المراجعة) " (13)

### 1- استقلال المراجع (Auditor Independence).

يُعتبر استقلال المراجع ركناً أساسياً في مهنة المراجعة، فإذا كانت مهنة المراجعة تُعطى الثقة لمستخدمي القوائم المالية في المعلومات والبيانات التي تحتويها هذه القوائم، فإن الاستقلال هو الذي يُعطى الثقة في مهنة المراجعة، وبدونه تفقد القوائم المالية المصداقية، وبالتالي تُصبح القوائم المالية محل شك من قبل الجمهور عامة ومُستخدمي القوائم المالية<sup>(14)</sup>.

<sup>(13)</sup> نورهان محمد عبد الفتاح، تأثير جودة المراجعة على دقة التنبؤات بأرباح، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، 2012، ص ص 51-56.

<sup>(14)</sup> Mardijuwono, A. and Subianto, C., **Independence, Professionalism, Professional Skepticism**, Asian Journal of Accounting Research, Vol. 3, No.1, 2018, p. 63.

ويُقصد باستقلال المراجع استقلال كافة الأفراد العاملين في مكتب المراجعة عن العملاء بما يلائم مع معايير المهنة. ولقد قسم المعيار المصري رقم 24 معيار السلوك المهني الاستقلال إلي:

- **الاستقلال من حيث الجوهر:** يُقصد به حاله من صفاء الذهن تسمح بإبداء الرأي بدون أية ضغوط تؤثر على الحكم الشخصي المهني للفرد، وتسمح له بالعمل بنزاهة وموضوعية وممارسة الشك المهني.

- **الاستقلال من حيث الشكل:** يُقصد به الابتعاد عن الوقائع والظروف الجوهرية التي قد يستخلص منها طرف خارجي أي معلومة، وتوفير كافة أدوات الحماية المطبقة للتأكد من أنه لم يتم التأثير على نزاهة وموضوعية عضو من أعضاء فريق تنفيذ مهام المراجعة.

ويُمكن القول إن جودة المراجعة تعتمد على الكفاءة المدركة والاستقلال المدرك للمراجع، وإذ لم يتمتع المراجع بالاستقلال بصورة حقيقية فلن يكون لتعقيبه على القوائم المالية قيمة حقيقية، الأمر الذي يؤدي إلى ضعف ثقة مستخدمي القوائم المالية فيها<sup>(15)</sup>.

<sup>(15)</sup> Nasution, D. and Östermark, R. , **The impact of auditors' awareness of the profession's reputation for independence on auditors' ethical judgement**, Social Responsibility Journal, Vol.15, No. 6, 2019, p 102. [DOI.org/10.1108/SRJ-05-2018-0117](https://doi.org/10.1108/SRJ-05-2018-0117).

## 2- خبرة فريق المراجعة (Audit team experience)

تؤثر الصفات الشخصية لفريق المراجعة على كفاءة وفعالية أداء عملية المراجعة بشكل جوهري، ومن تلك الصفات ذات الأثر الكبير على عملية التقدير الشخصي وإصدار الأحكام في المراجعة، الخبرة المهنية لفريق المراجعة<sup>(16)</sup>.

وقد تم تعريف الخبرة بصفة عامة بأنها "طول المدة التي يقضيها في منصب ما أو وظيفة ما" كما أن "الخبرة تتكون من المعرفة (Knowledgs) في مجال مُحدد، والفهم لمشاكل مُعينة، وتوافر المهارات لحل هذه المشاكل، وأن الخبرة تزيد من كم ونوعية المعرفة التي يمتلكها المراجع وكذلك تنظيمها"<sup>(17)</sup>.

مما سبق يتضح ما للخبرة المهنية من أثر كبير في تنمية مهارات وكفاءات القائمين بعمليات المراجعة، فهي تُساعد القائمين بالمراجعة سواء من المراجعين الخارجيين أو الداخليين على حد سواء.

(16) عبد السلام سليمان الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية (دراسة نظرية- ميدانية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسبوط، 2008، ص 37.

(17) Murtiadi Awaluddin, Nirgahayu and Rulyanti Susi Wardhani, **The Effect Of Expert Management, Professional Skepticism And Professional Ethics On Auditors Detecting Ability With Emotional Intelligence As Modeling Variables**, International Journal of Islamic Business and Economics, (IJIBEC), Vol. 3, No.1, 2019, p 38.

ثالثاً: العوامل المحاسبية المؤثرة على خدمات المراجعة والمُرتبطة بفريق عمل

المراجعة.

إن محاولات الوصول لمستوي عالي من الجودة في نتائج عمليات المراجعة كان أحد الموضوعات التي لاقَت اهتماماً كبيراً في العديد من البحوث، منها الدراسات الميدانية والتطبيقية أيضاً للبحث عن عوامل تحقيق جودة المراجعة، والتي توصلت إلى أن جودة مهام المراجعة لا تتحقق إلا بتوافر عدة عوامل ومُحددات، منها ما يتعلق بمكتب المراجعة وما يتعلق بالقائمين بعملية المراجعة ومنها مُحددات تتعلق بالمنشأة محل المراجعة<sup>(18)</sup>. وحيثُ أن هدف الرسالة يتعلق بالقائمين بمهام المراجعة دون غيرها من هذه المُحددات فسوف نتعرض لها بمزيد من التفصيل.

### المطلب الثاني: أهم المتغيرات الاقتصادية المؤثرة على أداء خدمات المراجعة:

يعتبر التضخم وما يصاحبه من ارتفاع الأسعار وانخفاض القوة الشرائية للنقود سمة من السمات المميزة للعصر الحديث والتي آثرت بشكل كبير على اقتصاديات معظم الدول بنسب متفاوتة، لذلك فإن هذه الظاهرة أصبحت مدل دراسة ليس فقط لدى الاقتصاديين وإنما لجميع الافراد ذات العلاقة، من بينهم المستثمرين وكذا القائمين على الفكر المحاسبي وغيرهم، حيث يعتبر أحد أهم المتغيرات الاقتصادية التي يُمكن دراستها لتوضيح تأثير المتغيرات المحاسبية على مهام وخدمات مهنة المراجعة.

**أولاً: أسباب التضخم:** تباينت وتعددت مصادر وأسباب التضخم نذكر منها:

<sup>(18)</sup> Vivien Beattie, Stella Fearnley and Tony Hines, **Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment**, Accounting and Business Research, Vol. 43, No. 1, 2013, p. 59.

تأثير المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية على جودة خدمات المراجعة)

محمود شعبان رضوان المشد

1- التوسع والإفراط في الإصدار النقدي الذي تلجأ إليه الحكومات لتغطية العجز في ميزانيتها العامة.

2- عدم توافق كل من العرض والطلب على السلع والخدمات، ويكمن هذا الاختلال في زيادة الطلب على مجموع السلع والخدمات الناتجة عن الزيادة في حجم السكان دون أن يقابله زيادة في عرض السلع والخدمات مما يؤدي إلى ارتفاع الأسعار.

3- تمويل العمليات الحربية.

4- توسع المصارف في منح الائتمان النقدي من أجل الربح السريع.

5- تخفيض الدولة لقيمة علمتها بالنسبة لبعض العملات الأخرى (19).

من العرض السابق يتضح أن مشكلة التضخم قد أثرت على القوائم المالية وأمكن علاجها باستخدام القوة الشرائية لوحدة النقد.. وأثرت على مبدأ الإفصاح.. وتم تعديل عناصر القوائم المالية لتفصح عن ثغرات أسعار النقود.. - لذلك فإن مشكلة التضخم لا بد وان تؤثر علم مهنة مراقب الحسابات.. فيجب بذل العناية المهنية العقوبة في أداء الفحص وفي إعداد التقرير يجب توافر الشروط التالية:

ثالثاً: مسؤولية مراقب الحسابات عن فحص القوائم المالية في ظل المتغيرات

الاقتصادية مثل التضخم:

- المسؤولية المدنية.

(19) حسين بن سالم جابر الزبيدي، التضخم والكساد، دار النفائس للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 47.

تنشأ نتيجة إلزام قانوني مثل (الشركات المساهمة وشركات الأموال) أو نتيجة عقد أبرمه المراقب مع العميل

مثل (المنشآت الفردية وشركات الأشخاص).. وتقوم على اتجاهين.

- اتجاه يتمثل في قيام مراقب الحسابات بمراجعة القوائم التي تعبر عن أثر التضخم من عدمه.
- اتجاه يتمثل في اختيار الطرق التي استخدمت عند تعديل القوائم ومدى الدقة الحسابية للتعديلات.

لكي يقع مراقب الحسابات تحت إطار المسؤولية لابد أن تتوافر الشروط التالي:

- ١ - أن يكون هناك نص صريح في العقد المبرم بين المراقب والعميل على مراجعة هذه القوائم.. لأن مراجعة مثل هذه القوائم لا تعتبر من الواجبات المهنية المتعارف عليها.
  - ٢ - أن يصدر من المراجع خطأ أو إهمال أو تقصير في حدود معيار الأداء المهني المعتاد.
  - ٣ - علاقة السببية بين الخطأ والضرر.
- فلا يكفي أن يصدر من مراقب الحسابات خطأ أو تقصير أو إهمال، بل لابد أن يصيب المدعى ضرر نتيجة

خطأ المراقب.. ولا يكفي لمساءلة المراقب مدنيا ومطالبته بالتعويض ارتكابه خطأ أو إهمال أحدث ضررا محققا بالمدعى، بل لابد من توافر رابطة السببية بين خطأ المراقب والضرر الذي أصاب المدعي.

### مستويات أداء عملية مراجعة قوائم التضخم<sup>(20)</sup>

تخضع إجراءات وتنفيذ المراجعة الميدانية لمجموعة من المعايير تتضمن ما يلي

- ١ - يجب وضع خطة للعمل والإشراف على أعمال المساعدين.
- ٢ - يجب فحص أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها.
- ٣ - يجب الحصول على قدر كاف من إدارة الإثبات سواء عن طريق الفحص المستندي أو الملاحظة أو الاستفسارات أو المصادقات.

### - التقرير عن قوائم التضخم.

يعتبر التقرير بمثابة وثيقة يعرض فيها المراقب نتائج ما وصل إليه من جراء قيامه بعملية المراجعة.. ويتلمس

وسيلة يضمنها رأيه الفني بخصوص القوائم المالية والنتائج التي أمكن الوصول إليها، فتقرير مراقب الحسابات هو ختام المطاف لعمل وخدمات مراجعة الحسابات.

وقد وضع معهد المحاسبين الأمريكي مستويات عامة لأعداد التقارير تتمثل في

<sup>20</sup> زيد عائد مردان، إبراهيم السعيري، القيمة العادلة وتأثير استعمالاتها في جودة التقارير المالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، العراق، العدد 25، 2013، ص ص 93-94.

- 1- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- 2- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول عنها الحسابات بنفس طريقة الفترة السابقة.
- 3- تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تكنه هذه القوائم من معلومات ما لم يرد في التقرير ما يشير إلى خلاف ذلك.
- 4- يجب أن يتضمن التقرير رأي المراقب عن القوائم المالية كوحدة واحدة واقتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها ذلك وفي هذه الحالة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك.

### المطلب الثالث: أهم المتغيرات التكنولوجية المؤثرة على أداء خدمات المراجعة:

تميزت العقود الأخيرة بظهور تطورات كبيرة في عالم المعلومات والاتصالات أدت إلى التوسع في استخدام الحاسوب وتطبيقات تكنولوجيا المعلومات في إنجاز مختلف الأعمال في المنشأة بهدف التحكم في الكم الكبير من المعلومات اللازمة لإدارتها خصوصاً في ظروف المنافسة الشديدة، وعلى الرغم من المزايا الكثيرة التي يحققها الحاسوب إلا أنه يؤدي إلى حدوث العديد من المشكلات والمخاطر عند مراجعة الحسابات المعدة إلكترونياً مما يخلف صعوبات متعددة أمام المراجع عند القيام بعملية المراجعة، وهو ما أدى إلى ضرورة الاهتمام بكفاءة وفعالية عمليات الأتمتة بالإضافة إلى إحداث تغييرات في الهيكل التنظيمي للمنشأة لتوفير جو ملائم لاستخدام الحاسوب في

(تأثير المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية على جودة خدمات المراجعة)

محمود شعبان رضوان المشد

عملية المراجعة، الأمر الذي يستوجب ضرورة التعرف على طبيعة المراجعة بصفة عامة والمراجعة الإلكترونية بصفة خاصة، وأهم ما يميز أو يعيب استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة في إجراء عمليات التدقيق والمراجعة.

### 1. مفهوم المراجعة الإلكترونية

تعددت التعريفات الواردة في شأن المراجعة الإلكترونية والتي لا تختلف من حيث الجوهر عن تعريفات المراجعة بصفة عامة والتي سبق الإشارة إليها، إلا أنها اعتمدت بشكل أساس على استخدام الحاسوب والبرامج الإلكترونية في إجراء عملية المراجعة أو التدقيق ونورد فيما يلي بعضاً من هذه التعريفات:

**عرفت المراجعة الإلكترونية** بأنها عملية جمع وتقييم الأدلة لتحديد ما إذا كان الحاسب يساهم في حماية أصول المنشأة ويؤكد سلامة بياناتها ويحقق أهدافها بفاعلية ويستخدم مواردها المتاحة بكفاءة<sup>(21)</sup>.

**كما عرفت** أيضاً بأنها عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المراجع في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال المراجعة لذا فإن أحد أهم أركان المراجعة الإلكترونية بالإضافة إلى أركان المراجعة التقليدية يتمثل في استخدام

(21) نزار عباس محمد أحمد، دور المراجعة الداخلية الإلكترونية في ترشيد قرارات منح التمويل المصرفي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان 2015، ص 88.

تكنولوجيا المعلومات في عمل المراجعة لتساعد المراجع عبر مداخل المراجعة المختلفة من تخطيط ورقابة وتوثيق (22).

تتمثل أهم مميزات المتغيرات الإلكترونية من الاتجاهات الحديثة للمراجعة والتدقيق حيث تبرز أهميتها في مجال خدمات مهنة المراجعة في تحقيق ما يلي (23):

- تمكن المراجع من استخدام أساليب حديثة وأكثر فاعلية في جمع الأدلة وتزيد من احتمال كشف الأخطاء.
- تعالج المشكلات المرتبطة بفقدان الدليل المستندي، وتزود المراجع بنسخ لكافة البرامج المتعلقة بالتطبيقات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم والتقارير المالية والتعديلات عليها.
- تساهم في استخدام المراجع لأساليب إحصائية متطورة في التحليل والتقييم واستخراج المؤشرات المختلفة بسهولة وتكلفة أقل مقارنة بالأنظمة التقليدية.
- السرعة والدقة في الحصول على المخرجات المالية وغير المالية واكتشاف الأخطاء والتلاعب.

(22) أيمن محمد نمر الشنطي، دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البلقاء، كلية العلوم الإدارية والمالية، عمان، العدد 27، 2011، ص 331.

(23) بشارة فضيل الدخيري بشارة، الاتجاهات الحديثة في المراجعة ودورها في الحد من المخاطر بالتطبيق على قطاع الأعمال بالسودان: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2013، ص 98-100.

- تساهم في اتخاذ الجهات المستفيدة من تقارير المراجعة للقرارات الاستثمارية بصورة أكثر موضوعية، وتتمثل أهم هذه الجهات في أصحاب المشروع وإدارته، والمستثمرين، والبنوك، والدائنون، وغيرهم.
- تمكن من إجراء المقارنات المختلفة بسهولة بين تقارير المراجعين خلال الفترات المختلفة.
- تقلل من احتمالات التلاعب والتحايل وذلك بوضع نظم رقابية محاسبية أكثر فاعلية.

## 2. مشكلات المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات.

- بالرغم من أهمية المراجعة الإلكترونية ومميزاتها في إجراء عملية المراجعة، إلا أن استخدام التقنيات الحديثة في المراجعة ينتقد لعدد من المشكلات من أهمها (24):
- **مشكلة المركزية:** وتعني اختصار عدد الملفات في ملف واحد والتي تعد عقبة أمام تحقيق فصل المهام.
  - **مشكلة التخزين:** حيث يتم التخزين على وسائط ممغنطة كالأسطوانات والفلashes، مما يعني الحاجة باستمرار لخدمات مشغلي الحاسب للتعرف على البيانات المسجلة على هذه الوسائط.
  - **مشكلة البرامج:** وتتمثل في عدم قدرة المراجع في الكثير من الأحيان على مراجعة البرامج المصممة لعمليات المراجعة حيث تعد بلغات يصعب عليه الإلمام بها.

(24) ياسمين خميس محمد بهنسي، "نموذج مقترح باستخدام الاحتمالات الشرطية لتقدير مخاطر المراجعة في ضوء المعالجة الإلكترونية للبيانات: دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2012، ص 377.

### 3. مخاطر المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات.

تتمثل أهم المخاطر التي يمكن أن تواجه عمليات المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات فيما يلي (25):

- حذف أو ضياع البيانات.
- التدخلات اليدوية غير الملائمة، وتسجيل عمليات مالية وهمية أو غير مسموح بها.
- التشغيل غير الملائم للبيانات يؤدي إلى فقد الثقة في النظم والبرامج المستخدمة.
- المخاطر الحتمية والتي تهدد رصيد حساب بعينه أو عملية لوجود خطأ جوهري.
- مخاطر الرقابة وتنشأ من احتمال عدم كشف الأخطاء أو منعها.
- مخاطر الاكتشاف والتي تنشأ عند عدم قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم.
- مخاطر تتعلق بإدخال البيانات بالحاسب والتي غالباً ما تنجم عن عدم كفاية ضوابط الإدخال.
- المخاطر المتعلقة بتشغيل البيانات وتنشأ عن ضعف تصميم تطبيقات المعالجات المستخدمة.

(25) Imran, M., Review of the Book the Failure of Risk Management- Why it is Broken and How to Fix it, by Hubbard, D.W., **Journal of Strategy and Performance Management**, 2(4), 2014, PP. 162-165.

- المخاطر المتعلقة بمخرجات النظام والتي قد تتمثل في شكل التقارير غير الملائم أو سرقتها أو استخدامها غير المصرح به.
- المخاطر القانونية والتي قد تحدث عند عدم التحديد الواضح للواجبات والحقوق.
- مخاطر أخرى قد تتعلق بالمخاطر التقليدية للمراجعة أو مخاطر السوق.

### المبحث الثاني

أثر التكامل بين مهارات مراجعي الحسابات (الداخليين - الخارجيين) في التغلب على الآثار السلبية للمتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية

تمهيد:

إن جميع المؤسسات والمنشآت في أمس الحاجة لخدمات المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية معاً، ليس هذا فحسب بل لا بد من تضافر جهودوظيفيتين والتكامل بينهما أثناء تنفيذهما لمهامهما، لما لذلك من دور هام في تحقيقهما لأهدافهما بجودة عالية وحسن تسيير المؤسسة ونجاحها في تحقيقها لأهدافها، وحيث أن الجانب البشري - مراجعي الحسابات- بما يملكونه من مهارات هم الركيزة الأساسي في عملية المراجعة الداخلية والخارجية لذا فإن التكامل بين مهاموظيفيتين يستلزم توافر المهارات اللازمة للقيام بالمهام المُلقة على عاتقهم على أكل وجه، ولقد حُطط هذا المبحث بحيث يتناول النقط التالية:

أولاً: أهداف التكامل بين مهام المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

(تأثير المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية على جودة خدمات المراجعة)

محمود شعبان رضوان المشد

ثانياً: أوجه التكامل بين مهام المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وأثر توافر المهارات في مراجعي الحسابات في تعزيز نتائج المراجعة ككل.

أولاً: أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) التكامل بين مهام المراجعة الداخلية والخارجية بأنه "استعمال المراجعين الخارجيين لنتائج المراجعين الداخليين، لأجل تقديم أعمالهم بكيفية جيدة، مع المحافظة على استقلالية ونوعية كفاءة أعمال المراجعين الداخليين"، كما يُعرف أيضاً بأنه "تنسيق وتعاون مُشترك بين المراجع الخارجي والداخلي يمنع من ازدواجية العمل وتكراره بين كليهما، ويُعزز من نظام الرقابة داخل المنشأة"<sup>(26)</sup>

كما يمكن بيان أهداف التكامل بين مهام المراجعة الخارجية والداخلية على النحو

الآتي:

- 1- تغطية كافة أعمال المنشأة.
- 2- تنفيذ الأعمال بجودة عالية.
- 3- الحد من التكرار وازدواجية العمل.
- 4- تخفيض تكلفة أعمال المراجعة.
- 5- تحقيق أهداف المؤسسات بنجاح.

(26) مسعود صديقي، محمد بريقي، انعكاس تكامل المراجعة الخارجية والداخلية على الاداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2005، ص28.

ويهدف هذا التكامل إلى إيجاد مناخ تعاوني من خلال تنسيق الجهود بين المراجع الداخلي والخارجي، كما يهدف إلى تحسين الأداء الرقابي للمنشأة عن طريق إتاحة المعلومات التفصيلية والحقيقية للإدارة ولللأطراف الخارجية، وهذا التكامل يبعث الثقة ويمنح المصادقية لمُخرجات نظم معلومات المؤسسة ووضع الإجراءات الرقابية المشتركة وضمنان التطبيق الفعلي لها. (27)

### أهمية التكامل بين مهام المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

تتمثل أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحقيق الآتي:

- 1- طمأننة المراجع الخارجي من خلال دقة وفاعلية نظام المراجعة الداخلية.
- 2- تخفيض الوقت مما يؤدي إلى تخفيض أتعاب المراجعة وكسب رضا العميل.
- 3- التقييم الشامل لمخاطر المراجعة واتخاذ القرارات التي تتعلق بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.
- 4- تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المراجع الخارجي بالصورة التي يرغبها.
- 5- تخطيط عملية المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الواجب القيام بها.
- 6- تجنّب ظاهرة تكرار العمل وبالتالي تقليل التكاليف.
- 7- تبادل المنافع والمصالح.

(27) جمال أحمناش، أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية في المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2012، ص 166.

كما تبرز أهمية التكامل بين مهام المراجعة الخارجية والداخلية من خلال الاستفادة من نقاط التشابه والاختلاف بينهما، والعمل على الاستفادة من العلاقة التكاملية بينهما نظراً للمزايا العديدة من التكامل، حيث لا بد من تضافر جهود المراجع الداخلي والخارجي بالمنشأة لدعم التنسيق والتعاون بين الطرفين لجلب المنافع، والفائدة، وتحقيق الكفاءة، والفعالية.

كما تتباين وتختلف نقاط القوة بين المراجعين الداخليين والخارجيين مما يعمل على زيادة فعالية عملية المراجعة، حيث يقضي المراجع الداخلي كافة وقته بالعمل داخل المنشأة مما يسمح له بمعرفة كافة أمور الشركة ويلم بها ويرى الأمور التي لا يستطيع المراجع الخارجي أن يتابعها، وعلى العكس من ذلك فإن المراجعين الخارجيين يتعرضون لمجموعة متنوعة من القضايا المالية التي تُكسبهم القدرة والخبرة الأكبر في اكتشاف وحل القضايا أكثر من المراجعين الداخليين، فبالتالي وجود الثقة والتعاون بين كليهما يزيد من فعالية التعاون بينهما بما يخدم مصالح المنشأة<sup>(28)</sup>

ثانياً: أوجه التكامل بين مهام المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وأثر توافر المهارات في مراجعي الحسابات في تعزيز نتائج المراجعة ككل.

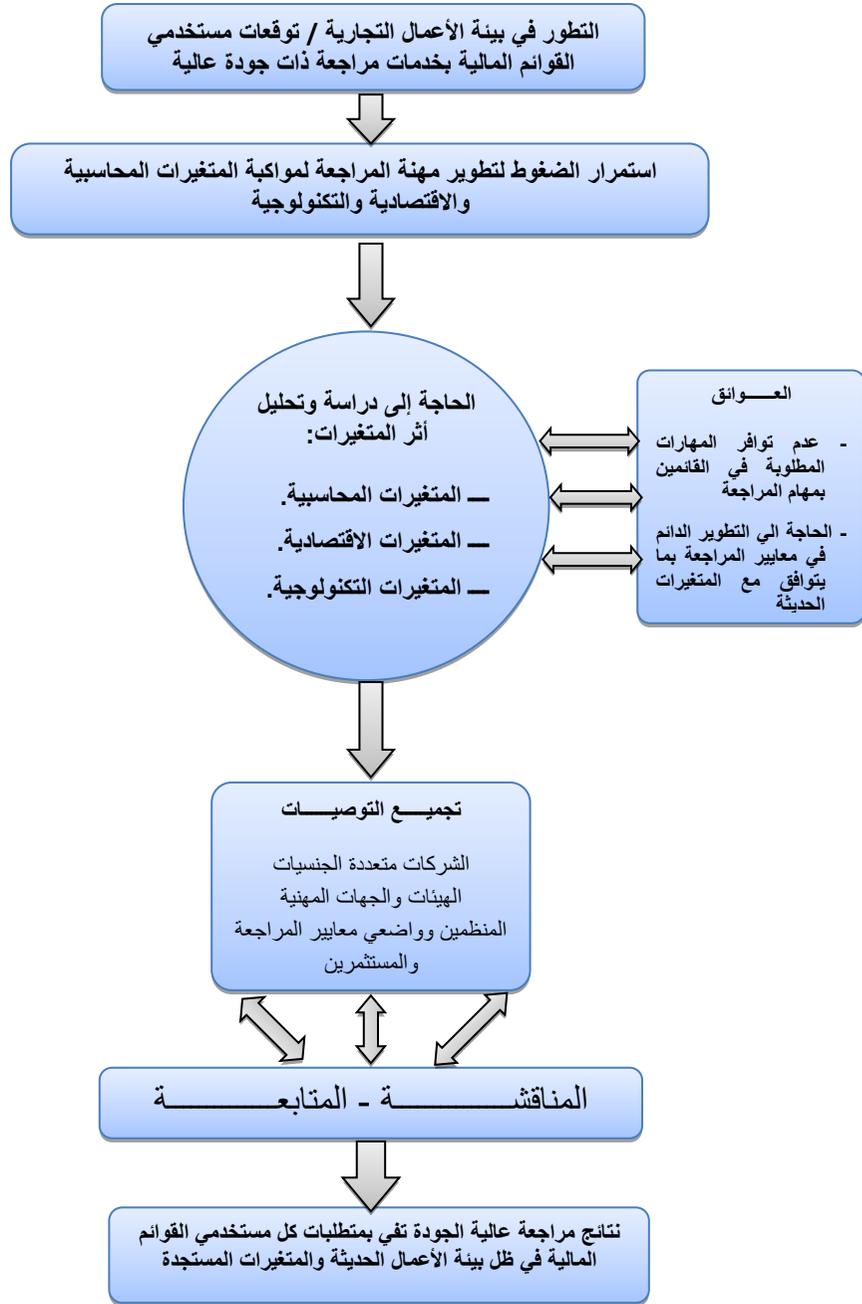
يجب أن يقوم مدير المراجعة الداخلية بالتنسيق بين جهود المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، حيث يجب أن يكون هناك تعاون كامل بين عمليهما للتأكد من مدي كفاية عمليات المراجعة وتقليل الجهود المزدوجة، ولا شك أن هناك الكثير من صور

(28) صبري ماهر مشتهى، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين - دراسة حالة قطاع غزة، مجلة جامعة الأزهر - غزة، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد الخامس عشر، عدد (2)، 2013، ص 420.

المساعدة التي يمكن أن يؤديها المراجعون الداخليون للمراجعين الخارجيين والتي يُمكن أن تأخذ أي شكل من الأشكال التالية: (29)

- التفهم التام لأساليب وطرق ومصطلحات المراجعة.
  - القيام بمهام محددة معاونة للمراجع الخارجي سواء تحت إشرافه أو بدون إشرافه.
  - التكامل بين مهام المراجعة الداخلية وأعمال المراجع الخارجي الأمر الذي يؤدي إلى خفض ساعات المراجعة الخارجية وبالتالي خفض تكلفتها.
- يؤدي التنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي إلى تحسين الأداء الرقابي للمنشأة وذلك بإتاحة المعلومات التفصيلية للإدارة وللأطراف الخارجية، كما أنه يدمج نقاط القوة التي يتميز بها المراجعين الداخليين والخارجيين معاً، مما يعمل على زيادة فعالية عملية المراجعة، حيث يقضى المراجع الداخلي كل وقته بالعمل داخل المنشأة مما يسمح له بمعرفة أدق التفاصيل المالية، في حين أن المراجع الخارجي يتمتع بقدر أكبر من الخبرة في معالجة الأمور المالية الأكثر تعقيداً نتيجة تعرضه لأمر أكثر تنوعاً من القضايا المالية، ويوضح الشكل التالي نموذجاً للأثر الإيجابي للتعاون بين مهام المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

(29) وجدي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية مدخل علمي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2010، ص16.



شكل رقم (1): الإطار المقترح لتحقيق نتائج خدمات مهنة مراجعة ذات جوده عالية في ظل المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية

(تأثير المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية على جودة خدمات المراجعة)

محمود شعبان رضوان المشد

يوضح الشكل رقم (1) آلية تطوير نظام فعال في ظل التطور المتسارع في بيئة الأعمال والمتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية في أداء خدمات مهنة المراجعة لتوفير نتائج تتميز بالمزيد من التنوع والدقة في المعلومات، وبالتالي نتائج مراجعة ذات جودة عالية.

(تأثير المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية على جودة خدمات المراجعة)

محمود شعبان رضوان المشد

## الخلاصة والنتائج

هدف البحث إلى بيان ماهية المراجعة وتوضيح أثر المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية على أداء خدمات مهنة المراجعة وقد توصل الباحث إلي النتائج التالية:

- 1- هناك متطلبات ضرورية لعملية تطوير خدمات مهنة المراجعة الحالية لتتاسب المتغيرات الحديثة في مجال البرامج والتطبيقات الإلكترونية المستحدثة، ينبغي على جهات وضع المعايير مراعاتها عند تعديل أو وضع معايير المراجعة.
- 2- مهام المراجعة إنما هي نتاج عمل مشترك بين القائمين بمهام المراجعة سواء من داخل المنشأة (مراجعين داخليين) أو من خارج المنشأة (مراجعين خارجيين) وتتحدد جودة المراجعة بناء على الدقة والجودة في كليهما على حد سواء، لذا يجب الأخذ في الاعتبار المتغيرات المستحدثة في مجال مهنة المراجعة.
- 3- إذا تم الربط بين جودة عملية المراجعة في ظل المتغيرات المحاسبية والتكنولوجية والاقتصادية وكفاءة ومهارة القائمين بها ارتباطاً طردياً فكلما زادت كفاءة ومهارة القائمين بعمليات المراجعة كلما أدى ذلك إلى تحسين جودة المراجعة في ظل هذه المتغيرات.
- 4- تختلف أساليب المراجعة الإلكترونية عن الأساليب التقليدية أو اليدوية الحالية في العديد من الجوانب.

(تأثير المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية على جودة خدمات المراجعة)

محمود شعبان رضوان المشد

5- يحتاج مراجع الحسابات في ظل استخدام أنظمة المعلومات الإلكترونية إلى خبرات ومهارات خاصة تختلف عن تلك الخبرات المتراكمة لديه من مراجعة أنظمة تقليدية، وضرورة إلمامه التام بأساسيات وأنظمة وبرامج وإجراءات ومعالجات الحاسب الآلي.

## قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

- أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، الدار الجامعية، 2007.
- حسين بن سالم جابر الزبيدي، التضخم والكساد، دار النفائس للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- أيمن محمد نمر الشنطي، دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البلقاء، كلية العلوم الإدارية والمالية، عمان، العدد 27، 2011.
- بشارة فضيل الدخيري بشارة، الاتجاهات الحديثة في المراجعة ودورها في الحد من المخاطر بالتطبيق على قطاع الأعمال بالسودان: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2013.
- جمال أحمناش، أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية في المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2012.
- رائد إبراهيم سعد، فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، عدد (14)، 2008.
- زيد عائد مردان، إبراهيم السعيري، القيمة العادلة وتأثير استعمالاتها في جودة التقارير المالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، العراق، العدد 25، 2013.
- صبري ماهر مشتهى، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين - دراسة حالة قطاع غزة، مجلة جامعة الأزهر - غزة، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد الخامس عشر، عدد (2)، 2013.

(تأثير المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية على جودة خدمات المراجعة)

محمود شعبان رضوان المشد

- عيسى سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية - مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد رقم 2، يوليو، 2008.
- محمد على وهدان، "مهنة المراجعة في مصر بين التحديات ووسائل التطوير من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة وبالجهاز المركزي للمحاسبات"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الأول، مارس 2014.
- مسعود صديقي، محمد بريقي، انعكاس تكامل المراجعة الخارجية والداخلية على الاداء الرقابي، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2005.
- نزار عباس محمد أحمد، دور المراجعة الداخلية الإلكترونية في ترشيد قرارات منح التمويل المصرفي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان 2015.
- ياسمين خميس محمد بهنسي، "نموذج مقترح باستخدام الاحتمالات الشرطية لتقدير مخاطر المراجعة في ضوء المعالجة الالكترونية للبيانات: دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

### ثانياً: المراجع الإنجليزية

- A. Manik Sastri., Komang A. K. Saputra and Kadek D. Apsari, **Effect of Auditor Skills, Obedience Pressure, Task Complexity, Locus of Control and Knowledge Detect Errors of Audit Judgment**, international journal of advances in social and economics, Vol 1, Issue No. 3, 2019.
- Ahmed F. Elbayoumi, Emad A. Awadallah and Mohamed A. K. Basuony, **Development of Accounting and Auditing in Egypt: Origin, Growth, Practice and Influential Factors**, The Journal of Developing Areas, Vol. 53, Issue No. 2, 2019.

(تأثير المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والتكنولوجية على جودة خدمات المراجعة)

محمود شعبان رضوان المشد

- Amjed Kareem Ghadhab, Adnan Kadhum Matrood and Ali Mahdi Hameed, **Factors Affecting the Quality of External Auditor Performance: An Analytical Study of the Opinions of Auditors Working in Iraqi Audit Firms and Companies**, Academy of Strategic Management Journal, Vol. 18, Issue No. 1, 2019.
- Imran, M., Review of the Book the Failure of Risk Management- Why it is Broken and How to Fix it, by Hubbard, D.W., **Journal of Strategy and Performance Management**, 2(4), 2014.
- Mardijuwono, A. and Subianto, C., **Independence, Professionalism, Professional Skepticism**, Asian Journal of Accounting Research, Vol. 3, No.1, 2018.
- Mazlina Mat Zain, Mahbub Zaman and Zulkifflee Mohamed, **The Effect of Internal Audit Function Quality and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees**, International Journal of Auditing, Vol. 19, 2015.
- [DOI:10.1111/ijau.12043](https://doi.org/10.1111/ijau.12043)
- Murtiadi Awaluddin, Nirgahayu and Rulyanti Susi Wardhani, **The Effect Of Expert Management, Professional Skepticism And Professional Ethics On Auditors Detecting Ability With Emotional Intelligence As Modeling Variables**, International Journal of Islamic Business and Economics, (IJIBEC), Vol. 3, No.1, 2019.
- Nasution, D. and Östermark, R. , **The impact of auditors' awareness of the profession's reputation for independence on auditors' ethical**

- judgement**, Social Responsibility Journal, Vol.15, No. 6, 2019.  
[DOI.org/10.1108/SRJ-05-2018-0117](https://doi.org/10.1108/SRJ-05-2018-0117).
- Vivien Beattie, Stella Fearnley and Tony Hines, **Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment**, Accounting and Business Research, Vol. 43, No. 1, 2013.