مجلةالبحوث المحاسبية

https://com.tanta.edu.eg/abj-journals.aspx

مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في ضوء متطلبات معيار المراجعة الدولي للمنشآت الأقل تعقيدا مع دراسة تجريبية

أحمد مصطفى طه مكي[a] و الرفاعي إبراهيم الرفاعي مبارك[b] و عارف عبد الله عطيه عبد الكريم[b] و محمد عمر محمد الدنف[c]

[a]باحث ماجستير كلية التجارة ، جامعة طنطا، مصر.

[b] أستاذ المراجعة ، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر.

[c] مدرس بقسم المحاسبة ، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر.

تاريخ النشر الالكتروني: مارس-2025

للتأصيل المرجعي: مكي، أحمد مصطفى طه، مبارك ، الرفاعي إبراهيم الرفاعي،عبد الكريم ،عارف عبد الله عطيه، الدنف، محمد عمر محمد. " **مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في ضوء متطلبات معيار المراجعة الدولي للمنشآت الأقل تعقيدا مع دراسة تجريبية، مجلة البحوث المحاسبية** ، المجلد 12 (1).

المعرف الرقمي:10.21608/abj.2025.411374

للتواصل مع المؤلف: mohamed.eldanaf@commerce.tanta.edu.eg

مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في ضوء متطلبات معيار المراجعة الدولي للمنشآت الأقل تعقيدا مع دراسة تجريبية

أحمد مصطفى طه مكي

باحث ماجستير كلية التجارة ، جامعة طنطا، مصر.

الرفاعي إبراهيم الرفاعي مبارك

أستاذ المراجعة ، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر.

عارف عبد الله عطيه عبد الكريم

أستاذ المراجعة ، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر

محمد عمر محمد الدنف

مدرس بقسم المحاسبة ، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر.

تاريخ المقال

تم استلامه في14ديسمبر 2024، وتم قبوله14يناير 2025، هو متاح على الإنترنت مارس2025

المستخلص:

هدف البحث: تهدف الدراسة إلي وضع برنامج مراجعة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم يكون خاصاً بها في ضوء متطلبات معيار المراجعة الدولي للمنشآت الأقل تعقيدا من حيث متطلبات قبول العميل، التخطيط الجيد للمراجعة، تحديد وتقدير المخاطر بدقة، استجابة المراجع الخارجي لمخاطر التحريفات الجوهرية، استنتاجات المراجعة، إبداء الرأي وإصدار التقرير، والتعرف على تأثير تلك المتطلبات على كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

منهجيـــة البحث: اعتمدت الدراسة على طريقة الدراسة التجريبية، حيثُ تم تصميم التجربة على عينة عشوائية (المراجعين الخارجين، شريك مكتب المراجعة، المراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات) بلغت 173 مفردة وتطبيق استبيان مفصل، لقياس أثار تطبيق معيار المراجعة الدولي للمنشآت الأقل تعقيدا على كفاءة وفعالية عملية المراجعة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

نتائج البحث: توصلت نتائج البحث التجريبية إلى وجود أثر معنوي لتطبيق معيار المراجعة الدولي للمنشآت الأقل تعقيدا من حيث متطلبات قبول العميل، متطلبات تحديد وتقدير المخاطر ومتطلبات استنتاجات عملية المراجعة على فعالية عملية المراجعة وبالتالي قبول الفروض الخاصة بهم، كما توصلت الي عدم وجود أثر معنوي لتطبيق المعيار من حيث متطلبات التخطيط ومتطلبات استجابة المراجع الخارجي لمخاطر التحريفات الجوهرية ومتطلبات إبداء الرأي وإصدار التقرير وبالتالي رفض الفروض الخاصة بهم.

الاصالة –القيمة: تقدم الدراسة إضافة جديدة بتسليط الضوء على تطبيق معيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وهي فئة لم تحظَ بدراسات كافية. كما يميز البحث نفسه بدراسة تجريبية توفر بيانات عملية حول فعالية هذا التطبيق. يُبرز البحث قيمته من خلال دعم الممارسات المرجعية وتعزيز جودة التقارير المالية لهذه المنشآت.

الكلمات المفتاحية: مراجعة المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم؛ معيار المراجعة الدولي للمنشآت الأقل تعقيدا؛ مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.

Research Summary

Research Objective: The research aims to develop a tailored audit program for small and medium-sized enterprises (SMEs) that considers the requirements of The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities. This program addresses the requirements for client acceptance, proper audit planning, precise identification and assessment of risks, the external auditor's response to material misstatement risks, audit conclusions, expressing opinions, issuing reports, and understanding the impact of these requirements on the efficiency and effectiveness of the audit process.

Research Methodology: The study adopted an experimental approach. The experiment was designed based on a random sample of 173 individuals of external auditors, audit firm partners, and auditors from the Accountability State Authority. A detailed questionnaire was applied to measure the effects of implementing the International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities on the efficiency and effectiveness of the audit process in small and medium-sized enterprises (SMEs).

Research Results: The experimental results revealed a significant impact of applying the proposed standard in terms of client acceptance requirements, risk identification and assessment requirements, and audit process conclusions on the effectiveness of the audit process, thereby supporting the related hypotheses. However, no significant impact was found regarding the application of the standard on planning requirements, the external auditor's response to material misstatement risks, or the opinion and report issuance requirement The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities applications, leading to the rejection of the related hypotheses.

Originality/Value: The study provides a novel contribution by highlighting the proposed IAS's application to SMEs, a sector that has not been sufficiently studied. It distinguishes itself through an experimental study that offers practical data on the effectiveness of this application. The research demonstrates its value by supporting best practices and enhancing these enterprises' financial reporting quality.

Keywords: Auditing Small and Medium-Sized Enterprises (SMEs)؛ The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA of LCEs) ؛ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) .

(1) المقدمة

تواجه المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم حالياً العديد من الصعوبات مثل فقدان ثقة المستثمرين، وتميل أرباح تلك المنشآت إلي الانخفاض بعد زيادة معدلات إفلاس المنشآت وأصبح أداء تلك المنشآت أقل بكثير من المتوقع تحقيقه، ومن أجل مواجهه تلك الصعوبات كان لزاما علي تلك المنشآت تنفيذ الرقابة على كل الأنشطة المالية وغير المالية لأغراض تحسين عملياتها وذلك من خلال إشراك خدمات المراجعين الخارجيين للمساعدة على العمل في بيئة تنافسية لمواءمة الاعتبارات التشغيلية ضمن الخطط طويلة الأجل لتعزيز بقائها، فالغرض الأساسي من عملية المراجعة هو تقديم تقارير المساهمين بكيفية إدارة المديرين لتلك المنشآت نيابةً عن ملاكها، بالإضافة الي ذلك تلعب دوراً هاماً للمستخدمين وأصحاب المصالح في عملية اتخاذ القرارات التمويلية أو الاستثمارية (Ha & Nguyen, 2020).

وفي مصر وعلى الرغم من الإصلاحات المصرفية التي بدأت في عام ٢٠٠٤ فإن قدرة تلك المنشآت في الحصول على وسائل التمويل المناسبة والكافية تعتبر دائماً عقبة رئيسية تواجه العديد منها، والجدير بالذكر أصبحت غالبية البنوك أكثر نفوراً من المخاطر تجاه تلك المنشآت بسبب أن تمويلها محفوف بالمخاطر وأن خدمتها تتطلب تكاليف معاملات عالية مما قد يجعلها أقل ربحية من المنشآت الكبيرة (Elsaid, et al., 2014).

وفي يوليو ٢٠٢١ أصدر مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) المقترح الدولي لمعيار مراجعة القوائم المالية للمنشآت الأقل تعقيداً وتم إصداره بالفعل حديثاً في ديسمبر ٢٠٢٣ The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA of LCEs) وسوف يتبنى الباحثون في هذه الدراسة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم كمنشآت أقل تعقيداً طبقاً للمعيار المصدر والذي لم يأخذ رقم حتى الآن، حيث يتم تطبيقه لمراجعة القوائم المالية لتلك المنشآت بدايةً من الفترة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٥ أو بعد ذلك التاريخ، وقد أحتوى على معلومات إضافية تساعد في صياغة وتنفيذ المعيار الدولي لمراجعة القوائم المالية لتلك المنشآت باعتباره معيار منفصل لذلك النوع من المنشآت. وقد أحتوى على العناصر التالية: طبيعة تلك المنشآت، الحالات التي لا يجوز فيها تطبيق المعيار بحيث يطبق على مجال كبير من المنشآت التي تحتوي على خصائص مشتركة باعتبارها أقل تعقيدا. ولتحديد ما هي المنشآت التي تخضع للمعيار فأنه أتبع أسلوباً عكسياً حدد فيه الحالات التي يمتنع فيها استخدام المعيار، فمثلا إذا كانت المنشأة مسجلة في البورصة أو توجد بها خصائص الملكية العامة أو إذا كان يوجد قيود قانونية تمنع ذلك أو إذا كان للمنشأة بعض الخصائص الوصفية التي تجعلها غير صالحة لاستخدام المعيار. (ISA of LCEs, 2023)

(2) الإطار العام للبحث

2-1. مشكلة البحث

إن المشكلة الرئيسية التي يتصدى لها الباحثون هي محاولة وضع برنامج مراجعة لتلك المنشآت والذي كان متروكاً لكل دولة أن تحاول وضع إطار خاص بها إلى أن قُدم منذ فترة المشروع أو المقترح الأخير الذي قدمه (IAASB) كمقترح لمراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم وتم إصداره حديثاً، كما أُطلق عليه مقترح المجلس الدولي في عام ٢٠٢١ وإلي هذا الحد فإن فكر المراجعة يشهد نوعان من الاتجاهات البحثية: أولهما صياغة وإصدار معيار خاص لمراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم مستقلاً عن معايير المراجعة الدولية العامة، وثانيهما صياغة معيار يؤخذ في الحسبان فقط كيفية مواءمة معايير المراجعة الدولية لكي تتماشي مع طبيعة تلك المنشآت ويؤكد الباحثون أن (IAASB) في تقديمه للمشروع المقترح أنما سلك الاتجاه الأول وهو الوصول إلي مشروع منفصل لمراجعة تلك المنشآت يؤخذ الصفة الدولية والذي تم إصداره بالفعل.

وهنا يري الباحثون أن تلك المنشآت ستواجه بعض التحديات عند تطبيق هذا المعيار المنفصل المستقل للاختلاف والتباين الشديد في خصائص تلك المنشآت من دولة لأخرى، وفي ضوء ما سبق يمكن إبراز مشكلة البحث من خلال تناول الأسئلة البحثية التالية:

1. ما مدي تأثير متطلبات قبول العميل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على فعالية عملية مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم؟
2. هل يؤدي التخطيط الجيد للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا الي تحسين اكتشاف المخاطر في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم؟
3. هل يساهم تحديد وتقدير المخاطر بدقة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا في تحسين عملية المراجعة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم؟
4. هل استجابة المراجع الخارجي لمخاطر التحريفات الجوهرية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا تؤثر على دقة مراجعة القوائم المالية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم؟
5. هل استنتاجات المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا تؤثر بشكل كبير على إعداد التقارير المالية النهائية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم؟
6. هل يؤثر إبداء الرأي وإصدار التقرير وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على ثقة المستخدمين بالتقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم؟

2-2. أهداف البحث

تهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في ضوء متطلبات معيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا. وبالتالي يسعي البحث إلى تحليل مدى توافق هذه المنشآت مع متطلبات المعيار، ومن هنا يسعي البحث الي تحقيق الأهداف التالية:

1. تحديد تأثير متطلبات قبول العميل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على فعالية عملية مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.
2. مدي تأثير التخطيط الجيد للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا علي تحسين اكتشاف المخاطر في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.
3. مدي مساهمة تحديد وتقدير المخاطر بدقة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا علي تحسين عملية المراجعة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.
4. مدي استجابة المراجع الخارجي لمخاطر التحريفات الجوهرية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا ومدي تأثيرها على دقة مراجعة القوائم المالية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.
5. مدي تأثير استنتاجات المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على إعداد التقارير المالية النهائية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.
6. مدي تأثير إبداء الرأي وإصدار التقرير وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على ثقة المستخدمين بالتقارير المالية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

2-3. أهمية البحث

يسعى هذا البحث لتسليط الضوء على قضية حيوية تؤثر على أداء واستدامة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وتقديم حلول عملية لتحسين كفاءة وفعالية المراجعة بما يعزز ثقة المستثمرين ويساهم في تحسين الاقتصاد بشكل عام.

ونتيجة للدور الهام الذي تلعبه تلك المنشآت في جميع دول العالم حيث أنها تمثل القوى العظمى في غالبية اقتصاد الدول ومدى الاهتمام من جانب المستخدمين للقوائم المالية لتلك المنشآت من حيث دقة ومصداقية تلك القوائم المالية واتخاذ القرارات الرشيدة ونتيجة وجود اختلافات لعملية المراجعة لتلك المنشآت في مختلف الدول، الأمر الذي تسبب في تشتت المستخدمين وأصحاب المصالح فكان هناك الحاجة الماسة لوجود معيار دولي ينظم عملية المراجعة لتلك المنشآت والقضاء على مخاطر عملية المراجعة الناتجة عن التحديات والمشاكل التي تواجه تلك المنشآت، والوصول إلي إجراءات مراجعة محددة تهدف إلي تحسين جودة عملية المراجعة ودقة ومصداقية التقارير المالية.

2-4. خطة البحث

في ضوء مشكلة البحث وأهميته وتحقيقا لهدفه فإنه يمكن تقسيم الدراسة إلى الأقسام التالية:

- الدراسات السابقة
- دور عملية المراجعة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم
- مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في ضوء متطلبات معيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا والفكر المحاسبي واشتقاق فروض البحث.
- الدراسة التجريبية.
- نتائج وتوصيات البحث.
- المجالات البحثية المستقبلية المقترحة.

(3) الدراسات السابقة

تناولت دراسة أبو جبل (2020)، تحليل العلاقة بين تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الخاصة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة وجودة عملية المراجعة. وأظهرت النتائج ضعف تفعيل معايير المحاسبة والمراجعة في مصر، إلى جانب غياب الوعي المحاسبي والضريبي لدى ملاك تلك المنشآت، مع الحاجة لتنظيم العلاقة بين المراجع الخارجي وإدارة المنشآت لتحسين جودة المراجعة.

وتناولت دراسة Ismail et al. (2021) تأثير رضا العملاء على جودة خدمات المراجعة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة بماليزيا. وأظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية بين رضا العملاء وتحسين أداء عملية المراجعة، مع ضرورة الإشراف على أتعاب المراجعة لتحقيق القيمة المضافة، مما يوفر رؤى مهمة للأكاديميين والباحثون في هذا المجال.

كما حللت دراسة Zhang & Cang (2021) تأثير تركز الملكية والملكية الأجنبية على طلب المراجعة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في أمريكا اللاتينية. وأشارت النتائج إلى علاقة عكسية بين تركز الملكية وطلب المراجعة في بعض الدول، مع زيادة احتمال طلب المراجعة في المنشآت ذات المساهمين الأجانب، ما يبرز أهمية هيكل الملكية في تعزيز الشفافية.

واستهدفت دراسة Ding (2023) إلى تقييم جدوى الاستعانة بمصادر خارجية للمراجعة الداخلية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في الصين. وأظهرت النتائج أن هذا الخيار يمكن أن يعزز التنافسية، لكنه قد يحمل مخاطر إذا لم يتم دمج الموارد الداخلية والخارجية بفعالية، خصوصًا في ظل طبيعة هذه المنشآت.

كما استهدفت دراسة(Ali & Hossain (2020 إلى تقييم تأثير تطبيق معايير المراجعة الدولية على تحسين الإفصاح المالي في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في بنغلاديش. وأظهرت النتائج أن الالتزام بالمعايير يرفع مستوى الإفصاح، مع ضرورة توفير برامج تدريبية للمراجعين لرفع كفاءتهم. بالإضافة الي ذلك هدفت دراسة Abdulrahman & Omar (2022) إلى تحليل دور معايير المراجعة الدولية في تحسين ثقة المستثمرين في

المنشآت الصغيرة في دول الخليج. وأشارت النتائج إلى أن الالتزام بالمعايير يعزز الشفافية ويشجع الاستثمار، مع التركيز على تحديات التطبيق المرتبطة بالثقافة المحلية، وناقشت دراسة Chen & Liu (2020) أثر تطبيق معايير المراجعة على تقارير الأداء المالي للمنشآت الصغيرة في الصين. وخلصت إلى أن الالتزام بالمعايير يحسن دقة التقارير، لكنه يتطلب دعمًا حكوميًا لتنفيذ فعال. وأخيرا استعرضت دراسة Gonzalez & Perez (2020) تأثير تطبيق معايير المراجعة على زيادة المصداقية في تقارير المنشآت الصغيرة والمتوسطة في المكسيك. وأظهرت النتائج أن المعايير تعزز الموثوقية، مع الحاجة إلى تعديل بعض الإجراءات لتناسب حجم تلك المنشآت.

من جانب أخر تناولت دراسة Ahmed & Mohamed (2021)إلى تحليل دور المراجع الداخلي في تحسين استدامة المنشآت الصغيرة في مصر. وأشارت النتائج إلى أن المراجعة الداخلية توفر رؤى لتحسين الأداء المالي والتشغيلي، مع توصية بتعزيز الدعم الفني.

كما ركزت دراسة Lee et al. (2021)على تأثير الاستعانة بالتكنولوجيا في عمليات المراجعة للمنشآت الصغيرة في كوريا الجنوبية. وأظهرت النتائج أن الأدوات الرقمية تسهم في تقليل الأخطاء وزيادة الدقة، لكنها تتطلب استثمارات كبيرة في البنية التحتية، كما استهدفت دراسة Chandra & Wondabio (2022) تصميم دليل مبسط للمراجعة باستخدام السحابة لتحسين كفاءة مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم. وأظهرت النتائج أن السحابة تسهم في تسريع العمليات وتسهيل مشاركة البيانات، مع الحاجة إلى مزيد من المعلومات لتطوير دليل أكثر شمولًا يغطي مراحل المراجعة المختلفة. كما ناقشت دراسة Rikhardsson et al. (2022) تأثير الذكاء الاصطناعي على مهنة المراجعة، خاصة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم. وبيّنت النتائج توقع المراجعين لتحسين الكفاءة وتقليل التكاليف عبر تبني الذكاء الاصطناعي، مع تأكيدهم على أن استخدامه سيصبح إلزاميًا مستقبلاً دون أن يشكل تحديًا كبيرًا. واستكشفت دراسة(2019) Smith et al. العلاقة بين استخدام الذكاء الاصطناعي وتحسين جودة المراجعة في المنشآت الصغيرة بأوروبا. وبيّنت النتائج أن الذكاء الاصطناعي يعزز كفاءة العمليات، لكنه يواجه مقاومة من المراجعين التقليديين. وأخيرا تناولت دراسة Huang et al. (2021) أثر استخدام أدوات المراجعة التكنولوجية على فعالية المراجعة في المنشآت الصغيرة في سنغافورة. وأوضحت النتائج أن التكنولوجيا تعزز السرعة والدقة، لكنها تحتاج إلى سياسات صارمة لضمان حماية البيانات. كما تناولت دراسة Kumar & Singh (2021) تحديات تطبيق معايير المراجعة الدولية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في الهند. وتوصلت إلى أن نقص التمويل وقلة التدريب تشكل عقبات رئيسية، وأوصت بتوفير دعم حكومي لتعزيز الامتثال.

وأخيرا بحثت دراسة(2022) Taylor & Martin في تأثير التعليم والتدريب المحاسبي على كفاءة مراجعة المنشآت الصغيرة في كندا. وأكدت النتائج أن التعليم الجيد يرفع جودة المراجعة، مع الدعوة إلى إدراج موضوعات متخصصة ضمن المناهج الأكاديمية.

في ضوء ما توصلت إليه الدراسات السابقة يتضح للباحثون أن المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم تمثل قطاع هام جداً في معظم اقتصاديات الدول فهي تساعد على حل مشكلة البطالة والحد من الفقر وتعمل على نمو ودفع عجلة الإنتاج بالدول ورفع مستوى المعيشة حيث:

1) تمثل تلك المنشآت قطاع جوهري داخل اقتصاديات الدول وتوجد جهات عديدة خارجية تهتم بتلك المنشآت ومدى نجاحها داخل بيئة سوق العمل.
2) تعبر عن مدى أهمية عملية المراجعة لتلك المنشآت وجودة التقارير المالية المتعلقة بها وإعطاء الثقة في التقارير المالية لتلك المنشآت من أجل المستخدمين الخارجيين وأصحاب المصالح كالمساهمين والعملاء والموردين والبنوك والجهات الأخرى في اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالتشغيل أو الاستثمار أو التمويل.
3) مدى وجود منشآت صغيرة ومتوسطة ملزمة وغير ملزمة بعملية المراجعة مما ينعكس أثر ذلك بالسلب على متخذي القرارات الاقتصادية لعدم الثقة في التقارير المالية.

ومن هنا فإن **الدراسة الحالية تتميز عن الدراسات السابقة** لمراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في عدم وجود معيار مراجعة يطبق على تلك المنشآت بشكل خاص، فالإرشادات المتواجدة حالياً داخل مصر وخارج مصر لا تمثل معياراً يجب الالتزام بتطبيقه، مما كان دافعا في ظهور معيار دولي لمراجعة تلك المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم والذي تم إصداره حديثاً بالفعل من خلال (IAASB) من أجل تنظيم وتطبيق عملية المراجعة لتلك المنشآت.

(4) دور عملية المراجعة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم

4-1. تعريف المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم

في مصر صنف قانون تنمية المنشآت الصغيرة ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ تلك المنشآت إلي ثلاث فئات وهي المتناهية الصغر والصغيرة ومتوسطة الحجم، ويوضح الجدول التالي الفروق الأساسية بين الأنواع الثلاثة من المنشآت كما يلي: (سراج وداود، ٢٠٢٠)

جدول 1: الفروق الأساسية بين المنشآت المتناهية والصغيرة ومتوسطة الحجم وفقاً لقانون تنمية المنشآت الصغيرة رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤

العنصر	المنشآت متناهية الصغر	المنشآت الصغيرة	المنشآت المتوسطة
عدد العاملين	أقل من 10 عاملين	بين 10 إلى 49 عاملًا	بين 50 إلى 200 عامل
رأس المال	رأس مال محدود جدًا (أقل من 50,000 جنيه)	بين 50,000 إلى 5 ملايين جنيه	بين 5 ملايين إلى 15 مليون جنيه
الإيرادات السنوية	أقل من 1 مليون جنيه	بين 1 مليون إلى 50 مليون جنيه	بين 50 مليون إلى 200 مليون جنيه
الهيكل التنظيمي	بسيط وغير رسمي	أكثر تنظيمًا مع بعض التقسيمات الإدارية	هيكل تنظيمي متكامل يشمل إدارات متخصصة
المجال التشغيلي	نشاط محلي بسيط	نشاط محلي أو إقليمي	نشاط إقليمي ودولي
التمويل	ذاتي أو قروض صغيرة	قروض من البنوك أو دعم حكومي	تمويل أكبر من البنوك أو المؤسسات الاستثمارية

وقد تم إلغاء القانون رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ وتم إصدار القانون ١٥٢ لسنة ٢٠٢٠ الصادر بالجريدة الرسمية العدد ٢٨ مكرر (و) في ١٥ يوليو ٢٠٢٠ حيث عرف المشروعات متناهية الصغر والصغيرة والمتوسطة الحجم بالباب الأول تعريفات (مادة ١) كالآتي:

- ✓ **المشروعات المتناهية الصغر:** كل مشروع قائم يقل حجم أعماله السنوي عن مليون جنيه أوكل مشروع حديث التأسيس يقل رأسماله المدفوع أو رأس المال المستثمر بحسب الأحوال عن 50 ألف جنيه.
- ✓ **المشروعات الصغيرة:** كل مشروع قائم يبلغ حجم أعماله السنوي مليون جنيه ويقل عن 50 مليون جنيه مصري، كل مشروع صناعي حديث التأسيس يبلغ رأسماله المدفوع أو رأس المال المستثمر بحسب الأحوال 50 ألف جنيه ويقل عن 5 ملايين جنيه، كل مشروع غير صناعي حديث التأسيس يبلغ رأسماله المدفوع أو رأس المال المستثمر بحسب الأحوال 50 ألف جنيه ويقل عن 3 ملايين جنيه.
- ✓ **المشروعات المتوسطة:** كل مشروع قائم يبلغ حجم أعماله السنوي 50 مليون جنيه ولا يتجاوز 200 مليون جنيه، أو كل مشروع صناعي حديث التأسيس يبلغ رأسماله المدفوع أو رأس المال المستثمر بحسب الأحوال 5 ملايين جنيه ولا يجاوز 15 مليون جنيه، أو كل مشروع غير صناعي حديث التأسيس يبلغ رأسماله المدفوع أو رأس المال المستثمر بحسب الأحوال 3 ملايين جنيه ولا يجاوز 5 ملايين جنيه.

4-2. المراجعة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم

4-2-1. أهمية المراجعة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم

أولاً: بالنسبة للمستخدمين وجهات التمويل والجهات الحكومية: تعتبر المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم بشكل عام محدودة في كلاً من الموارد المالية وغير المالية، حيث تواجه مشاكل مالية نتيجة نقص رأس المال وصعوبات الوصول إلى مصادر رأس المال، بينما العوامل غير المالية، مثل انخفاض مؤهلات ومستويات تعليم المديرين والمساهمين وما إلى ذلك، مما تقلل من قدرتها التنافسية مقارنة بالمنشآت الكبرى، فالمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم غير قادرة على تقديم القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية كجزء من معايير الإقراض المصرفية، **ومن أجل حل هذه المشكلة، يبرز دور المراجعين الخارجيين المستقلين في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في إعطاء الثقة بالقوائم المالية واحتمالية موافقة البنوك على طلب الائتمان لتلك المنشآت.**

تعتبر المراجعة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم ذات أهمية لأنها تقلل من مخاطرها وتساعد في منع الغش من قبل الإدارة المالية من خلال تقليل احتمال الأخطاء المتعمدة، كما أنها واحدة من الطرق التي يمكن للمنشأة من خلالها إقناع السلطات الضريبية بأنها قد نفذت التزاماتها الضريبية بشكل صحيح (Kelly et.al.,2023) .

ثانياً: بالنسبة للعملاء: يساهم العملاء في الأعمال من خلال شراء المنتجات أو استخدام خدماتها من خلال المعلومات التي يمكن اعتبارها موثوقة من قبل المنشأة، يمكن أن تشمل جودة المنتج، سرعة التسليم، والضمان المقدم من المنشأة، **حيث تعتبر تقارير المراجعين للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم بمثابة بيانات تضمن**

تسليم منتجات وخدمات تلك المنشآت في الوقت المحدد للعملاء، حتى تتمكن من الوفاء بالتزاماتها تجاه الموردين في الوقت المحدد، على الرغم من أن القوائم المالية أو تقارير المراجعة لا تُقرأ مباشرة من قبل العملاء إلا أن تقارير المراجعة يمكن أن تساعد في تعزيز الشفافية لعلاقة العملاء بالموردين (Kelly et.al.,2023).

ثالثا: بالنسبة للدائنين: قد يلجأ مالك المنشأة الصغيرة والمتوسطة الحجم إلى الدائنين للحصول على التمويل إذا لم يكن رأس المال الخاص به قادراً على تمويل جميع أنشطة المنشأة، ومن ناحية أخرى سيفرض الدائن فائدة على القرض وتُحدد أسعار الفائدة بناءً على مبلغ القرض ومدة القرض، ونظراً للدور الذي يلعبه الدائنون في تلك المنشآت فإن جميع طلباتهم تثير قلق أصحاب وملاك تلك المنشآت، وعلاوة على ذلك يجب على الدائنين تحمل مخاطر تعثر المنشأة عن السداد عند إقراضها (Kelly et.al.,2023).

رابعاً: بالنسبة الموظفين: يعتبر أداء الموظفين الذين يتلقون الرواتب والمكافآت الأخرى من المنشأة من العوامل التي تساهم في نجاح المنشأة، **وفي الحالات التي يتحدد فيها راتب الموظفين بناءً على الأداء المالي يمكن أن توفر عملية المراجعة بيانات موثوقة حول أداء الموظفين ومساهماتهم من خلال مراجعة القوائم المالية للمنشأة**، ومن ثم يمكن للموظفين التأكد بأن فرص الغش في رواتبهم وتعويضاتهم قد تم تقليلها أو القضاء عليها. (Kelly et.al.,2023)

4-2-2. الاتجاهات الحديثة في مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

1) **استخدام التكنولوجيا والبرمجيات:** أصبحت التكنولوجيا مثل الذكاء الاصطناعي والبلوك تشين أداة أساسية لتحسين دقة وكفاءة عمليات المراجعة(Smith& Jones,2023).
2) **المراجعة القائمة على المخاطر(Risk-Based Auditing) :** تركز هذه المنهجية على تحديد النقاط الأكثر عرضة للمخاطر لتخصيص الموارد بشكل فعال. (Brown, 2023)
3) **المراجعة عن بُعد(Remote Auditing) :** مع التقدم التكنولوجي، أصبحت المراجعة عن بُعد خيارًا فعّالًا للمنشآت الصغيرة، خاصة في ظل قيود الموارد.
4) **التوجه نحو المراجعة المستدامة:** إدخال عناصر الاستدامة في المراجعة يسهم في تعزيز مواءمة المنشآت الصغيرة مع المعايير البيئية والاجتماعية (Bryer, 2022).

4-2-3. جودة المراجعة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم

تلعب المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم دوراً حيوياً حول العالم وغالباً ما تواجه تلك المنشآت تحديات فريدة بسبب حجمها ومواردها المحدودة وبيئاتها التشغيلية الديناميكية، وتبرز جودة المراجعة كعامل حاسم يؤثر على النجاح التشغيلي والنمو المستدام لتلك المنشآت وتصبح فعالية ممارسة المراجعة محوراً أساسياً في الحفاظ على الثقة بين أصحاب المصالح بما في ذلك المستثمرين والعملاء والهيئات التنظيمية كضمان للنزاهة المالية مما تعزز الثقة لدى أصحاب المصالح وتعزز العلاقات طويلة الأجل، وتُصبح جودة المراجعة أداة حيوية لضمان

الالتزام باللوائح، وتقليل المخاطر القانونية، وتعزيز مرونة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في مواجهة التحديات التنظيمية (Tridhoskul,2024).

وفي ضوء ذلك تلعب أهمية جودة المراجعة دوراً محورياً في تلك المنشآت من خلال توفير الثقة والمصداقية لأصحاب المصالح وتسهيل الوصول إلى مصادر التمويل، وتبرز أهمية المراجعة القوية في دعم النجاح التشغيلي لتلك المنشآت وتعتبر المراجعة عالية الجودة تعزز مصداقية القوائم المالية مما يؤثر بشكل إيجابي على الوصول إلى التمويل الخارجي، ومن المرجح أن تتفاعل المؤسسات المالية والمستثمرون مع المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم التي تخضع لعمليات مراجعة صارمة وموثوقة مما يسهل النمو والنجاح.

4-2-4. التحديات التي تواجه مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم

يري (Smith, & Jones, 2023) &(Al-Sharairi, 2023) أن هناك العديد من التحديات التي تواجه المراجعة فيSMEs منها:

- ✓ **محدودية الموارد المالية:** قد يكون من الصعب على المنشآت الصغيرة تحمل تكاليف المراجعة المهنية بسبب ضيق الميزانيات.
- ✓ **قلة المعرفة بالممارسات المحاسبية:** غالبًا ما تكون الإدارات في المنشآت الصغيرة أقل دراية بمتطلبات ومعايير المراجعة الحديثة.
- ✓ **غياب الأنظمة الداخلية القوية:** ضعف الهياكل التنظيمية والإدارية في المنشآت الصغيرة يؤدي إلى تحديات كبيرة في جمع البيانات المالية بدقة.

(5) مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في ضوء متطلبات معيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا والفكر المحاسبي واشتقاق فروض البحث.

5-1. متطلبات قبول أو استمرار العلاقة مع عميل المراجعة.

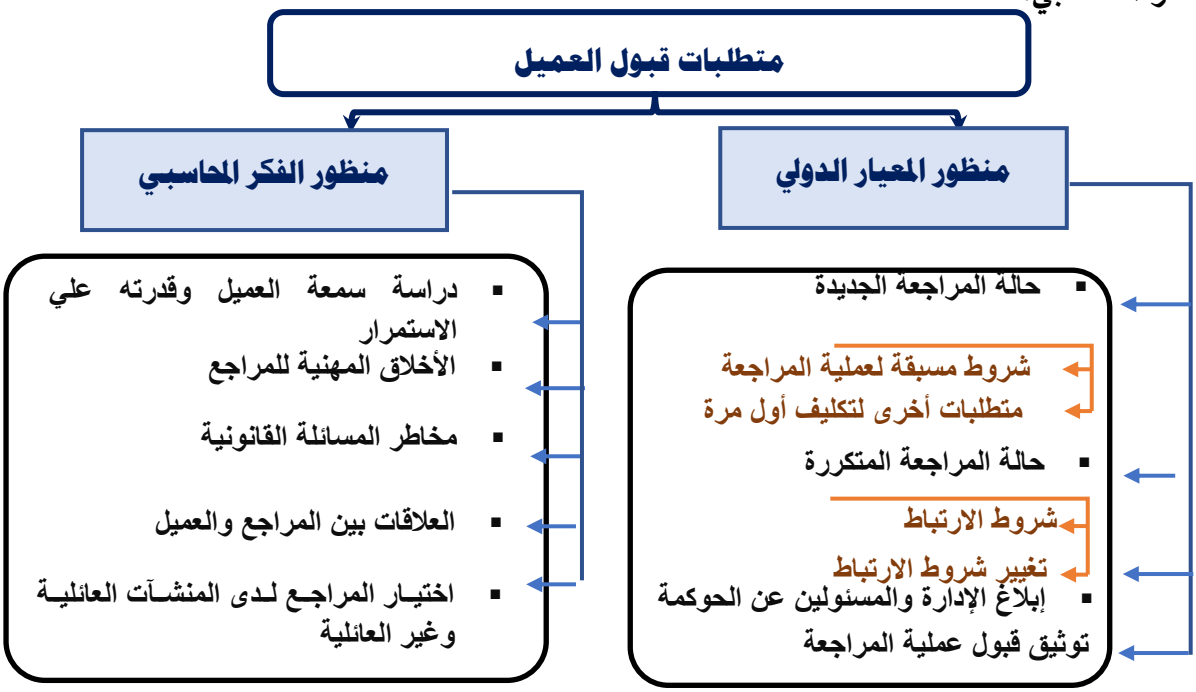
بشكل عام يوجد اتفاق بين متطلبات قبول أو استمرار العلاقة مع عميل المراجعة من منظور المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم وبين منظور الفكر المحاسبي في مجال المراجعة لبعض الدراسات مثل دراسة (Asare et.al.,1994)، دراسة(Mironiuc et.al.,2013) ودراسة (Decker et.al.,2016) حول شروط الارتباط بعملية المراجعة وتكليف المراجع لأول مرة.

ولكن أضافت دراسة (Mironiuc et.al.,2013) على المراجع عند قبول العميل أن يدرس سمعة منشأة العميل وقدرتها على الاستمرار والأخذ في الاعتبار التحليل المالي لمعدلات الربحية وتحليل مستوى الإنتاج وتحليل الائتمان، وأضافت أيضاً أن يتسم المراجع بالأخلاقيات المهنية كالاستقلال والعناية المهنية وتأهيل فريق العمل، كما أضافت أيضاً دراسة (Drira,2013) على المراجع تجنب المخاطر وعدم قبول أو الاستمرار مع العميل عالي المخاطر ويتم فيها مقابلة العائد المتوقع من جهة وتكلفة المخاطر من جهة أخرى وقد تكون مخاطر المسائلة القانونية.

وأضافت أيضاً دراسة (Decker et.al.,2016) عدم وجود علاقات ذات صلة بين المراجع الخارجي وبين المنشأة التي يتم مراجعتها وعدم وجود تضارب في المصالح بين المراجع ومنشأة العميل، وأضافت أيضاً دراسة (Khalil & Mazboudi,2016) أن هناك فرق في اختيار المراجع بين المنشآت العائلية والغير عائلية حيث الشركات العائلية لا تتطلب المراجعين من المكاتب الأربعة الكبار أو مكاتب المراجعة الدرجة الأولى وتتكبد أتعاب مراجعة أقل مقارنةً بالمنشآت الغير عائلية خاصة عندما يشارك أفراد الأسرة في الإدارة حيث تتعرض تلك المنشآت لمخاطر أقل وعدد ساعات عمل المراجعين الخارجيين بها قليل مما ينعكس ذلك على أتعاب عملية المراجعة.

بالإضافة إلي متطلبات المعيار الدولي ومتطلبات الفكر المحاسبي في مجال المراجعة يرى الباحثون أنه يجب على المراجع الأخذ في الاعتبار نتيجة عدم انفصال الملكية عن الإدارة في بعض تلك المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم والتي قد تؤثر على نزاهة واستقلالية المراجع وتنعكس على عملية المراجعة، ونتيجة للضغوط التي يتعرض لها المراجع مثل حجم المكتب والأتعاب المهنية قد يتم قبول أو استمرار عميل المراجعة.

كما تتميز معظم تلك المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم أو بعضها بأن الملاك هم المديرين فينعكس ذلك على نظرية الوكالة وبالتالي تنخفض أتعاب عملية المراجعة وقد تنشأ علاقات قوية بين العميل والمراجع مما يؤثر على جودة عملية المراجعة، وبالتالي يرى الباحثون ضرورة تغيير شريك المراجعة في تلك المنشآت كل خمس سنوات على الأكثر. **ويوضح الشكل التالي ملخص لمتطلبات قبول العميل من خلال منظور المعيار الدولي والفكر المحاسبي:**



الشكل 1 : متطلبات قبول العميل من منظور المعيار الدولي ومنظور الفكر المحاسبي

المصدر: من إعداد الباحثين.

وفي ضوء ما سبق يمكن اشتقاق الفرض الاول:

H_1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات قبول العميل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على فعالية عملية مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

2-5. متطلبات التخطيط عند أداء مهمة المراجعة

يوجد اتفاق بين متطلبات التخطيط عند أداء مهمة المراجعة من منظور المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم وبين منظور الفكر المحاسبي في مجال المراجعة لبعض الدراسات مثل دراسة (Ahmed &Al-Sharairi,2014) من حيث أنشطة التخطيط والمناقشة مع فريق العمل والأهمية النسبية.

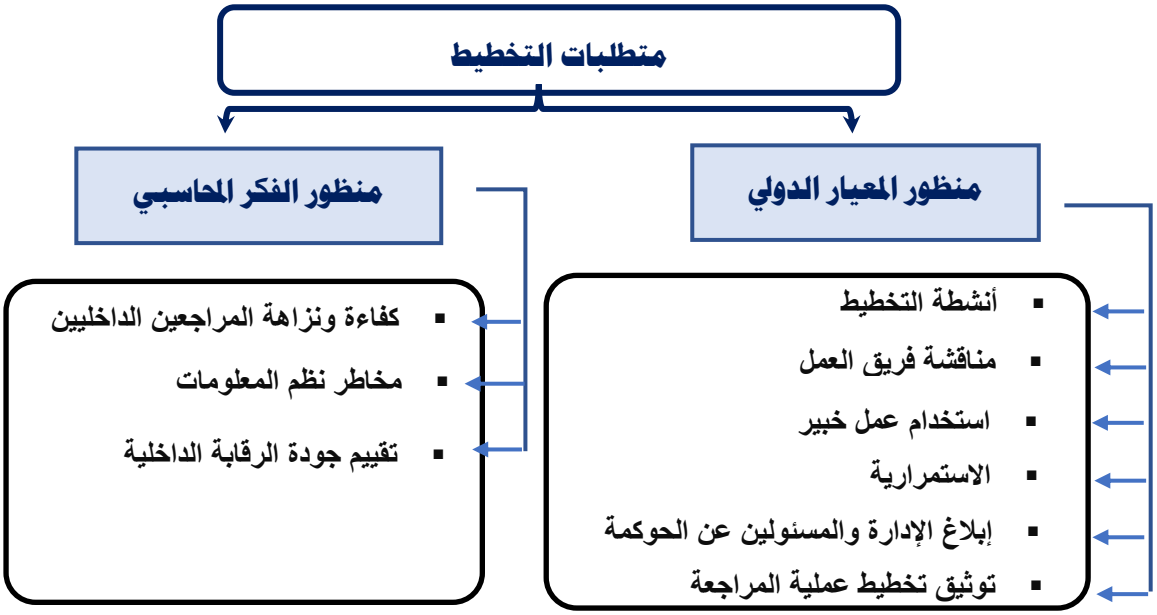
وأضافت دراسة (Dezoort et.al.,2001) على المراجع الخارجي النظر في موضوعية وكفاءة ونزاهة المراجعين الداخليين وأدائهم للعمل، وتقييم درجة الموضوعية لتحديد مدى الاعتماد على عمل المراجعين الداخليين، وأضافت دراسة (Bedard et.al.,2005) عند التخطيط لعملية المراجعة يجب مراعاة مخاطر نظم المعلومات عند مراجعة القوائم المالية حيث تزايدت أهمية هذه المخاطر على مدى العقد الماضي.

وأضافت دراسة (Al sawalqa & Qtish,2012) تقييم جودة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة لتحديد وتخطيط طبيعة ومدى عملية المراجعة كمؤشر على التطبيق الجيد لحوكمة المنشآت، واتفقت أيضاً تلك الدراسة مع متطلبات المعيار الدولي من حيث الأهمية النسبية في تحديد مقدار الأدلة اللازمة لتقييم القوائم المالية أثناء عملية المراجعة حيث يتم التركيز بشكل أكبر على تقييم المخاطر كأحد مكونات جودة عملية المراجعة لأنها توفر مؤشرات محددة لمخاطر الغش العالية وتوجيهات للمراجعين الخارجيين بشأن كيفية تقييم مخاطر الغش وتعديل خطة المراجعة الخاصة بهم وفقاً لنتائج تقييم هذه المخاطر.

بالإضافة إلي متطلبات المعيار الدولي ومتطلبات الفكر المحاسبي في مجال المراجعة يرى الباحثون إن عملية التخطيط في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم تكون بسيطة وغير معقدة نظراً لبساطة الهيكل التنظيمي بها وسهولة سيطرة الإدارة على نظم الرقابة الداخلية بها، وقد ينشأ عنها تفهم لبيئة الرقابة بشكل أسرع نتيجة تجاوزات الإدارة ويكون الملاك بها هم المديرين في نفس الوقت، وأيضاً بساطة الهيكل التمويلي بها والتي قد ينتج عنها مستخدمين وأصحاب المصالح أقل للقوائم المالية.

وقد تنشأ هنا ممارسات لإدارة الربح عند تقديم القوائم المالية لتلك المنشآت لمصلحة الضرائب أو البنوك وعليه يجب على المراجع الخارجي بذل العناية المهنية الواجبة ومراعاة تلك العوامل عند تفهمه لبيئة المنشأة والتخطيط لعملية المراجعة.

ويوضح الشكل التالي ملخص لمتطلبات التخطيط من خلال منظور المعيار الدولي والفكر المحاسبي:



الشكل 2: متطلبات التخطيط من منظور المعيار الدولي ومنظور الفكر المحاسبي

المصدر: من إعداد الباحثين.

وفي ضوء ما سبق يمكن اشتقاق الفرض الثاني:

H2: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخطيط الجيد للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على تحسين اكتشاف المخاطر في المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

5-3. متطلبات تحديد وتقدير الخطر

يوجد اتفاق بين متطلبات تحديد وتقدير الخطر من منظور المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم وبين منظور الفكر المحاسبي في مجال المراجعة لبعض الدراسات السابقة مثل دراسة (žukauskaite,2021) حول إجراءات المراجع التي يقوم بها عند تحديد خطر التحريفات الجوهرية وأن يأخذ في الاعتبار الخطر المحتمل للتحريفات الجوهرية الناشئ عن الخطأ والغش والمعاملات ذوي العلاقة والأحداث المتعلقة بالاستمرارية والتقديرات المحاسبية.

واتفقت أيضاً دراسة (Lamy et.al.,2017) مع المعيار الدولي حول فهم المراجع الخارجي للمنشأة وبيئتها والرقابة الداخلية بها والحوافز والضغوط والفرص التي تكون لدى الموظفين والمديرين لارتكاب عمليات الغش والتي تنعكس ذلك على إجراءات المراجع عند تحديد الخطر، وأضافت تلك الدراسة أيضاً أن هناك علاقة بين خطر التحريفات الجوهرية وأتعاب المراجع الخارجي التي تؤثر على طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة حيث يتقاضى المراجع الخارجي أتعاب أعلى لعملية المراجعة عندما يكون خطر التحريفات الجوهرية مرتفع نتيجة الجهد المبذول من قبل المراجع وإشراك أصحاب الخبرة في عملية المراجعة، وعلى العكس عندما يعتقد المراجع أن خطر التحريفات الجوهرية منخفض سوف يؤثر ذلك على الجهد المبذول من قبل المراجع.

وأضافت أيضاً تلك الدراسة دور المسئولية الاجتماعية للمنشآت وأثرها عند تقدير المراجع الخارجي لمخاطر التحريفات الجوهرية، فالمنشآت التي تتميز بفعالية دور المسئولية الاجتماعية بها سيؤدى ذلك إلي انخفاض مخاطر الأعمال لدى المنشأة وانعكاس ذلك أيضاً على بيئة الأعمال داخل المنشأة وتوافر القيم الأخلاقية لدى الموظفين والمديرين نتيجة الاهتمام بالمصلحة العامة للمنشأة والبعد هنا عن عمليات الغش وممارسات إدارة الأرباح مما يؤثر ذلك على جودة التقارير المالية، وأكدت الدراسة عند فعالية دور المسئولية الاجتماعية داخل المنشأة سيؤدي ذلك إلي انخفاض خطر التحريفات الجوهرية وبالتالي تؤثر على إجراءات المراجعة مما تنعكس على أتعاب عملية المراجعة، ويبرز دور المسئولية الاجتماعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم نتيجة عدم انفصال الملكية عن الإدارة لبعض تلك المنشآت ومراعاة المديرين (الملاك) للمصلحة العامة وعدم الإقبال على تقارير مالية احتيالية ينعكس ذلك على جودة التقارير المالية وتقدير المراجع لخطر التحريفات الجوهرية.

واتفقت أيضاً دراسة (Žukauskaitė & Daujotaitė,2021) مع المعيار الدولي حول فهم المراجع للهيكل التنظيمي للمنشأة واستراتيجيتها ونموذج الأعمال بها وتحديد الخطر الملازم والعوامل التي تؤثر به وعلى المراجع الأخذ في الاعتبار التحريفات الناشئة عن الغش أو الخطأ، الأطراف ذوي العلاقة، والتقديرات المحاسبية والأحداث المتعلقة بالاستمرارية. بالإضافة لذلك اتفقت تلك الدراسة أيضاً مع المعيار الدولي من حيث تحديد المراجع لخطر التحريفات الجوهرية بسبب الغش على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات.

وأضافت دراسة (Contessotto & Moroney,2014) دور لجنة المراجعة وفعاليتها داخل المنشآت في تحسين سلامة القوائم المالية وجودتها حيث تتميز المنشآت التي بها لجان مراجعة فعالة بتقارير مالية عادلة ذات نزاهة وموضوعية وعدم وجود ممارسات لإدارة الارباح بها لاستقلال تلك اللجان عن الإدارة وإشرافها على عمل المراجعة الداخلية وأداء الموظفين داخل تلك المنشآت مما ينعكس ذلك على دور المراجع في تحديد خطر التحريفات الجوهرية وإجراءات عملية المراجعة مما يقلل من خطر تقدير المراجع لتلك التحريفات، واتفقت أيضاً تلك الدراسة مع المعيار الدولي على المراجع فهم الهيكل التنظيمي والإطار القانوني وهيكل الحوكمة والرقابة الداخلية داخل تلك المنشآت.

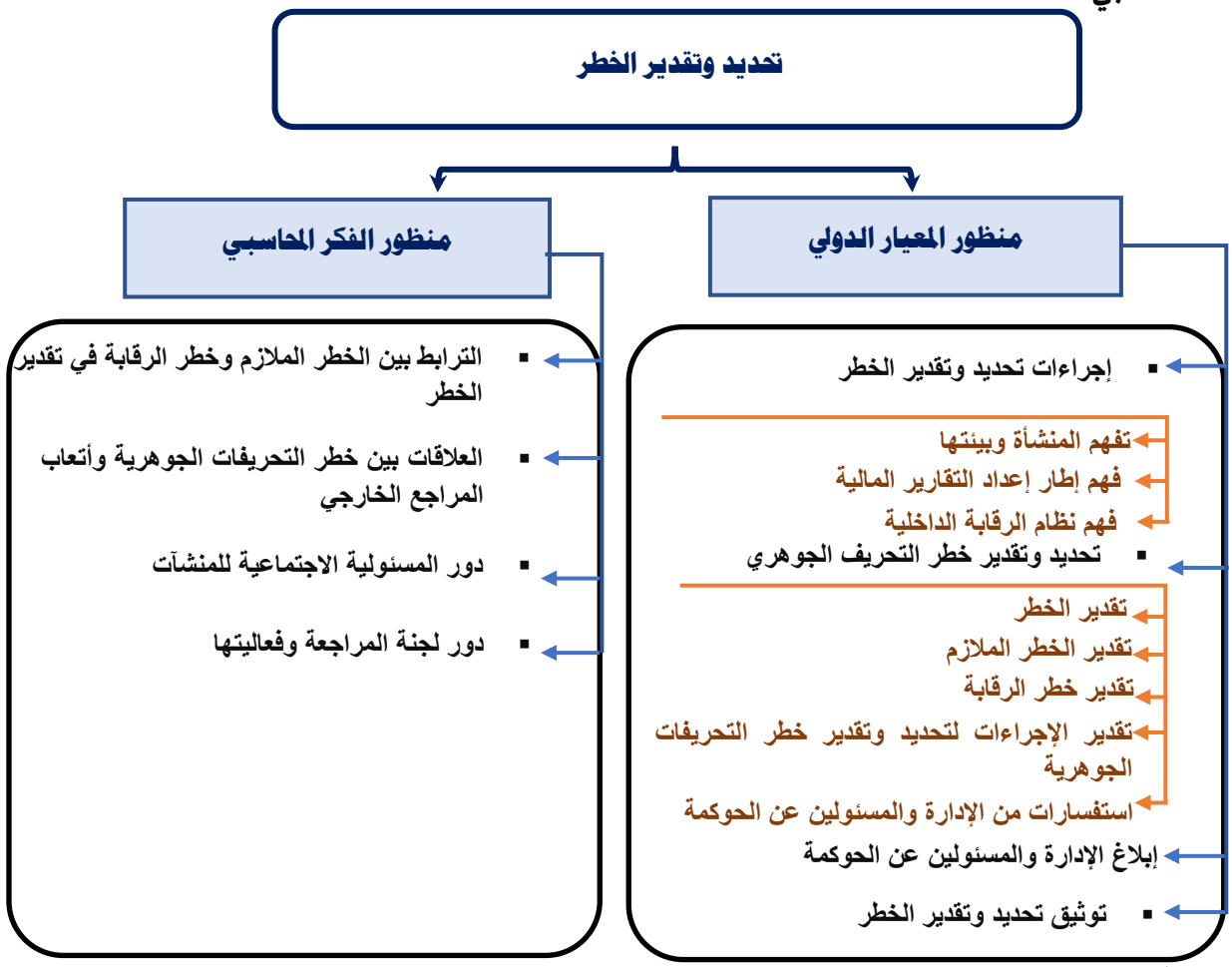
واتفقت أيضاً دراسة (Enguix et.al.,2021) مع المعيار الدولي حول إجراءات تحديد وتقدير خطر التحريفات الجوهرية من خلال قيام المراجع بالاستفسارات مع الإدارة والمناقشات مع الموظفين والإجراءات التحليلية والملاحظة والتفتيش، وأيضاً فهم الإطار التنظيمي والقانوني للمنشأة وفهم المراجع لنظام الرقابة الداخلية وتقييمه.

بالإضافة إلي متطلبات المعيار الدولي ومتطلبات الفكر المحاسبي في مجال المراجعة، يرى الباحثون إن تحديد وتقدير الخطر في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم ذات خطر عالي عن المنشآت الكبيرة، ويرجع ذلك من وجهة نظر الباحثون الي عدم انفصال الملكية عن الإدارة فتصبح تلك المنشآت أكثر عرضة للتلاعب والتحريف في قوائمها المالية لتحقيق منافع مادية واقتصادية ويكون خطر التحريف الجوهري المتمثل في الخطر المتأصل وخطر الرقابة مرتفع بنسبة كبيرة نتيجة مرونة معايير التقارير المالية المطبقة والبدائل في

السياسات المحاسبية التي يستغلها المديرين (الملاك) في تحقيق منافع شخصية لهم مما يسمح لهم التلاعب في القوائم المالية سواء بتضخيم أو تقليص الأرباح وغياب الدور الرقابي لتلك المنشآت حيث المديرين لا يراقبون أنفسهم.

ويرى الباحثون أيضا أن المراجعين الخارجيين يجب عليهم بذل العناية الواجبة عند عملية المراجعة لتلك المنشآت وأن يكون فريق المراجعة وفريق العمل لديهم الخبرة العالية والكفاءة في عملية المراجعة للحد من تلك المخاطر، ولابد من أن يكون لتلك المنشآت لجنة مراجعة وبها مسئولين عن الحوكمة داخل تلك المنشآت لضمان مصداقية ونزاهة القوائم المالية خاصةً لأن تلك المنشآت تمتلك قطاع عريض اقتصادي على مستوى دول العالم فلابد من وجود الضوابط الرقابية الفعالة لتلك المنشآت من أجل سلامة القوائم المالية وعدم تضليل المستخدمين الخارجيين وأصحاب المصالح المختلفة.

ويوضح الشكل التالي ملخص لمتطلبات تحديد وتقدير الخطر من خلال منظور المعيار الدولي والفكر المحاسبي:



الشكل 3 : متطلبات تحديد وتقدير الخطر من منظور المعيار الدولي ومنظور الفكر المحاسبي

المصدر: من إعداد الباحثين.

وفي ضوء ما سبق يمكن اشتقاق الفرض الثالث:

H3: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتحديد وتقدير المخاطر بدقة وفقا لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا علي تحسين عملية مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

5-4. متطلبات استجابة المراجع الخارجي لتقدير المخاطر للتحريفات الجوهرية

يوجد اتفاق بين متطلبات استجابة المراجع الخارجي لتقييم المخاطر للتحريفات الجوهرية من منظور المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة وبين منظور الفكر المحاسبي في مجال المراجعة لبعض الدراسات السابقة مثل دراسة (Appelbaum et.al.,2018) حول أداء الإجراءات التحليلية وأضافت تلك الدراسة أيضاً يمكن تنفيذ الإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية المراجعة وعند إبداء الرأي النهائي لتقرير المراجع الخارجي وأضافت أيضاً يمكن استخدام الإجراءات التحليلية عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

واتفقت أيضاً دراسة (Pinho et.al.,2022) مع المعيار الدولي حول أداء الإجراءات التحليلية، وأضافت تلك الدراسة أنه يمكن تنفيذ الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط وعند إبداء الرأي النهائي للمراجع، وأضافت أيضاً يبرز دور الإجراءات التحليلية في عملية جمع الأدلة حيث يمكن الاعتماد عليها في حالة وجود رقابة داخلية فعالة ولكن في حالة العكس يعتمد المراجع أكثر على اختبارات التفاصيل والأرصدة، وأضافت أيضاً هناك علاقة بين أتعاب عملية المراجعة والإجراءات التحليلية فالمنشآت التي لديها نظام رقابي فعال ونظم معلومات أكثر تطور مما يسمح لها بأن تعمل على توفير المعلومات باستخدام أدوات عملية المراجعة عبر الحاسب وينعكس ذلك على الجهد المبذول في عملية المراجعة وخفض التكاليف، وأضافت أيضاً تلك الدراسة أن الأخطاء الجوهرية التي يكتشفها المراجع ذات الصلة والتي يمكن أن تعدل رأي المراجع الخارجي قد اكتشفت باستخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة إبداء الرأي للمراجع وأن فائدة الإجراءات التحليلية في جمع الأدلة محدودة.

واتفقت أيضاً دراسة (Mucha et.al.,2018) مع المعيار الدولي حول المراجعة بالعينة والإجراءات التي يقوم بها المراجع، وأضافت تلك الدراسة أن هناك أسلوبين عند المراجعة بالعينة وهما استخدام الطرق الإحصائية والغير إحصائية لأخذ العينات، ولكن ترى تلك الدراسة أن استخدام الطرق الإحصائية في أخذ العينات هو الأفضل لاتسامها بالموضوعية وتمثيلاً لمجتمع العينة عن الطرق الغير إحصائية العشوائية والأساليب غير ثابتة ويفضل استخدام الطرق الغير إحصائية فقط عند صغر مجتمع العينة.

واتفقت دراسة (Gutierrez et.al.,2020) ودراسة (Hossain et.al.,2020) ودراسة (Putri,2020) مع المعيار الدولي حول تقييم المراجع الخارجي لقدرة المنشأة على الاستمرار، وأضافت دراسة (Putri,2020) أن هناك بعض العوامل تؤثر على استمرار المنشأة مثل نظرية الوكالة فالمنشآت الكبيرة التي لها هيكل إداري كبير يكون قادر على توظيف موارد المنشأة وإدارة أموالها بشكل جيد بعكس المنشآت الصغيرة ومع الأخذ في الاعتبار تضارب المصالح الذي يؤثر على استمرار المنشأة، ورأي المراجع بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار الذي يعتبر

مصدر هام لدى المستثمرين والأطراف الخارجية وعند اتخاذ القرارات الاقتصادية، وجودة المراجعة التي ستنتج عنها معلومات مفيدة جداً لمستخدمي القوائم المالية من حيث اتخاذ القرارات الاقتصادية أيضاً، وحجم المنشأة فكلما زاد نمو المنشأة كان مؤشراً على قدرتها على الاستمرار ويقلل من احتمالات إفلاسها والمنشآت الكبيرة تكون قادرة على حل المشاكل المالية بعكس المنشآت الصغيرة، وهيكل الملكية الذي يزيد من قيمة المنشأة وبالتالي يقلل من مخاطر الصعوبات المالية فكلما زاد هيكل الملكية أدى ذلك إلي كفاءة استخدام أصول المنشأة، والتزامات المنشأة التي تعطى مؤشر على قدرة المنشأة على الاستمرار فعدم قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها لديونها أو فوائد ديونها عن استحقاقها قد يتسبب ذلك بإفلاس المنشأة، لجنة المراجعة داخل المنشآت التي تعتبر من أهم العوامل على نجاح قدرة المنشأة على الاستمرار حيث اجتماعها بشكل متكرر ورقابة الأنشطة المالية يؤدي ذلك لزيادة فعاليتها وعدم وجود تضارب للمصالح بين الملاك والإدارة وعدم تحقيق أي منافع شخصية لدى المديرين.

واتفقت دراسة (Fang et.al.,2018) ودراسة (El-Helaly,2018) ودراسة (Rasheed et.al.,2021) مع المعيار الدولي حول تحديد المراجع الخارجي للمعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة وأضافت أهمية دور المراجع الخارجي في تحديد تلك المعاملات لكونها أحد الأسباب الرئيسية في عمليات الغش وإدارة الارباح لتلك المنشآت.

وأضافت دراسة (El-Helaly,2018) أن معاملات الأطراف ذوي العلاقة قد تؤثر على استقلال المراجع مما يؤدي إلي إصدار تقرير غير مناسب نتيجة إخفاء بعض المعاملات الهامة المرتبطة بالأطراف ذوي العلاقة وأطلقت ما يسمى بمصطلح تجنيد (شراء الرأي) المراجع الخارجي لصالح المنشأة لوجود مصالح مشتركة بينها وهذا قد يفرض على المراجع مستقبلاً خطر التقاضي والإضرار بسمعة المكتب، وأضافت أيضاً أن هذه المعاملات قد تؤثر على حقوق الأقلية نتيجة التلاعب والغش من قبل المديرين لتحقيق منافع شخصية على حساب حقوق الأقلية مما ينعكس ذلك على قيمة المنشأة بالسلب، وأضافت أيضاً أن المنشآت التي تقدم تقارير مالية عالية الجودة وأن معاملات الأطراف ذوي العلاقة هي معاملات مالية وتجارية فقط ليست بغرض الغش تلجأ تلك المنشآت إلي مكاتب المراجعة الأربعة الكبار بعكس التي تهدف إلي الغش وممارسة إدارة الارباح لا تلجأ لمكاتب المراجعة الكبار.

واتفقت دراسة (Knechel & Leiby,2016) ودراسة (Pinello et.al.,2020) ودراسة (Lau,2021) مع المعيار الدولي من حيث إجراءات المراجع حول مراجعة التقديرات المحاسبية، وأضافت دراسة (Knechel & Leiby,2016) نتيجة أن بعض التقارير المالية تتضمن العديد من التقديرات المحاسبية والتي قد تبدو معقدة فتتطلب قدر كبير من الحكم الشخصي للمراجع الخارجي ويمكن أن تزيد من خطر حدوث أخطاء جوهرية ونتيجة لذلك قد يلجأ المراجع الخارجي لجهات خارجية مثل استخدام عمل خبير أو استشارة من مكتب مراجعة أخر من أجل تحسين جودة المراجعة.

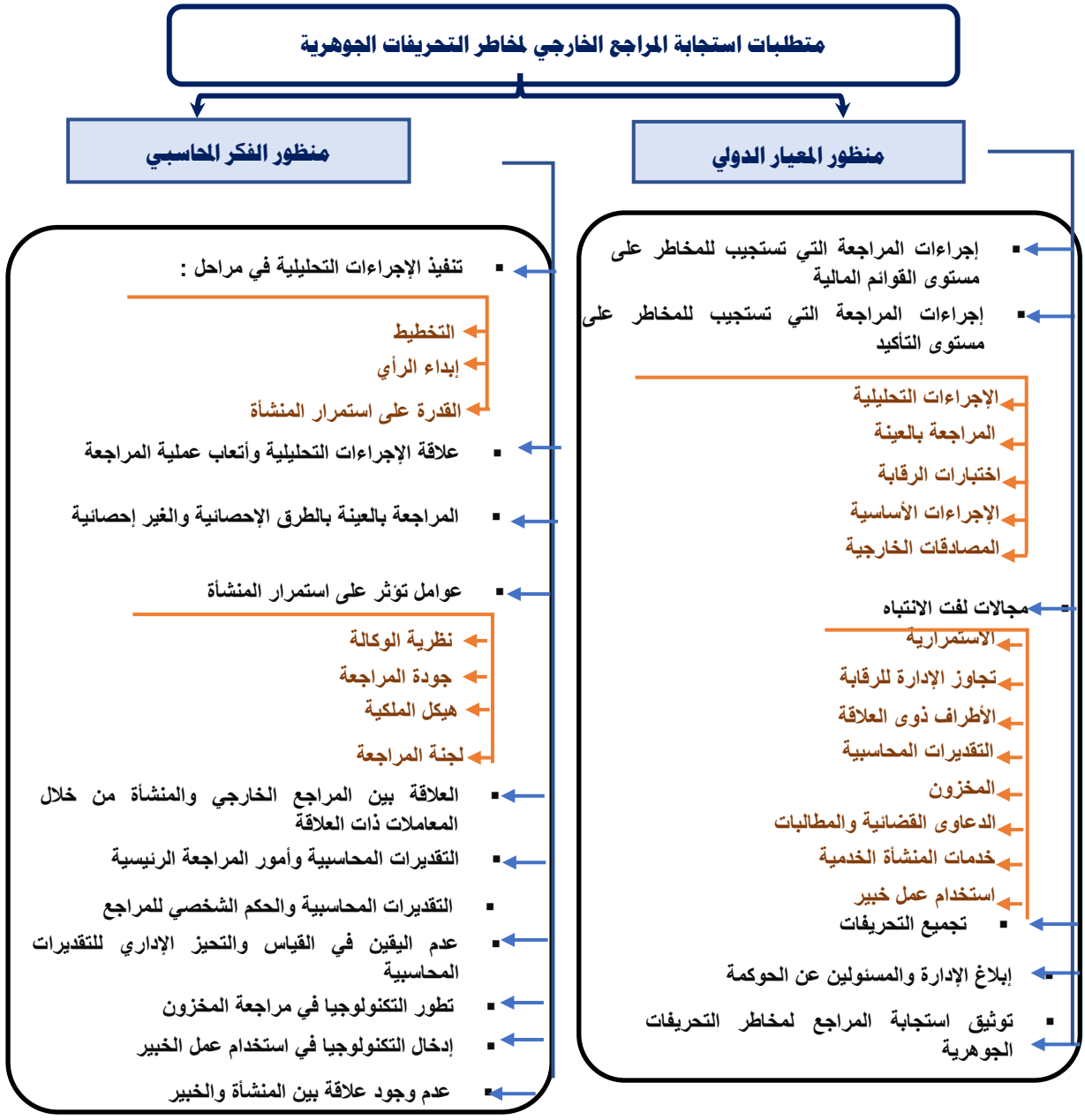
وأضافت دراسة (Pinello et.al.,2020) أن هناك علاقة بين أمور المراجعة الرئيسية والتقديرات المحاسبية، حيث متطلبات تقرير المراجع الخارجي الجديدة تتطلب منه الإبلاغ عن الأمور الرئيسية والإفصاح عنها ومنها التقديرات المحاسبية والتي قد تكون ذات أهمية لدى المستخدمين والمستثمرين وتعطي مؤشرات على قدرة المنشأة على الاستمرار أو الإفلاس نتيجة قيامها باستخدام أساليب التنبؤ المستقبلية، واتفقت دراسة (Saro et.al.,2021) ودراسة (Listalia & Suryaningrum,2023) ودراسة (Christ et.al.,2021) مع المعيار الدولي حول إجراءات المراجع الخارجي بشأن مراجعة المخزون، وأضافت دراسة (Christ et.al.,2021) أنه نتيجة التطور التكنولوجي واستخدام منشآت المراجعة للتكنولوجيات الجديدة لتحسين كفاءة وفعالية عمليات المراجعة فقد تلجأ لاستخدام للطيارات المسيّرة بدون طيار (الدرون) التي تحسن من عملية متابعة وملاحظة المخزون واستخدامها في جميع مراحل عملية الجرد والتي تساعد على ضمان دقة حساب المخزون بشكل تكنولوجي بعكس الأسلوب التقليدي، كما أنها تقلل بحد كبير ساعات عمل المراجعة والجهد المبذول ومما ينعكس ذلك على جودة المراجعة والتقارير المالية، ولكن استخدام تلك التكنولوجيا سينعكس على قيمة الأتعاب ويزيد من قيمة التكاليف ويمكن استخدامها بشكل محدود نتيجة عدم تقبل بعض المنشآت لها.

واتفقت دراسة (Dimitrova et.al.,2013) مع المعيار الدولي حول إجراءات المراجع الخارجي عند استخدام عمل خبير، وأضافت تلك الدراسة على المراجع التأكد من عدم وجود أي علاقة ذات صلة بين المنشأة والخبير تؤثر على عمل الخبير وأضافت أيضاً على المراجع عدم الإشارة إلي عمل الخبير في تقريره وإذا تطلب الأمر ذلك فهذا لا يقلل من مسئولية المراجع الخارجي فيما يتعلق برأيه.

وأضافت دراسة (Mohamed & Abdullah,2022) إنه يمكن استخدام عمل الخبير بشكل إلكتروني على أنها برامج حاسوبية تحتوى على المعرفة والخبرة ونظام معلومات مصمم لمحاكاة قدرة الخبراء البشريين على حل المشاكل والتي تحتاج إلي حل سريع، حيث تقوم تلك الأنظمة بخمس وظائف أساسية وهي التشخيص، التفسير، التنبؤ، التوجيه ثم المقارنة، وأضافت أيضاً أنظمة الخبراء تزيد من كفاءة عملية المراجعة عن طريق خفض التكاليف والأتعاب وتقليل الوقت المستغرق لإكمال المهام المختلفة وتقليل عدد الأفراد المطلوبين لإكمال المهام الصعبة وإمكانية العمل في نظام واحد في عدة مواقع، ونتيجة تعامل تلك الأنظمة مع عدد هائل من البيانات فتساعد على حل العديد من المشكلات والتي لا يمكن للبشر القيام بذلك إلا من قبل عدة أشخاص، وتمنح أنظمة الخبراء ميزة تنافسية لمنشآت المراجعة التي تستخدم تلك الأنظمة عن المنشآت التي لا تستخدمها من خلال جودة القرارات وتحسين جودة المراجعة.

بالإضافة إلي متطلبات المعيار الدولي ومتطلبات الفكر المحاسبي في مجال المراجعة يرى الباحثون استجابة المراجع لتلك التحريفات بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة في الواقع العملي قد تتأثر سلبياً نتيجة طول فترة الارتباط بين المراجع والعميل ووجود روابط ومصالح شخصية تجمع بينهما تجعل المراجع يغض النظر عن

بعض التحريفات الجوهرية التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية وعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، ولذلك يرى الباحثون من الأفضل وجود جهات رقابية حكومية على تلك المنشآت بشكل مستمر مع تغيير شريك المراجعة كل ٣-٥ سنوات. من ناحية أخرى يرى الباحثون أيضاً نتيجة أن المنشآت الصغيرة والمتوسطة يكون هيكل الإدارة مقتصر على المديرين في معظم الوقت وبالتالي تكون هناك تجاوزات للإدارة وتتأثر نظم الرقابة الداخلية بتلك المنشآت نتيجة عدم الفصل بين الواجبات وعدم تقسيم المسئوليات بين الأفراد، لذلك تنشأ تحريفات مالية بالقوائم المالية وتكون مضللة للمستخدمين والمستثمرين فعلى المراجع أن يأخذ كل ذلك في الاعتبار عند استجابته لتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية. ويوضح الشكل التالي متطلبات استجابة المراجع الخارجي لمخاطر التحريفات الجوهرية من خلال منظور المعيار الدولي والفكر المحاسبي:



شكل 4: متطلبات استجابة المراجع الخارجي لمخاطر التحريفات الجوهرية من منظور المعيار الدولي ومنظور الفكر المحاسبي

المصدر: من إعداد الباحثين.

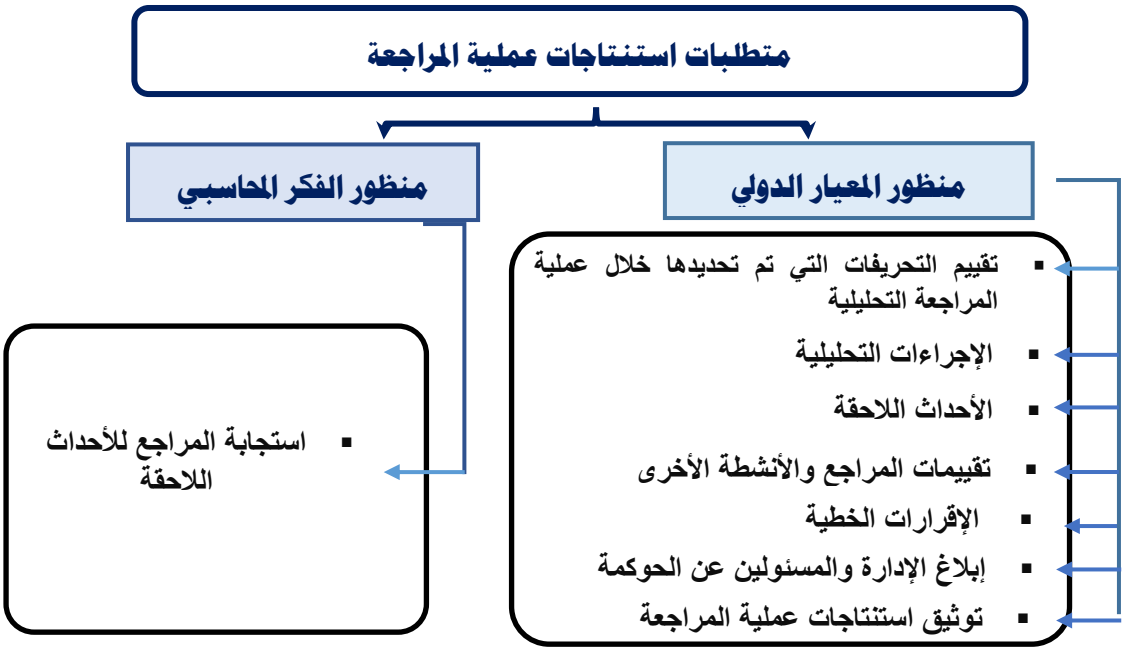
وفي ضوء ما سبق يمكن اشتقاق الفرض الرابع:

H4: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستجابة المراجع الخارجي لمخاطر التحريفات الجوهرية وفقا لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على دقة مراجعة القوائم المالية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

5-5. متطلبات استنتاجات عملية المراجعة

يوجد اتفاق بين متطلبات استنتاجات عملية المراجعة من منظور المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة وبين منظور الفكر المحاسبي في مجال المراجعة لبعض الدراسات السابقة مثل دراسة (Al Nawaiseh & Jaber,2015) ودراسة (Ozdemir & Gokcen,2016) ودراسة (Phang,2020) حول إجراءات المراجع الخارجي تجاه مراجعة الأحداث اللاحقة وأضافت دراسة (Phang,2020) أن استجابة المراجع لتلك الأحداث قد تكون أقل لأنه قد تبدو إقراراً من المراجع على سوء عملية المراجعة والإجراءات التي تم أداءها، وأضافت أيضاً المراجع الخارجي يستجيب للأحداث اللاحقة من النوع الأول والتي كانت قائمة في تاريخ إعداد القوائم المالية على عكس النوع الثاني نتيجة اهتمام المستخدمين الخارجيين والمستثمرين لتلك الأحداث في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وأضافت أيضاً أن بعض المراجعين الخارجيين يبحثون على أدلة الأحداث اللاحقة التي تتسق مع توقعاتهم الأولية ولا يميلون للبحث بخلاف ذلك.

بالإضافة إلي متطلبات المعيار الدولي ومتطلبات الفكر المحاسبي في مجال المراجعة يرى الباحثون أن استنتاجات عملية المراجعة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة أكثر أهمية عن المنشآت الكبيرة وذلك بسبب ميل تلك المنشآت لتوفير أدلة مراجعة للمراجع الخارجي غير كافية وملائمة، ونتيجة الدوافع المتواجدة لتلك المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في تقديم قوائم مالية احتيالية لجهات مختلفة، على سبيل المثال الاستفادة من تمويل البنوك وتحقيق وفورات ضريبية فقد تعوق المراجع الخارجي من أداء مهمة المراجعة وتفرض قيود عليه، ولذلك يجب على المراجع الخارجي إدراك كل المخاطر المحيطة بتلك المنشآت ودوافعها وأن يبذل كل العناية المهنية الواجبة للتصدي لتلك المخاطر والحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة التي تساعد في الاستنتاج الكافي والملائم لعملية المراجعة بشكل صحيح وتمكنه من إبداء الرأي المناسب. ويوضح الشكل التالي ملخص لمتطلبات استنتاجات عملية المراجعة من خلال منظور المعيار الدولي والفكر المحاسبي



شكل 5: متطلبات استنتاجات عملية المراجعة من منظور المعيار الدولي ومنظور الفكر المحاسبي

المصدر: من إعداد الباحثون.

وفي ضوء ما سبق يمكن اشتقاق الفرض الخامس:

H5: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستنتاجات المراجعة وفقا لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على إعداد التقارير المالية النهائية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

5-6. متطلبات إبداء الرأي وإصدار تقرير المراجع

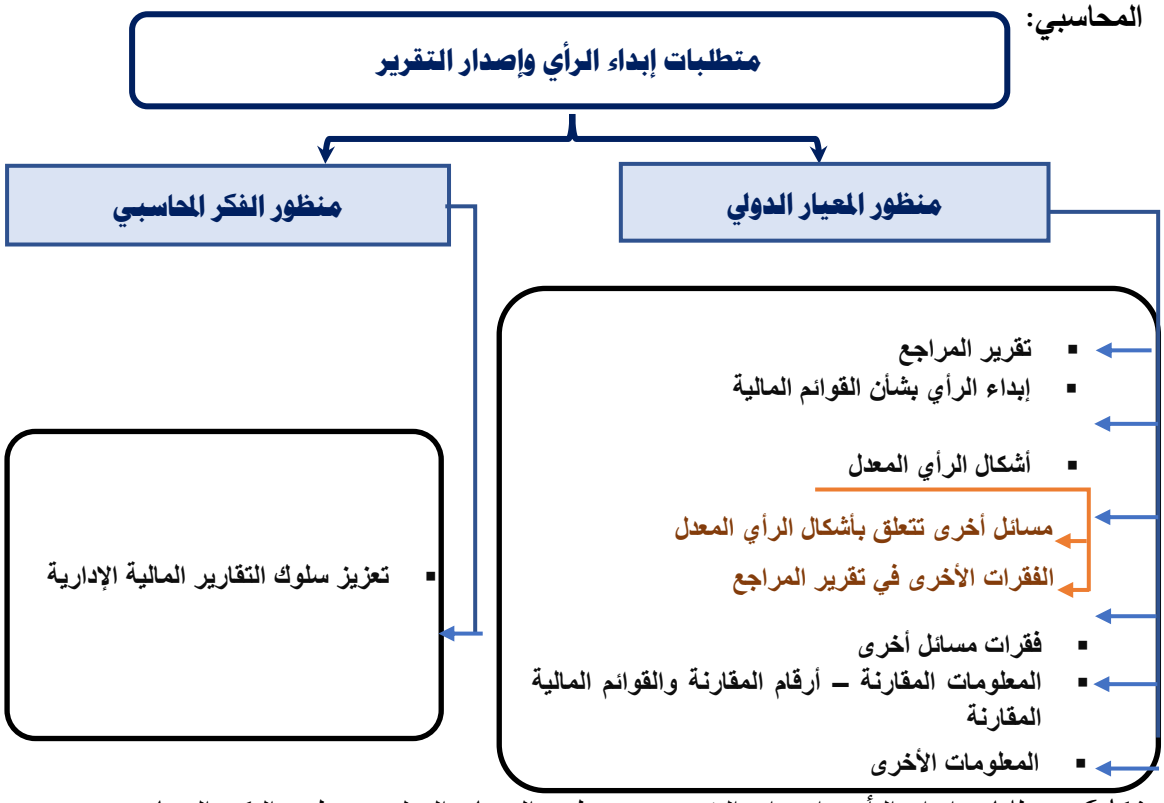
يوجد اتفاق بين متطلبات إبداء الرأي وإصدار تقرير المراجع من منظور المعيار الدولي لمراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم وبين منظور الفكر المحاسبي في مجال المراجعة لبعض الدراسات السابقة مثل دراسة (Al-mulla & Bradbury,2022) من حيث شكل ومحتوى التقرير.

واتفقت أيضاً تلك الدراسة ودراسة (Li et.al.,2019) ودراسة (Liao et.al.,2022) ودراسة (Gold et.al.,2020) مع المعيار الدولي من حيث الإبلاغ والكشف عن أمور المراجعة الرئيسية على سبيل المثال الاستمرارية وتأثير الأحداث والمعاملات التي حدثت خلال السنة المالية والتي تنعكس على جودة التقارير المالية وتقليل فجوة التوقعات لعملية المراجعة وحل مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين.

وأضافت دراسة (Gold et.al.,2020) أنها تعزز أيضاً سلوك التقارير المالية الإدارية حيث يتوقع المديرين أن يتم مراجعة عملهم بقوة أكبر من قبل المستثمرين والمراجعين الخارجيين حيث تؤدي إلي المزيد من الشفافية مما تقلل من أنشطة إدارة الأرباح.

بالإضافة إلى متطلبات المعيار الدولي ومتطلبات الفكر المحاسبي في مجال المراجعة يرى الباحثون هناك إضافات جديدة تمت على تقرير المراجع المستقل بشكل موسع ومفصل أكثر، ويجدها الباحثون أكثر فعالية نتيجة التطرق لبعض الموضوعات الهامة في محتوى التقرير نفسه كالإشارة إلي فرض الاستمرارية وتوضيح أيضاً أن هناك تواصل بين المراجع والمسئولين عن الحوكمة مما جعل تقرير المراجع أكثر فعالية وكفاءة ومدى اكتساب ثقة المستخدمين الخارجيين عند الاطلاع لتلك القوائم المالية ومدى جودة تقرير المراجع الخارجي.

ويوضح الشكل التالي ملخص لمتطلبات إبداء الرأي وإصدار التقرير من خلال منظور المعيار الدولي والفكر المحاسبي:



شكل6: متطلبات إبداء الرأي وإصدار التقرير من منظور المعيار الدولي ومنظور الفكر المحاسبي.

المصدر: من إعداد الباحثين.

وفي ضوء ما سبق يمكن اشتقاق الفرض السادس:

H6: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لابداء الرأي وإصدار التقرير وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على ثقة المستخدمين بالتقارير المالية النهائية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

(6) الدراسة التجريبية

يتناول الباحثون في هذا الجزء الجانب العملي للدراسة بالعرض والمناقشة والتحليل بهدف التعرف على أثر مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في ضوء معيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على كفاءة وفعالية المراجعة، وذلك من خلال التحليل الإحصائي واختبار فروض الدراسة، وتتمثل كفاءة وفعالية المراجعة بدايةً من مرحلة قبول العميل حتى مرحلة إبداء الرأي وإصدار التقرير.

6-1. الهدف من الدراسة التجريبية

تهدف الدراسة التجريبية الحالية الي قياس أثر مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في ضوء متطلبات معيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على كفاءة وفعالية المراجعة، كما تهدف الدراسة قياس أثر كل مجموعة بدايةً من قبول العميل إلي إبداء الرأي وإصدار التقرير بصورة منفصلة على كفاءة وفعالية المراجعة، وقياس أثر تطبيق مراجعة تلك المنشآت في ضوء معيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على تحسين كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

6-2. اختبار صلاحية أداة الدراسة

يمكن إجراء اختباري الصدق والثبات قبل البدء في إجراء التجربة واختبار الفروض، وذلك بهدف التحقق من صدق وثبات أداة التجربة ومما إذا كانت مقاييس الدراسة التجريبية تقيس ما صممت من أجل قياسه، وأيضاً للتحقق من ثبات هذه المقاييس، ويعني الثبات أنه إذا ما أعيد استخدام نفس المقياس بظروف مماثلة سيعطي نفس النتائج أو نتائج متقاربة، وهو كما موضح بالجدول(2).

جدول 2 : نتائج اختبار الصدق لحالات الدراسة التجريبية

م	البنود	عدد المقاييس	معامل الصدق	الدلالة الاحصائية
١	أثر متطلبات قبول العميل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على فعالية عملية مراجعة **قبل** تطبيق المعيار	**5**	**.951****	**.000**
٢	أثر متطلبات قبول العميل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على فعالية عملية مراجعة **بعد** تطبيق المعيار	**5**	**.926****	**.000**
٣	أثر التخطيط الجيد للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا علي تحسين اكتشاف المخاطر **قبل** تطبيق المعيار	**5**	**.795****	**.000**
٤	أثر التخطيط الجيد للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا علي تحسين اكتشاف المخاطر **بعد** تطبيق المعيار	**5**	**.850****	**.000**
٥	أثر تحديد وتقدير المخاطر وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا علي تحسين عملية المراجعة المخاطر **قبل** تطبيق المعيار	**5**	**.826****	**.000**
٦	أثر تحديد وتقدير المخاطر وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا علي تحسين عملية المراجعة المخاطر **بعد** تطبيق المعيار	**5**	**.868****	**.000**
٧	أثر استجابة المراجع الخارجي لمخاطر التحريفات الجوهرية على دقة مراجعة القوائم المالية **قبل** تطبيق المعيار	**5**	**.824****	**.000**
٨	أثر استجابة المراجع الخارجي لمخاطر التحريفات الجوهرية على دقة مراجعة القوائم المالية **بعد** تطبيق المعيار	**5**	**.914****	**.000**
٩	أثر استنتاجات المراجعة تؤثر بشكل كبير على إعداد التقارير المالية النهائية **قبل** تطبيق المعيار	**5**	**.848****	**.000**
١٠	أثر استنتاجات المراجعة تؤثر بشكل كبير على إعداد التقارير المالية النهائية **قبل** تطبيق المعيار	**5**	**.858****	**.000**
١١	أثر إبداء الرأي وإصدار التقرير وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على ثقة المستخدمين بالتقارير المالية **قبل** تطبيق المعيار	**5**	**.934****	**.000**
١٢	أثر إبداء الرأي وإصدار التقرير وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على ثقة المستخدمين بالتقارير المالية **بعد** تطبيق المعيار	**5**	**.839****	**.000**

يتضح من التحليل السابق أن كافة حالات الدراسة تتمتع بصدق المقاييس وصدق أداة جمع بياناتها وتدل على توافر الصدق الداخلي حيث: بلغ أقل معدل صدق ٧٩.٥٪ وذلك للبند "أثر التخطيط الجيد للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا علي تحسين اكتشاف المخاطر **قبل** تطبيق المعيار" مما يدل على صدق أداة الدراسة وإمكانية الاعتماد عليها، وبلغ أعلي معامل صدق ٩٥.١٪ وذلك للبند "أثر متطلبات قبول العميل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على فعالية عملية مراجعة **قبل** تطبيق المعيار" مما يدل على صدق أداة الدراسة وإمكانية الاعتماد عليها، كما تم القيام باختبار الموثوقية Reliability لتحديد درجة الثبات لمقاييس الدراسة وأداتها، ومن ثم إمكانية الاعتماد عليها وإكمال التحليل الإحصائي والاختبارات الإحصائية، ويهتم اختبار الثبات بمعرفة ما إذا كانت أداة الدراسة تتمتع بالثبات ويمكن الاعتماد عليها، ويعني الثبات أنه إذا ما أعيد أداء الدراسة بنفس الأداة لنفس العينة سنحصل على نفس النتائج، أو نتائج متقاربة، ولقد تم اجراء اختبار ألفا كرونباخ للتأكد من ثبات عبارات كل متغير من متغيرات الدراسة وكانت نتائج الدراسة كما بالجدول (3).

جدول 3 :نتائج قياس الثبات بمقياس ألفا كرونباخ

م	البنود	عدد المقاييس	معامل الثبات	الدلالة الاحصائية
١	أثر متطلبات قبول العميل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على فعالية عملية مراجعة **قبل** تطبيق المعيار	**5**	**.838****	**.000**
٢	أثر متطلبات قبول العميل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على فعالية عملية مراجعة **بعد** تطبيق المعيار	**5**	**.858****	**.000**
٣	أثر التخطيط الجيد للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا علي تحسين اكتشاف المخاطر **قبل** تطبيق المعيار	**5**	**.633****	**.000**
٤	أثر التخطيط الجيد للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا علي تحسين اكتشاف المخاطر **بعد** تطبيق المعيار	**5**	**.724****	**.000**
٥	أثر تحديد وتقدير المخاطر وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا علي تحسين عملية المراجعة المخاطر **قبل** تطبيق المعيار	**5**	**.683****	**.000**
٦	أثر تحديد وتقدير المخاطر وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا علي تحسين عملية المراجعة المخاطر **بعد** تطبيق المعيار	**5**	**.755****	**.000**
٧	أثر استجابة المراجع الخارجي لمخاطر التحريفات الجوهرية على دقة مراجعة القوائم المالية **قبل** تطبيق المعيار	**5**	**.684****	**.000**
٨	أثر استجابة المراجع الخارجي لمخاطر التحريفات الجوهرية على دقة مراجعة القوائم المالية **بعد** تطبيق المعيار	**5**	**.836****	**.000**
٩	أثر استنتاجات المراجعة تؤثر بشكل كبير على إعداد التقارير المالية النهائية **قبل** تطبيق المعيار	**5**	**.720****	**.000**
١٠	أثر استنتاجات المراجعة تؤثر بشكل كبير على إعداد التقارير المالية النهائية **قبل** تطبيق المعيار	**5**	**.737****	**.000**
١١	أثر إبداء الرأي وإصدار التقرير وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على ثقة المستخدمين بالتقارير المالية **قبل** تطبيق المعيار	**5**	**.874****	**.000**
١٢	أثر إبداء الرأي وإصدار التقرير وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على ثقة المستخدمين بالتقارير المالية **بعد** تطبيق المعيار	**5**	**.704****	**.000**

يتضح من التحليل السابق أن كافة حالات الدراسة تتمتع بالثبات المقاييس وصدق أداة جمع بياناتها وتدل على توافر الصدق الداخلي حيث: بلغ أقل معامل ثبات ٦٣.٣٪ وذلك للبند "أثر التخطيط الجيد للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا علي تحسين اكتشاف المخاطر **قبل** تطبيق المعيار" مما يدل على ثبات أداة الدراسة وإمكانية الاعتماد عليها، وبلغ أعلي معامل ثبات ٨٧.٤٪ وذلك للبند "أثر إبداء الرأي وإصدار التقرير وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على فعالية عملية مراجعة **قبل** تطبيق المعيار" مما يدل على ثبات أداة الدراسة وإمكانية الاعتماد عليها.

6-3. الإحصاء الوصفي

يمكن استخدام المتوسطات والانحراف المعياري والتكرارات والنسب المئوية لقياس مستوى استجابات العينة لكل سؤال على مقياس ليكرت الخماسي، ويكون الهدف تحديد الاتجاهات العامة للبيانات وتقديم لمحة عامة عن الاستجابات قبل وبعد تطبيق المعيار، وتتمثل أدوات الإحصاء جداول التكرار، المتوسط، الوسيط، الانحراف المعياري، ولقد تم إجراء هذا الاختبار وكانت النتائج كما بالجدول (4).

جدول4:نتائج اختبار الإحصاء الوصفي

	الانحراف المعياري		المتوسط	
	قبل	بعد	قبل	بعد
يتم إجراء فحص دقيق لسمعة العميل قبل القبول.	1.0308	1.08066	3.6936	4.0809
كان يتم تقييم الوضع المالي للعميل بشكل شامل قبل القبول.	1.1843	1.35122	3.5029	3.4162
كان التأكد من الالتزام بالقوانين المالية يتم بطرق محدودة.	1.0618	1.20591	3.8671	3.8960
لم يكن هناك اهتمام كافٍ بالمخاطر المحتملة قبل قبول العميل.	1.0353	.82572	3.6994	4.3931
كان قبول المنشآت الصغيرة والمتوسطة يتم دون تدقيق عميق.	.67665	.87215	4.2312	4.4509
كان التخطيط لعملية المراجعة يتم بشكل سطحي.	.58703	1.03631	4.3931	3.9595
كانت خطط المراجعة تفتقر إلى تخصيص الوقت المناسب للمنشآت الصغيرة.	.82625	.94914	4.0578	3.9827
كان يتم التعامل مع جميع المنشآت بنفس الأسلوب دون تخصيص خاص للمنشآت الصغيرة.	.59646	.87872	4.3468	4.2543
لم تكن خطط المراجعة تتوقع جميع المخاطر المحتملة.	.74398	.99939	4.1272	4.0347
كانت الأدوات المستخدمة في التخطيط غير متقدمة بما يكفي.	.78276	.72127	4.1445	4.3988
كان يتم تجاهل بعض المخاطر الصغيرة عند تحديد المخاطر.	.81342	.72758	4.2428	4.3873
كان هناك صعوبة في تحديد المخاطر المتعلقة بالمنشآت الصغيرة.	.73835	.80869	4.2659	4.4335
كانت أدوات تحديد المخاطر قديمة وغير فعالة.	.85833	.77130	4.0405	4.3699
لم يكن يتم استخدام بيانات كافية لتقدير المخاطر.	.78619	.67878	4.2486	4.4971
كان يتم تقدير المخاطر بناءً على خبرة المراجع فقط.	.84152	.83808	4.2428	4.2543
كانت استجابة المراجع للتحريفات الجوهرية بطيئة.	.78551	.98721	4.1040	4.0462
لم يكن يتم تحليل التحريفات الجوهرية بشكل كافٍ.	.73145	1.10219	4.0751	3.9827
كانت التحريفات الصغيرة تتجاهل في أغلب الأحيان.	.72322	.94278	4.2948	4.3410
لم تكن استجابة المراجع مستندة إلى بيانات دقيقة.	.85180	.71660	4.1734	4.3699
كانت استجابة المراجع تعتمد بشكل كبير على تقديراته الشخصية.	.68686	.55580	4.3121	4.4740
كانت استنتاجات المراجعة تعتمد على نتائج غير مكتملة.	.76693	.67720	3.9306	4.3410
لم يكن يتم التأكد من صحة جميع القوائم المالية بشكل دقيق.	.82115	.86713	3.9884	4.0983
كانت التوصيات المقدمة لتحسين الأداء غير محددة بما يكفي.	.86732	.73356	4.1445	4.3353
كانت استنتاجات المراجعة تفتقر إلى تحليل المخاطر المالية بشكل عميق.	.67735	.92754	4.1098	4.0116
كان يتم تجاهل بعض المؤشرات المالية المهمة في الاستنتاجات.	.49774	.50111	4.5607	4.6532
لم يكن يتم إبداء الرأي بشكل موضوعي تماماً.	.65970	.71448	3.9711	4.2428
كانت التقارير المالية المقدمة تفتقر إلى الدقة.	.83342	.86558	3.8382	4.0809
كانت التقارير المالية المقدمة لا توضح جميع المخاطر المالية.	.82613	1.10414	3.8555	3.8844
كانت الآراء المتعلقة بالتقارير المالية غير مفصلة بما يكفي.	.45728	.58686	4.7052	4.5087
كانت التقارير المالية غير واضحة بالنسبة للمستثمرين.	.62512	.87339	4.4855	3.8728

يتبين من الجدول السابق أن متوسطات الموافقة علي عبارات الدراسة التجريبية قد اختلفت لأغلب العبارات قبل وبعد تطبيق المعيار فلقد: بلغ أعلى متوسط موافقة من قبل العينة المستهدفة ٤.٧٠٥ وذلك للعبارة "كانت الآراء المتعلقة بالتقارير المالية غير مفصلة بما يكفي" ولكن هذا المتوسط قد اختلف بعد تطبيق المعيار حيث بلغت درجة الموافقة علي العبارة "أصبحت الآراء المتعلقة بالتقارير المالية أكثر تفصيلاً وشمولاً" حيث بلغت درجة الموافقة علي العبارة ٤.٥٠٨، بلغ أقل متوسط موافقة من قبل العينة المستهدفة ٣.٥٠٢ وذلك للعبارة " كان يتم تقييم الوضع المالي للعميل بشكل شامل قبل القبول" ولكن هذا المتوسط قد اختلف بعد تطبيق المعيار حيث بلغت درجة الموافقة علي العبارة "أصبح تقييم الوضع المالي أكثر شمولية" حيث بلغت درجة الموافقة علي العبارة ٣.٤١٦.

6-4. اختبار الفروض

يشتمل هذا القسم على اختبارات فروض الدراسة، وسيتم تنظيم هذا القسم بحيث تتم الاختبارات بواسطة برنامج $SPSSv_{25}$.

6-4-1. اختبار الفرض الأول

الفرض الأولH_1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق متطلبات قبول العميل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على فعالية عملية مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

تم إجراء اختبار الفروق الجوهرية لتحديد إمكانية قبول أو رفض الفرض، ومن خلال اختبار الفروق الجوهرية تم قياس أثر تطبيق المعيار، كما بالجدول (5).

جدول 5 :نتائج اختبار الفرض الأول

			Pair 1
			متطلبات قبول العميل قبل – بعد المعيار
Paired Differences	Mean		.24855
	Std. Deviation		.91700
	Std. Error Mean		.06972
	95% Confidence Interval of the Difference	Lower	.11094
		Upper	.38617
T			3.565
Df			172
Sig. (2-tailed)			.000

يتبين من الجدول السابق أن نتائج اختبار T قد بلغت للفرض الأول ٣.٥٦٥، وذلك عند مستوي معنوية أقل من ٥٪ الأمر الذي يدل على وجود فروق **جوهرية** بين الحالة قبل والحالة بعد، مما يعني وجود أثر لتطبيق معيار المراجعة فقد أحدث فروقاً جوهرية.

ويري الباحثون أن هناك العديد من الأسباب العلمية التي تؤيد صحة قبول الفرض الاول ومنها:

- **تحسين معايير قبول العميل:** تطبيق معيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا يضع ضوابط واضحة لقبول العميل، بما يشمل تقييم نزاهته، الامتثال الأخلاقي، والاستعداد لتوفير المعلومات اللازمة. هذه الضوابط تُعزز من دقة عملية المراجعة.
- **زيادة كفاءة التقييم الأولي:** معيار قبول العميل يُساعد على تقليل المخاطر الناتجة عن اختيار عملاء غير مناسبين، مما يؤدي إلى تحسين كفاءة وفعالية عملية المراجعة بشكل عام.
- **تعزيز الإجراءات الوقائية:** يتطلب معيار قبول العميل التحقق من مدى التزام العميل بالمعايير المحاسبية والقانونية، مما يُحسن من جودة المعلومات المقدمة ويسهل عملية المراجعة.
- **التركيز على المخاطر العالية:** المعيار يدفع المراجعين إلى تحديد وتقييم العملاء ذوي المخاطر العالية بشكل أفضل، مما يزيد من فعالية العمليات في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

6-4-2. اختبار الفرض الثاني

الفرض الثاني H_2: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتخطيط الجيد للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على تحسين اكتشاف المخاطر في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

تم إجراء اختبار الفروق الجوهرية لتحديد إمكانية قبول أو رفض الفرض، ومن خلال اختبار الفروق الجوهرية تم قياس أثر تطبيق المعيار كما بالجدول (6).

جدول 6: نتائج اختبار الفرض الثاني.

			Pair 1
			التخطيط الجيد للمراجعة قبل – بعد المعيار
Paired Differences	Mean		-.08786-
	Std. Deviation		.68821
	Std. Error Mean		.05232
	95% Confidence Interval of the Difference	Lower	-.19114-
		Upper	.01542
T			-1.679-
Df			172
Sig. (2-tailed)			.095

يتبين من الجدول السابق أن نتائج اختبار T قد بلغت للفرض الثاني -١.٦٧٩، وذلك عند مستوي معنوية أكبر من ٥٪ الأمر الذي يدل على وجود فروق **غير جوهرية** بين الحالة قبل والحالة بعد، مما يعني وجود أثر غير معنوي لتطبيق المعيار.

ويري الباحثون أن هناك العديد من الأسباب العلمية التي تؤيد صحة رفض الفرض الثاني ومنها:

- **جودة التخطيط الحالية:** قد يكون التخطيط المستخدم قبل تطبيق معيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا قريبًا من المتطلبات المثلى، مما يعني أن تطبيق المعيار لم يضف تحسينات جوهرية

- **طبيعة المخاطر في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم:** قد تكون المخاطر في هذه المنشآت أقل تعقيدًا أو أقل تنوعًا، مما يجعل التأثير الإيجابي للتخطيط المحسَّن وفقًا للمعيار أقل وضوحًا.
- **قصور في تطبيق المعيار:** قد لا يكون المراجعون قد طبقوا المعيار بالكامل أو بكفاءة كافية لتحسين عملية التخطيط بشكل ينعكس على اكتشاف المخاطر.
- **اعتماد أساليب تقليدية:** إذا كان المراجعون يعتمدون على ممارسات تقليدية غير متأثرة بتطبيق المعيار، فقد لا يظهر تأثير ملموس لتطبيق معيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا.

6-4-3. اختبار الفرض الثالث

الفرض الثالث H_3: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتحديد وتقدير المخاطر بدقة وفقا لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا علي تحسين عملية مراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

تم إجراء اختبار الفروق الجوهرية لتحديد إمكانية قبول أو رفض الفرض، ومن خلال اختبار الفروق الجوهرية تم قياس أثر تطبيق المعيار كما بالجدول (7).

جدول 7: نتائج اختبار الفرض الثالث

			Pair 1
			تحديد وتقدير المخاطر بدقة قبل – بعد المعيار
Paired Differences	Mean		.18035
	Std. Deviation		.60064
	Std. Error Mean		.04567
	95% Confidence Interval of the Difference	Lower	.09021
		Upper	.27049
T			3.949
Df			172
Sig. (2-tailed)			.000

يتبين من الجدول السابق أن نتائج اختبار T قد بلغت للفرض الثالث ٣.٩٤٩، وذلك عند مستوي معنوية أقل من ٥٪ الأمر الذي يدل على وجود فروق **جوهرية** بين الحالة قبل والحالة بعد، مما يعني وجود أثر لتطبيق المعيار فقد أحدث فروقاً جوهرية.

ويري الباحثون أن هناك العديد من الأسباب العلمية التي تؤيد صحة قبول الفرض الثالث ومنها:

- **تحسين القدرة على تحديد المخاطر:** معيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا يوفر إرشادات ومنهجيات محددة لتحليل وتقدير المخاطر، مما يساعد المراجعين على التعرف على المخاطر بدقة أعلى.
- **تعزيز كفاءة المراجعة:** يساعد المعيار في تنظيم عملية المراجعة من خلال تقديم إطار عمل واضح لتحديد وتقدير المخاطر، مما يؤدي إلى تحسين الجودة العامة للعملية وزيادة دقتها.
- **توافق الممارسات مع المعايير الدولية:** تطبيق المعايير الدولية يضمن استخدام أفضل الممارسات المقبولة عالميًا، مما يعزز من جودة المخرجات ويزيد من كفاءة العمليات في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

6-4-4. اختبار الفرض الرابع.

الفرض الرابع H4: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستجابة المراجع الخارجي لمخاطر التحريفات الجوهرية وفقا لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على دقة مراجعة القوائم المالية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

تم إجراء اختبار الفروق الجوهرية لتحديد إمكانية قبول أو رفض الفرض، ومن خلال اختبار الفروق الجوهرية تم قياس أثر تطبيق المعيار كما بالجدول (8).

جدول 8: نتائج اختبار الفرض الرابع

			Pair 1
			استجابة المراجع الخارجى لمخاطر التحريفات الجوهرية قبل – بعد المعيار
Paired Differences	Mean		.05087
	Std. Deviation		.63737
	Std. Error Mean		.04846
	95% Confidence Interval of the Difference	Lower	-.04478-
		Upper	.14652
T			1.050
Df			172
Sig. (2-tailed)			.295

يتبين من الجدول السابق أن نتائج اختبار T قد بلغت للفرض الرابع ١.٠٥٠، وذلك عند مستوي معنوية أكبر من ٥٪، الأمر الذي يدل على وجود فروق **غير جوهرية** بين الحالة قبل والحالة بعد، مما يعني وجود أثر غير معنوي لتطبيق المعيار.

ويري الباحثون أن هناك الأسباب العلمية التي تؤيد صحة رفض الفرض الرابع ومنها:

- **عدم كفاية الوعي أو التفسير:** قد لا يكون لدى المراجعين الخارجيين فهم أو وعي كافٍ بأهمية تطبيق معيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا أو كيفية الاستفادة منه في التعامل مع مخاطر التحريفات الجوهرية.
- **طبيعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم:** المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم عادةً ما تكون أقل تعقيدًا من حيث الهيكل المالي والتشغيلي، وبالتالي قد تكون مخاطر التحريفات الجوهرية محدودة بطبيعتها. هذا يجعل أثر تطبيق المعيار أقل وضوحًا أو غير ذي أهمية.
- **اعتماد طرق مراجعة تقليدية:** قد يعتمد المراجعون الخارجيون على ممارسات مراجعة تقليدية لا تتغير بشكل كبير مع تطبيق معايير دولية جديدة، مما يحد من تأثير تلك المعايير على استجابتهم لمخاطر التحريفات
- **التباين في جودة التطبيق:** قد يكون هناك تفاوت في مستوى تطبيق معيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا بين المراجعين الخارجيين، مما يؤدي إلى نتائج متفاوتة وغير واضحة.

6-4-5. **اختبار الفرض الخامس.**

الفرض الخامس H_5: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستنتاجات المراجعة وفقا لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على إعداد التقارير المالية النهائية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

تم إجراء اختبار الفروق الجوهرية لتحديد إمكانية قبول أو رفض الفرض، ومن خلال اختبار الفروق الجوهرية تم قياس أثر تطبيق المعيار كما بالجدول (9).

جدول 9: نتائج اختبار الفرض الخامس.

			Pair 1
			استنتاجات المراجعة قبل – بعد المعيار
Paired Differences	Mean		.14104
	Std. Deviation		.67479
	Std. Error Mean		.05130
	95% Confidence Interval of the Difference	Lower	.03978
		Upper	.24231
T			2.749
Df			172
Sig. (2-tailed			.007

يتبين من الجدول السابق أن نتائج اختبار T قد بلغت للفرض الخامس ٢.٧٤٩، وذلك عند مستوي معنوية أقل من ٥٪، الأمر الذي يدل على وجود فروق **جوهرية** بين الحالة قبل والحالة بعد، مما يعني وجود أثر معنوي لتطبيق المعيار على إعداد التقارير المالية.

ويري الباحثون أن هناك العديد من الاسباب التي تدعم صحة قبول الفرض الخامس ومنها:

- **تعزيز الشفافية والدقة:** تطبيق معيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا يؤدي إلى تحسين استنتاجات المراجعة من خلال تعزيز دقة العمليات وزيادة الشفافية، ما ينعكس مباشرة على جودة التقارير المالية النهائية
- **هيكلية التقارير المالية:** استنتاجات المراجعة وفقًا للمعيار تساعد في تحديد نقاط القوة والضعف في الأداء المالي والتشغيلي، مما يؤدي إلى تقارير مالية أكثر تفصيلاً وموثوقية.
- **زيادة الموثوقية والامتثال:** معيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا يوفر إطارًا مرجعيًا معتمدًا عالميًا. عند تطبيقه، ترتفع موثوقية التقارير المالية نتيجة للامتثال لمعايير معترف بها، مما يعزز الثقة في مخرجات المراجعة.

6-4-6. **اختبار الفرض السادس.**

الفرض السادس H_6: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإبداء الرأي وإصدار التقرير وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على ثقة المستخدمين بالتقارير المالية النهائية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

تم إجراء اختبار الفروق الجوهرية لتحديد إمكانية قبول أو رفض الفرض، ومن خلال اختبار الفروق الجوهرية تم قياس أثر تطبيق المعيار كما بالجدول (10).

جدول 10: نتائج اختبار الفرض السادس

			Pair 1
			إبداء الرأي وإصدار التقرير قبل - بعد المعيار
Paired Differences	Mean		-.05318-
	Std. Deviation		.60613
	Std. Error Mean		.04608
	95% Confidence Interval of the Difference	Lower	-.14414-
		Upper	.03778
T			-1.154-
Df			172
Sig. (2-tailed)			.250

يتبين من الجدول السابق أن نتائج اختبار T قد بلغت للفرض السادس -١.١٥٤، وذلك عند مستوي معنوية أكبر من ٥٪، الأمر الذي يدل على وجود فروق **غير جوهرية** بين الحالة قبل والحالة بعد، مما يعني وجود أثر غير معنوي لتطبيق المعيار.

ويري الباحثون أن هناك العديد من الأسباب العلمية التي تؤيد صحة رفض الفرض السادس ومنها:

- **تأثير محدود لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على الثقة:** تأثير المعيار قد يكون غير مباشر، حيث يفتقر المستخدمون النهائيون (مثل المستثمرين أو المقرضين) للوعي بتفاصيل المعيار أو تأثيره على جودة التقارير. كما أن المعيار يركز على الجوانب الفنية دون معالجة العوامل المباشرة المؤثرة على الثقة، مثل الشفافية والأداء المالي.
- **الثقة كمفهوم متعدد الأبعاد:** لا تتأثر الثقة فقط بالمعايير الدولية، بل بعوامل أخرى مثل سمعة المنشأة، الأداء المالي، والظروف الاقتصادية، مما يجعل تأثير المعيار أقل وضوحًا مقارنة بهذه العوامل.
- **طبيعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة:** هذه المنشآت تتميز ببنية إدارية بسيطة وتعتمد أكثر على العلاقات الشخصية أو الأداء المباشر لبناء الثقة. كما أن مستخدمي تقاريرها قد يفتقرون للدراية التقنية لتقييم أثر المعيار بشكل دقيق.
- **التوقيت والبيئة التنظيمية:** قد لا تكون المدة الزمنية كافية لظهور أثر المعيار على الثقة، خاصة في ظل فجوة محتملة بين المعايير الدولية والمتطلبات المحلية في بعض البيئات التنظيمية.

(7) نتائج وتوصيات البحث

7-1. نتائج البحث

توصلت نتائج الدراسة التجريبية إلى ما يلي:

1-تبين صدق أداة الدراسة حيث بلغت معدلات الصدق معدلات مرتفعة وذلك كله عند مستوي معنوية أقل من ٥٪، الأمر الذي يدل على توافر الصدق لكافة حالات الدراسة التجريبية وبالتالي إمكانية الاعتماد على البيانات وإكمال إجراءات الدراسة.

2-تبين من الدراسة أن معامل الثبات لكافة حالات الدراسة قد تجاوز ٦٠٪، وبالتالي كافة البنود تتمتع بالثبات وتدل النتائج السابقة على توافر الصدق والثبات لأداة الدراسة، ومن ثم يمكن الاعتماد عليها وإتمام إجراءات الدراسة.

3-تبين من الدراسة التجريبية إمكانية **قبول الفرض الأول** حيث أن نتائج اختبار T قد بلغت للفرض الأول ٣.٥٦٥، وذلك عند مستوي معنوية أقل من ٥٪ الأمر الذي يدل على وجود فروق جوهرية بين الحالة قبل والحالة بعد، مما يعني وجود أثر معنوي لتطبيق المعيار فقد أحدث فروقاً جوهرية، وبالتالي **تؤثر متطلبات قبول العميل** وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على **فعالية عملية مراجعة** المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

4-تبين من الدراسة التجريبية إمكانية **رفض الفرض الثاني** حيث أن نتائج اختبار T قد بلغت للفرض الثاني – ١.٦٧٩، وذلك عند مستوي معنوية أكبر من ٥٪ الأمر الذي يدل على وجود فروق **غير جوهرية** بين الحالة قبل والحالة بعد، مما يعني وجود أثر غير معنوي لتطبيق المعيار، وبالتالي لم يختلف أثر **التخطيط الجيد للمراجعة** وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على **تحسين اكتشاف المخاطر** في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

5-تبين من الدراسة التجريبية إمكانية **قبول الفرض الثالث** حيث أن نتائج اختبار T قد بلغت للفرض الثالث ٣.٩٤٩، وذلك عند مستوي معنوية أقل من ٥٪ الأمر الذي يدل على وجود فروق جوهرية بين الحالة قبل والحالة بعد، مما يعني وجود أثر معنوي لتطبيق المعيار فقد أحدث فروقاً جوهرية، وبالتالي يوجد أثر **لتحديد وتقدير المخاطر بدقة** علي **تحسين عملية مراجعة** المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

6-تبين من الدراسة التجريبية إمكانية **رفض الفرض الرابع** حيث أن نتائج اختبار T قد بلغت للفرض الرابع ١.٠٥٠، وذلك عند مستوي معنوية أكبر من ٥٪، الأمر الذي يدل على وجود فروق غير جوهرية بين الحالة قبل والحالة بعد، مما يعني وجود أثر غير معنوي لتطبيق المعيار، وبالتالي لم يختلف أثر **استجابة المراجع الخارجي لمخاطر التحريفات الجوهرية** على **دقة مراجعة القوائم المالية** في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

7-تبين من الدراسة التجريبية إمكانية **قبول الفرض الخامس** حيث أن نتائج اختبار T قد بلغت للفرض الخامس ٢.٧٤٩، وذلك عند مستوي معنوية أقل من ٥٪، الأمر الذي يدل على وجود فروق جوهرية بين الحالة قبل والحالة بعد، مما يعني وجود أثر معنوي لتطبيق المعيار على إعداد التقارير المالية، وبالتالي يوجد أثر

لاستنتاجات المراجعة على **إعداد التقارير المالية النهائية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.**

8-تبين من الدراسة التجريبية إمكانية **رفض الفرض السادس** حيث أن نتائج اختبار T قد بلغت للفرض السادس -١.١٥٤، وذلك عند مستوي معنوية أكبر من ٥٪، الأمر الذي يدل على وجود فروق غير جوهرية بين الحالة قبل والحالة بعد، مما يعني وجود أثر غير معنوي لتطبيق المعيار، وبالتالي لم يختلف جوهرياً أثر **إبداء الرأي وإصدار التقرير** وفقاً لمعيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا على **ثقة المستخدمين بالتقارير المالية** للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

7-2. **توصيات البحث**

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يوصي الباحثون بالآتي:

1-ضرورة تطبيق معيار المراجعة الدولي للمنشآت الاقل تعقيدا الخاص بمراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، ويجب تفعيله بالبيئة المصرية لأهمية تلك المنشآت على الاقتصاد القومي في الحد من البطالة ورفع مستوى المعيشة.

2-وجود كيان رقابي في مصر ينظم عملية المراجعة لتلك المنشآت ويحدد دور ومسئولية المراجع الخارجي لتلك المنشآت.

3-ضرورة تغيير شريك المراجعة كل خمس سنوات على الأقل لتفادي تعارض المصالح وحماية مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ قرارات مضللة.

4-تفعيل لجنة المراجعة والحوكمة داخل الهيكل الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم ورقابة ومتابعة المسئولين عن إعداد التقارير المالية.

5-تقسيم المسئوليات والفصل بين الواجبات داخل تلك المنشآت للحد من التلاعب والسلوك الانتهازي للمديرين وتجنب ممارسات إدارة الأرباح.

(8) المجالات البحثية المستقبلية المقترحة

في ضوء ما انتهت إليها الدراسة من نتائج، يقترح الباحثون إجراء المزيد من البحوث في المجالات الآتية:

1- دور الذكاء الاصطناعي في عملية المراجعة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

2- أثر المسئولية الاجتماعية على جودة التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

3- أثر فعالية لجنة المراجعة والحوكمة داخل المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم على مستخدمي القوائم المالية.

4- تطوير تصميم دليل مراجعة لمراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم وتطبيق مشاركة البيانات عبر السحابة لزيادة كفاءة المراجعة.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أبو جبل، نجوى محمود احمد. (٢٠٢٠). "العلاقة بين تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الخاصة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة وجودة عملية المراجعة". **التجارة والتمويل**. كلية التجارة– جامعة طنطا: (٤٠) (**عدد خاص** (مؤتمر الكلية ٢٠٢٠–الجزء الأول)): ٤١–٨٨.

سراج، أسماء عبد المنعم؛ داود، مني محمد على. (٢٠٢٠). "دور معايير المحاسبة والمراجعة المصرية في دعم المشروعات الصغيرة والمتوسطة وتشجيع ريادة الأعمال" .**التجارة والتمويل**. كلية التجارة – جامعة طنطا: (٤٠) (**عدد خاص** (مؤتمر الكلية ٢٠٢٠–الجزء الأول)): ٢٥٣–٢٩٢.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية

Abdulrahman, A., & Omar, M. (2022). The role of international auditing standards in improving investor confidence in SMEs in the Gulf region. *Middle East Accounting Review, 18*(1), 34–49.

Ahmed, A., & Mohamed, K. (2021). The role of internal auditing in enhancing sustainability for small businesses in Egypt. *Journal of Small Business Auditing, 14*(2), 102–115.

Al Nawaiseh, M. A. L., & Jaber, J. (2015). Auditing subsequent events from the perspective of auditors: Study from Jordan. *International Journal of Financial Research, 6*(3), 78–85.

Al Sawalqa, F., & Qtish, A. (2012). Internal control and audit program effectiveness: Empirical evidence from Jordan. *International Business Research, 5*(9), 128.

Ali, M., & Hossain, S. (2020). The impact of implementing international auditing standards on financial disclosure in small and medium enterprises in Bangladesh. *Journal of Financial Reporting, 12*(3), 45–60.

Al-Mulla, M., & Bradbury, M. E. (2022). Auditor, client and investor consequences of the enhanced auditor's report. *International Journal of Auditing, 26*(2), 134–150.

Al-Sharairi, J. A. (2023). Audit practices and challenges in SMEs: A comparative analysis. *Journal of Small Business Management.*

Appelbaum, D. A., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2018). Analytical procedures in external auditing: A comprehensive literature survey and framework for external audit analytics. *Journal of Accounting Literature, 40*(1), 83–101.

Asare, S., Hackenbrack, K., & Knechel, R. W. (1994). Client acceptance and continuation decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory.*

Bani-Ahmed, A. A., & Al-Sharairi, J. A. (2014). The relationship between planning of audit process and total quality management. *International Journal of Business and Management, 9*(5), 96.

Bedard, J. C., Graham, L., & Jackson, C. (2005). Information systems risk and audit planning. *International Journal of Auditing, 9*(2), 147–163.

Brown, P. (2023). Risk-based auditing in SMEs: Opportunities and pitfalls. *The CPA Journal.*

Bryer, R. A. (2022). The role of blockchain in enhancing SME auditing. *International Journal of Accounting Information Systems.*

Chandra, S., & Wondabio, L. S. (2022, March). Developing audit manual design for audit of small and medium-sized entities and applying data sharing in cloud to increase audit efficiency. In *ICE-BEES 2021: Proceedings of the 4th International Conference on*

Economics, Business and Economic Education Science (pp. 42). European Alliance for Innovation.

Chen, W., & Liu, Z. (2020). Impact of auditing standards on financial performance reporting for SMEs in China. *Asian Journal of Financial Studies, 22*(3), 78–93.

Christ, M. H., Emett, S. A., Summers, S. L., & Wood, D. A. (2021). Prepare for takeoff: Improving asset measurement and audit quality with drone-enabled inventory audit procedures. *Review of Accounting Studies, 26*(4), 1323–1343.

Contessotto, C., & Moroney, R. (2014). The association between audit committee effectiveness and audit risk. *Accounting & Finance, 54*(2), 393–418.

Decker, J., Ray, R., & Kizirian, T. (2016). The auditor's road map for client acceptance. *Journal of Business Case Studies (Online, 12*(3), 99.

Dezoort, F. T., Houston, R. W., & Peters, M. F. (2001). The impact of internal auditor compensation and role on external auditors' planning judgments and decisions. *Contemporary Accounting Research, 18*(2), 257–281.

Dimitrova, J., Gorgieva-Trajkovska, O., & Kostadinovski, A. (2013). Experts inclusion in the audit for better audit reports. In Јубилејна меѓународна научнопрактична конференција-Финансиите и финансиското сметководство-состојби, тенденции, перспективи, Стопанска академија Ценов, Свиштов, Бугарија, 2013.

Ding, H. (2023). The research on the risks and countermeasures of internal audit outsourcing in small and medium-sized enterprises: Evidence from China. *Academic Journal of Management and Social Sciences, 2*(1), 111–115.

Drira, M. (2013). Toward a general theory of client acceptance and continuance decisions. *Journal of Comparative International Management, 16*(1), 37–52.

El-Helaly, M. (2018). Related-party transactions: A review of the regulation, governance and auditing literature. *Managerial Auditing Journal, 33*(8/9), 779–806.

El-Said, H., Al-Said, M., & Zaki, C. (2014). Small and medium enterprises landscape in Egypt: New facts from a new dataset. *International Journal of Entrepreneurship and Small Business, 20*(3), 286–309.

Fang, J., Lobo, G. J., Zhang, Y., & Zhao, Y. (2018). Auditing related party transactions: Evidence from audit opinions and restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 37*(2), 73–106.

Gold, A., Heilmann, M., Pott, C., & Rematzki, J. (2020). Do key audit matters impact financial reporting behavior? *International Journal of Auditing, 24*(2), 232–244.

Gonzalez, F., & Perez, M. (2020). Enhancing credibility through auditing standards in Mexican SMEs. *Latin American Journal of Financial Studies, 19*(1), 45–60.

Gutierrez, E., Krupa, J., Minutti-Meza, M., & Vulcheva, M. (2020). Do going concern opinions provide incremental information to predict corporate defaults? *Review of Accounting Studies, 25*(4), 1344–1381.

Ha, H. H., & Nguyen, A. H. (2020). Determinants of voluntary audit of small and medium-sized enterprises: Evidence from Vietnam. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business, 7*(5), 41–50.

Hossain, M., Raghunandan, K., & Rama, D. V. (2020). Abnormal disclosure tone and going concern modified audit reports. *Journal of Accounting and Public Policy, 39*(4), 106764.

Huang, Y., Zhang, L., & Chan, W. (2021). Effectiveness of technological tools in auditing SMEs in Singapore. *Journal of Auditing Technology and Policy, 16*(4), 147–162.

Ismail, A. (2021). Auditee satisfaction impact on compliance and corporate image concerning Malaysian SMEs. *Turkish Journal of Computer and Mathematics Education (TURCOMAT, 12*(10), 3436–3452.

Kelly, K., Venessa, J., & Vivin, V. (2023). The role of audit in small and medium enterprises. *International Journal of Social Science, Education, Communication and Economics (SINOMICS JOURNAL), 1*(6), 819–824.

Khalil, S., & Mazboudi, M. (2016). Client acceptance and engagement pricing following auditor resignations in family firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 35*(4), 137–158.

Knechel, W. R., & Leiby, J. (2016). If you want my advice: Status motives and audit consultations about accounting estimates. *Journal of Accounting Research, 54*(5), 1331-1364.

Kumar, R., & Singh, P. (2021). Challenges of adopting international auditing standards in SMEs in India. *Asian Accounting Review, 23*(2), 89-102.

Lau, C. K. (2021). Measurement uncertainty and management bias in accounting estimates: The perspective of key audit matters reported by Chinese firms' auditors. *Asian Review of Accounting, 29*(1), 79-95.

Lee, H., Kim, J., & Park, S. (2021). Technology adoption in auditing processes for small businesses in South Korea. *International Journal of Accounting Technology, 15*(4), 256-270.

Li, H., Hay, D., & Lau, D. (2019). Assessing the impact of the new auditor's report. *Pacific Accounting Review, 31*(1), 110-132.

Liao, L., Minutti-Meza, M., Zhang, Y., & Zou, Y. (2022). Consequences of the adoption of the expanded auditor's report: Evidence from Hong Kong. *University of Miami Business School Research Paper*, (3392449).

Listalia, D., & Suryaningrum, D. H. (2023). Implementation of Audit Procedures for Inventory Accounts at the Melati Putih Health Center. *Sustainable Business Accounting and Management Review, 5*(2), 1-13.

López Puertas-Lamy, M., Desender, K., & Epure, M. (2017). Corporate social responsibility and the assessment by auditors of the risk of material misstatement. *Journal of Business Finance & Accounting, 44*(9-10), 1276-1314.

Mironiuc, M., Chersan, I. C., & Robu, I. B. (2013). The influence of the client's background on the auditor's decision in accepting the audit engagement. *Communications of the IBIMA, 2013*, 1.

Mohammed, E. J., & Abdullah, S. H. (2022). The quality of audit work under expert systems. *Journal of Economics and Administrative Sciences, 28*(133), 187-199.

Mucha, B., Brestovanska, P., & Peráček, T. (2018). Using the correct sampling method as a prerequisite for a successful financial audit. In *Proceedings of the 31st International Business Information Management Association Conference, IBIMA 2018: Innovation Management and Education Excellence through Vision 2020* (pp. 3503-3511).

Ozdemir, Z., & Gokcen, B. A. (2016). Auditing of subsequent events: A survey of auditors in the city of Istanbul in Turkey. *Accounting and Finance Research, 5*(2), 42.

Phang, S. Y. (2020). Impacts of the timing of the discovery of a subsequent event on the auditors' approach to subsequent events. *Accounting & Finance, 60*(4), 4121-4146.

Pinello, A., Puschaver, L., & Volkan, A. (2020). The relationship between critical accounting estimates and critical audit matters. *Accounting & Taxation, 12*(1), 23-33.

Pinho, C., Santos, P. G., & Martinho, C. (2022). Analytical procedures–Are they useful for auditing purposes? An Iberian Peninsula approach. *International Journal of Economics and Finance Studies, 14*(03), 302-321.

Porcuna-Enguix, L., Bustos-Contell, E., Serrano-Madrid, J., & Labatut-Serer, G. (2021). Constructing the audit risk assessment by the audit team leader when planning: Using fuzzy theory. *Mathematics, 9*(23), 3065.

Putri, S. F. I. P. (2020). Factors affecting going concern audit opinions. *American International Journal of Business Management, 3*(12), 27-35.

Rasheed P. C, A., & Hawaldar, I. T. (2021). Related party transactions and audit risk. *Cogent Business & Management, 8*(1), 1888669.

Rikhardsson, P., Kristinn, T., Bergthorsson, G., & Batt, C. (2022). Artificial intelligence and auditing in small- and medium-sized firms: Expectations and applications. *AI Magazine, 43*(3), 323-336.

Saro, B., Keitany, P., & Rop, W. (2021). Inventory audit and supply management: An evidence of inventory control practices.

Smith, J., Johnson, R., & Taylor, D. (2019). Artificial intelligence and audit quality in small enterprises across Europe. *European Journal of Accounting Research, 31*(2), 112-126.

Smith, K., & Jones, L. (2023). Technology-driven audit solutions for SMEs: A case study approach. *Journal of Emerging Technologies in Accounting.*

Taylor, A., & Martin, L. (2022). Education and its impact on the efficiency of SME audits in Canada. *Canadian Journal of Accounting Education, 27*(3), 89-103.

The International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE). (2023). Retrieved from https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-12/IAASB-Audits Less-Complex-Entities-LCE-Standard_0.pdf.

Tridhoskul, P. (2024, February). Quality of auditing affecting success in operating small and medium-sized enterprises. In *International Academic Multidisciplinary Research Conference in Venice 2024* (pp. 92-97).

Zhang, D., & Cang, Y. (2021). Ownership concentration, foreign ownership, and auditing: Evidence from SMEs in Latin America. *Pacific Accounting Review, 33*(3), 301-321.

Žukauskaitė, D. (2021). Assessment of the risk of material misstatement in an audit of financial statements. In *Whither Our Economies-2021: International Scientific Conference: Conference Proceedings*. Vilnius: Mykolas Romeris University.

Žukauskaitė, D., & Daujotaitė, D. (2021). Identification and assessing risks of material misstatement of the financial statements. In *Accounting, Audit, Analysis: Transformation of Science and Business in New Economic Reality: International Scientific Conference* (pp. 25-26). Vilnius: Vilnius University Press.