

إطار مقترح لتطوير دور مراقب الحسابات الخارجي كأحد مداخل إدارة مخاطر المعلومات الحاسبية في بيئة الأعمال المصرية

د. مبروك محمد السيد نصير

(*) د. مبروك محمد السيد نصير: دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية التجارة - جامعة المنوفية ، ٢٠١٨م، مدرس محاسبة - بالمعاهد العليا للعلوم الإدارية، له اهتمامات بحثية في مجال المحاسبة حيث له العديد من الأبحاث العلمية المنشورة في مجال المحاسبة المالية والمراجعة والضرائب، وله العديد من المشاركات البحثية أيضاً في المؤتمرات العلمية المتخصصة في المجالات المحاسبية المختلفة.

Email: m.nosir2010@yahoo.Com

ملخص البحث

تتطلب الرؤية المستقبلية لمهنة المحاسبة والمراجعة تعزيز دور مراقب الحسابات الخارجى في أداء مهمته، وذلك لمواكبة الإتجاهات الحديثة فى المحاسبة والمراجعة. وتركز مشكلة الدراسة علي التحديات الحديثة التى تواجه مراقبى الحسابات فى ادارة مخاطر المراجعة لتقديم خدمات توكيدية ذات موثوقية. وذلك بهدف إصدار معيار مستقل يحكم الأداء يعتمد على جوهر العمل المهني لمراقب الحسابات الخارجى، يستتبعه قانون مهني حديث طال انتظاره ينظم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر.

تناولت الدراسة دور مراقب الحسابات الخارجى والمعايير الحاكمة لأدائه المهني، مع توصيف طبيعة مخاطر المراجعة من المخاطر المتلازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر عدم الإكتشاف، حيث تم اعداد دراسة ميدانية لبيان أثر دور مراقب الحسابات علي مخاطر المراجعة، والتي إنتهت إلى أن المعايير السلوكية والمهنية والإستقلالية لمراقب الحسابات الخارجى يكون لها تأثير مباشر علي ادارة مخاطر المراجعة، وأن تطوير أداء دور مراقب الحسابات الخارجى وفق هذه المعايير يمكنه من إدارة مخاطر المراجعة فى إطار منهج علمى متكامل.

الكلمات المفتاحية : مراقب الحسابات؛ مخاطر المراجعة؛ إدارة مخاطر المراجعة

Abstract

The future vision of the accounting and auditing profession requires strengthening the role of the external auditor in performing his task, in order to keep pace with modern trends in accounting and auditing. The study problem focuses on the modern challenges facing auditors in managing audit risks to provide reliable assurance services. With the aim of issuing an independent standard governing performance that depends on the essence of the professional work of the external auditor, followed by a long-awaited modern professional law regulating the accounting and auditing profession in Egypt.

The study dealt with the role of the external auditor and the standards governing his professional performance, with a description of the nature of audit risks from concurrent risks, control risks and risks of non-discovery. It has a direct impact on audit risk management, and that developing the role of the external auditor in accordance with these standards enables him to manage audit risks within the framework of an integrated scientific approach.

Keywords: auditor - audit risk - audit risk management.

مقدمة

إن التطلع لرؤية مستقبلية لمهنة المحاسبة والمراجعة تتطلب تعزيز دور مراقب الحسابات الخارجي في أداء مهمته، وذلك لمواكبة الإتجاهات الحديثة في المحاسبة والمراجعة بهدف إدارة مخاطر المراجعة. وتكون إدارة المخاطر بحاجة إلى نظام معلومات واسع النطاق الغرض منه توفير تدفق متواصل من المعلومات عن التغيرات الحادثة في العمليات، واقتناء الأصول الجديدة والإنشاءات الجديدة والعلاقات المتغيرة مع الكيانات الخارجية. (عبد العال حماد، ٢٠٠٨)

وإن تفعيل دور مراقب الحسابات الخارجي في إطار التحديات الحالية لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، يتطلب تصميم مجموعة متكاملة من المعايير السلوكية والمعايير العلمية والمهنية ومعايير الإستقلالية والمعايير القانونية التي يتم الالتزام المهني بها بهدف إدارة مخاطر المراجعة، وذلك تمهيداً لإصدار معيار مستقل يحكم الأداء المهني يعتمد على جوهر العمل التنفيذي. حيث يواجه مراجعو الحسابات العديد من المشاكل والتحريف في البيانات المالية ودون ترك آثار ملموسة. (العقدة والنوايسه، ٢٠٠٧، ص ٦٨)

١. مشكلة الدراسة

تتحدد مشكلة الدراسة في تقديم رؤية متكاملة لمواجهة التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند قيامهم بأداء مهمتهم، والتركيز على الدور الذي يلعبه مراقبي الحسابات في إدارة المخاطر لتقديم خدمات توكيدية ذات موثوقية. حيث أن معايير المراجعة ركزت في أغلب جوانبها على الإجراءات التنفيذية لمهنة المحاسبة والمراجعة، كما ركزت القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة على القواعد الشكلية التنظيمية للمهنة دون الجوهرية.

وإن عملية المراجعة ترتبط بدرجة كبيرة بمخاطر المراجع التي تتعلق بفشل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية أثناء عملية المراجعة، كون المخاطر التي تتضمنها عملية المراجعة تعتبر من العوامل التي يجب ان يأخذها المراجع في الإعتبار عند التخطيط لأداء عملية المراجعة. (عبد الجليل، ٢٠١٩، ص ١٤)

وإن قيمة عملية المراجعة تتمثل في ثقة الأطراف بالقوائم المالية وخلوها من الأخطاء، وأي تقصير من قبل مراجع الحسابات أو فشله في القيام بمهامه وتحقيقه لقيمة المراجعة المتمثلة في ثقة الأطراف بالقوائم المالية قد يؤدي لإلحاق الضرر بالأطراف المستخدمة والمستفيدة من تقرير المراجع. (نور. عبيد. شحاته، ٢٠٠٧، ص ١٣)

وقد شهدت السنوات الاخيرة تقدماً كبيراً في المنظومة الالكترونية التي تتبناها مصلحة الضرائب المصرية، وذلك لبيانات القوائم المالية المسجلة إلكترونياً والمعتمدة من مراقب حسابات

خارجي. الا أن نتائج التقارير الإلكترونية لقائمة ملفات بعض الممولين أظهرت في القائمة "عالية المخاطر" ٥٠٪ منها لحسابات مصطنعة، و ٢٥٪ من القائمة "متوسطة المخاطر" لحسابات مصطنعة، و ١٠٪ من القائمة "منخفضة المخاطر" لحسابات مصطنعة. (مخرجات الاقرارات الإلكترونية، ٢٠١٩) أي أنها حسابات مضللة بالرغم من أنها مترجمة لقوائم مالية مؤيدة من مراقبي حسابات سواء بالإعداد أو المراجعة أو الإعتماد ولم يتمكنوا من اكتشاف ما بها من تلاعب. وهي الفجوة التي ترتبط بمراجع الحسابات والتي ترجع أسبابها إلى مراجع الحسابات نفسه أو القائم بالمراجعة وتتمثل في ثلاث فجوات فجوة أداء المراجع وفجوة استقلال المراجع وفجوة تقرير المراجع. (العيسوي، ٢٠٠٥)

ومما سبق تتضح الفجوة البحثية في ضعف دور مراقب الحسابات الخارجى في اكتشاف حالات الخطأ والغش عند أداء مهمة المراجعة، وافتقاده الي المعايير التي تمكنه من إدارة مخاطر المراجعة في الواقع العملي من مخاطر متأصلة ومخاطر الرقابة ومخاطر عدم اكتشاف لحالات الخطأ والغش. ويمكن صياغة المشكلة البحثية في التساؤلات الآتية:-

١. ما مدى تأثير المعايير السلوكية والأخلاقية لمراقب الحسابات الخارجى على إدارة مخاطر المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية ؟
 ٢. ما مدى تأثير المعايير العلمية والمهنية لمراقب الحسابات الخارجى على إدارة مخاطر المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية ؟
 ٣. ما مدى تأثير معايير الإستقلالية لمراقب الحسابات الخارجى على إدارة مخاطر المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية ؟
 ٤. ما مدى تأثير المعايير القانونية لمراقب الحسابات الخارجى على إدارة مخاطر المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية ؟
٢. أهمية الدراسة

تستمد الدراسة أهميتها العلمية من مساهمتها فى نشر الفكر المحاسبى حول الرؤية المستقبلية لتطوير دور مراقب الحسابات الخارجى فى بيئة الأعمال المصرية وتوصيل المعارف الثقافية لجمهور المستفيدين. بينما تتضح الأهمية العملية للدراسة من ارتباط موضوع الدراسة بأهمية دور مراقب الحسابات الخارجى في توقع المخاطر وإدارة مخاطر المراجعة بشكل ايجابي لدى الشركات من خلال المداخل المقترحة للمعايير والمتطلبات التي يجب أن يلتزم ويتحلى بها المراجعين عند أداء مهامهم المهنية.

٣. أهداف الدراسة

- انطلاقاً من مشكلة الدراسة يمكن تحديد أهدافها على النحو التالي :-
- دراسة وتحليل مدى تأثير المعايير السلوكية والأخلاقية لمراقب الحسابات الخارجى على إدارة مخاطر المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية.
 - دراسة وتحليل مدى تأثير المعايير العلمية والمهنية لمراقب الحسابات الخارجى على إدارة مخاطر المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية.
 - دراسة وتحليل مدى تأثير معايير الإستقلالية لمراقب الحسابات الخارجى على إدارة مخاطر المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية.
 - دراسة وتحليل مدى تأثير المعايير القانونية لمراقب الحسابات الخارجى على إدارة مخاطر المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية.

٤. منهجية الدراسة

تعتمد الدراسة على المنهج الاستنباطي للتعرف على دور مراقب الحسابات الخارجى ومعايير ومتطلبات الأداء المهني بالإضافة إلى توصيف طبيعة وأنواع مخاطر المراجعة وكيفية إدارتها، كما تم استخدام المنهج الاستقرائي عن طريق المقابلات الشخصية والاتصالات الهاتفية مع عدد من المحاسبين والمراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة وعدد من المحاسبين بقسم المراجعة بالشركات وكذلك أساتذة الجامعة بأقسام المحاسبة للإجابة على بيانات قائمة الاستقصاء لعينة المستقصي منهم واجراء التحليل الإحصائي لها، لبيان مدى إمكانية تطوير دور مراقب الحسابات الخارجى وقدرته على إدارة مخاطر المراجعة، بالإعتماد على أسلوب تحليل التباين Anova وأسلوب تحليل الارتباط Correlation وأسلوب تحليل الانحدار المرحلي Stepwise regression.

٥. فروض الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة تم صياغة الفروض التالية:

- الفرض الأول :** " لا توجد فروق معنوية بين فئات المستقصي منهم حول تطوير دور مراقب الحسابات الخارجى لإدارة مخاطر المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية "
- الفرض الثانى :** " لا توجد علاقة ارتباط جوهريّة بين تطوير دور مراقب الحسابات الخارجى وإدارة مخاطر المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية " .
- الفرض الثالث :** " لا يوجد تأثير جوهري لمعايير تطوير دور مراقب الحسابات الخارجى على إدارة مخاطر المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية " .

٦. الدراسات السابقة ذات الصلة

استخلص الباحث بعض الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات الدراسة الحالية علي النحو التالي:-

تناولت دراسة (محمد ، ٢٠١١) تحليل ومراجعة إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية والتحقق من الإستغلال الأمثل للموارد الإقتصادية المتاحة، ومن ثم ناقشت المشكلات المهنية لخدمات المراجعة فى القطاع العام ومدى تأثيرها باصدار قانون SOX فى الولايات المتحدة الأمريكية. وانتهت الدراسة الي أن الإهتمام بإدارة مخاطر المراجعة في قطاع الخدمات الحكومية من خلال رقابة الجهاز المركزى للمحاسبات على الجهات الحكومية، يعمل على تحسين الأداء ويرفع من كفاءة وجودة الخدمات الحكومية والحفاظ على المال العام فى الجهاز الحكومى المصرى.

تناولت (Popova, 2012) دمج مخاطر الاحتيال في خطر الأخطاء المادية وتأثيرها على مراجعي الحسابات، والتعرف على أهم الأساليب المتبعة لاكتشاف الاحتيال والغش عند مراجعة البيانات المالية بالشركات العامة في الأردن. وانتهت الدراسة الي أن المراجعين الخارجيين لديهم القدرة على اكتشاف طرق وأساليب الغش والاحتيال المستخدمة عند مراجعة التقارير المالية بهدف إصدار بيانات مالية صحيحة.

تناولت دراسة (أحمد ، ٢٠١٢) دور التحليل الباييزي في تطوير فعالية عملية المراجعة في ظل تفعيل قانون SOX ، حيث يرتبط العديد من مكاتب المراجعة في مصر بعلاقة الشراكة مع المؤسسات المهنية، الأمر الذي أدى إلى التغيير في طبيعة عملية المراجعة لضرورة البحث عن أسلوب بديل للقيام بهذه العملية، وقد وجد المراجعون في أسلوب باييز القائم على مراجعة كافة العمليات وسيلة مناسبة لتنفيذ عمليات المراجعة الكاملة. وتوصلت الدراسة ضرورة توافر الوقت الكافي لدى المراجع للقيام بعمل اختبارات إضافية وتوافر مساعدين لديه لتخفيض تكلفة عدم التأكد إلى أدنى مستوى ممكن. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك إرتباط وثيق بين كفاءة المراجع تقدير خطر الرقابة، فكلما زادت كفاءة المراجع في فحص وتقييم نظم الرقابة كلما أمكنه تقدير خطر الرقابة بدقة، حيث تعتبر نظم الرقابة الداخلية أحد أهم وسائل تخفيض المخاطر، وأصبح المراجع مطالب بتقييم عملية إدارة المخاطر وإصدار تقرير مستقل بذلك.

تناولت دراسة (Hua.L, 2012) أثر عقود الحوافز والضغط الزمني على أداء مراجع الحسابات وركزت على جوانب عدم التأكد الخاصة بضغط وقت مراقب الحسابات على جودة أداء المراجعة. وانتهت الدراسة الي أن ضغوط وقت المراجعة تؤثر على أداء مراقبي الحسابات،

نظراً لأهمية دور حوافز الأداء النسبي في زيادة فعالية مراقب الحسابات في مواجهة ضغوط وقت المراجعة.

تناولت دراسة (الهيلع، ٢٠١٢) تحليل دور المراجع الخارجي في إدارة المخاطر المصرفية في ظل متطلبات الحوكمة، حيث انتشر استخدام مفهوم حوكمة الشركات في مختلف المجالات العلمية والعملية كمحاولة للسيطرة على أنواع المخالفات المختلفة، حيث أن الاختيار السليم بين القرارات الاستثمارية سواء من حيث أماكن الاستثمار أو نوعيتها لضمان حقوق المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين يحقق الشفافية والإفصاح العادل. وتوصلت الدراسة إلى ضرورة إبراز دور المراجع الخارجي في حوكمة الشركات بهدف إدارة المخاطر في القطاع المصرفي، من خلال تطوير دور المراجع الخارجي في إدارة المخاطر المصرفية باختيار أفضل بدائل القياس والتقييم المحاسبي وأفضل السياسات التي توصي بها معايير المحاسبة وتطبيقها في إطار الواقع العملي عند فحص مستندات ودفاتر القروض والفوائد والمخصصات الخاصة بها بغرض التحقق من أن القيود والتوجيهات المحاسبية بهذه الدفاتر والسجلات المتعلقة بأنشطة الائتمان في البنوك صحيحة.

تناولت دراسة (محمود، ٢٠١٣) مسؤولية مراقب الحسابات لرفع مستوى جودة الأداء المهني ضمن مدخل المراجعة المبنية على المخاطر كأداة لتحقيق موضوعية الحكم المهني لمراقب الحسابات عن التقديرات المحاسبية. وتوصلت الدراسة إلى أن إدارة المخاطر في مجال المراجعة هي عملية مستمرة حيث تبدأ من التعاقد على عملية المراجعة حتى الإنهاء من إعداد تقرير المراجعة.

تناولت دراسة (Espinosa-Pike and Barrainkua، ٢٠١٥) عوامل حجم منشأة المحاسبة والمراجعة وخبرة مراقبي الحسابات والحكم الأخلاقي وأثرها على الضغوط المدركة على مراقبي الحسابات في نشاطهم المهني. وتوصلت الدراسة إلى أن تحليل أثر الضغوط على سلوك مراقب الحسابات تساهم في مواجهة ضغوط عميل منشأة المحاسبة المراجعة.

تناولت دراسة (عراي، ٢٠١٥) دور إطار المؤشرات المالية وغير المالية في تخفيض مخاطر المراجعة بمنظمات الأعمال، وذلك على عينة من المراجعين المختصين بالشركات الصناعية المؤثرة في العوامل البيئية، التي تكشف للمراجع الخارجي عن الخطر المتلازم المتعلق بالتأثير البيئي على القوائم المالية. وإنتهت الدراسة إلى إعداد إطار مقترح لتخفيض مخاطر المراجعة الخارجية لمنظمات الأعمال باستخدام المؤشرات المالية وغير المالية البيئية.

تناولت دراسة (صالح، ٢٠١٦) مسؤوليات المراجع الخارجي ودوره في الحد من مخاطر المراجعة وزيادة درجة الثقة في القوائم المالية واستهدفت تحديد مسؤوليه المراجع عن الحد من

مخاطر المراجعة وعن مدى ثقة المستخدمين للقوائم المالية في نتائج المراجعة، وانتهت إلى أن المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي تخفض من مخاطر المراجعة وتزيد من ثقة المستخدمين المرتقبين في التقارير المالية المنشورة، حيث إن إثبات أي بيانات كاذبه تضلل مستخدمي القوائم المالية تعرض المراجع للمساءلة القانونية.

تناولت دراسة (الصباغ- دحدوح، ٢٠١٦) مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال، بالتطبيق على مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية المسؤولين عن تقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن التقارير المالية الاحتيالية والمتعلقة بكل من: الدوافع والضغط، الفرص، والمواقف والتبريرات. وانتهت الدراسة الي أن هناك التزاماً متوسطاً بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن التقارير المالية الاحتيالية، في حين وجود التزاماً مرتفعاً بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن سوء تخصيص الأصول.

تناولت دراسة (كاظم ، ٢٠١٦) الأطر التي تعزز من مسؤولية مراقب الحسابات في الكشف عن الغش والاحتيال المالي، والطرق المستخدمة في تطوير أداء مراقب الحسابات في ظل تحليل وتقييم المخاطر الموروثة. وانتهت الدراسة الي ضرورة تحديد وتقييم المخاطر عند قيام مراقب الحسابات بتخطيط عملية المراجعة، وأن عملية اكتشاف أساليب الغش والاحتيال تتطلب مراجع مهني وعلى دراية عالية من الخبرة المهنية.

تناولت دراسة (متولي ، ٢٠١٦) تقييم فاعلية برنامج المراجعة الخارجية في تقييم إستراتيجيات إدارة المخاطر مدى التحقق من اختبارات تحمل الضغوط والتقرير عنها والتنبؤ بخطط الطوارئ المستقبلية، اعتماداً على أسس القياس والإفصاح المحاسبى عن المخاطر المصرفية. وانتهت الدراسة الي ضرورة دعم وسائل وطرق الإتصال على المستويين الداخلى والخارجى بشأن إستعدادها لإدارة المخاطر، الأمر الذى يساهم فى تحقيق متطلبات جودة المراجعة الخارجية فى الفكاع المصرفى.

تناولت دراسة (سند، ياسين ، ٢٠١٧) الخبرة المهنية للمراجع الخارجى ودورها في تقويم بعض العوامل المرتبطة بمخاطر المراجعة، من خلال دراسة تأثير الخبرة المهنية لمراجع الحسابات الخارجى في تخفيض الأنواع المختلفة للمخاطر داخل مكاتب وشركات المراجعة. وانتهت الدراسة الي ضرورة العمل على إستمرارية تنمية وتطوير الخبرة المهنية لأعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة.

تناولت دراسة (عبدالغفار ، ٢٠١٧) تقييم محددات تغيير مراقب الحسابات للشركات العاملة فى بورصة الأوراق المالية المصرية، حيث يعد تغيير المراجع الخارجى أحد الضمانات الفعلية

لتحقيق استقلاليته في أداء مهمته. وانتهت الدراسة الي أن هناك أثر معنوي لتغيير أتعاب عملية المراجعة وحجم الشركة محل المراجعة علي تغيير المراجع الخارجي للشركات المساهمة المصرية في بورصة الأوراق المالية.

تناولت دراسة (الفاضلي- حمودة ، ٢٠١٧) مسؤولية مراجعوا الحسابات بشكل دقيق من قبل المنظمات المختصة ووضع ضوابط وقواعد متعلقة بالكشف عن الغش والأخطاء في التقارير والقوائم المالية، وهذا يمكن لمستخدمي التقارير من إعطاء ثقه فيها للتعبير عن الوضع الحقيقي للمنشأة. وانتهت الي أنه يجب على المنظمات المهنية أن تضع قواعد وقوانين تحدد مسؤولية مراجعوا الحسابات في كشف الغش والاختلاسات، والعمل على فرض بعض الآليات للرقابة على جودة أداء المراجعين، وكذلك مدى الانسجام بين آليات المراجعة والمعايير الدولية للمراجعة.

تناولت دراسة (أمين ، ٢٠١٨) دور المراجعة المستمرة في الكشف عن مخاطر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وزيادة جودة التقارير المالية، وتوضيح الدور الذي تلعبه المراجعة المستمرة في تحقيق جودة التقارير المالية ببيئة التجارة الإلكترونية. وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد علاقة بين المراجعة المستمرة وجودة التقارير المالية، كما أنها تساعد في الكشف عن مخاطر نظم المعلومات المحاسبية لأنها تعمل بصورة مستمرة.

تناولت دراسة (شردية ، ٢٠١٨) بحث وتحليل التقييم الذاتي لنظام مراقبة المخاطر لتطوير مخاطر المنشآت من خلال تحديد طبيعة وأهمية تطوير إدارة مخاطر نظم الرقابة المؤسسية. وانتهت الدراسة الي أن تطبيق وإستخدام نظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة يكون له تأثير كبير على تطوير إدارة مخاطر من خلال نظم الرقابة الداخلية بالمنشآت.

تناولت دراسة (Wong et al, 2018) استقلالية أعضاء مجلس الإدارة ، على جودة المراجعة الخارجية ، من خلال أتعاب عملية المراجعة في الشركات الكبيرة المدرجة بالبورصة الصينية ، ولقد تم التطبيق على الشركات غير المالية في الصين خلال الفترة من سنة ٢٠٠١ إلى سنة ٢٠٠٦. وانتهت الدراسة الي وجود علاقة عكسية بين استقلالية أعضاء مجلس الإدارة وأتعاب المراجعة الخارجية.

تناولت دراسة (حسين ، ٢٠١٩) تحليل تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على العلاقة بين استقلالية مجلس الإدارة وجودة المراجعة، من خلال تخفيض فرص التحريف في القوائم المالية، سواء الناتج عن التلاعب بالمستحقات الاختيارية أو الناتج عن الغش في القوائم المالية. وانتهت الي أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي لن يكون الحل الأمثل لاكتشاف الغش في القوائم المالية، سواء كان دور التخصص الصناعي هو دور مكمل لنظام حوكمة الشركات يتسم بالقوة، أو دور بديل لمجلس إدارة يتصف بعدم الاستقلالية.

تناولت دراسة (عبدالجليل ، ٢٠١٩) مخاطر المراجعة والدور الذي تلعبه الجهات المهنية فى سبيل تحقيق جودة المراجعة ، وذلك على الشركات المدرجة بسوق الأسهم المصرية. وانتهت الدراسة إلى ضرورة إعتناء مدونة لقواعد وأخلاقيات ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة من أجل تحسين مستوى الأداء المهني ودعم خدمات المراجعة.

تناولت دراسة (عبدالعليم ، ٢٠٢٠) كيفية تفعيل مداخل المراجعة الخارجية على جودة التقارير المالية ومخاطر المراجعة بالتطبيق على البيئة المصرية، والدور الذي تلعبه الأحكام النهائية لمراقب الحسابات الخارجى في ممارسة مهنة المراجعة. وانتهت الي أن الحكم المهني لمراقب الحسابات يكون له دور جوهري في تقدير المراجعة من حيث الثقة والمصادقية لدى المستثمر في التقارير المالية.

تناولت دراسة (يحيى، ٢٠٢١) مفهوم المراجعة ومفهوم مخاطر المراجعة بالإضافة إلى مصادرها ومكوناتها وكيفية قياسها استنادا الى نموذج نشرة معايير المراجعة رقم (٤٧)، واستهدفت تسليط الضوء على موضوع مخاطر المراجعة وكيف يمكن للمراجع الخارجى أن يساهم في تدنيها والتقليل من أثارها أثناء أداء لمهمة المراجعة، وخُصّصت إلى ضرورة فهم مخاطر المراجعة والعوامل المرتبطة بها وكيفية التعامل معها، وأثبتت الدراسة في جانبها التطبيقي أنّ النموذج المقترح له أثر كبير في تخفيض خطر المراجعة.

تقييم الدراسات السابقة المتعلقة بالدراسة الحالية

ومن خلال استقراء الدراسات السابقة يمكن استخلاص أن الدراسات المتعلقة بمراقب الحسابات الخارجى ركز كل منها على الجوانب الشكلية والموضوعية لقواعد وأخلاقيات ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة، وامتداداً لهذه الدراسات ركزت الدراسة الحالية على الرؤية المستقبلية لتطوير دور مراقب الحسابات الخارجى فى إدارة مخاطر المراجعة من خلال تصميم إطار متكامل يُلقى بظلاله على الناحية الجوهرية والموضوعية للمراجع، حيث يتم تصميم هذا الإطار على أساس مجموعة متداخلة ومتكاملة من المعايير السلوكية والمعايير العلمية والمهنية ومعايير الإستقلالية والمعايير القانونية، وذلك بهدف إمكانية إدارة المخاطر المرتبطة بها لتحسين جودة المعلومات المالية في بيئة الاعمال المصرية.

٧. خطة البحث

تحقيقاً للأهداف واختبار الفروض البحثية تم تنظيم خطة البحث في المحاور التالية :-

٧-١ الإطار المنهجي لمراقب الحسابات الخارجى

يرتبط إسم مراقب الحسابات الخارجى بمهنة المحاسبة والمراجعة إرتباطاً وثيقاً، وهو يتمثل فى الشخص الطبيعي أو الاعتباري المعتمد بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين والمصرح له بمزولة

مهنة المحاسبة والمراجعة مع التفرغ التام. وقد أصدر المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين نشرة إرشادات المراجعة (الإرشاد رقم ٧) الخاص بالرقابة على مستوى جودة الأداء المهني والذي تضمن مجموعة من الإرشادات لأداء مراقب الحسابات الخارجي هي : الصفات الشخصية والمهارة والكفاءة وتوزيع المهام والإشراف والتوجيه وقبول واستمرارية العملاء والتقنيش. وحفاظاً على نتائج مهمة المراجعة وما تقدمه من معلومات للمستفيدين من متخذى القرار، يأتي الحرص على أداء مراقب الحسابات الخارجي من خلال الإطار المنهجي بكافة جوانبه الشكلية والجوهرية، حيث يتناول الإطار المنهجي لمراقب الحسابات الخارجي سماته الشخصية والأخلاقية ومتطلباته العلمية والمهنية وحقه في منح سلطة الإستقلالية وكذلك القواعد القانونية الحاكمة له، وذلك حتى يستطيع المراجع أن يمارس عمله ويقوم بأداء مهمة المراجعة وتقديم تقرير منضبط عنها بكل حيادية واستقلالية، ويتم عرض الإطار المنهجي تفصيلاً على النحو التالي:-

٧-١-١ المعايير الأخلاقية والسلوكية

يضع الميثاق العام المصري المبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنية والتي تستوجب علي مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة من مراقبي الحسابات التحلي بالنزاهة أي أداء عملية المراجعة بشكل عادل ونزيه بدون ضرر أو محاباه أو تحيز، وكذلك السرية بأن يحافظ مراقبي الحسابات على أسرار العملاء وعدم الإدلاء بأية بيانات أو معلومات إلا بعد الرجوع إليهم، والالتزام بالموضوعية أي تنفيذ عملية المراجعة في ضوء المسئولية المحددة والهدف المطلوب.

والامانة والاستقامة هما من مكونات الشخصية الاسلامية، وهما من الخصائص الأساسية المميزة للعمل المهني، وهما أيضا من الخصائص التي يستقي منها المجتمع ثقته في المهنة وتقضي الامانة من العضو أن يكون نزيها صادقا. (المعتاز، ٢٠٠٨، ص٢٥٧)

٧-١-٢ المعايير العلمية والمهنية

والتأهيل العلمي يُلزم مراقب الحسابات أن يكون حاصلاً على مؤهل عالي تجارى تخصص محاسبة، بالإضافة إلى إجتياز الإمتحانات المقررة للحصول على تصريح بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة والقيود بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين، مع التدريب السنوي المستمر بساعات تدريب من جهات معتمدة. ويقترح الباحث أن يقوم بعملية التأهيل العلمى والاختبارات المتخصصة فى ممارسة المهنة هو المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين، كما يكون مسئولاً عن التدريب المستدام لمراقبي الحسابات من مزاولي المهنة واعداد الندوات واللقاءات والمؤتمرات المحاسبية المتخصصة بصفة دورية.

أما عن الكفاءة المهنية فيجب لتطوير دور مراقب الحسابات الخارجى القيام ببذل العناية الواجبة فى الكشف عن مخاطر المعلومات المحاسبية، وذلك بتطبيق التخصص القطاعى لنشاط معين مع متابعة نشاط العميل بصورة مستدامة. والتخصص القطاعى لمراجعي الحسابات يعد أحد الأمور الأساسية التى تركز عليها كفاءة الأداء المهني لعمليات المراجعة، ومن ثم فهو احد المتغيرات المؤثرة فى جودة الأداء المهني وفى تخفيض مخاطر المراجعة، كما يحقق التخصص الصناعى للمراجعين منفعة أخرى هي تخفيض مقابل أتعاب المراجعة بشكل جوهري فى الصناعات ذات العمليات المتجانسة والممارسات المحاسبية المعقدة. (Bills et al., 2014)

ولقد شهدت السنوات الماضية اندماج بعض مكاتب المراجعة الكبرى من أجل إعادة تنظيم أنشطتها فى مجال المراجعة على أساس التخصص القطاعى، بهدف تقديم خدمات مراجعة على درجة عالية من الكفاءة، ومن أجل زيادة ثقة المراجع الخارجى فى ثقة المجتمع فى تخفيض عملية المخاطر التى يتعرض لها المراجع، وهذا ينعكس فى النهاية على درجة جودة ودقة عملية المراجعة الخارجية، حيث إن التخصص القطاعى لا ينجح إلا فى ظل حجم مكاتب مراجعة كبير. (موسى - فتوحة ، ٢٠١٦ ، ص ١٠٩) وقد قسمت مكاتب المراجعة إلى نوعين وهي : مكاتب مراجعة متخصصة ، ومكاتب مراجعة غير متخصصة، فالمراجع المتخصص يكون لديه إلمام كافي ومتكامل عن أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة، وتخصص المراجع قد يؤدي إلى زيادة قدرته على اكتشاف الأخطاء والعمليات غير العادية. (Krishnan J., , 2001: p.p124)

ويقوم المراجع الخارجى بإدارة مخاطر المراجعة فى إطار البيئة التنظيمية للصناعة، فإن تعقد طبيعة الأنشطة والعمليات للعديد من الصناعات فى العصر الحالى أدى إلى ازدياد الطلب على التخصص الصناعى لشركات المراجعة فى أسواق خدمات المراجعة. (Salehi, et al, 2019)

ويقترح الباحث تفعيل دور مراقب الحسابات المهني وتوجيهه نحو الإتجاه الإيجابى فى أداء خدمات المراجعة بالجودة المطلوبة، من خلال التفهم الكامل لطبيعة أعمال المنشأة محل المراجعة والعمل بموضوعية وواقعية مطلقة، وبذل العناية المهنية والدقة الكاملة فى أداء مهمة المراجعة ومرعاة المخاطر المتوقعة، وأن تكون الممارسة الفعلية لأعمال المحاسبة والمراجعة لمدة ثلاث سنوات، مع الإلمام الكامل بإجراءات المراجعة والفحص التحليلى، وصولاً إلى الصدق فى عرض الرأى والعدالة فى اتخاذ القرار بنقله فى متكامل الأركان.

٧-١-٣ معايير الإستقلالية

الاستقلالية تعنى الحياد التام وعدم الإنحياز أو الإرتباط بطرف من من أطراف المراجعة المستفيدة، وعلى مراقب الحسابات الالتزام بالاستقلالية فيما يسند إليهم من مهام، وفي حالة عدم توافر الاستقلالية بشكل كامل عليه التنحي عن أداء أعمال المراجعة. ومن أهم محددات الاستقلالية حجم نشاط المراجعة و حجم مكتب المراجعة، حيث أن الإستقلال المهني يرتبط بصورة كبيرة بشركات المراجعة الكبيرة وأن طول فترة التعاقد بين المراجع الخارجي والشركة محل المراجعة يؤدي إلى إنخفاض مستوى الإستقلال المهني للمراجع.

وإن مستوى جودة المراجعة يرتبط بمستوى الإستقلال المهني للمراجع فمستوى جودة عملية المراجعة يرتفع في السنوات الأولى للتعاقد نتيجة إرتفاع مستوى الإستقلال المهني للمراجع الخارجي. فالمراجع حتى ولو إستطاع إكتشاف التحريفات فإنه قد يتردد في الإفصاح عنها في تقريره. (Gramling, & Karapanos, 2008) كما أن تحديد أتعاب المراجع من الأمور المؤثرة على إستقلالية المراجع لذلك ألزم قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ الجمعية العامة للمساهمين بتحديد أتعاب المراجع الخارجي أو تفويض مجلس الإدارة في حدود معينة تقدرها الجمعية العامة. وإن أتعاب عملية المراجعة ترتبط بطول فترة التعاقد لعملية المراجعة حيث أن طول فترة المراجعة تكون لكثرة الأعمال وتعدد العمليات المسندة للمراجع مما يطلب مقابل كبير من أتعاب عملية المراجعة. (Dong, Bei et al, 2018)

يكون هناك تأثير لخطر التقاضي على أتعاب عملية المراجعة في الشركات الكبيرة المدرجة بالبورصة الأمريكية، فكلما زاد خطر التقاضي زادت الأتعاب المقابلة لعملية المراجعة. (Mande , Vivek et al. , 2017) ويكون هناك علاقة طردية جوهرية بين حجم واستقلالية أعضاء مجلس الإدارة وأتعاب عملية المراجعة في الشركات الكبيرة المدرجة بالبورصة النيجيرية، فكلما زاد خطر التقاضي زادت الأتعاب المقابلة لعملية المراجعة.

(Urhoghide&Izedonmi,2015)

٧-١-٤ المعايير القانونية

تم تنظيم مهنة المحاسبة في مصر ووضع المعايير القانونية المنظمة لها بالقانون رقم (١٣٣) لسنة ١٩٥١، والذي مر عليه ما يقرب من سبعين عاماً بتغيراتها الإجتماعية والسياسية والإقتصادية، مما يتطلب أن يتم إعادة صياغة المعايير القانونية للمهنة في ظل المستجدات الحديثة وتحديات مهنة المحاسبة والمراجعة في القرن الحادي والعشرين. لذلك يجب أن يكون المراجع أحد أبناء الوطن ويتمتع بالجنسية المصرية، وأن يكون ملماً بالقوانين المهنية والقوانين الأخرى ذات الصلة، كما يجب فصل شعبة المحاسبين القانونيين عن نقابة التجاريين في نقابة

مستقلة، وإنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة على أن تكون تبعيته لمجلس الوزراء، على أن يكون تنظيم عمل مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة. وعلى نفس النهج يتم تنظيم عضوية خاصة بالمتعاملين مع مصلحة الضرائب تحت مسمى خبير ضريبي، والإلتزام باعداد تقرير منفصل يعبر عن مخاطر عملية المراجعة وكيفية إدارتها، مع إنشاء لجنة لإدارة مخاطر المراجعة تابعة للمجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة، بالإضافة إلى إقرار نظام إختبارات لمزاولة المهنة بالمعهد المصرى للمحاسبين القانونيين، وأخيراً تنفيذ التدوير لمهام المراجعة كل خمس سنوات لضمان جودة الأداء.

حيث أنه بإصدار قانون Sarbanes Oxley لحماية المستثمر وجاء به العديد من المتطلبات التي تهدف إلى تعزيز مستوى الأداء المهني للمراجع الخارجى من خلال تحفيزه للبحث عن أدلة تدعم النتائج التي تفضلها إدارة المنشأة محل المراجعة أو معالجة المعلومات بما يحقق النتائج المطلوبة. (Barbadillo, et at., 2009) وأن التغيير الإلزامى للمراجعين يعزز الأداء المهني لهم حيث يفرض على الشركة محل المراجعة تغيير المراجع بعد فترة معينة وهو أمر معلوم لدى المراجع الخارجى مما يدعم قدرته على إكتشاف التحريفات الجوهرية بهدف رفع مستوى الثقة فى خدمة المراجعة التي يقدمها ومن ثم دعم الثقة في سمعته وما لذلك من تأثير إيجابي على زيادة قدرته على جذب عملاء جدد. (Knechel and Vanstraelen, 2007)

ويقترح الباحث ضرورة التغيير الإلزامى لمراقب الحسابات الخارجى كل خمس سنوات كما جاء في قانون Sarbanes Oxley. لأن طول فترة التعاقد تؤثر سلباً على أداء إستقلالية مراقبى الحسابات لتكوين علاقات شخصية مع الإدارة أو العملاء تدفع المراجعين نحو الإنصياع لرغباتهم وتمنعهم من الإفصاح الكامل عن الحقيقة.

٧-٢ طبيعة إدارة مخاطر المراجعة

ينشأ خطر المراجعة عند قيام المزاوول بإصدار رأى غير مناسب لأنه يشير إلى أن التقارير المالية خالية من أي أخطاء جوهرية، لعدم قدرته على إكتشاف الأخطاء والإنحرافات الكامنة بموضوع المراجعة وتكون البيانات المالية غير صحيحة من الناحية المادية لذلك يتم التعرف على مخاطر المراجعة وأنواعها وكيفية إدارتها من قبل المراجع الخارجى على النحو التالى:-

٧-٢-١ مخاطر المراجعة

يقصد بمخاطر المراجعة: هي مخاطر الأخطاء الجوهرية التى تكون فيها البيانات المالية مضللة بشكل جوهري عند إجراء عملية المراجعة. (Arens et al., 2014, P273) والمخاطر: هي الحالة التي تتضمن احتمال الانحراف عن الطريق الذي يوصل إلى نتيجة متوقعة أو مأمولة. (القري، ٢٠٠٤) كما تعرف المخاطر أيضا بأنها: "احتمال احتواء القوائم المالية المدققة

على خطأ أو تحريف مادي ولم يكتشف أو احتمال خروج المدقق بنتيجة غير مناسبة". (حسن، ٢٠٠٢، ص: ٧٠) ويعرف معهد المدققين الداخليين الأمريكيين المخاطر بأنها "مفهوم يستخدم لقياس حالات عدم التأكد في عمليات التشغيل، والتي تؤثر على قدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها.

وقد توجد مخاطر مرتبطة بعملية المراجعة لم يتم التعامل معها من قبل المراجع الخارجي بصورة واضحة نتيجة عدم إدراكه لها، مما يتطلب ضرورة قيام المراجع الخارجي بتصميم إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة المخاطر بغرض تقليل مخاطر المراجعة إلى أقل مستوى ممكن وذلك عن طريق أدلة الإثبات الكافية والاختبارات التحليلية الملائمة.

٧-٢-٢ أنواع المخاطر

يقوم المراجع الخارجي بدراسة مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكد بالقوائم المالية، وهذا يشير إلى أن مخاطر المراجعة الهامة والمؤثرة في القوائم المالية ترتبط ببيئة الرقابة داخل المنشأة وتفهم طبيعتها كما ترتبط بتخطيط عملية المراجعة وكذلك ترتبط أيضاً بإجراءات تنفيذ عملية المراجعة وقيام المراجع بتقييم أدلة الإثبات. ولذلك تنقسم مخاطر المراجعة إلى ثلاثة أقسام وتكون طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) على النحو التالي:

أ- **المخاطر المتلازمة Inherent Risk** : المخاطر المتلازمة يعرفها معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) بـ "الخطر المتأصل": وهو خطر تعرض أرصدة حسابات أو فئات معاملات بسبب طبيعتها لتحريفات قد تكون هامة ومؤثرة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع تحريفات في أرصدة أو فئات أخرى، مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية مناسبة. والخطر المتأصل يحدث في حالة عدم وجود نظام للرقابة الداخلية، حيث أن هذه المخاطر تتعلق بطبيعة العنصر وذلك في بند معين أو في حساب محدد يؤدي إلى وجود خطأ مادي يؤثر بصورة جوهرية في القوائم المالية، وإن عدم التعرف على هذا الخطر وتحديده بصورة دقيقة فإنه يؤثر على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في أداء مهمة المراجعة، حيث يتطلب كشف مثل هذه المخاطر وتقديرها مجهوداً من المراجع الخارجي من خلال القيام بإجراءات مراجعة إضافية. ويلعب تخصص المراجع دوراً كبيراً في تقييم وتخفيض مخاطر المراجعة المتلازمة لطبيعة الصناعة أو طبيعة الحساب، فيقوم المراجع بتصميم إجراءات التحقق التي تساعده في التوصل إلى حكم سليم على المخاطر المتلازمة، وتكمن أهمية التخصص في تقييم تلك الإجراءات، لأن معرفة المراجع بطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة تمكنه بأن يكون على دراية ومعرفة كاملة بالقوانين واللوائح التي تنظمها، والظروف الاقتصادية التي تمر بها التي قد

تشكل ضغوطاً عليها، وكذلك يكون المراجع على درجة عالية من الفهم لمؤثرات عدم الاستمرار في الصناعة. (موسى- فتوحة ، ٢٠١٦ ، ص ١٠٩)

ويرى الباحث أن تحديد الخطر الملازم ومحاولة تخفيضه إلى مستواه الملائم يجب على المراجع الخارجى تفهم طبيعة النشاط وحجم المنشأة محل المراجعة وطبيعة الأخطاء المحتمل حدوثها والمرتبطة بنوع الصناعة التي ينتمي إليها العميل، هذا بالإضافة إلى مدى الإعتماد على التقديرات المحاسبية فى تقدير قيمة بعض الحسابات ومدى التغيرات فى السياسات والإجراءات المحاسبية وتقارير مجلس الإدارة وتجاربهما السابقة فى التعامل مع الأخطاء حول تعديل الكميات والقيم فى السجلات المحاسبية.

ب- **مخاطر الرقابة Control Risk** : يعرف معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) "خطر الرقابة": بأنه خطر أن تقع تحريفات فى أرصدة الحسابات أو فى فئة من المعاملات - والتي قد تكون هامة ومؤثرة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع تحريفات فى أرصدة أو فئات أخرى- ولا يتم منعها أو اكتشافها وتصحيحها على أساس منتظم عن طريق نظام الرقابة الداخلية. وخطر الرقابة يحدث فى حالة وجود نظام للرقابة الداخلية لكنه ضعيف لا يستطيع إكتشاف الأخطاء، ويكون نتيجة حدوث خطأ أو تحريف فى احد الأرصدة أو فى نوع معين من المعاملات ولا يمكن منعه أو اكتشافه بإجراءات الرقابة العادية لأنه يكون متعلق بفعالية الرقابة الداخلية. ولا يمكن منع هذا التحريف أو اكتشافه وتصحيحه فى الوقت المناسب من خلال نظم الرقابة الداخلية فى المنشأة (الجرد، ٢٠١٣، ص: ١١) ويرى الباحث أنه لإكتشاف المراجع الخارجى خطر الرقابة يجب عليه فحص هيكل الرقابة الداخلية لتقييم فعالية النظام المحاسبى، مع قيامه باختبارات دورية عن مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية داخل المنشأة محل المراجعة وذلك لتخفيض خطر الرقابة إلى أقل حد ممكن.

ج- **مخاطر الاكتشاف Detection Risk** : يعرف معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) "مخاطر عدم الاكتشاف بأنها: " المخاطر التى تنشأ عن عجز إجراءات التحقق التى يطبقها الفاحص فى اكتشاف تحريفات فى أرصدة الحسابات أو فى فئات المعاملات قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع تحريفات فى أرصدة أو فئات أخرى. ويعكس خطر عدم الاكتشاف مدى فعالية إجراءات المراجعة التى يطبقها المراقب. ومخاطر الاكتشاف لا ترتبط بنظام الرقابة الداخلية بل ترتبط بنظام المراجعة الخارجية، حيث تقع مخاطر الاكتشاف نتيجة عدم قيام المراجع الخارجى بإجراءات بذل العناية المهنية الملائمة أو نتيجة عدم تطبيق الإجراءات المعيارية للمراجعة التحليلية والتفسير الخاطئ لنتائج المراجعة، وتتعلق مخاطر الاكتشاف بمدى فعالية إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية في اكتشاف الأخطاء وهو ما

يطلق عليه وجود خطأ في احد البنود الحسابية أو في نوع معين من المعاملات الذي يقوم المراجع بإكتشافه عن طريق الفحص الشامل للعمليات. اذ ان بعض مخاطر الاكتشاف تكون دائماً موجودة حتى اذا قام مدقق الحسابات بفحص أرصدة الحسابات او مجموعة العمليات بنسبة ١٠٠ % وذلك بسبب ان معظم ادلة التدقيق مقنعة وليست قطعية، ولذلك يجب على مدقق الحسابات ان يأخذ بعين الاعتبار تقديره لمستويات مخاطر الرقابة والمخاطر الجوهرية لتحديد طبيعة ووقت ونطاق الاجراءات التفصيلية المطلوبة لتخفيض مخاطر التدقيق الى المستوى الادنى المقبول. (السامرائي، ٢٠٠٧، ص ١٣. علي، وشحاتة، ٢٠١٦، ص ٨٩) ويرى الباحث أنه لتقليل خطر عدم الاكتشاف إلى أقل مستوى يجب على المراجع الخارجي التخطيط والإشراف الكامل الذي يضمن أداء إجراءات المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء، بالإضافة إلى فحص جميع فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات المؤثرة لضمان صحة نتائج الاختبارات التفصيلية ولتخفيض خطر عدم الاكتشاف إلى أقل حد ممكن.

٧-٢-٣ آليات إدارة مخاطر المراجعة

إدارة مخاطر المراجعة هي عملية تحديد وقياس وتقييم المشكلات التي تواجه المراجع في تطوير الأداء والإستراتيجيات التي يستخدمها لمواجهة هذه المخاطر وتجنبها وتقليل آثارها السلبية. وتستخدم ادارة المخاطر كأسلوب إداري يهدف إلى التحكم في الاخطار وتخفيضها إلى مستويات مقبولة. ويجب على المراجع الخارجي العمل على خفض مستوى خطر المراجعة المقبول في حالة الشك. (زقوت، ٢٠١٦، ص: ٤٦) ويقوم المراجع بإدارة المخاطر من خلال عملية تحديد وقياس وتقييم المخاطر عن طريق تفهم طبيعة المنشأة وبيئتها ودراسة نظام الرقابة الداخلية بها، والتعامل بفاعلية مع عملية تقييم المخاطر من خلال تطوير أساليب وإجراءات المراجعة علي النحو التالي:-

- أ- **تحديد المخاطر:** بالتعرف على المخاطر والأخطاء المادية الناتجة من حيث تحديد أنواع المخاطر وطبيعتها من المخاطر المتلازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف.
- ب- **تحليل المخاطر:** يتم تحليل المخاطر من خلال تصنيف الخطر والوقوف أنواع المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية وأنواع المخاطر المرتبطة بنظام المراجعة الخارجية.
- ج- **اختيار مناطق المعالجة:** يتم اختيار مناطق المعالجة في المخاطر بأن يقوم المراجع الخارجي بتخطيط إجراءات المراجعة بشكل مهني بما يتضمن استخدام وتقييم أدلة الإثبات.
- د. **تطبيق خطة المعالجة:** يتم تطبيق خطة المعالجة في المخاطر من خلال تطبيق أكثر إجراءات المراجعة فعالية، مع تنفيذ جميع عمليات المراجعة وفق منهج وبرنامج مراجعة مصمم على أساس إدارة المخاطر للمجالات التي تنطوي على أكثر المخاطر أهمية نسبية.

هـ- **القياس والتقييم:** يتم تحديد أعلى درجة من المخاطر فالمخاطر الأقل وتقييم مستوياتها والتعامل معها، لينصب تركيز المراجع على تلك الأخطاء التى تمثل أكبر خطر محتمل.
ا. **التعلم:** يكون التعلم للمراجع بتوجيه أعمال المراجعة نحو المخاطر الرئيسية التى تكمن بها مخاطر ذات أهمية نسبية عالية وكبيرة، مقارنة بالأخطاء فى المعاملات والأرصدة الناتجة عن مخاطر منخفضة لا تعبر عن أخطاء جوهرية فى البيانات المالية.

٧-٣ الإطار المقترح لتطوير أداء المراجع الخارجى فى ظل إدارة مخاطر المراجعة

إن الغرض الرئيسى للمراجع الخارجى يتمثل فى التأكد من أن القوائم المالية للمنشأة خالية من أي تحريفات جوهرية. (إبراهيم، ٢٠١٩، ص: ١٥) لذلك يتم تصميم هذا الإطار من واقع الاستناد إلى معايير إعادة بناء المراجع الخارجى بما يتواءم مع المستجدات المستقبلية لمهنة المحاسبة والمراجعة، وذلك فى ضوء المعايير السلوكية والمعايير العلمية والمهنية ومعايير الإستقلالية والمعايير القانونية وعلاقتها بإدارة مخاطر المراجعة باعتبارها من المداخل التى تستخدم فى بناء الإطار المقترح على النحو التالى :-

٧-٣-١ المدخل السلوكى فى بناء شخصية المراجع

يلتزم مراقب الحسابات بمجموعة من المقومات الاساسية للسمات الشخصية التى يجب ان تتوافر لديه حتى يستطيع القيام بأداء مهمته بكفاءة وفاعلية وتقدير الخطر بما يمكنه من ادارة مخاطر المراجعة وذلك كما يلي :-

- **الإلتناء:** الولاء للوطن والحفاظ عليه.
- **السمعة الحسنة:** التحلى بالكرامة وعزة النفس ومكارم الأخلاق، والحفاظ على المظهر العام.
- **التعاون:** الروح الإيجابية مع أرباب المهنة من مراقبى الحسابات.
- **النزاهة:** الإلتزام بالاستقامة فى كافة أعماله المهنية والعدل والإتصاف.
- **السرية:** الحفاظ على الأسرار من المعلومات التى يحصل عليها من خلال أداءه المهني.
- **الإخلاص:** وهي الدقة فى العمل والأمانة فى التنفيذ
- **الإرادة:** وهي الشخصية القوية المطلقة فى التعبير عن الرأى.
- **النكاه:** وهي سرعة البديهة وقوة الملاحظة والنظرة الثاقبة لما وراء الأحداث.
- **الإدارة الجيدة:** القدرة على المتابعة والتوجيه والإشراف.
- **التفاوض:** القدرة علي الحوار فى تعامله مع مسئولى المنشأة والتمتع بالكياسة واللباقة.

٧-٣-٢ مدخل التأهيل العلمي والكفاءة المهنية للمراجع

يلتزم مراقب الحسابات بالتأهيل العلمي والكفاءة المهنية حيث يجب ان تتوفر لديه مجموعة من الضوابط العلمية والمهنية، حتى يستطيع القيام بأداء مهمته بكفاءة وفاعلية وتقدير الخطر بما يمكنه من ادارة مخاطر المراجعة من خلال الالتزام بالعناصر التالية:-

- **التأهيل العلمي:** توافر المؤهلات العلمية بألا يقل المستوى عن الدرجة الجامعية المتخصصة.

- **المعرفة الثقافية:** تحصيل الفكر المحاسبي من المؤتمرات والندوات العلمية المتخصصة.
- **التعليم والتدريب:** التعليم والتدريب المهني المستمر بساعات تدريبية من جهات معتمدة.
- **الممارسة المهنية:** الممارسة الفعلية لأعمال المراجعة لمدة ثلاث سنوات أو ما يناظرها.
- **التخصص القطاعي:** فهم طبيعة النشاط مع متابعة نشاط العميل بصورة مستدامة.
- **الموضوعية:** التفهم لطبيعة أعمال المنشأة محل المراجعة والعمل بموضوعية وواقعية مطلقة.

- **العناية المهنية:** الدقة الكاملة في أداء مهمة المراجعة للمحافظة مستوى التأكد المطلوب.
- **السابقة العملية:** وجود سابقة مراجعة منفذة لإحدى الشركات بصورة منفردة.
- **الاجراءات التحليلية:** الإلمام الكامل باجراءات المراجعة والفحص التحليلي.
- **الصدق في الرأي:** الصدق في عرض الرأي والعدالة في اتخاذ القرار بتقرير فني متكامل.

٧-٣-٣ مدخل الاستقلالية للمراجع

يلتزم مراقب الحسابات بالاستقلالية والحياد التام سواء الاستقلال المادي أو الاستقلال الفكري وعدم الخضوع تحت تأثير ضغط من أحد، ويجب ان تتوفر لديه معايير الاستقلالية لأداء مهمته بكفاءة وفاعلية بما يمكنه من ادارة مخاطر المراجعة من خلال الالتزام بالتالي:-

- **استقلال السجل:** فصل سجل المراجعين من وزارة المالية وتبعيته للمجلس الأعلى للمحاسبة.

- **استقلال الإسناد:** إشراف المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة على اصدار خطاب الإرتباط.

- **استقلال المتابعة:** متابعة خطاب الإرتباط من قبل المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة.
- **مراجعة النظير:** إقرار نظام التفتيش على أعمال المراجعة وتطبيق نظام مراجعة النظير.
- **تناسب المهمة:** تناسب مهمة المراجعة مع حجم مكتب المراجعة.
- **أتعاب المراجعة:** تحديد أتعاب مهمة المراجعة من المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة.

- دراسات الجدوى: فصل أعمال الدراسات الإقتصادية ودرسات الجدوى عن خدمات المراجعة.
 - الخدمات الإستشارية: فصل الإستشارات والخدمات المالية والضريبية عن خدمات المراجعة.
 - التنحي عن المهمة: التنحي عن أداء مهمة المراجعة عند وجود تهديد لإستقلالية المراجع.
 - ابداء الرأى: ابداء الرأى فى تقرير المراجعة باستقلال تام وحيادية كاملة.
- ٧-٣-٤ مدخل الشرعية القانونية للمراجع**
- يلتزم مراقب الحسابات بمجموعة من القواعد التشريعية التى تنظم أعمال المهنة، حتى يستطيع المراجع القيام بأداء مهمته بكفاءة وفاعلية بما يمكنه من ادارة مخاطر المراجعة من خلال الالتزام بالعناصر التالية:-

- الجنسية المصرية: أن يكون المراجع أحد أبناء الوطن ويتمتع بالجنسية المصرية.
 - الإلمام بالقوانين: أن يكون ملماً بالقوانين المهنية والقوانين الأخرى ذات الصلة.
 - النقابة المستقلة: فصل شعبة المحاسبين القانونيين عن نقابة التجاربيين فى نقابة مستقلة.
 - إنشاء المجلس: إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة وتكون تبعيته لمجلس الوزراء.
 - تنظيم المهنة: تنظيم مهنة المراجعة من خلال المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة.
 - الخبير الضريبى: تنظيم عضوية للمتعاملين مع مصلحة الضرائب بمسمى خبير ضريبى.
 - تقرير المخاطر: الإلتزام باعداد تقرير منفصل يعبر عن مخاطر المراجعة وكيفية إدارتها.
 - لجنة المخاطر: إنشاء لجنة لإدارة مخاطر المراجعة بالمجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة.
 - الإختبارات المهنية: إقرار الإختبارات لمزاولة المهنة بالمعهد المصرى للمحاسبين القانونيين.
 - التدوير الخماسى: التدوير لمهام المراجعة كل خمس سنوات لضمان جودة الأداء.
- وقد أكدت دراسة (الزرووم، ٢٠١١) علي التزام كثير من دول العالم بتطبيق تلك المعايير علي المراجعين بدول متقدمة مثل أمريكا وبريطانيا واليابان وأخري ناشأة تحاول تطبيقها مثل الهند ماليزيا ومصر.

٨- إختبار الإطار المقترح - الدراسة الميدانية

- تم إجراء الدراسة الميدانية بهدف إختبار الإطار المقترح من خلال إختبار فروض الدراسة للوقوف على مدى إمكانية تطوير دور مراقب الحسابات الخارجى على إدارة مخاطر المراجعة. وتم إجراء هذه الدراسة على النحو التالى:-

- ٨-٢ مجتمع وعينة الدراسة : يشمل مجتمع الدارسة المحاسبين القانونيين وأسائذة الجامعات بأقسام المحاسبة والمحاسبين بالشركات، وتم اختيار عينه حكمية هادفة ومتوافقة الي

حد ما مع الدراسات البحثية ذات الصلة بموضوع الدراسة، والتي استهدفت عدد ٢٠٠ استمارة صحيحة قابلة للقياس، بواقع عدد (١٠٠) استمارة من المحاسبين القانونيين - عدد (٥٠) استمارة من أساتذة الجامعات بأقسام المحاسبة - عدد (٥٠) استمارة من المحاسبين العاملين (بقسم المراجعة بالشركات)

٣-٨ متغيرات الدراسة: تم تصميم متغيرات الدراسة كما بالشكل رقم (١) :-

شكل رقم (١) الإطار العام لمتغيرات الدراسة

المتغير التابع Y إدارة مخاطر المراجعة	المتغيرات المستقلة X دور مراقب الحسابات الخارجي
- المخاطر المتلازمة	- X1 (المعايير السلوكية والأخلاقية)
- مخاطر الرقابة	- X2 (المعايير العلمية والمهنية)
- مخاطر عدم الإكتشاف	- X3 (معايير الإستقلالية)
	- X4 (المعايير القانونية)

تحليل الفروق، والارتباط
والانحدار المرحلي

من الشكل رقم (١) تم تحديد المتغيرات المستقلة وهي أربعة متغيرات تحكم أداء مراقب الحسابات الخارجي والمتغير التابع وهو إدارة مخاطر المراجعة بأنواعها الثلاثة وهي المخاطر المتلازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر عدم الإكتشاف.

٤-٨ إجراءات الدراسة الميدانية: قام الباحث بأعداد استمارة الاستقصاء بالإعتماد على الدراسات السابقة وماتتطلبه الدراسة الحالية في عرض المشكلة البحثية، حيث تم تصميمها في ضوء الفروض التي تقوم عليها الدراسة، وقام الباحث بتوزيعها وإستلامها مباشرة من خلال المقابلات الشخصية لفئات المستقصى منهم وهم (المحاسبين القانونيين - أساتذة الجامعات بأقسام المحاسبة - المحاسبين بقسم المراجعة بالشركات)، لاختبار فروض الدراسة من حيث إمكانية تطوير دور مراقب الحسابات الخارجي وأثره علي إدارة مخاطر المراجعة. وقد قام الباحث بتصميم قائمة الاستقصاء المرفقة طبقاً لمقياس ليكرت الخماسي.

٥-٨ التحليل الإحصائي الوصفي: تم إجراء التحليل الإحصائي الوصفي باستخدام

برنامج (SPSS اصدار ٢٠) لاختبار مدي صحة الفروض البحثية كما يلي:-

أ- قياس الثبات والصدق: تم إجراء اختباري الصدق والثبات لاستمارات الاستقصاء بغرض الاستدلال على صلاحية القياس من الإجابات الواردة باستمارات الإستقصاء، وللتأكد من

أن الاستقصاء يوفر المعلومات المطلوبة، حيث يهدف اختبار الثبات إلى قياس اتساق الإجابات بالاستقصاء كما هي بالجدول رقم (١):

جدول (١) نتائج معامل الثبات والصدق لاستمارة الاستقصاء

الثبات	المتغير
٠.964	معامل الثبات والصدق

وتم تحديد معامل الثبات لقائمة الاستقصاء بحساب معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) وهو بنسبة 96.4% تقريباً، مما يؤكد على أن معامل الثبات ذو درجة عالية لاتساق البيانات المتاحة، وعليه يمكن الاعتماد على إجابات الاستقصاء في التحليل الإحصائي واختبار الفروض البحثية.

ب- التحليل الإحصائي لمقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت: قام الباحث باستخدام أحد مقاييس النزعة المركزية وهو المتوسط الحسابي لمعرفة اتجاه ردود المستقصي منهم لكل متغير ونظراً لأنه لا يوضح بصورة كاملة طبيعة التوزيع، تم استخدام الانحراف المعياري كأحد أهم مقاييس التشتت لمعرفة درجة انتشار قيم ردود المستقصي منهم حول المتوسط الحسابي. وقد تم عرض التحليل الإحصائي لردود المستقصي منهم بالنسبة لمتغيرات البحث مع تحديد أقل قيمة وأكبر لكل متغير من متغيرات الدراسة كما هي بالجدول رقم (٢):

جدول رقم (٢)

تحليل البيانات الوصفية للإجابات الواردة باستمارات الاستقصاء لعينة الدراسة

الرمز	المتغيرات المستقلة الفرعية	أقل قيمة	أكبر قيمة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
X11	الإلتزام والولاء للوطن والحفاظ عليه.	4.00	5.00	4.7000	.45941
X12	حسن السمعة وعدم الإخلال بالشرف.	4.00	5.00	4.7000	.45941
X13	الروح الإيجابية والتعاون مع أرباب المهنة .	4.00	5.00	4.6000	.49113
X14	النزاهة والبعد عن مواطن الشبهات.	4.00	5.00	4.6500	.47817
X15	السرية والتمتثال لمعلومات وبيانات العملاء .	4.00	5.00	4.6500	.47817
X16	الإخلاص فى العمل والأمانة فى التنفيذ .	4.00	5.00	4.6800	.46765
X17	الشخصية القوية والإرادة المطلقة فى التعبير عن الرأى.	4.00	5.00	4.6200	.48660
X18	سرعة البديهة وقوة الملاحظة والنظرة الثاقبة لما وراء الأحداث .	4.00	5.00	4.6500	.47817
X19	القدرة على المتابعة والتوجيه والإشراف.	4.00	5.00	4.6000	.49113
X110	القدرة على التفاوض والحوار البناء.	4.00	5.00	4.6500	.47817

الرمز	المتغيرات المستقلة الفرعية	أقل قيمة	أكبر قيمة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
X21	التأهيل العلمي بالوصول على مؤهل عالي متخصص في المحاسبة.	3.00	5.00	4.4229	.58760
X22	المتابعة المستدامة للمستجدات بالفكر المحاسبي بحضور المؤتمرات والندوات المتخصصة	3.00	5.00	4.4229	.58760
X23	التعليم والتدريب المهني المستمر بساعات تدريب معتمدة	3.00	5.00	4.3980	.59228
X24	الممارسة الفعلية لأعمال المراجعة لمدة ثلاث سنوات أو ما يناظرها	3.00	5.00	4.4080	.59392
X25	التخصص القطاعي لنشاط معين مع متابعة نشاط العميل بصورة مستدامة.	3.00	5.00	4.4080	.58544
X26	التفهم الكامل لطبيعة أعمال المنشأة محل المراجعة والعمل بموضوعية وواقعية.	3.00	5.00	4.4080	.58544
X27	بذل العناية المهنية والدقة الكاملة في أداء مهمة المراجعة ومراعاة المخاطر المتوقعة.	3.00	5.00	4.4179	.58692
X28	وجود سابقة مراجعة منقذة لإحدى الشركات بصورة منفردة عند النقل لجدول المزاويلين.	3.00	5.00	4.4328	.57159
X29	الإلمام الكامل بإجراءات المراجعة والفحص التحليلي.	3.00	5.00	4.4080	.59392
X210	الصدق في عرض الرأي والعدالة في اتخاذ القرار بتقرير فني متكامل الأركان.	3.00	5.00	4.4129	.58620
X31	استقلال سجل المحاسبين والمراجعين عن وزارة المالية وتبعية للمجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة.	4.00	5.00	4.6300	.48402
X32	إشراف المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة على إصدار خطاب الإرتباط بين المراجع والعميل.	4.00	5.00	4.6300	.48402
X33	متابعة خطاب الإرتباط من قبل المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة.	4.00	5.00	4.5300	.50035
X34	إقرار نظام التفتيش على أعمال المراجعة وتطبيق نظام مراجعة النظير.	4.00	5.00	4.5800	.49480
X35	تناسب مهمة المراجعة مع حجم مكتب المراجعة.	4.00	5.00	4.5800	.49480
X36	تحديد أتعاب مهمة المراجعة من المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة.	4.00	5.00	4.6100	.48897
X37	استقلال أعمال الدراسات الإقتصادية ودراسات الجدوى عن خدمات	4.00	5.00	4.5550	.49821

إطار مقترح لتطوير دور مراقب الحسابات الخارجى كأحد مداخل
إدارة مخاطر المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال المصرية

د. مبروك محمد السيد نصير

الرمز	المتغيرات المستقلة الفرعية	أقل قيمة	أكبر قيمة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	المراجعة.				
X38	استقلال أعمال الإستشارات والخدمات المالية والضريبية عن خدمات المراجعة.	4.00	5.00	4.5850	.49396
X39	التنحي عن أداء مهمة المراجعة عند وجود شبهة تهديد إستقلالية المراجع.	4.00	5.00	4.5300	.50035
X310	إبداء الرأي في تقرير المراجعة باستقلال تام وحيادية كاملة.	4.00	5.00	4.5800	.49480
X41	أن يكون المراجع أحد أبناء الوطن ويتمتع بالجنسية المصرية.	3.00	5.00	4.4328	.55382
X42	أن يكون ملماً بالقوانين المهنية والقوانين الأخرى ذات الصلة.	3.00	5.00	4.4328	.55382
X43	فصل شعبة المحاسبين القانونيين عن نقابة التجار في نقابة مستقلة.	3.00	5.00	4.4080	.55923
X44	إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة على أن تول تبعيته لمجلس الوزراء.	3.00	5.00	4.4179	.56078
X45	تنظيم عمل مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة.	3.00	5.00	4.4129	.56003
X46	تنظيم عضوية خاصة بالمتعاملين مع مصلحة الضرائب تحت مسمى خبير ضريبي.	3.00	5.00	4.4179	.55179
X47	الإلتزام باعداد تقرير منفصل يعبر عن مخاطر عملية المراجعة وكيفية إدارتها.	3.00	5.00	4.4229	.55252
X48	إنشاء لجنة لإدارة المخاطر مخاطر المراجعة تابعة للمجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة.	3.00	5.00	4.4378	.54531
X49	إقرار نظام إختبارات لمزاولة المهنة بالمعهد المصري للمحاسبين القانونيين.	3.00	5.00	4.4080	.55923
X410	التدوير لمهام المراجعة كل خمس سنوات لضمان جودة الأداء.	3.00	5.00	4.4179	.55179
y1	المخاطر المتلازمة	4.00	5.00	4.5800	.49480
y2	مخاطر الرقابة	4.00	5.00	4.7000	.45941
y3	مخاطر عدم الإكتشاف	4.00	5.00	4.5550	.49821

ويتضح من الجدول رقم (٢) مايلي:

- أن المتوسط الحسابي لاجابات فئات المستقصى منهم يتراوح بين (٤.٤٠٨٠، ٤.٧٠٠٠) أكثر من (٤) أي تتجاوز نحو الاختيارين [موافق، موافقاً] مما يؤكد ايجابية النتائج.
- تتراوح قيمة الانحراف المعياري بين (٠.٤٥٩٤١، ٠.٥٩٣٩٢) وهو يعبر عن نسبة انتشار وتشتت الإجابات والآراء لكل متغير حول وسطه الحسابي، وحيث وجدت نتائج الانحراف المعياري لجميع المتغيرات أقل من الواحد الصحيح مما يؤكد على ارتفاع نسبة الاتفاق في الرأي بين إجابات المستقصى منهما، وعلى ارتفاع درجة التمرکز والتوحد في إجاباتهم.
- تكون نتائج أعلى قيمة هي (٥) لجميع المتغيرات وأقل قيمة هي (٣) وهذا يعني أن جميع المتغيرات متقاربة وموحده في النتائج، وهذا يؤكد على الاتساق التقريبي لإجابات جميع المتغيرات ويطابق ما جاء من نتائج قياس المتوسط.

٦-٨ التحليل الإحصائي لاختبار فروض الدراسة

قام الباحث باختبار مدي صحة فروض الدراسة من واقع نتائج التحليل الإحصائي باستخدام برنامج (SPSS اصدار ٢٠) المستخدم علي النحو التالي :-

- أ- اختبارات الفروق (تحليل التباين) **ANOVA** : لاختبار مدي صحة الفرض العدم الأول: " لا توجد فروق معنوية بين فئات المستقصى منهم حول تطوير دور مراقب الحسابات الخارجي لإدارة مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال المصرية " . ويعتمد تحليل التباين علي الاختبار الإحصائي F وقياس تحليل التباين مستوي الفروق المعنوية كما بالجدول رقم (٣):

جدول رقم (٣) يعرض تحليل الفروق لمتوسط ردود المستقصى منهم

الرمز	المتغيرات	F	المعنوية
X1	(المعايير السلوكية والأخلاقية)	.961	.384
X2	(المعايير العلمية والمهنية)	22.066	.000
X3	(معايير الاستقلالية)	3.092	.048
X4	(المعايير القانونية)	25.568	.000
Y	ادارة مخاطر المراجعة	1.523	.221

عند مستوي المعنوية (٠.٠٥)

ويتضح من الجدول رقم (٣) ما يلي:-

- عدم وجود فروق معنوية بين اجابات فئات المستقصى منهم مما يعني اتفاقهم علي الالتزام بالمعايير السلوكية والأخلاقية X1 ، حيث إن قيمة F (.961).

- وجود فروق معنوية لاجابات فئات المستقصى منهم لعينة الدراسة بالنسبة للمعايير العلمية والمهنية X2، وبالنسبة لمعايير الإستقلالية X3، وبالنسبة للمعايير القانونية X4 . حيث إن قيمة F لهم علي الترتيب (22.066، 3.092، 25.568).

مما سبق يتضح عدم وجود توافق وبشكل كبير بين فئات المستقصى منهم نظراً لتعارض بعض عوامل التطوير لدور مراقب الحسابات الخارجى مع مصالحه الشخصية وطموحاته الفردية. وعلية يتم رفض فرض العدم الأول وقبول الفرض البديل: " توجد فروق معنوية بين فئات المستقصى منهم حول تطوير دور مراقب الحسابات الخارجى لإدارة مخاطر المراجعة "

ب- اختبار تحليل الارتباط **Correlation** : تم تحليل الارتباط لاختبار مدي صحة الفرض الثاني: " لا توجد علاقة ارتباط جوهريه بين تطوير دور مراقب الحسابات الخارجى وادارة مخاطر المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية " . كما بالجدول رقم (٤):

جدول رقم (٤) نتائج مصفوفة الارتباط بين المتغيرات المستقلة (X) والمتغير التابع (Y)

(Y)	متغيرات الدراسة	
.823**	R	- X1 (المعايير السلوكية والأخلاقية)
.000	المعنوية	
.341**	R	- X2 (المعايير العلمية والمهنية)
.000	المعنوية	
.911**	R	- X3 (معايير الإستقلالية)
.000	المعنوية	
.035	R	- X4 (المعايير القانونية)
.000	المعنوية	

** عند مستوي المعنوية (٠.٠١)

ويتضح من الجدول رقم (٤) ما يلي:-

- وجود ارتباط طردي معنوي قوي بين المتغير المستقل X1 (المعايير السلوكية والأخلاقية) والمتغير التابع ادارة مخاطر المراجعة (Y) عند مستوي المعنوية (٠.٠٠١).

- وجود ارتباط طردي ضعيف لكنه معنوي بين المتغير المستقل X2 (المعايير العلمية والمهنية) والمتغير التابع ادارة مخاطر المراجعة (Y) عند مستوي المعنوية (٠.٠٠١).

- وجود ارتباط طردي معنوي قوي بين المتغير المستقل X3 (معايير الإستقلالية) والمتغير التابع ادارة مخاطر المراجعة (Y) عند مستوي المعنوية (٠.٠٠١).

- وجود ارتباط طردي ضعيف غير معنوي بين المتغير المستقل X4 (المعايير القانونية) والمتغير التابع ادارة مخاطر المراجعة (Y).

مما سبق يتضح رفض الفرض العدم الثاني وقبول الفرض البديل: " توجد علاقة ارتباط جوهرية بين تطوير دور مراقب الحسابات الخارجي وإدارة مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال المصرية " .

ج- الانحدار المرهلي **Stepwise Regression** : تم تحليل الانحدار المرهلي لاختبار مدي صحة الفرض الثالث: " لا يوجد تأثير جوهري لمعايير تطوير دور مراقب الحسابات الخارجي على ادارة مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال المصرية " . ويمكن عرض نسبة التغير الحاصل في المتغير التابع بسبب التغيرات في المتغيرات المستقلة من خلال نتائج التحليل الخاص بمعامل الارتباط البسيط المجمع ومعامل التحديد R^2 و معامل التحديد المصحح الذي يوضح نسبة التغير الحاصل في المتغير التابع بسبب التغيرات في المتغيرات المستقلة كما بالجدول رقم (٥):

جدول رقم (٥) معامل الارتباط ومعامل التحديد للمتغيرات المستقلة المؤثرة على المتغير التابع

الرمز	المتغيرات	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	معامل المصحح R^2
X3	(معايير الإستقلالية)	.911 ^a	.829	.829
X1	(المعايير السلوكية والأخلاقية)	.921 ^b	.849	.847
X2	(المعايير العلمية والمهنية)	.923 ^c	.853	.850

عند مستوي المعنوية (٠.٠٥)

وكان من نتائج التحليل بالجدول رقم (٥) ترتيب معايير تطوير أداء مراقب الحسابات الخارجي (X) حسب أثرها علي المتغير التابع ادارة مخاطر المراجعة (Y) علي الترتيب هي: X3 (معايير الإستقلالية) بمعامل ارتباط (٠.911^a) ومعامل التحديد R^2 (.829) في حين كان معامل التحديد المصحح R^2 (.829)، X1 (المعايير السلوكية والأخلاقية) بمعامل ارتباط (٠.921^b) ومعامل التحديد R^2 (.849) في حين كان معامل التحديد المصحح R^2 (.847)، X2 (المعايير العلمية والمهنية). بمعامل ارتباط (٠.923^c) ومعامل التحديد R^2 (.853) في حين كان معامل التحديد المصحح R^2 (.850). مما جعل لهذه المتغيرات المستقلة الثلاثة أثر علي المتغير التابع ادارة مخاطر المراجعة.

بينما X4 (المعايير القانونية) لا يكون لها أثر علي المتغير التابع ادارة مخاطر المراجعة. وتظهر المتغيرات المستقلة (X) ذات التأثير علي المتغير التابع (Y) بالجدول رقم (٦):

جدول رقم (٦)

قيمة الثابت ومعاملات الانحدار ودلالاتها الإحصائية للمتغيرات المستقلة والمتغير التابع

الرمز	المتغيرات	قيمة المعامل	قيمة اختبار T	المعنوية
B	الحد الثابت غير المعياري	.916	7.710	.000
X3	(معايير الإستقلالية)	.609	15.226	.000
X1	(المعايير السلوكية والأخلاقية)	.236	5.468	.000
X2	(المعايير العلمية والمهنية)	-.048	-2.265	.025

عند مستوي المعنوية (٠.٠٥)

ويتضح من الجدول رقم (٦) أن المتغيرات المستقلة في نموذج الانحدار المرهلي طبقا لاختبار T تكون معنوية. مما يعني أن جميع معايير ضبط أداء مراقب الحسابات الخارجى التي تم اختيارها في هذه الدراسة يكون لها تأثير مباشر على ادارة مخاطر المراجعة، فيما عدا X4 (المعايير القانونية) لا يكون لها تأثير على المتغير التابع ادارة مخاطر المراجعة.

ومن نتائج تحليل الانحدار المرهلي فإنه يتم رفض الفرض العدم الثالث وقبول الفرض البديل وهو: " يوجد تأثير جوهري لمعايير تطوير دور مراقب الحسابات الخارجى على ادارة مخاطر المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية ". ويمكن التوصل إلي معادلة الانحدار المرهلي باستخدام Beta غير المعيارية (الحد الثابت) كما يلي :

$$Y = B + A_3 X_3 + A_1 X_1 - A_2 X_2$$

$$Y = .916 + .609 X_3 + .236 X_1 - .048 X_2$$

٩- نتائج الدراسة :

أسفرت الدراسة عن مجموعة النتائج التالية :

- ١- عدم وجود توافق بشكل كبير بين فئات المستقصي منهم نظراً لتعارض بعض عوامل التطوير لدور مراقب الحسابات الخارجى مع مصالحه الشخصية وطموحاته الفردية.
- ٢- وجود ارتباط طردي معنوى للمتطلبات السلوكية والمهنية والإستقلالية لمراقب الحسابات الخارجى وارتباط طردي غير معنوى للمتطلبات القانونية بالنسبة لإدارة مخاطر المراجعة.
- ٣- جميع المعايير السلوكية والمهنية والإستقلالية لمراقب الحسابات الخارجى يكون لها تأثير مباشر علي إدارة مخاطر المراجعة، فيما عدا المعايير القانونية لا يكون لها تأثير علي إدارة مخاطر المراجعة لتضمنها على إجراءات تنظيمية جديدة.
- ٤- إن توافر السمات الشخصية والمتطلبات السلوكية والأخلاقية لآداب وسلوك المهنة لمراقبى الحسابات يساهم في اكتشاف الأخطاء وإدارة مخاطر المراجعة.
- ٥- إن توافر التأهيل العلمى والكفاءة العملية وكذلك الخبرة المهنية لمراقبى الحسابات يساهم في اكتشاف الأخطاء وإدارة مخاطر المراجعة.
- ٦- إن إلترزم مراقبى الحسابات بتقييم عوامل مخاطر المراجعة من خلال المراجعة الدقيقة لأدلة الإثبات الكافية تساعد في اكتشاف الأخطاء والإنحرافات وتصويبها.
- ٧- إن توافر الحياد التام والاستقلالية المهنية لمراقبى الحسابات يساعد في الإدلاء بالرأى بصدق وأمانة لمواجهة مخاطر المراجعة.
- ٨- بالرغم من عدم إثبات تأثير المعايير القانونية لمهنة المحاسبة والمراجعة على مخاطر المراجعة، إلا أنها تعد أحد الضوابط الحاكمة والمنظمة للمهنة وترفع من مستوى الأداء التنفيذى لمراقبى الحسابات لتقليل مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوى.

١٠- توصيات الدراسة :

انتهت الدراسة الي مجموعة التوصيات التالية :

١. ضرورة إعادة النظر في المتطلبات والمعايير القانونية لمهنة المحاسبة والمراجعة من خلال إصدار قانون جديد لمهنة المحاسبية والمراجعة طال إنتظاره يلبي تطلعات أرباب المهنة ويتواءم مع المستجدات الحديثة في عصر تكنولوجيا المعلومات.

٢. ضرورة نشر المعرفة والثقافة المحاسبية من خلال إقامة المؤتمرات والندوات العلمية بكل ما هو جديد فى مهنة المحاسبة والمراجعة.
 ٣. سرعة إصدار معيار مراجعة لضبط أداء مراقبى الحسابات مبني على مجموعة المتطلبات الأخلاقية والمهنية والاستقلالية والقانونية.
 ٤. تنظيم وتنفيذ دورات تدريبية دورية لمراقبى الحسابات فى المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين وذلك بالإشتراك مع أقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية.
 ٥. إقرار نظام إختبارات لمزاولة المهنة برعاية المعهد المصرى للمحاسبين القانونيين.
 ٦. إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة على أن تؤل تبعيته لمجلس الوزراء، مع تنظيم عمل مهنة المحاسبة والمراجعة من خلاله.
 ٧. يختص المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة بتحديد أتعاب المراجعة بين المراجع والعميل مع التدوير لمهام المراجعة كل خمس سنوات لضمان جودة الأداء.
 ٨. فصل شعبة المحاسبين القانونيين عن نقابة التجاربيين فى نقابة مستقلة مع تنظيم عضوية خاصة بالمتعاملين مع مصلحة الضرائب تحت مسمى خبير ضريبي.
 ٩. الإلتزام باعداد تقرير يعبر عن مخاطر عملية المراجعة والتعامل معها، مع إنشاء لجنة لإدارة مخاطر المراجعة تابعة للمجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة.
- ١١- الدراسات المستقبلية :

ويستخلص من هذه الدراسة مجموعة الدراسات المستقبلية التالية :

١. أثر دور مراقب الحسابات الخارجى علي مخاطر المراجعة الضريبية.
٢. دور المراجعة الالكترونية في تقليل مخاطر أداء عملية المراجعة.
٣. نموذج مقترح لأثر أداء المراجع الخارجى علي جودة المعلومات المحاسبية.

المراجع

المراجع العربية

- ١- أحمد، أحمد توفيق عبدالعال، دور التحليل البايزي في قياس وضبط مخاطر المراجعة في ظل تفعيل قانون SOX دراسة ميدانية في البيئة المصرية، مجلة جمعية إدارة الأعمال العربية ع ١٣٦ ، ٢٠١٢ .
- ٢- أمين، سارة عبدالرحمن، دور المراجعة المستمرة في الكشف عن مخاطر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة وزيادة جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه، جامعة النيلين - كلية الدراسات العليا، السودان، ٢٠١٨ .
- ٣- إبراهيم، ثائر، المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجي، مجلة التدقيق الداخلي الأردنية - العدد التاسع، الأردن، سبتمبر ٢٠١٩ .
- ٤- الجرد، رشاد بشير، أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق لوراق المالية، المجلة الجامعة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، العدد الخامس عشر، المجلد الثالث، ٢٠١٣ .
- ٥- الزووم، عبدالعزيز بن عبدالله، المعايير الواجب توافرها في المحاسب القانوني لمراجعة تقارير الشركات المدرجة في البورصة دراسة مقارنة، هيئة السوق المالية، ٢٠١١ .
- ٦- السيد، سلمى محمود صبري، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل إدارة المخاطر الاستراتيجية في البنوك التجارية دراسة ميدانية، الفكر المحاسبي مج ١٨ ، ع ١، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة، ٢٠١٤ م .
- ٧- السامرائي، عمار عصام عبد الرحمن، مدى ادراك مدققي الحسابات اهمية تقييم العوامل المؤثرة في التدقيق المبني على المخاطر: دراسة تحليلية لآراء عينة من مدققي الحسابات في مكاتب القطاع الخاص، جامعة بغداد، ٢٠٠٧ .
- ٨- الصبّاغ، سامر هايل - دحدوح، حسين أحمد، مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال (دراسة ميدانية في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية) ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال مج ١٢، ع ٢، ٢٠١٦ .
- ٩- العيسوي، دينا إبراهيم، فجوة التوقعات في بيئة المراجعة : دراسة نظرية وأدلة ميدانية من المحيط المهني في مصر، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة طنطا، ٢٠٠٥ .
- ١٠- العقدة، صالح. النوايسه، محمد، العوامل المؤثرة على اكتشاف الأخطاء والغش من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني، مجلة الإدارة والاقتصاد- العدد ٦٣، ٢٠٠٧ .
- ١١- الفاضلي، مروان إبراهيم- حمودة، مصطفى فتحي، مسؤولية مراجع الحسابات في كشف الغش والأخطاء في القوائم المالية، الأكاديمية الليبية للدراسات العليا ، ليبيا، ٢٠١٧ .

- ١٢- القرى، محمد علي ، "الإيداعات في عمليات وصيغ التمويل الإسلامي وانعكاسات ذلك على صورة مخاطرها " ، المؤتمر السنوي الإسلامي السابع بعنوان "إدارة المخاطر في المصارف الإسلامية" ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، الأردن، عمان ، في الفترة من ٢٥-٢٧ سبتمبر ٢٠٠٤ .
- ١٣- المعتاز، احسان بن صالح ، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها، بحث متقدم للندوة الحادية عشر لسبل تطوير المحاسبة والدروس المستفادة ، المملكة العربية السعودية ، الرياض، ٢٠٠٨ .
- ١٤- الهيلع ، طلال خليفة، دراسة تحليلية لدور المراجع الخارجي في إدارة المخاطر المصرفية في ظل متطلبات الحوكمة : مع دراسة ميدانية، مجلة جمعية إدارة الأعمال العربية ع ١٣٧ ، كلية التجارة جامعة بورسعيد، ٢٠١٢ .
- ١٥- حافظ، سماح طارق أحمد - رضوان، عباس - حجاج، أحمد- حافظ، سماح طارق أحمد، تطوير دور المراجعة الداخلية في تقييم المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية وأثرها على أداء المراجع الخارجي مع دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية مج 34 ع 2 ، كلية التجارة جامعة المنصورة، ٢٠١٠ .
- ١٦- حسن ، الذنبيات علي عبدالقادر ، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية : نظرية وتطبيق . عمان، الأردن، ٢٠٠٢ .
- ١٧- حسين، محمد ابراهيم محمد، تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على العلاقة بين استقلالية مجلس الإدارة وجودة المراجعة: دليل تطبيقي من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة لفكر المحاسبي مج ٢٣ ع ٢ ، تجارة عين شمس، يوليو، ٢٠١٩ .
- ١٨- خاطر، إبراهيم نادر شحاته- شعبان، محمد شعبان إبراهيم- حسن، حنان جابر، نموذج مقترح لتطوير عملية المراجعة الخارجية في الشركات الصناعية : دراسة نظرية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية مج ٢٧ ، ع ٣ ، كلية التجارة جامعة حلوان، ٢٠١٣ .
- ١٩- زوقوت، نسيم ابراهيم، استخدام إشارات خطر المراجعة في تحسين فعالية المراجعة الخارجية في كشف الاحتيال المالي (دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة)، كية التجارة - المحاسبة والتمويل، غزة، ٢٠١٦ .
- ٢٠- سند، ياسر تاج السر محمد- ياسين، عماد الدين عثمان، الخبرة المهنية للمراجع الخارجي ودورها في تقويم بعض العوامل المرتبطة بمخاطر المراجعة، مجلة الدراسات العليا مج ٧، ع ٢ ، جامعة النيلين - كلية الدراسات العليا، ٢٠١٧ .
- ٢١- شردية، علي إبراهيم علي، دراسة وتحليل الدور التأثيري لنظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة على تطوير إدارة مخاطر المنشآت ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية مج ٩، ع ١ ، جامعة قناة السويس - كلية التجارة بالاسماعيلية، ٢٠١٨ .

- ٢٢- صالح، خالد عبد العزيز، مسؤوليات المراجع الخارجي ودورها في الحد من مخاطر المراجعة وزيادة درجة الثقة المالية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعه النيلين السودان، ٢٠١٦، ص ٢٢.
- ٢٣- عبدالجليل، لخزاري، أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة في البيئة الجزائرية، رسالة دكتوراه، جامعة بسكرة - كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، ٢٠١٩.
- ٢٤- عبدالعليم، صافيناز نجاتي إبراهيم، "أثر مدخل المراجعة الثنائية والمراجعة المشتركة علي مخاطر المراجعة"، مجلة الدراسات المالية و التجارية تجارة بني سويف العدد الثاني ٢٠٢٠.
- ٢٥- عبدالغفار، السيد ممدوح مصطفى، محددات تغيير مراقب الحسابات في البيئة المصرية، مجلة البحوث التجارية مج ٣٩، ع ١، كلية التجارة جامعة الزقازيق، يناير، ٢٠١٧.
- ٢٦- عبدالعزيز، غريب محمد، نموذج إدارة المخاطر الضريبية بالدنمارك، مادة علمية، مركز التدريب بمصلحة الضرائب المصرية ٢٠١٤.
- ٢٧- عبدالمعطي، سيد أحمد . رويشد، محمد جمال، دواعي و مبررات الطلب على ممارسة مهمة المراجعة المستمرة و انعكاسها على استقلال مراقب الحسابات الخارجي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، ع ٣، كلية التجارة جامعة عين شمس، ٢٠١٣.
- ٢٨- عرابي، أحمد السيد محمد، إطار مقترح لتخفيض مخاطر المراجعة الخارجية لمنظمات الأعمال الملوثة للبيئة باستخدام المؤشرات المالية وغير المالية البيئية، مجلة البحوث المالية والتجارية ع٢، كلية التجارة جامعة بورسعيد، ٢٠١٥.
- ٢٩- علي، عبد الوهاب نصر، شحاتة، شحاتة السيد "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال: الواقع والمستقبل"، الدار الجامعية، الإسكندرية: مصر، ٢٠٠٦.
- ٣٠- كاظم، يحي على، المخاطر الموروثة ودورها في تعزيز مسئولية مراقب الحسابات في الكشف عن الاحتيال المالي، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية مج ٢٢، ع ٨، ٢٠١٦.
- ٣١- محمد، رضوه احمد ماهر، مراجعة إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ع٣، - كلية التجارة جامعة حلوان، ٢٠١١.
- ٣٢- محمود، شاهدة عادل غريب، تفعيل مدخل المراجعة المبنية على المخاطر كأداة لتحقيق موضوعية الحكم المهني لمراقب الحسابات عن التقديرات المحاسبية، مجلة الفكر المحاسبي مج١٧ ع ٤، كلية التجارة جامعة عين شمس، ٢٠١٣.
- ٣٣- متولي، مصطفى زكي حسين، دور المراجعة الخارجية في تقييم اختبارات تحمل الضغوط والتقرير عنها : دراسة ميدانية على القطاع المصرفي، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية مج٧، كلية التجارة بالاسماعيلية جامعة قناة السويس، ٢٠١٦.

- ٣٤- مرقس، سمير سعد، الإستشارات الضريبية أصولها العلمية وتطبيقاتها العملية ومعايير أدائها، مجلة المال والتجارة ع ٥٧٤، نادي التجارة، ٢٠١٧.
- ٣٥- موسى، علي محمد . فتوحة، مصطفى ساسي، التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر الراجعة، المجلة الجامعة - العدد ١٨- المجلد الأول، يناير، ٢٠١٦.
- ٣٦- نصير، مبروك محمد، دور جودة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الريح الضريبية، رسالة دكتوراه كلية التجارة جامعة المنوفية، ٢٠١٨.
- ٣٧- نور، أحمد محمد. عبيد، حسين أحمد. شحاته، شحاته السيد، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٧، ص ١٣.
- ٣٨- يحي، علي. جريو، صارة، مسببات مخاطر المراجعة الخارجية وعوامل تدنيها، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد رقم ١ المجلد الاول، ٢٠٢١، ص (١٩-٣٧).
- ٣٩- معايير المراجعة المصرية قرار وزير الاستثمار ٢٠٠٨.
- ٤٠- موقع مصلحة الضرائب المصرية، مخرجات نظام الإقرارات الإلكترونية، السبت، ٠٧ ديسمبر، ٢٠١٩.

المراجع الأجنبية

- 1- Arens, A. A, Elder, R . J & Beasley, M. S . (2014). Auditing and assurance services: an integrated approach, 15th Ed., USA: Pearson Education, Inc.
- 2- Barbadillo, E. R, Aguilar, N. G, & Carrera, N. (2009), Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 28, Iss. 1, pp. 23-113.
- 3- Bills, K. L, Jeter, D. C & Stein, S. E. (2014). Auditor industry specialization and evidence of cost efficiencies in homogenous industries. The Accounting Review, 90(5), pp. 1721-1754.
- 4- Dong, B. Robinson, D. & Xu, L. E. (2018). Auditor-Client Geographic Proximity and Audit Report Timeliness. Advances in Accounting, 40, pp. 11-19.
- 5- Elaoud, A., & Jarboui, A. (2017). Auditor specialization, accounting information quality and investment efficiency. Research in International Business and Finance, 42, pp. 616-629.
- 6- Espinosa, P. M, & Barrainkua, I. (2015), An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict, Spanish Accounting Review, Vol. 19, No.1.
- 7- Gramling, A. A. & Karapanos, V. (2008), Auditor Independence: A Focus on the SEC Independence Rules, Accounting Education, Vol. 23, Iss. 2, pp. 247 – 266.

- 8- Hua.L.(2012. "Incentive contracts and time pressure on audit judgement performance" . Managerial Auditing Journal, Vol.27, No. 3. pp. 263:283.
- 9- Knechel, W. R., & Vanstraelen, A. (2007), "The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions", AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY, Vol. 26, No. 1,pp. 113-131.
- 10- Krishnan, J. (2001). "A Comparison of Auditors' Self Reported Industry Expertise and Alternative Measures of Industry Specialization Asia pacific Journal of Accounting and Economics, Dec, p.p124-142.
- 11- Lambert , T. A, & Jones , K. L. , (2017) . "Audit Time Pressure And Earnings Quality: An Examination Of Accelerated Filings", Accounting, Organizations And Society , Vol. 58.,pp. 50-66.
- 12- Mande , V., & Son, M., & Song, H., (2017). " Auditor Search Periods As Signals Of Engagement Risk: Effects On Auditor Choice And Audit Pricing", Advances In Accounting , Vol.37.,pp. 15–
- 13- Nashwa, G., (2004)," Auditor Rotation and the Quality of Auditts", The CPA Journal, (Dec).
- 14- Urhoghide, R.O.& Izedonmi, F. O. I. ,(2015). " An Empirical Investigation Of Audit Fee Determinants In Nigeria", International Journal Of Business And Social Research ,Vol. 5, Issue8, pp. 48- 58.
- 15- Popova, V.,(2012). " Integration of Fraud Risk in the Risk of Material Misstatement and the Effect on Auditors" Planning Decisions. Virginia Polytechnic Institute and State University ,
- 16- Salehi, M., & Fakhri, M. R., & Daemi G. A., (2019). A metaanalysis approach for determinants of effective factors on audit quality: Evidence from emerging market. Journal of Accounting in Emerging Economies, 9(2), pp. 287-312.
- 17- Wong , R., & Firth, M., (2018),"The Impact Of Litigation Risk On The Association Between Audit Quality And Auditor Size: Evidence From China" , Journal Of International Financial Management & Accounting , pp. 1–32.

others

- 1- <https://alborsaanews.com/2020/02/05/1292926>
- 2- [4Twww.harvarduniversity.com](http://www.harvarduniversity.com)
- 3- <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/122562>

ملحق (قائمة الاستقصاء)

الرمز	الفقرات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
X1	أولا: المعايير السلوكية والأخلاقية للمراجع					
X11	الإلتزام والولاء للوطن والحفاظ عليه.					
X12	حسن السمعة وعدم الإخلال بالشرف.					
X13	الروح الإيجابية والتعاون مع أرباب المهنة .					
X14	النزاهة والبعد عن مواطن الشبهات.					
X15	السرية والكتمان لمعلومات وبيانات العملاء .					
X16	الإخلاص فى العمل والأمانة فى التنفيذ .					
X17	الشخصية القوية والإرادة المطلقة فى التعبير عن رأى.					
X18	سرعة البديهة وقوة الملاحظة والنظرة الثاقبة لما وراء الأحداث .					
X19	القدرة على المتابعة والتوجيه والإشراف .					
X110	القدرة على التفاوض والحوار البناء .					
X2	ثانيا: المعايير العلمية والمهنية للمراجع					
X21	التأهيل العلمى بالحصول على مؤهل عالى متخصص فى لمحاسبية.					
X22	المتابعة المستدامة للمستجدات بالفكر المحاسبى بحضور لمؤتمرات والندوات المتخصصة					
X23	التعليم والتدريب المهنى المستمر بساعات تدريب معتمدة					
X24	الممارسة الفعلية لأعمال المراجعة لمدة ثلاث سنوات أو ما ناظرها					
X25	التخصص القطاعى لنشاط معين مع متابعة نشاط العميل بصورة ستدامة.					
X26	التفهم الكامل لطبيعة أعمال المنشأة محل المراجعة والعمل موضوعية وواقعية مطلقة.					
X27	بذل العناية المهنية والدقة الكاملة فى أداء مهمة المراجعة ومراجعة لمخاطر المتوقعة.					

الرمز	الفقرات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
X28	وجود سابقة مراجعة منفذة لإحدى الشركات بصورة منفردة عند نقل لجدول المزاويلين.					
X29	الإمام الكامل بإجراءات المراجعة والفحص التحليلي.					
X210	الصدق في عرض الرأي والعدالة في اتخاذ القرار بتقرير فني متكامل الأركان.					
X3	ثلاثاً: معايير الإستقلالية للمراجع					
X31	استقلال سجل المحاسبين والمراجعين عن وزارة المالية وتبعيته لمجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة.					
X32	إشراف المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة على اصدار خطاب لإرتباط بين المراجع والعميل.					
X33	متابعة خطاب الإرتباط من قبل المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة.					
X34	إقرار نظام التفتيش على أعمال المراجعة وتطبيق نظام مراجعة لتنظيم.					
X35	تناسب مهمة المراجعة مع حجم مكتب المراجعة.					
X36	تحديد أتعاب مهمة المراجعة من المجلس الأعلى للمحاسبة والمراجعة.					
X37	استقلال أعمال الدراسات الإقتصادية ودراسات الجدوى عن خدمات لمراجعة.					
X38	استقلال أعمال الإستشارات والخدمات المالية والضريبية عن خدمات المراجعة.					
X39	التحى عن أداء مهمة المراجعة عند وجود شبهة تهديد لإستقلالية لمراجع.					
X310	إبداء الرأي في تقرير المراجعة باستقلال تام وحيادية كاملة.					
X4	رابعاً: المعايير القانونية للمراجع					
X41	أن يكون المراجع أحد أبناء الوطن ويتمتع بالجنسية المصرية.					

الرمز	الفقرات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
X42	أن يكون ملماً بالقوانين المهنية والقوانين الأخرى ذات الصلة.					
X43	فصل شعبة المحاسبين القانونيين عن نقابة التجاريين فى نقابة ستقلة.					
X44	إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبية والمراجعة على أن تولد تبعيته مجلس الوزراء.					
X45	تنظيم عمل مهنة المحاسبية والمراجعة من خلال المجلس الأعلى لمحاسبية والمراجعة.					
X46	تنظيم عضوية خاصة بالمتعاملين مع مصلحة الضرائب تحت سمى خبير ضريبي.					
X47	الإلتزام باعداد تقرير منفصل يعبر عن مخاطر عملية المراجعة كيفية إداراتها.					
X48	إنشاء لجنة لإدارة المخاطر مخاطر المراجعة تابعة للمجلس الأعلى لمحاسبية والمراجعة.					
X49	إقرار نظام إختبارات لمزاولة المهنة بالمعهد المصرى للمحاسبين لقانونيين.					
X410	التدوير لمهام المراجعة كل خمس سنوات لضمان جودة الأداء.					
Y	خامسا: إدارة المخاطر					
Y1	المخاطر الملازمة					
Y2	خطر الرقابة					
Y3	خطر الإكتشاف					

* المصدر: الدراسات السابقة ومعايير المراجعة ورؤية الباحث