

أهمية تخطيط عملية المراجعة وانعكاساته على الجهد  
المبدول في أداء عمليات المراجعة وكفاءة أداء تلك العمليات  
(دراسة نظرية تطبيقية)

دكتور

فتحي إبراهيم كامل أبو نافع

معهد الكفاية الإنتاجية - جامعة الزقازيق

طبيعة المشكلة :-

اهتمت المعايير المهنية للمراجعة بتخطيط عملية المراجعة ، ففي المعايير الأمريكية ينص المعيار الأول من معايير العمل الميداني على أنه يجب أن يتم تخطيط أعمال المراجعة تخطيطا كافيا ، وعلى أنه يجب الإشراف على المساعدين إن وجدوا ، أما معايير المراجعة الإنجليزية فإنه طبقا للفقرة الأولى من المعيار الثالث من معايير المسؤولية فإن المراجع يلتزم بتخطيط إجراءات المراجعة. أما المعيار الأول من معايير التخطيط والتسجيل والرقابة الإنجليزية فقد خصص لتخطيط عملية المراجعة ، وقد اهتمت المعايير الدولية أيضا بتخطيط عملية المراجعة فقد نص المعيار الدولي الثالث على أن تخطيط عملية المراجعة من المبادئ الأساسية التي تحكم عملية المراجعة ، في حين أن معيار المراجعة الدولي الرابع قد خصص بالكامل لتخطيط عملية المراجعة ، وقد نص هذا المعيار على أن التزام المراجع بتخطيط العمل المراجعي يمكنه من أداء هذا العمل بفاعلية وكفاءة وفي التوقيت المناسب .

ورغم اهتمام المعايير المهنية بتخطيط عملية المراجعة ، ورغم أنه من المنطقي أن تخطط أي عمل يساهم في أدائه في الزمن المحدد إلى جانب الارتقاء بكفاءة أداء هذا العمل ، فإنه من الملاحظ أن هناك قصورا في اعتماد العديد من مكاتب المراجعة المصرية على التخطيط عند أداء مهام المراجعة مما حدا بالباحث لدراسة مدى أهمية تخطيط عملية المراجعة ، وانعكاسات التخطيط على الجهد اللازم لإنجاز مهام المراجعة وكفاءة أداء تلك المهام وذلك في بيئة المراجعة المصرية بهدف توجيه الاهتمام للاستفادة من تخطيط عملية المراجعة .

وترجع أهمية تخطيط عملية المراجعة لعدة أسباب ، كأن يساهم في أداء مهام المراجعة في الزمن المحدد لها، وفي تخفيض زمن أداء تلك المهام ، وفي تخفيض خطر المراجعة ، وفي تخفيض تكلفة أداء مهام المراجعة ، وفي الارتقاء بجودة أداء العمل المراجعي ، وفي تنظيم العمل بمكتب المراجعة ، وفي تخصيص المراجعين بين مهام المراجعة بشكل أفضل ، ومساهمة تخطيط عملية المراجعة فيما سبق تكون بدرجات متفاوتة ، ويساهم تحقيق هدف أو أكثر من الأهداف السابقة في زيادة أهمية تخطيط عملية المراجعة مما يستدعي ضرورة دراسة مدى مساهمة تخطيط عملية المراجعة في تحقيق كل من تلك الأهداف ، ليكون ذلك مؤشرا للمراجعين لمعرفة درجة أهمية تخطيط عملية المراجعة عند كل هدف يسعون لتحقيقه.

ولتخطيط عملية المراجعة انعكاسات على الجهد المبذول في أداء مهام المراجعة ، وانعكاسات أخرى على أداء تلك المهام بدرجة كفاءة أعلى ، ويختلف حجم هذه الانعكاسات باختلاف ظروف بيئة المراجعة ، مثل طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة ، وحجمها ، وكفاءة نظام المراقبة الداخلية بها ، وحجم مكتب المراجعة ، ونطاق العمل المطلوب من المراجع إنجازها ، وسبق تعامل المراجع مع نفس المنشأة ، وخبرة المراجع في التعامل مع منشآت مثيلة للمنشأة محل المراجعة ، ودرجة تعقيد عمليات المراجعة بالمنشأة ودرجة المخاطرة بعملية المراجعة ، والمشكلة هنا هي ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع وذلك في البيئة المصرية .

ويسعى الباحث من خلال هذا البحث لدراسة أهمية تخطيط عملية المراجعة من خلال دراسة مدى مساهمته في تحقيق الأهداف السابق ذكرها ، مع دراسة انعكاسات تخطيط عملية المراجعة على الجهد المبذول لأداء مهام المراجعة ، وعلى كفاءة أداء تلك المهام ، وذلك بالاستعانة بدراسة تطبيقية من خلال بيئة المراجعة المصرية .

### أهمية البحث :-

تنبع أهمية هذا البحث من خلال :-

- ١- التعرف على درجة أهمية تخطيط عملية المراجعة من خلال دراسة مدى مساهمته في تحقيق الأهداف المختلفة للمراجع .

٢- بيان انعكاسات تخطيط عملية المراجعة على حجم الجهد المبذول في أداء مهام المراجعة ، وعلى كفاءة أداء تلك المهام ، وذلك في ظل الظروف المختلفة لبيئة المراجعة. مع التطبيق على بيئة المراجعة المصرية.

### هدف البحث :-

يهدف هذا البحث إلى التعرف على مدى أهمية تخطيط عملية المراجعة، من خلال معرفة مدى مساهمته في تحقيق الأهداف المختلفة للمراجع، مع دراسة انعكاسات تخطيط عملية المراجعة على الجهد اللازم لإنجاز مهام المراجعة ، وعلى كفاءة أداء تلك المهام ، وذلك في ظل الظروف المختلفة لبيئة المراجعة وبالتطبيق على بيئة المراجعة المصرية ، بهدف توضيح أهمية تخطيط عملية المراجعة لممارسي المهنة ، مع توضيح الظروف التي تزداد فيها الحاجة لتخطيط عملية المراجعة ، وتلك الظروف التي يكون لتخطيط عملية المراجعة تأثير أكبر على تخفيض الجهد الإجمالي لإنجاز مهام المراجعة ، وعلى الارتقاء بكفاءة أداء تلك المهام .

### فروض البحث :-

يقوم البحث على عدة فروض أساسية يسعى الباحث للتحقق من صحتها من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية وهذه الفروض هي :-

١- ترفع أهمية تخطيط عملية المراجعة لمساهمته في مساعدة المراجع على أداء عمله وذلك من خلال تمكينه من أداء عمله في الزمن المحدد ، وتخفيض زمن أداء عمليات المراجعة ، وتخفيض خطر المراجعة ، وتخفيض تكلفة أداء مهام المراجعة ، وفي الارتقاء بجودة أداء العمل المراجعي ، وفي تنظيم العمل بمكتب المراجعة ، وفي تخصيص المراجعين بين مهام المراجعة بشكل أفضل .

٢- لتخطيط عملية المراجعة انعكاسات إيجابية على تخفيض الجهد الإجمالي المبذول في أداء مهام المراجعة ، مع ارتباط حجم هذه الانعكاسات بعدة عوامل أهمها طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة ، وحجمها، وكفاءة نظام

المراقبة الداخلية بها ، وحجم مكتب المراجعة ، ونطاق العمل المطلوب من المراجع إنجازَه ، وسبق تعامل المراجع مع نفس المنشأة ، وخبرة المراجع في التعامل مع منشآت تعمل في نفس نشاط المنشأة محل المراجعة ودرجة تعقيد عمليات المنشأة محل المراجعة ودرجة المخاطرة بعملية المراجعة .

٣- لتخطيط عملية المراجعة انعكاسات إيجابية على الارتقاء بجودة أداء مهام المراجعة ، مع ارتباط حجم هذه الانعكاسات بدرجة أو بأخرى بالعوامل السابق ذكرها بالفرض الثاني .

### خطة البحث :-

لتحقيق أهداف البحث تم تقسيمه للبنود الآتية :-

- ١- مفهوم ومقومات تخطيط عملية المراجعة .
- ٢- تقييم مدى أهمية تخطيط عملية المراجعة في تحقيق الأهداف المختلفة للمراجع .
- ٣- انعكاسات تخطيط عملية المراجعة على الجها ، اللازم لإنجازها .
- ٤- انعكاسات تخطيط عملية المراجعة على الارتقاء بكفاءة أداء عملياتها .
- ٥- النتائج والتوصيات .

### ١- مفهوم ومقومات تخطيط عملية المراجعة :-

يقوم الباحث في هذا البند بتوضيح مفهوم تخطيط عملية المراجعة ، ثم توضيح مقومات تخطيط عملية المراجعة وذلك من خلال بندين فرعيين كما يلي :-

#### ١/١ مفهوم تخطيط عملية المراجعة :-

يعتبر تخطيط عملية المراجعة الخطوة الأولى التي يقوم بها المراجع قبل البدء في تنفيذ عمليات المراجعة ، ويجب على المراجع أن يبدأ في تخطيط عملية المراجعة بعد الاتفاق مع العميل مباشرة ، كما يجب أن تشمل الخطة كافة المهام المتوقع أن يقوم بها المراجع .

وينص المعيار الأول من معايير المراجعة الأمريكية للعمل الميداني على أنه يجب أن يتم تخطيط العمل تخطيطاً كافياً ويجب الإشراف على المساعدين إن وجدوا. "ويقصد بالتخطيط الكافي إيجاد إستراتيجية عامة لنطاق عملية الفحص وكيفية القيام بها، ومن الأمور الأساسية في عملية الفحص معرفة المراجع معرفة وثيقة بنوع الصناعة التي يزاول فيها المشروع عمله"<sup>(١)</sup>

وبالإضافة للرأى السابق والذي يوضح المقصود بتخطيط عملية المراجعة ، فإن الباحث يعرض فيما يلي بعض الآراء الأخرى التي تتكامل مع هذا الرأى ، وذلك بهدف استخلاص مفهوم شامل وواضح للمقصود بتخطيط عملية المراجعة :-

حيث يرى أحد الباحثين أن "عملية التخطيط النموذجي للمراجعة يجب أن تتضمن تخصيص المراجعين بشكل جيد لعمليات المراجعة المختلفة بهدف تحقيق أهداف كل عملية مراجعة."<sup>(٢)</sup>

في حين يرى باحث آخر أهمية قيام المراجع بدراسة أنشطة العميل والسياسات الإدارية المطبقة والعوامل الخارجية المؤثرة على صناعته من أجل التخطيط السليم لعملية المراجعة<sup>(٣)</sup>

ويعتبر أحد الباحثين أن الحصول على المعلومات الأساسية عن العميل وتحديد مستوى الأهمية النسبية ، وتقييم درجة المخاطرة ، وتفهم نظام المراقبة الداخلية للعميل

---

<sup>(١)</sup> د. مصطفى عيسى خضير ، المراجعة - المفاهيم والمعايير والإجراءات ، جامعة الملك سعود ، الطبعة الثانية ، ١٩٩٦ ، ص ٤٧ .

<sup>(٢)</sup> Nelson, mark W. Libby, Robert and Bonner, Sarah E, Knowledge Structure and the Estimation of Conditional Probabilities in Audit Planning ,The Accounting Review January,1995,P.28.

<sup>(٣)</sup> د. أحمد أبو العزم محمد ، مقومات هيكل معرفة المراجع ، وتخفيض الجوانب السلبية للمعرفة بهدف تخفيض أخطاء التحيز في أحكام المراجعة ، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، العدد الأول ، ١٩٩٦ ، ص ٤١٩ - ٤٢٠ .

من المهام الفرعية لتخطيط عملية المراجعة. <sup>(١)</sup>

وفي رأى لباحث آخر فإن التخطيط يعتبر مرحلة جوهرية هامة في كل ارتباط أو تعاقد لأداء مهمة المراجعة ، ويجب أن يبدأ المراجع في التخطيط لعملية المراجعة بمجرد الاتفاق عليها مع العميل ، وتمثل أهداف تخطيط عملية المراجعة في تحديد الاستراتيجية الشاملة للمراجعة. <sup>(٢)</sup>

ويتضح من الآراء السابقة أن التخطيط لعملية المراجعة عادة يبدأ بتفهم المراجع لطبيعة نشاط العميل وطبيعة المنتجات و الخدمات التي يقدمها وتحديد حكم مبدئي بخصوص كل من الأهمية النسبية ودرجة كفاءة النظام المحاسبي ومدى الاعتماد علي نظام المراقبة الداخلية بالمنشأة، وكذلك تحديد الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية ونطاق احتياجها للمعلومات المحاسبية وكذلك معرفة درجة المخاطرة بعملية المراجعة .

ويرى الباحث أنه من الأمور الهامة أيضا عند تخطيط عملية المراجعة قيام المراجع بدراسة خطاب التعاقد والتحديد الواضح لطبيعة وحدود المهمة المكلف بها ، وتنبع أهمية دراسة خطاب التعاقد عند تخطيط عملية المراجعة من أنه يحدد نطاق المهام المكلف بها المراجع و المطلوب مراعاتها عند القيام بتخطيط عملية المراجعة ، وأهم التزامات المراجع التي يحددها خطاب التعاقد ما يلي :-

أ- طبيعة المهمة المطلوب من المراجع أدائها (مراجعة، خدمات ضريبية، استشارات إدارية،..... الخ) .

---

Christ ,M.Y., Evidence on the Nature of the Audit Planning <sup>(١)</sup>  
Problem Representation :An Examination of Auditor free Recalls",The Accounting Review ,April 1993 ,P.307.

<sup>(٢)</sup> د. أمين السيد أحمد لطفى، تخطيط عملية المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ،

ب- الفترة الزمنية المحددة لعملية المراجعة.

ج- حدود مهمة المراجع .

د- وقت أداء المهمة وأتعاب المراجعة.

وبالتالي فالتخطيط الجيد للمراجعة يقتضي وضوح خطاب التعاقد بين المراجع والعميل ، وتضمنه لأهم التزامات المراجع إلى جانب قيمة أتعابه .

ويخلص الباحث إلى أن المقصود بتخطيط عملية المراجعة هو قيام المراجع بإعداد برنامج متكامل لأداء عملية المراجعة ، يقوم بإعداده بعد التعاقد مع العميل مباشرة ، ومن خلال خطاب التعاقد مع العميل . كما يخلص الباحث إلى أن تخطيط عملية المراجعة يتطلب من المراجع أن يتعرف على طبيعة نشاط العميل وعلى تحديد الأهمية النسبية ودرجة الاعتماد على نظام المراقبة الداخلية وتحديد الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية ونطاق احتياجها للمعلومات المحاسبية ، وعلى درجة المخاطرة المرتبطة بعملية المراجعة ، وكذلك قيامه بتخصيص المراجعين ذوي الكفاءات المختلفة بشكل جيد بين مهام المراجعة المختلفة .

## ٢/١ - مقومات تخطيط عملية المراجعة :-

يقتضي التخطيط الجيد لعملية المراجعة مراعاة عدة عوامل أو مقومات أساسية أهمها ما يلي :-

### ١/٢/١ التعيين المبكر للمراجع :-

يعتبر التعيين المبكر للمراجع من العوامل الهامة المؤثرة في تخطيط عملية المراجعة ، حيث يكون لدى المراجع الوقت الكافي للتعرف على نشاط العميل ، ونوعية منتجاته ، وتقييم نظام المراقبة الداخلية لديه وبالتالي إمكانية تخطيط عملية المراجعة بشكل جيد.

" وفي ظل الظروف المثلى يجب أن يتصل العميل المتوقع بالمراجع مقدما وقبل نهاية السنة المالية المطلوب مراجعة حساباتها ، وذلك حتى يكون لدى المراجع الوقت الكافي لتقرير ما إذا كان يقبل المهمة أم لا وليتمكن من تخطيط العملية بشكل مناسب"<sup>(١)</sup> ويؤكد المعيار الأول من معايير العمل الميداني الأمريكية على أن التعيين المبكر للمراجع يفيد المراجع ، حيث أن ذلك يمكنه من إتمام قدرا كبيرا من عملية المراجعة قبل تاريخ الميزانية ، كما يساهم ذلك في أداء أعمال المراجعة بكفاءة أعلى .  
وليكون تعيين المراجع في وقت مناسب فإنه في أغلب الحالات يتخذ قرار قبول أو رفض عملية التعاقد على أداء مهمة المراجعة قبل نهاية السنة المالية للعميل بحوالي ستة شهور إلى تسعة شهور"<sup>(٢)</sup>.

## ٢/٢/١ مراعاة العوامل المؤثرة في الجهد المطلوب من المراجع

### لأداء مهام المراجعة :-

يتطلب التخطيط الجيد لعملية المراجعة ضرورة مراعاة العوامل المؤثرة في الجهد المطلوب من المراجع بذله لأداء مهام المراجعة ، حيث يساعد ذلك عند إعداده لبرنامج المراجعة ، والذي يجب أن يتضمن كافة مهام المراجعة مقرونة بالوقت اللازم لأدائها والمراجع المناسب لها ، وأهم هذه العوامل ما يلي :-

### أ- تشخيص مواطن خطر المراجعة :-

يساهم تشخيص مواطن خطر المراجعة في توجيه المراجع عند تخطيط عملية المراجعة بمراعاة بذل عناية أكبر عند مراجعة البنود التي يزداد فيها خطر المراجعة ، مما يعني أهمية تشخيص مواطن خطر المراجعة عند تخطيط عملية المراجعة .

(١) وليم توماس ، أمرسون هنكي ، ترجمة د. احمد حامد حجاج ، المراجعة بين النظرية و التطبيق

، (الرياض ، دار المريخ للطبع و النشر ، ١٩٨٩) ، ص ٢٥٩ .

(٢) د. أمين السيد أحمد لطفي ، تخطيط عملية المراجعة ، مرجع سبق ذكره ص ٧٧ .



### ب- تحديد حدود الأهمية النسبية :-

تؤثر درجة الأهمية النسبية لكل بند عند تخطيط عملية المراجعة، حيث تساهم في تحديد مدى الاهتمام الذي يوليه المراجع لكل بند ، وبالتالي تحديد الوقت الكافي والمراجع المناسب لمراجعة كل بند ، مما يعني أهمية تحديد درجة الأهمية النسبية كخطوة مبدئية عند تخطيط عملية المراجعة .

### ج- التقييم المبدئي لنظام المراقبة الداخلية :-

من الطبيعي أن درجة الاعتماد على نظام المراقبة الداخلية تؤثر وبوضوح على تخطيط عملية المراجعة من حيث تحديد حجم الاختبارات وحدود الفحص والوقت اللازم لإتمام مهام المراجعة المختلفة ، وبالتالي فإن التقييم المبدئي لنظام المراقبة الداخلية أمر ضروري عند تخطيط عملية المراجعة .

ويساهم التقييم المبدئي لنظام المراقبة الداخلية في وصول المراجع إلى درجة ثقة معينة فيها " وتنعكس درجة ثقة المراجع في نظام المراقبة الداخلية على حجم الاختبارات التي يقوم بها " <sup>(١)</sup> وبالتالي يساهم ذلك في معرفة حجم العمل المطلوب من المراجع إنجازَه كخطوة مبدئية هامة عند تخطيط عملية المراجعة .

### د- الفحص التحليلي المبدئي لسجلات العميل :-

الفحص التحليلي المبدئي لسجلات العميل يساعد المراجع في توقع الجهد والوقت اللازم لأداء مهام المراجعة وفي تحديد حجم الاختبارات المطلوبة بناءً على درجة وثوق المراجع في تلك السجلات ، خاصة إذا كانت عملية المراجعة تمثل أول تعامل للمراجع مع تلك المنشأة ، ويساهم ذلك في زيادة جودة تخطيط عملية المراجعة .

Bamber ,E.M., "Expert Judgment in the Audit Team A Source Reliability <sup>(١)</sup>

Approach " Journal of Accounting Research Autumn,  
1983, PP. 396-412 .

## هـ- التأكد من أمانة ونزاهة العميل :-

من المنطقي أنه كلما تأكد المراجع من أن العميل أميناً ونزيهاً كلما قل الجهد المخطط بذله في أداء عملية المراجعة، حيث أن أمانة ونزاهة العميل تؤدي إلى تقليل الغش بدرجة كبيرة .

ويمكن للمراجع التأكد من أمانة ونزاهة العميل اعتماداً على الأساليب الآتية :-<sup>(١)</sup>

- الاطلاع على القوائم المالية لفترات سابقة .
- الاتصال بالجهات التي تتعامل مع العميل حالياً وفيما مضى كالبנק والمحامون وجهات الائتمان المختلفة .
- مناقشة الحاجة إلى المراجعة مع العميل نفسه .
- الاتصال بالمراجع السابق للعميل .

## ٣/٢/١ شمول عملية التخطيط لكافة مهام المراجعة وتحديد الوقت

### اللازم لأداء كل منها

يتطلب تخطيط عملية المراجعة ضرورة شمول استراتيجية المراجعة لكافة مهام العمل المراجعي مع عمل برنامج تفصيلي يوضح كافة إجراءات هذا العمل، وتختلف تفاصيل برنامج المراجعة باختلاف درجة تعقيد عملية المراجعة، ويجب أن تشمل عملية التخطيط العديد من مهام المراجعة والتي من أهمها :-

أ- التقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية .

ب- الفحص التحليلي النهائي لبيانات القوائم المالية .

ج- فحص أدلة وقرائن الإثبات .

د- مناقشة التعديلات المقترحة على القوائم المالية، ودرجة الإفصاح

التي يقترحها المراجع وذلك مع الإدارة .

(١) وليم توماس ، أمرسون هنكي ، ترجمة د. احمد حامد حجاج ، مرجع سبق ذكره ، ص.ص

هـ - التأكد من وجود وملكية وقيمة الأصول .  
و- القيام بمراجعة البنود المختلفة محاسبيا وحسابيا ومستنديا .  
ز-مراجعة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية .  
ح- كتابة المراجع لتقريره وتسليمه مع القوائم المالية للعميل .  
ومما هو جدير بالذكر أن إجراءات المراجعة التي يحددها المراجع والزمن الذي يحدده لها ، هي أمور غير نمطية تستدعي الاهتمام بتحديداتها لتناسب مع ظروف كل عملية مراجعة يتم التخطيط لها .

٤/٢/١ الالتزام بالمعايير المهنية المرتبطة بتخطيط عملية المراجعة :-  
يقتضي تخطيط عملية المراجعة بشكل جيد ضرورة مراعاة متطلبات المعايير المهنية المرتبطة بتخطيط عملية المراجعة ، وذلك للارتقاء بكفاءة عملية التخطيط .  
ويتطلب المعيار الأول من معايير العمل الميداني الأمريكية وضع خطة شاملة للعمل الذي يقوم به المراجع ، وكذلك الإشراف على المساعدين إن وجدوا ، وينص هذا المعيار أيضا على أنه على المراجع عند تخطيط عملية المراجعة دراسة الأحداث المرتبطة بنشاط العميل وطبيعة الصناعة التي ينتمي إليها ، والسياسات المحاسبية للمنشأة محل المراجعة ، وطرق تشغيل المعلومات المحاسبية ، وتقدير خطر المراجعة ، والتقدير المبدئي للأهمية النسبية ، وكذلك تحديد بنود القوائم المالية التي قد تحتاج إلى تعديل والظروف التي قد تقتضي توسيع اختبارات المراجعة ، وأخيرا طبيعة التقارير المطلوب من المراجع تقديمها<sup>(١)</sup>، ويجب على المراجع وفقا لمعايير المراجعة الأمريكية أيضا أن يراعي عند تخطيط عملية المراجعة حجم العمل المطلوب إنجازه والوقت المحدد لإنجازه ، وأن يقوم بإعداد برنامج مكتوب يتضمن إجراءات المراجعة المطلوبة لتحقيق الغرض من عملية المراجعة<sup>(٢)</sup> .

(١) AICPA, Codification of Statement on Auditing Standards, New York, 1992 ,

Au Section, 311.01 , 311.03.

Ibid., Au Section, 311.05

(٢)

أما معايير المراجعة الإنجليزية فإنه طبقاً للفقرة الأولى من المعيار الثالث من معايير المسئولية فإن المراجع يلتزم بتخطيط إجراءات المراجعة، أما المعيار الأول من معايير التخطيط والتسجيل والرقابة الإنجليزية فقد خصص لتخطيط عملية المراجعة، حيث تنص الفقرة الأولى منه (SAS 200.1) على أن المراجعين يلتزموا بتخطيط عملية المراجعة بهدف أداء عملية المراجعة بطريقة فعالة، والفقرة الثانية (SAS 200.2) توجب على المراجع عمل خطة شاملة للمراجعة تحدد النطاق المتوقع للمراجعة وأسلوبها، والفقرة الثالثة (SAS 200.3) تلزم المراجع بتحديد وتوثيق طبيعة ونطاق إجراءات المراجعة المخططة والمطلوبة لإنجاز الخطة الشاملة للمراجعة، أما الفقرة الرابعة (SAS 200.4) فإنها تجيز للمراجع إمكانية تعديل خطة المراجعة وذلك أثناء تنفيذ عمليات المراجعة.<sup>(١)</sup>

وقد اهتمت المعايير الدولية أيضاً بتخطيط عملية المراجعة فقد نص المعيار الدولي الثالث على أن تخطيط عملية المراجعة من المبادئ الأساسية التي تحكم عملية المراجعة، في حين أن معيار المراجعة الدولي الرابع قد خصص بالكامل لتخطيط عملية المراجعة، حيث نص على أن خطة المراجع يجب أن تشمل حصول المراجع على معلومات عن النظام المحاسبي للعميل وسياساته المحاسبية، وتحديد درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للعميل، ووضع برنامج يحدد طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة الواجب أدائها مع التنسيق بين الأعمال واجبة الأداء

وينص المعيار الدولي الرابع أيضاً على أن التخطيط عملية مستمرة طوال فترة المراجعة، بمعنى إمكانية تعديل الخطة وبرنامج المراجعة أثناء التنفيذ إذا حدث تغير في الظروف يستدعي ذلك، وينص على أن نطاق التخطيط يعتمد على درجة صعوبة عملية المراجعة والخبرة السابقة للمراجع ومعلوماته عن العميل وطبيعة نشاط العميل، وعلى أن خطة المراجعة وبرنامجها من مسؤوليات المراجع، ويحدد هذا المعيار وسائل الحصول على معلومات عن نشاط العميل، والأمور التي يجب مراعاتها عند إعداد المراجع للخطة

العامة ، وتسجيل الخطة العامة كتابة ، مع أهمية تقدير ساعات العمل اللازمة لأداء كل عملية ، ويحدد المعيار أيضا أهم الاعتبارات التي تراعى عند إعداد برنامج المراجعة .

## ٢- تقييم مدى أهمية تخطيط عملية المراجعة في تحقيق الأهداف

### المختلفة للمراجع :-

تزداد أهمية تخطيط أي عمل بصفة عامة عندما يكون أداء هذا العمل مرتبط بزمن معين ، وعندما تزداد أهمية تنفيذه بكفاءة عالية وعندما يكون هناك خطر يتعرض له مؤدي العمل عند حدوث أخطاء في الأداء .

وبتطبيق الاعتبارات الثلاثة السابقة على عملية المراجعة نجد أن المراجع يلتزم بأداء عملية المراجعة خلال زمن معين وبدرجة كفاءة معقولة مع تفادي خطر الأخطاء في عمله لتفادي المساءلة القانونية أو المهنية ، مما يعني أهمية تخطيط عملية المراجعة ، والتخطيط أمر هام في المراجعة حيث يؤدي إلى تحقيق أهداف عملية المراجعة بكفاءة عالية وفي الوقت المحدد وبالتكلفة الضرورية فقط .<sup>(١)</sup>

كما أن التخطيط المناسب يساعد المراجع في جدولة العمل التمهيدي بشكل يجعل هناك وقت كاف لتقرير طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الأساسية النهائية للأرصدة خلال العمل الميداني النهائي للمراجعة<sup>(٢)</sup>

وهناك العديد من الأسباب التي من أجلها يسعى المراجع لتخطيط عمله ومن أهم هذه الأسباب ما يلي :-<sup>(٣)</sup>

١- إمكانية إنجاز أعمال المراجعة بشكل أسهل .

Millichamp, A. H., Auditing, 7<sup>th</sup> Edition, DP Publications, London, <sup>(١)</sup> 1996., P . 388.

<sup>(٢)</sup> وليم توماس ، أمرسون هنكي ، ترجمة د. احمد حامد حجاج ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص.ص ٢٦٢-٢٦٣ .

Millichamp, A. H., Auditing, Op.Cit. P. 384.

<sup>(٣)</sup>

٢- إمكانية المراقبة على أداء أعمال المراجعة وتوجيهها .

٣- مساعدة المراجع في مواجهة المشاكل الحرجة التي تواجهه ، وكذلك تقليل مخاطر المراجعة .

٤- إمكانية إتمام أعمال المراجعة بتكلفة اقتصادية وفي الوقت المطلوب لأدائها .

و هناك عدة عوامل تحدد أهمية تخطيط عملية المراجعة ومن أهم هذه العوامل حجم المنشأة محل المراجعة ، ودرجة تعقيد عملياتها ، وطبيعة نشاطها ، ومدى خبرة المراجع بالتعامل مع هذا النشاط ، و أيضا مدى خبرة المراجع في التعامل مع هذه المنشأة وهل تعتبر عملية المراجعة هي التعامل الأول له مع المنشأة أم سبق له مراجعة حسابات هذه المنشأة . من قبل وقد أكدت عدة دراسات أهمية تخطيط عملية المراجعة<sup>(١)</sup> ، ومن خلال الدراسة التطبيقية التي قام بها الباحث ، إلى جانب الدراسات السابقة في هذا الشأن يمكن إرجاع أهمية تخطيط عملية المراجعة للعديد من الأسباب ويوضح جدول رقم (١) المتوسط المرجح لأهمية كل سبب ، وقد تم اتوصل لهذه المتوسطات من خلال الدراسة التطبيقية التي قام بها الباحث<sup>(٢) (٣)</sup> :-

(١) يراجع في هذا الشأن :-

- Mock, T., and A., Wright, "An Exploratory Study of Auditor's Evidential Planning Judgments " *Auditing : A journal of Practice and theory* (Fall 1993) P.P.39-61.
- Arens, A., and J. Loebbecke , *Auditing :An Integrated Approach* 4<sup>th</sup> ed Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall, 1988.
- Libby, R.; J. Artman and J. Willingham . "Process Susceptibility , Control Risk , and Audit Planning " *The Accounting Review* (April 1985 ) PP.212-230 .

(٢) استمارة الاستقصاء ونتيجة ردود مفردات العينتين بملحق (١) وملحق (٢) في نهاية البحث .

(٣) التفاصيل الخاصة بحجم كل عينة ، وكيفية اختيار مفردات كل منهما ، ونسبة الاستجابة لكل عينة ، بالبند الثالث بهذا البحث .

## جدول رقم (١)

ترتيب وفقاً لآراء مفردات كل عينة	متوسط مرجح	نوع العينة	ترجع أهمية تخطيط عملية المراجعة لمساهمته في:-
الثالث	٪٧٦,٨١	مراجعين	أداء مهام المراجعة في الزمن المحدد
الثاني	٪٨٩,٥١	هيئة تدريس	
السادس	٪٥٢,٦٤	مراجعين	تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة
الخامس	٪٨٦,٨٣	هيئة تدريس	
الأول	٪٨٣,٧٥	مراجعين	زيادة جودة عملية المراجعة
الأول	٪٩٠,٩٨	هيئة تدريس	
الخامس	٪٥٢,٦٤	مراجعين	تقليل مخاطر المراجعة
السابع	٪٧٢,٢	هيئة تدريس	
الثاني	٪٧٨,٤٧	مراجعين	تخصيص المراجعين لمهام المراجعة
الرابع	٪٨٨,٠٥	هيئة تدريس	
الرابع	٪٦٦,٥٣	مراجعين	نظيم العمل بمكتب المراجعة ومراقبة المساعدين
الثالث	٪٨٨,٥٤	هيئة تدريس	
السابع	٪٥١,١١	مراجعين	تخفيض زمن أداء عمليات المراجعة
السادس	٪٨٥,٣٧	هيئة تدريس	

ويتناول الباحث تلك الأسباب بالدراسة فيما يلي :-

- ١- يساهم تخطيط عملية المراجعة في أداء مهام المراجعة في الزمن المحدد :-  
من الطبيعي أن تخطيط أي عمل يساهم في تنفيذه خلال الزمن المخطط لذلك ، وتخطيط عملية المراجعة يساهم في توزيع مهام المراجعة على الفترة الزمنية المخصصة لأداء تلك المهام ، مما يساهم في تنفيذ تلك المهام في الزمن المحدد لها ، كما يساهم في عدم حدوث فترات استرخاء في العمل اعتماداً على افتراض اتساع الفترة الزمنية المخصصة للمراجعة ، مما يزيد من ضغط العمل على المراجع في نهاية تلك الفترة ، وقد ينعكس ذلك على جودة أداء مهام المراجعة نتيجة تعجل المراجع في إنهاء أعمال المراجعة ليتمكن من الانتهاء منها في الزمن المحدد لذلك .

وقد وجه الباحث سؤالاً باستمارة الاستقصاء<sup>(١)</sup> للأفراد العينيين حول مدى مساهمة تخطيط عملية المراجعة في أداء مهام المراجعة في الزمن المحدد لها وقد أثبتت نتيجة الدراسة صحة هذا العامل وذلك بمتوسط مرجح قدره ٧٦,٨١٪ وذلك لمفردات عينة المراجعين وهو متوسط يعطي لهذا السبب المركز الثالث بين الأسباب الأخرى من وجهة نظر المراجعين، كما حصل هذا السبب على متوسط مرجح قدره ٨٩,٥١٪ للعينة المأخوذة من أعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم وهو متوسط يضع هذا السبب في المركز الثاني من بين أسباب أهمية تخطيط عملية المراجعة، ويؤكد ارتفاع النسبة المئوية والترتيب الذي حصل عليه هذا السبب أهمية تخطيط عملية المراجعة في المساهمة في أداء مهام المراجعة في الزمن المحدد لها.

## ٢- يساهم تخطيط المراجعة في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة :-

قد تختلف الآراء حول مدى تأثير تخطيط عملية المراجعة على تخفيض تكلفة أداء مهام المراجعة، فعملية التخطيط في حد ذاتها تضيف عناصر تكاليف على المراجع، وهي في ذات الوقت قد تؤدي إلى خفض في تكلفة أداء مهام المراجعة، وذلك من خلال تنظيم العمل المراجعي وتخفيض في تكلفة الفرصة البديلة لتعرض المراجع لخطر الخطأ، ويكون تخطيط عملية المراجعة ذات قيمة إذا كان مجموع الخفض في تكلفة أداء عملية المراجعة الناتج عن عملية التخطيط أكبر من تكلفة أداء عملية التخطيط نفسها.

وفي رأي الباحث أن هذا العامل من أهم العوامل المؤثرة في لجوء المراجع لتخطيط عملية المراجعة، رغم أن الدراسة التطبيقية أثبتت صحة هذا العامل بمتوسط مرجح قدره ٥٢,٦٤٪ وذلك للعينة المأخوذة من المراجعين وهي نسبة منخفضة إلى حد كبير إذا ما قورنت بأهمية هذا العامل، ويرجع ذلك في رأي الباحث إلى طبيعة بيئة المراجعة المصرية من حيث انخفاض حجم مكاتب المراجعة، وانخفاض حجم الشركات محل المراجعة، وزيادة فرص تعامل المراجع أكثر من سنة مع نفس الشركات

(١) راجع ملحق رقم (١).



محل المراجعة ، وبالتالي تفهم المراجع لنشاط الشركات التي يقوم بمراجعتها ، إلى جانب الاعتياد على القيام بعمليات المراجعة بشكل تلقائي اعتمادا على خبرات السنوات السابقة ، وعدم اعتياد العديد من مكاتب المراجعة المصرية على القيام بتخطيط عملية المراجعة ، مما يجعل العديد من المراجعين يرون أن تكاليف تخطيط عملية المراجعة ليس لها ما يبررها ، وأن التخطيط قد لا يؤدي إلى خفض في تكلفة أداء عملية المراجعة أكبر من تكلفة التخطيط ، ويؤكد رأي الباحث في هذا الشأن أن المتوسط المرجح لأهمية هذا العامل وذلك للعينة المأخوذة من بين أعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم كانت ٨٦,٨٣٪ وهي نسبة مرتفعة تعكس أهمية هذا العامل .

### ٣- يساهم تخطيط عملية المراجعة في زيادة جودة أداء عملياتها:-

من المنطقي أن أي عمل يتم تخطيطه يؤدي بكفاءة وجودة أعلى من العمل غير المخطط ، وان كان بعض المراجعين يعتقدون أن تخطيط عملية المراجعة مضيعة للجهد اعتقادا منهم بأن العمل المراجعي يعتمد على خبرة المراجع ، وسبق تعامله مع المنشأة محل المراجعة ، ويرى الباحث عدم وجاهة هذا الاعتقاد خاصة مع زيادة حجم المنشآت الخاصة في مصر مع اتجاه الدولة لخصخصة المنشآت الحكومية الكبرى إلى جانب العديد من المزايا التي يحققها تخطيط عملية المراجعة .

" فالتخطيط التفصيلي لعملية المراجعة يمكن المساعدين من تنفيذ إجراءات المراجعة بدقة أكبر وإجراء أي تعديلات تبدو ضرورية ، بحيث لو أدركوا أن أي إجراء لا يتمشى مع الخطة الموضوعية فيكون لهم الحق في طلب التوضيحات الضرورية"<sup>(١)</sup>

وقد أكدت الدراسة التطبيقية التي قام بها الباحث أهمية تخطيط عملية المراجعة في زيادة جودة أداء عملياتها حيث حصل هذا العامل على المركز الأول بين كافة العوامل وذلك لحصوله على أعلى متوسط مرجح وذلك للعينتين وقد كان المتوسط

(١) د. عباس أحمد رضوان ، تقييم استخدام نماذج التحليل الشبكي في تخطيط عملية

المرجح لعينة المراجعين ٨٣,٧٥٪ ولعينة أعضاء هيئة التدريس ٩٠,٩٨٪ وهي نسب عالية تؤكد أهمية تخطيط عملية المراجعة في الارتقاء بكفاءة أداء عملياتها .

#### ٤- تخطيط عملية المراجعة يساهم في تقليل مخاطر المراجعة :-

يرتبط هذا البند إلى حد ما بالبند السابق حيث أن الارتقاء بجودة عملية المراجعة يساهم في تقليل مخاطر المراجعة وبالتالي فإن تخطيط عملية المراجعة يساهم في تقليل مخاطر المراجعة وقد أكدت الدراسة التطبيقية ذلك بمتوسط مرجح ٥٧,٦٤٪ لعينة المراجعين ومتوسط مرجح ٧٢,٢٪ لعينة أعضاء هيئة التدريس .

#### ٥- يساهم تخطيط المراجعة في تخصيص المراجعين لمهام المراجعة بشكل جيد:-

يرى الباحث أن أهمية تخطيط عملية المراجعة تزداد بزيادة حجم مكتب المراجعة وحجم المنشأة محل المراجعة ودرجة تعقيد عملياتها ، وفي ظل تلك الظروف يكون من الضروري العمل على التخصيص الجيد للمراجعين بين المهام المختلفة للمراجعة ، ويصعب أن يحدث هذا التخصيص بمنأى عن تخطيط عملية المراجعة ، حيث أنه يمثل جزء أصيل من تخطيط عملية المراجعة .

وقد أكدت الدراسة التطبيقية أهمية تخطيط عملية المراجعة في تخصيص المراجعين بين مهام المراجعة وذلك بمتوسط مرجح قدره ٧٨,٤٧٪ وذلك لعينة المراجعين ومتوسط قدره ٨٨,٠٥٪ لعينة أعضاء هيئة التدريس ، وهي تمثل متوسطات عالية تؤكد أهمية تخطيط عملية المراجعة في تخصيص المراجعين ذوي الخبرات المختلفة على مهام المراجعة ذات درجات التعقيد المختلفة بشكل جيد ، وقد حصل هذا العامل على المرتبة الثانية من وجهة نظر المراجعين والرابعة من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس مما يعني أهمية هذا العامل بين كافة العوامل التي تؤكد أهمية تخطيط عملية المراجعة .

#### ٦- يساهم تخطيط المراجعة في تنظيم العمل بمكتب المراجعة وفي تسهيل الرقابة

#### على المساعدين :-

تزداد أهمية تخطيط عملية المراجعة كلما زاد حجم مكتب المراجعة ، وذلك لأن التخطيط يساهم في تنظيم العمل بمكتب المراجعة ، إلى جانب تسهيل عملية

الرقابة على المساعدين ، ويتضمن تنظيم العمل بمكتب المراجعة تخصيص المراجعين بين مهام المراجعة .

وقد أكدت نتائج الدراسة التطبيقية أهمية تخطيط عملية المراجعة في تنظيم العمل بمكتب المراجعة والرقابة على المساعدين وذلك بنسبة تأكيد مرجحة قدرها ٥٣,٧٦٪، وذلك لعينة المراجعين ، ويلاحظ تقارب النسبة السابقة مع النسبة الخاصة بالبند السابق حيث كانت النسبة ٤٧,٢٨٪ وذلك لارتباط عاملي تنظيم العمل بمكتب المراجعة وتخصيص المراجعين لمهام المراجعة إلى حد كبير ، كما كان المتوسط المرجح لعينة أعضاء هيئة التدريس ٥٤,٨٨٪ وهي نسبة مقارنة للبند السابق أيضا حيث كان المتوسط المرجح للبند السابق ٥٥,٨٨٪ مما يؤكد الترابط بين عاملي تنظيم العمل بمكتب المراجعة وبين التخصيص الجيد للمراجعين بين مهام المراجعة المختلفة .

#### ٧- يساهم تخطيط عملية المراجعة في تخفيض زمن أداء عمليات المراجعة:-

من الطبيعي أن أي عمل مخطط يؤدي في زمن أقل من العمل غير المخطط ، حيث أن التخطيط يحدد عناصر العمل ويحدد الأشخاص الذين يقومون به ووقت أدائه ، ومن خلال التخطيط السليم يتم التنبؤ بالمشاكل المتوقعة وكيفية حلها .

وقد كانت نتيجة الدراسة التطبيقية أن نسبة الموافقة المرجحة على أن التخطيط يساهم في خفض زمن التنفيذ لعمليات المراجعة هي ١١,٥١٪ لعينة المراجعين ، وهي أقل نسبة بين كافة العوامل ، وربما يرجع ذلك لأن العديد من المراجعين يرون أن الوقت المستنفذ في عملية التخطيط هو وقت فاقد أو لا داعي له ، وأن هذا الوقت يزيد من الوقت الإجمالي لتنفيذ عمليات المراجعة ، ولا يراعي هؤلاء أن تخطيط عملية المراجعة-إلى جانب المزايا العديدة التي يحققها- فإنه يؤدي لتنظيم العمل وبالتالي تخفيض زمن أداء عمليات المراجعة ، وقد كان المتوسط المرجح لأهمية هذا البند من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس ٣٧,٨٥٪ وهي نسبة عالية تعكس أهمية هذا البند ، وسوف يعود الباحث لمناقشة هذا البند تفصيلا في الأجزاء القادمة من البحث وذلك لدراسة انعكاسات تخطيط عملية

المراجعة على الجهد الإجمالي لتنفيذ مهام المراجعة في ظل الظروف المختلفة لبيئة المراجعة .

ويخلص الباحث مما سبق إلى أهمية تخطيط عملية المراجعة ، حيث يساهم التخطيط في زيادة جودة عملية المراجعة ، وفي أداء مهام المراجعة في الزمن المحدد ، وفي تنظيم العمل بمكتب المراجعة ، وفي التخصيص الجيد للمراجعين بين مهام المراجعة المختلفة ، وفي تخفيض تكلفة وزمن أداء عملية المراجعة ، وفي تخفيض مخاطر المراجعة ، وقد أكدت الدراسة التطبيقية مساهمة تخطيط عملية المراجعة في كل ما سبق وذلك بدرجات متفاوتة تراوحت بين ١١,٥١% و ٨٣,٧٥% للمراجعين ، و ٢,٧٢% و ٩٠,٩٨% لأعضاء هيئة التدريس مما يؤكد صحة الفرض الأول للدراسة ، ويلاحظ أن النسب الخاصة بأعضاء هيئة التدريس أعلى من النسب الخاصة بالمراجعين وذلك لكل العوامل ، مما يعكس زيادة درجة أهمية تخطيط عملية المراجعة من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس مقارنة بالمراجعين ويرجع ذلك في رأي الباحث إلى تأثير المراجعين ببيئة المراجعة المصرية من حيث انخفاض حجم مكاتب المراجعة ، وانخفاض حجم المنشآت محل المراجعة ، وزيادة فرص تعامل المراجع أكثر من سنة مع نفس الشركات محل المراجعة ، وبالتالي تفهم المراجع لنشاط تلك الشركات وبالتالي القيام بعمليات المراجعة بشكل تلقائي اعتمادا على خبرات السنوات السابقة ، إلى جانب عدم اعتياد العديد من مكاتب المراجعة المصرية على القيام بتخطيط عملية المراجعة

٣ - انعكاسات تخطيط عملية المراجعة على الجهد اللازم لإنجازها :-

يحدد نطاق عملية المراجعة الجهد المتوقع أن يقوم به المراجع لأداء عمليات المراجعة ، ولذلك فمن الضروري أن يقوم المراجع عند تخطيط عملية المراجعة بتحديد نطاق عملية المراجعة والمستخدمين المتوقعين للقوائم المالية

وذلك لأن الجهد الذي يبذل لأداء عملية المراجعة يرتبط بنطاق مهمة المراجعة وبطبيعة الفئات المستخدمة لنتائج عملية المراجعة .

ويلاحظ الباحث أن العديد من الدراسات اهتمت بدراسة مدى تأثير وكفاية الاعتماد على تخطيط عملية المراجعة<sup>(١)</sup> في حين كانت هناك ندرة في الدراسات التي تناولت مدى تأثير تخطيط عملية المراجعة على الجهد الإجمالي للمراجع .

وقد توصل أحد الباحثين من خلال الدراسة النظرية التي قام بها إلى أهمية تخطيط عملية المراجعة ، حيث توصل إلى أن تخطيط عملية المراجعة يساهم في تنظيم أعمال المراجعة والرقابة عليها بشكل أفضل ، وفي تخفيض الوقت اللازم لإنجاز عملية المراجعة<sup>(٢)</sup>

وقد سعى أحد الباحثين<sup>(٣)</sup> للدراسة العلاقة بين الجهد المبذول في تخطيط عملية المراجعة والجهد الإجمالي اللازم لأداء عمليات المراجعة ، وقد

---

(١) يراجع في هذا الشأن :-

- Mock, T., and A., Wright, An Exploratory Study of Auditor's Evidential Planning Judgments." *Op Cit* PP.39-61.
- Kaplan ,S., "An Examination of the Effects of the Environment and Explicit Internal Control Evaluation on Planned Audit Hours" . *Auditing A Journal of Practice and Theory* (Fall 1985) PP.12-25 .
- Bedard, J.; B. Gopi; and B. Vigayalakshmi "A Multiple Criteria Model for Audit Planning Decisions " *Contemporary Accounting Research* (Fall 1991) PP.293-308.

(٢) د. عباس أحمد رضوان ، تقييم استخدام نماذج التحليل الشبكي في تخطيط عملية

المراجعة ، مرجع سبق ذكره ص ١٢٠ .

- (٣) Davidson, R. A., and Gist, W. E., "Empirical Evidence on the Functional Relation between Audit Planning and Total Audit Effort" *Journal of Accounting Research* (Spring 1996) PP. 111-123.

توصل إلى أن تخطيط عملية المراجعة يخفض الجهد الإجمالي للمراجعة حتى نقطة معينة ، بعدها يؤدي الجهد الإضافي المبذول في التخطيط إلى زيادة ساعات العمل المراجعي الإجمالية ، كما توصل إلى أن المراجعة في ظل ساعات تخطيط عالية يكون أكثر فعالية عندما تكون عملية المراجعة في ظل عدم وجود قسم خاص بالمراجعة الداخلية بالمنشأة ، وتوصل أيضا إلى أن بعض عمليات المراجعة تتطلب درجة عالية من التخطيط ، وذلك إذا زادت عمليات المراجعة ودرجة تعقيدها أو زادت درجة الخطر بعمليات المراجعة .

وقد توصلت دراسة أخرى إلى أن درجة كفاءة نظام المراقبة الداخلية ، وبالتالي درجة ثقة المراجع فيها ، ينعكس على نطاق الاختبارات التفصيلية ، التي يقوم بها المراجع ، وبالتالي على الجهد الذي يبذله في إنجاز مهام المراجعة<sup>(١)</sup>.

ويرى الباحث أن هناك اعتبارات أخرى بخلاف درجة التعقيد ودرجة المخاطرة ودرجة كفاءة نظام المراقبة الداخلية تعتبر مؤثرات في الحاجة لتخطيط عملية المراجعة ، كما يمكن القول أنه في ظل تلك الاعتبارات فان تخطيط عملية المراجعة يساهم بدرجة أو بأخرى في تخفيض الجهد الإجمالي المبذول في أداء عمليات المراجعة ، بمعنى أن وجود مبررات لتخطيط عملية المراجعة يعني أن لتخطيط عملية المراجعة دور في تخفيض الجهد الإجمالي المبذول في أداء تلك العمليات.

وفي رأي الباحث أنه بالإضافة لاعتبارات درجة التعقيد في عمليات المراجعة بالمنشأة محل المراجعة ، ودرجة المخاطرة ، ودرجة كفاءة نظام المراقبة الداخلية ، فان هناك عدة اعتبارات تزيد من الحاجة لتخطيط عملية المراجعة وأهم هذه الاعتبارات ما يلي :-

- ١ - طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة .
- ٢ - حجم المنشأة محل المراجعة .
- ٣ - ارتباط المراجع بمراجعة حسابات المنشأة لأول مرة .

---

Bamber ,E.M., "Expert Judgment in the Audit Team A Source Reliability"<sup>(١)</sup>  
Approach, *Op.Cit.*, PP. 396-412 .

- ٤- حجم مكتب المراجعة .
- ٥- نطاق العمل المطلوب من المراجع إنجازه .
- ٦- مدى خبرة المراجع في التعامل مع منشآت تمارس نفس نشاط المنشأة محل المراجعة .

وقد قام الباحث من خلال الاستقصاء الذي أجراه بدراسة انعكاسات تخطيط عملية المراجعة على الجهد الإجمالي اللازم لأداء عمليات المراجعة في ظل الاعتبارات الستة السابقة بالإضافة لاعتبارات درجة تعقيد عمليات المراجعة بالمنشأة محل المراجعة ودرجة المخاطرة بعملية المراجعة، وكفاءة نظام المراقبة الداخلية ، بحيث يختار أفراد العينة من بين عدة درجات للتأثير تتراوح بين صفر % و ١٠٠% بمعدل تغير ١٠% ، ويوضح جدول رقم (٢) المتوسط المرجح لكل عامل وترتيب تلك العوامل للعينتين (١) و (٢).

وبدراسة المتوسطات الواردة بجدول رقم (٢) يلاحظ أن عيني البحث أكدت صحة الفرض الثاني للدراسة والذي ينص على أنه لتخطيط عملية المراجعة انعكاسات إيجابية على تخفيض الجهد الإجمالي المبذول في أداء مهام المراجعة ، مع ارتباط حجم هذه الانعكاسات بعدة عوامل أهمها طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة ، وحجمها، وكفاءة نظام المراقبة الداخلية بها ، وحجم مكتب المراجعة ، ونطاق العمل المطلوب من المراجع إنجازه ، وسبق تعامل المراجع مع نفس المنشأة ، ومدى خبرة المراجع في التعامل مع منشآت

---

(١) راجع ملحق رقم (١) السؤال الثاني .

(٢) قام الباحث باختيار عينتين عشوائيتين إحداهما من المراجعين الممارسين للمهنة ، والثانية من أعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم بأقسام المحاسبة والمراجعة بكلليات التجارة ، وقد تم تسليم ١٠٠ استمارة استقصاء للمراجعين ، تلقت منها الباحث ٧٢ استمارة سليمة بنسبة ٧٢% من الاستمارات المسلمة ، في حين تم تسليم ٥٠ استمارة لأعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم ، وكانت الاستمارات السليمة منها والتي أجري عليها الباحث الدراسة ٤١ استمارة وذلك بنسبة استجابة ٨٢% .

تعمل في نفس نشاط المنشأة محل المراجعة. ودرجة تعقيد عمليات المراجعة بالمنشأة محل المراجعة ودرجة المخاطرة بعملية المراجعة .

جدول رقم (٢)

الترتيب وفقاً لآراء كل عينة	متوسط مرجح	نوع العينة	بيان
السابع	٪٦٨,٠٦	مراجعين	طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة
الثامن	٪٦٣,٦٦	هيئة تدريس	
الرابع	٪٧٣,٧٥	مراجعين	حجم المنشأة محل المراجعة
الثاني	٪٨٢,٢	هيئة تدريس	
السادس	٪٧٠,٥٦	مراجعين	ارتباط المراجع بمراجعة حسابات المنشأة لأول مرة
الخامس	٪٧٥,١٢	هيئة تدريس	
التاسع	٪٦٥,٤٢	مراجعين	حجم مكتب المراجعة
التاسع	٪٦٠	هيئة تدريس	
الثالث	٪٧٣,٨٩	مراجعين	كفاءة نظام المراقبة الداخلية
الرابع	٪٧٥,٨٥	هيئة تدريس	
الثاني	٪٨٠,٩٧	مراجعين	نطاق العمل المطلوب من المراجع إنجازَه
الثالث	٪٧٦,١	هيئة تدريس	
الخامس	٪٧٠,٨٣	مراجعين	مدى خبرة المراجع في التعامل مع منشآت تعمل في نفس نشاط المنشأة
السادس	٪٧٤,١٥	هيئة تدريس	
الأول	٪٨١,٩٤	مراجعين	درجة تعقيد عمليات المنشأة
الأول	٪٨٨,٠٥	هيئة تدريس	
الثامن	٪٦٦,٦٧	مراجعين	درجة المخاطرة في عمليات المنشأة
السابع	٪٧١,٧١	هيئة تدريس	

ويوضح جدول رقم (٢) أيضاً أن عامل درجة تعقيد عمليات المراجعة بالمنشأة قد حصل على أعلى متوسط مرجح بالعينيتين بمعنى أنه أكثر العوامل التي في ظلها يكون لتخطيط عملية المراجعة أعلى تأثير على تخفيض الجهد الإجمالي المبذول لأداء مهام المراجعة ، وذلك بمتوسط مرجح ٪٨٨,٠٥ لعينة أعضاء هيئة



التدريس و ٨١,٩٤٪ لعينة المراجعين ، ويعني ذلك أنه كلما زادت درجة تعقيد عمليات المراجعة بالمنشأة كلما كان لتخطيط عملية المراجعة تأثيراً أكبر في تخفيض الجهد الإجمالي الذي يبذل في أداء مهام المراجعة، في حين حصل عامل حجم المنشأة محل المراجعة على المرتبة الثانية في درجة التأثير لعينة أعضاء هيئة التدريس، والمرتبة الرابعة لعينة المراجعين ، وحصل عامل نطاق العمل المطلوب من المراجع على المرتبة الثالثة لعينة أعضاء هيئة التدريس والثانية لعينة المراجعين ، وحصل عامل كفاءة نظام المراقبة الداخلية على المركزين الرابع والثالث للعينتين على التوالي ، وكان عامل حجم مكتب المراجعة في المرتبة التاسعة والأخيرة للعينتين ، ويوضح جدول رقم (٢) المتوسط المرجح لتأثير كل عامل وترتيب درجة التأثير لكل عامل من وجهة نظر مفردات العينتين.<sup>(١)</sup>

ويجدر بالباحث أن يشير هنا إلى أنه عند توجيه سؤال لمفردات العينتين وذلك عند دراسة أسباب أهمية تخطيط عملية المراجعة<sup>(٢)</sup>، كان رأي أعضاء هيئة التدريس أن التخطيط يساهم في تخفيض الزمن اللازم لأداء مهام المراجعة وذلك بنسبة موافقة قدرها ٨٥,٣٧٪، في حين كانت نسبة الموافقة للمراجعين ٥١,١١٪، في حين تراوحت نسبة هذا التأثير من وجهة نظر المراجعين في ظل العوامل التسعة التي حددها الباحث للدراسة من ٦٥,٤٢٪ إلى ٨١,٩٤٪، ويرجع ذلك الاختلاف في رأي المراجعين عندما كان السؤال مجملاً عنه عندما تم ربط درجة التأثير بالعوامل المختلفة إلى تأثير المراجعين بيئة المراجعة التي يعملون فيها عن أعضاء هيئة التدريس الذين يغلب عليهم تحليل الأمور بشكل علمي ، ولذلك فانه عندما تم ربط درجة التأثير بمجموعة من العوامل والتي لم يدرسها المراجعين عند توجيه السؤال الأول والتي قد لا تتوافر بشكل كبير في بيئة

(١) الأسئلة الموجهة لمفردات عيني البحث. مملحق رقم (١) والردود على تلك الأسئلة. مملحق رقم (٣) .

(٢) يمكن الرجوع للسؤال الأول. مملحق رقم (١) وللردود عليه. مملحق رقم (٢) ولتحليل نتائج تلك

المراجعة المصرية زادت النسب الدالة على موافقتهم على تأثير تخطيط عملية المراجعة على خفض الجهد الإجمالي المبذول في أدائها حتى أن موافقتهم على ذلك زادت على نسبة موافقة أعضاء هيئة التدريس في ظل عامل نطاق العمل المطلوب من المراجع إنجازه حيث كانت نسبة موافقتهم ٩٧,٨٠٪ مقارنةً بنسبة ٦٠,١٧٪ فقط لأعضاء هيئة التدريس ، وكذلك في ظل عامل حجم مكتب المراجعة حيث كانت موافقتهم بنسبة ٦٥,٤٢٪ في حين كانت نسبة موافقة أعضاء هيئة التدريس في ظل هذا العامل ٦٠٪ فقط. ويخلص الباحث مما سبق إلى صحة الفرض الثاني للدراسة ، حيث ثبت من تحليل نتائج العينتين وجود تأثير لتخطيط عملية المراجعة على تخفيض الجهد الإجمالي اللازم لتنفيذ مهام المراجعة ، ولمعرفة مدى اتفاق آراء مفردات العينتين على صحة هذا الفرض قام الباحث بحساب معامل ارتباط بيرسون ، وذلك للمتوسطات المرجحة التي تم التوصل إليها للعينتين وقد كان معامل ارتباط بيرسون ٠,٧٩٨٦ ، وهو ما يؤكد اتفاق العينتين - إلى حد كبير - على تأثير تخطيط عملية المراجعة على تخفيض الجهد الإجمالي اللازم لأداء عملية المراجعة في ظل كافة الظروف التي تم دراستها ببيئة المراجعة ، وذلك يؤكد صحة الفرض الثاني للدراسة .

#### ٤- انعكاسات تخطيط عملية المراجعة على الارتقاء بكفاءة أداء عملياتها :-

يسعى الباحث في هذا البند لدراسة مدى تأثير تخطيط عملية المراجعة على الارتقاء بكفاءة أداء عملياتها ، حيث يساهم ذلك في اختبار صحة الفرض الثالث للدراسة ، والذي ينص على أن تخطيط عملية المراجعة يؤثر إيجاباً في الارتقاء بكفاءة أداء عملية المراجعة مع ارتباط درجة التأثير بعدة عوامل أهمها طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة ، وحجمها، وكفاءة نظام المراقبة الداخلية بها ، وحجم مكتب المراجعة ، ونطاق العمل المطلوب من المراجع إنجازه ، وسبق تعامل المراجع مع نفس المنشأة ، ومدى خبرة

المراجع في التعامل مع منشآت تعمل في نفس نشاط المنشأة محل المراجعة . ودرجة تعقيد عمليات المنشأة محل المراجعة ودرجة المخاطرة بعملية المراجعة .

وقد قام الباحث بتوجيه سؤال لمفردات عينتي البحث<sup>(١)</sup> بحيث يقوم من تقدم له استمارة الاستقصاء بتحديد نسبة اقتناعه بمدى تأثير تخطيط عملية المراجعة على الارتقاء بكفاءة أداء عملياتها وذلك في ظل الظروف المختلفة لبيئة المراجعة ، ويكون على مفردات العينتين اختيار نسبة للتأثير من بين النسب المحددة بالاستمارة والتي تتراوح من صفر إلى ١٠٠٪ و بمعدل تغير ١٠٪ ، ومن خلال الردود التي تلقاها الباحث<sup>(٢)</sup> أمكن حساب المتوسط المرجح لكل عامل والذي يعبر عن نسبة الموافقة على انعكاس تخطيط عملية المراجع على الارتقاء بكفاءة أداء عملية المراجعة في ظل كل من العوامل التسعة المحددة بالفرض ، وكذلك ترتيب كل عامل بين العوامل المختلفة ويوضح ذلك جدول رقم (٣) ، وبتحليل تلك النتائج نجد أن عنصر درجة تعقيد عمليات المراجعة بالمنشأة حصل على أعلى متوسط مرجح بين كافة العناصر الأخرى سواء لعينة المراجعين أو لعينة أعضاء هيئة التدريس وقد كان المتوسط المرجح لهذا العنصر ٨١,٦٢٪ و ٨٥,٦١٪ على التوالي ، ومعنى ذلك أنه في ظل زيادة درجة تعقيد عمليات المراجعة بالمنشأة فإن تخطيط عملية المراجعة يؤدي إلى الارتقاء بكفاءة أداء مهام المراجعة .

وقد حصل عنصر ارتباط المراجع بمراجعة حسابات المنشأة لأول مرة على المركز الثاني من وجهة نظر مفردات العينتين أيضا ، حيث حصل على متوسط مرجح قدره ٧٥,٨٣٪ لعينة المراجعين و ٨١,٤٦٪ لعينة أعضاء هيئة التدريس ، ويعني ذلك أنه إذا كانت عملية المراجعة هي التعامل الأول للمراجع مع المنشأة محل المراجعة فإن تخطيط عملية المراجعة يؤدي إلى الارتقاء بجودة أداء مهام المراجعة بدرجة أكبر منه لو كان للمراجع تعامل سابق مع تلك المنشأة .

<sup>(١)</sup> يراجع ملحق رقم (١) السؤال الثالث .

<sup>(٢)</sup> نتيجة الردود موجودة بملحق رقم (٤) في نهاية البحث .

جدول رقم (٣)

الترتيب وفقا لآراء كل عينة	متوسط مرجح	نوع العينة	بيان
السادس	%٦٩,٧٢	مراجعين	طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة
السابع	%٧٧,٠٧	هيئة تدريس	
الخامس	%٧١,٥٣	مراجعين	حجم المنشأة محل المراجعة
الخامس	%٧٩,٠٢	هيئة تدريس	
الثاني	%٧٥,٨٣	مراجعين	ارتباط المراجع بمراجعة حسابات المنشأة لأول مرة
الثاني	%٨١,٤٦	هيئة تدريس	
التاسع	%٦٤,٧٢	مراجعين	حجم مكتب المراجعة
الثالث	%٨١,٢٢	هيئة تدريس	
السابع	%٦٦,٥٣	مراجعين	كفاءة نظام المراقبة الداخلية
التاسع	%٧٣,١٧	هيئة تدريس	
الثامن	%٦٥,٢٨	مراجعين	نطاق العمل المطلوب من المراجع إنجازه
الثامن	%٧٥,١٢	هيئة تدريس	
الثالث	%٧٥,٦٩	مراجعين	مدى خبرة المراجع في التعامل مع منشآت تعمل في نفس نشاط المنشأة
الرابع	%٨٠,٤٩	هيئة تدريس	
الأول	%٨١,٦٧	مراجعين	درجة تعقيد عمليات المنشأة
الأول	%٨٥,٦١	هيئة تدريس	
الرابع	%٧٤,١٧	مراجعين	درجة المخاطرة في عمليات المنشأة
السادس	%٧٨,٢٩	هيئة تدريس	

وقد حصل عنصر حجم مكتب المراجعة على المركز الثالث من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بمتوسط مرجح %٨١,٢٢ في حين حصل على المركز التاسع والأخير من وجهة نظر المراجعين وبمتوسط مرجح قدره %٦٤,٧٢، في حين كان عنصر مدى خبرة المراجع في التعامل مع منشآت مثيلة للمنشأة محل المراجعة في المركز الرابع من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بمتوسط مرجح قدره %٨٠,٤٩ والثالث من

وجهة نظر المراجعين بمتوسط مرجح قدره ٧٥,٩٦٪، ويرتبط هذا العنصر بعنصر ارتباط المراجع بمراجعة حسابات المنشأة لأول مرة إلى حد كبير لأن خبرة المراجع في التعامل مع منشآت تعمل في نفس نشاط المنشأة محل المراجعة يساهم في تفهم المراجع لطبيعة نشاط تلك المنشأة مما يسهل من مهمة المراجع .

وقد جاء عنصر حجم المنشأة محل المراجعة في المركز الخامس للعينتين ، وتلى ذلك عنصر درجة المخاطرة في عمليات المراجعة وقد حصل على المركز السادس من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس والرابع من وجهة نظر المراجعين ، في حين حصل عنصر طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة على المركز السابع من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس والسادس من وجهة نظر المراجعين ، وحصل عنصر نطاق العمل المطلوب من المراجع لإنجازه على المركز الثامن من وجهة نظر مفردات العينتين ، وأخيرا كان عنصر كفاءة نظام المراقبة الداخلية في المركز التاسع من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس والسابع من وجهة نظر المراجعين .

وبمراجعة النتائج السابقة نلاحظ أن أعضاء هيئة التدريس أكدوا صحة تأثير تخطيط عملية المراجعة على الارتقاء بجودة أداء مهام المراجعة وذلك بمتوسطات مرجحة تراوحت بين ٧٣,١٧٪ وحتى ٨٥,٦١٪، في حين أيد المراجعون الرأي السابق بمتوسطات مرجحة تراوحت بين ٦٤,٧٢٪ و٨١,٦٧٪ وهي نسب مرتفعة تؤكد صحة الفرض الثاني للدراسة في ظل الظروف المختلفة لبيئة المراجعة والتي تمت دراستها ، وإن اختلفت نسبة الموافقة على وجود هذا التأثير من عامل لآخر .

وقد قام الباحث بحساب معامل ارتباط بيرسون وذلك للمتوسطات المرجحة للعينتين وقد كان معامل الارتباط ٠,٧٢١٤، مما يعني وجود ارتباط معقول إلى حد كبير بين النتائج المستخلصة من ردود مفردات العينتين ، وذلك في ظل اختلاف بيئة العمل وطريقة التفكير لمفردات كل عينة عن الأخرى مما يؤكد اتفاق مفردات العينتين على صحة الفرض الثالث للدراسة .

## ٥- النتائج والتوصيات :-

توصل الباحث من خلال دراسته لمفهوم ومقومات تخطيط عملية المراجعة ، وأهمية تخطيط عملية المراجعة ، وانعكاسات التخطيط على كل من الجهد الإجمالي لإنجاز مهام المراجعة ، و الارتقاء بكفاءة أداء تلك المهام ، الى مجموعة من النتائج والتوصيات هي :-

### ١/٥ نتائج البحث :-

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية التي قام بها الباحث توصل إلى النتائج الآتية :-

- ١- يعتبر التعيين المبكر للمراجع من العوامل الهامة المؤثرة في تخطيط عملية المراجعة ، ليكون لدى المراجع الوقت الكافي للتعرف على نشاط العميل ، ونوعية منتجاته ، وتقييم نظام المراقبة الداخلية لديه وبالتالي إمكانية تخطيط عملية المراجعة بشكل جيد.
- ٢- يتطلب التخطيط الجيد لعملية المراجعة ضرورة مراعاة العوامل المؤثرة في الجهد المطلوب من المراجع بذله لأداء مهام المراجعة ، حيث يساعد ذلك عند إعداده لبرنامج المراجعة ، والذي يجب أن يتضمن كافة مهام المراجعة مقرونة بالوقت اللازم لأدائها والمراجع المناسب لها ، وأهم هذه العوامل تشخيص مواطن خطر المراجعة ، وتحديد حدود الأهمية النسبية ، والتقييم المبدئي لنظام المراقبة الداخلية ، والفحص التحليلي المبدئي لسجلات العميل ، والتأكد من أمانة ونزاهة العميل .
- ٣- يتطلب تخطيط عملية المراجعة ضرورة شمول استراتيجيات المراجعة لكافة مهام العمل المراجعي مع عمل برنامج تفصيلي يوضح كافة الإجراءات التنفيذية لهذا العمل ، والوقت اللازم لأداء كل منها ، كما يقتضي تخطيط عملية المراجعة ضرورة مراعاة متطلبات المعايير المهنية المرتبطة بتخطيط عملية المراجعة ، وذلك للارتقاء بكفاءة عملية التخطيط.
- ٤- تبين من الدراسة النظرية والتطبيقية صحة الفرض الأول للدراسة حيث تبين أن تخطيط عملية المراجعة يساهم في زيادة جودة عملية المراجعة ، وفي أداء مهام المراجعة في

الزمن المحدد ، وفي تنظيم العمل بمكتب المراجعة ، وفي التخصيص الجيد للمراجعين بين مهام المراجعة المختلفة ، وفي تخفيض تكلفة وزمن أداء عملية المراجعة ، وتخفيض مخاطر المراجعة ، مما يعني أهمية تخطيط عملية المراجعة ، وقد أكدت الدراسة التطبيقية مساهمة تخطيط عملية المراجعة في كل ما سبق وذلك بدرجات متفاوتة تراوحت بين ٥١,١١% و ٨٣,٧٥% للمراجعين ، و ٢٢,٢% و ٩٠,٩٨% لأعضاء هيئة التدريس ، وقد كانت مساهمة تخطيط عملية المراجعة في الارتقاء بجودة أداؤها في المركز الأول بين أسباب زيادة أهمية المراجعة ، كما كانت النسب الخاصة بأعضاء هيئة التدريس أعلى من النسب الخاصة بالمراجعين وذلك لكل العوامل ، مما يعكس زيادة درجة أهمية تخطيط عملية المراجعة من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس مقارنة بالمراجعين .

٥- تبين من الدراسة التطبيقية صحة الفرض الثاني للدراسة حيث أكدت عينتي الدراسة من أعضاء هيئة تدريس ومراجعين أن لتخطيط عملية المراجعة انعكاسات إيجابية على الجهد الإجمالي لأداء مهام المراجعة وذلك مع مختلف ظروف بيئة المراجعة التي وردت بالفرض الثاني للدراسة ، وهي طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة ، وحجمها ، وكفاءة نظام المراقبة الداخلية بها ، وحجم مكتب المراجعة ، ونطاق العمل المطلوب من المراجع لإنجازه ، وسبق تعامل المراجع مع نفس المنشأة ، وخبرة المراجع في التعامل مع منشآت تعمل في نفس نشاط المنشأة محل المراجعة ودرجة تعقيد عمليات المراجعة بالمنشأة محل المراجعة ودرجة المخاطرة بعملية المراجعة ، وقد كان التأثير الأكبر في ظل تعقيد عمليات المراجعة ، وذلك لعينتي الدراسة ، وبصفة عامة فقد أكدت مفردات عينة المراجعين صحة الفرض وذلك في ظل الظروف المختلفة لبيئة المراجعة وذلك بمتوسطات مرجحة تراوحت بين ٦٥,٤٢% و ٨١,٩٤% ، في حين أكد أعضاء هيئة التدريس صحة الفرض في ظل الظروف المختلفة وبمتوسطات مرجحة تراوحت بين ٦٠% و ٨٨,٠٥% .

٦- تبين من الدراسة التطبيقية صحة الفرض الثالث للدراسة حيث تأكد أن لتخطيط عملية المراجعة انعكاسات إيجابية على الارتقاء بكفاءة أداء مهام المراجعة وذلك مع مختلف

ظروف بيئة المراجعة التي وردت بالفرض الثالث والمذكورة بالبند السابق ، وذلك بنسب متفاوتة تراوحت بين ٢٣,١٧٪ و ٨٥,٦١٪ لأعضاء هيئة التدريس وبنسبة ٦٤,٧٢٪ إلى ٨١,٦٧٪ للمراجعين . مما يعني أن تخطيط عملية المراجعة يساهم في الارتقاء بجودة أداء مهام المراجعة في ظل الظروف المختلفة لبيئة المراجعة مع احتلال درجة تعقيد عمليات المراجعة للمركز الأول للعينتين وبمتوسط مرجح ٨١,٦٧٪ للمراجعين و ٨٥,٦١٪ لأعضاء هيئة التدريس ، مما يعني أنه في ظل تعقيد عمليات المراجعة بالمنشأة يكون تخطيط عملية المراجعة أكثر تأثيراً على الارتقاء بجودة أداء مهام المراجعة ، وعلى تخفيض الجهد الإجمالي لأداء تلك المهام من كافة الظروف الأخرى لبيئة المراجعة .

## ٢/٥ التوصيات :-

من خلال النتائج التي توصل إليها الباحث فإنه يوصي بما يلي :-

- ١- ضرورة اهتمام ممارسي مهنة المراجعة بتخطيط عملية المراجعة ، لما لذلك من انعكاسات ، هامة على تخفيض الجهد الإجمالي اللازم لأداء مهام المراجعة ، وعلى الارتقاء بجودة أداء تلك المهام ، إلى جانب مساهمة التخطيط في أداء مهام المراجعة في الزمن المحدد لها ، وفي تخفيض تكلفة أداء مهام المراجعة ، وفي تقليل مخاطر المراجعة ، وفي تنظيم العمل بمكتب المراجعة وتخصيص المراجعين بشكل جيد بين مهام المراجعة المختلفة .
- ٢- ضرورة قيام المنظمات المهنية المعنية بمهنة المراجعة بعمل دورات تدريبية ونشرات توضح للمراجعين كيفية تخطيط عملية المراجعة ، وتشرح لهم المعايير التي تصدرها المنظمات المهنية المختلفة والمتعلقة بتخطيط عملية المراجعة ، لما لذلك من مردود إيجابي على مكتب المراجعة وعلى الارتقاء بجودة أداء مهام المراجعة .
- ٣- أهمية إجراء مزيد من الدراسات على موضوع تخطيط عملية المراجعة ، وانعكاساته الأخرى التي لم تتناولها الدراسة ، مثل انعكاسات تخطيط عملية المراجعة على تخفيض تكلفة أداء مهام المراجعة ، وعلى تقليل مخاطر المراجعة وعلى تخصيص المراجعين بشكل جيد بين المهام المختلفة للمراجعة .



## المراجع

### أولاً: المراجع العربية :-

- ١- د. أحمد أبو العزم محمد ، مقومات هيكل معرفة المراجع ، وتخفيض الجوانب السلبية للمعرفة بهدف تخفيض أخطاء التحيز في أحكام المراجعة ، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، العدد الأول ، ١٩٩٦ .
- ٢- د. أمين السيد أحمد لطفى ، تخطيط عملية المراجعة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، بدون سنة نشر .
- ٣- د. عباس أحمد رضوان ، تقييم استخدام نماذج التحليل الشبكي في تخطيط عملية المراجعة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، العدد الخامس - ١ ، ١٩٨٨ .
- ٤- د. مصطفى عيسى خضير ، المراجعة - المفاهيم والمعايير والإجراءات ، جامعة الملك سعود ، الطبعة الثانية ، ١٩٩٦ .
- ٥- وليم توماس ، أمرسون هنكي ، ترجمة د. احمد حامد حجاج ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، الرياض ، دار المريخ للطبع و النشر ، ١٩٨٩ .

### ثانياً: المراجع الأجنبية :-

- 1- AICPA, Codification of Statement on Auditing Standards, New York, 1992, Au Section, 311.01.,311.03., 311 .05 , 319.01 .
- 2- Arens, A., and J. Loebbecke , Auditing :An Integrated Approach ,4<sup>th</sup> ed Englewood Cliffs,N.J.,Prentice-Hall,1988.
- 3- Bamber ,E.M., "Expert Judgment in the Audit Team A Source Reliability Approach " Journal of Accounting Research Autumn, 1983, PP. 396-412 .

- 4-Bedard, J.; B. Gopi ;and B. Vigayalakshmi "A Multiple Criteria Model for Audit Planning Decisions " *Contemporary Accounting Research* 8 (Fall 1991) PP.293-308.
- 5-Christ ,M.Y.,Evidence on the Nature of the Audit Planning Problem Representation:An Examination of Auditor free Recalls", *The Accounting Review* , (April 1993 ).
- 6- *ICAEW* , Auditing and Reporting , 1995,1996, pp. 121-124 .
- 7-Davidson, R. A., and Gist, W. E., "Empirical Evidence on the Functional Relation between Audit Planning and Total Audit Effort" *Journal of Accounting Research* (Spring 1996) PP. 111-123.
- 8-Kaplan ,S., "An Examination of the Effects of the Environment and Explicit Internal Control Evaluation on Planned Audit Hours" . *Auditing A Journal of Practice and Theory* (Fall 1985) PP.12-25 .
- 9-Libby,R.;J. Artman and J. Willingham . "Process Susceptibility , Control Risk ,and Audit Planning " *The Accounting Review* (April 1985 )PP.212-230 .
- 10-Millichamp, A. H., *Auditing*, 7th Edition, DP Publications, London, 1996..
- 11-Mock,T.,and A.,Wright,"An Exploratory Study of Auditor's Evidential Planning Judgments " *Auditing : A journal of Practice and theory* (Fall 1993) P.P.39-61.
- 12-Nelson, mark W. Libby,Robert and Bonner, Sarah E, Knowledge Structure and the Estimation of Conditional Probabilities in Audit Planning ,*The Accounting Review* (January,1995),P.28.
- 13- The International Federation of Accountants, *IFAC.*, International Auditing Practices Committee International Standards on Auditing Handbook , New York ( July , 1995 ).

## ملحق رقم (١)

السيد الأستاذ الفاضل /

بعد التحية

يقوم الباحث بدراسة أهمية تخطيط عملية المراجعة ، وانعكاساته على الجهد المبذول في أداء عمليات المراجعة وكفاءة أداء تلك العمليات ، ويهدف هذا الاستقصاء لخدمة هذا البحث ، ويرجو الباحث شاكرا تعاونكم بالإجابة على الأسئلة الواردة بالاستمارة ، علما بأن بيانات الاستقصاء سرية ولا تستخدم لغير أغراض البحث العلمي

وتفضلوا بقبول خالص التقدير لمساهمتمكم في إثراء البحوث العلمية وربطها بالواقع العملي ،  
دكتور / فتحي إبراهيم كامل أبو نافع

السؤال الأول:- المطلوب اختيار النسبة المناسبة من وجهة نظركم لمدى مساهمة

تخطيط عملية المراجعة في تحقيق كل من المهام المذكورة بعد :-

صفر%	%١٠	%٢٠	%٣٠	%٤٠	%٥٠	%٦٠	%٧٠	%٨٠	%٩٠	%١٠٠	بيان
											تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة
											تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة
											زيادة جودة عملية المراجعة
											تقليل مخاطر المراجعة
											تخصيص المراجعين لمهام المراجعة
											تنظيم العمل بمكتب المراجعة ومراقبة المساعدين
											تخفيض زمن أداء عمليات المراجعة

السؤال الثاني: المطلوب اختيار النسبة المناسبة لتأثير تخطيط عملية المراجعة على  
الجهد المبذول في أداء مهامها وذلك لكل من العوامل التالية

بيان	صفر%	٪١٠	٪٢٠	٪٣٠	٪٤٠	٪٥٠	٪٦٠	٪٧٠	٪٨٠	٪٩٠	٪١٠٠
طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة											
حجم المنشأة محل المراجعة											
ارتباط المراجع بمراجعة حسابات المنشأة لأول مرة											
حجم مكتب المراجعة											
كفاءة نظام المراقبة الداخلية											
نطاق العمل المطلوب من المراجع إنجازه											
خبرة المراجع في التعامل مع منشآت مثيلة											
درجة تعقيد عمليات المنشأة											
درجة المخاطرة في عمليات المنشأة											

السؤال الثالث: المطلوب اختيار النسبة المناسبة لتأثير تخطيط عملية المراجعة على  
جودة أداء مهامها وذلك في ظل كل من العوامل التالية

بيان	صفر%	٪١٠	٪٢٠	٪٣٠	٪٤٠	٪٥٠	٪٦٠	٪٧٠	٪٨٠	٪٩٠	٪١٠٠
طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة											
حجم المنشأة محل المراجعة											
ارتباط المراجع بمراجعة حسابات المنشأة لأول مرة											
حجم مكتب المراجعة											
كفاءة نظام المراقبة الداخلية											
نطاق العمل المطلوب من المراجع إنجازه											
خبرة المراجع في التعامل مع منشآت مثيلة											
درجة تعقيد عمليات المنشأة											
درجة المخاطرة في عمليات المنشأة											

يراعى أن التأثير يكون عكسيا في ظل هذه العوامل .

## ملحق رقم (٢)

ردود مفردات عينتي البحث على السؤال الأول والنخاض بمدى أهمية تخطيط عملية المراجعة والأسباب المختلفة لذلك

تخطيط عملية المراجعة يساهم في:-	نوع البيئة	صفر%	%١٠	%٢٠	%٣٠	%٤٠	%٥٠	%٦٠	%٧٠	%٨٠	%٩٠	%١٠٠	متوسط مرجح
إداء مهام المراجعة في الزمن المحدد	مراجعين	-	-	٢	٢	٣	٤	٤	٧	١٧	٢٨	٥	%٧٦,٨١
	هيئة تدريس	-	-	-	-	-	١	١	٤	٥	١٢	١٨	%٨٩,٥١
تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة	مراجعين	-	٤	٥	٨	١٠	١٣	١١	٩	٣	٥	٢	%٥٢,٦٤
	هيئة تدريس	-	-	-	-	١	٢	١	٢	٨	١٢	١٥	%٨٦,٨٣
زيادة جودة المراجعة	مراجعين	-	-	-	٢	٢	٣	٤	٥	٨	٢٣	٢٤	%٨٣,٧٥
	هيئة تدريس	-	-	-	-	-	١	١	٢	٤	١٤	١٩	%٩٠,٩٨
تقليل مخاطر المراجعة	مراجعين	-	-	٧	٥	٤	١٧	١٥	٩	٧	٤	٣	%٥٧,٦٤
	هيئة تدريس	-	-	-	٤	٣	٢	٥	٦	٧	٦	٨	%٧٢,٢
تخصيص المراجعين لمهام المراجعة	مراجعين	-	-	-	١	٣	٤	٦	٧	٢٢	٢١	٨	%٧٨,٤٧
	هيئة تدريس	-	-	-	-	-	١	٣	٢	٣	١٨	١٣	%٨١,٠٥
تنظيم العمل بكتب المراجعة ومراقبة المساعدين	مراجعين	-	-	-	٢	٤	٥	٧	١٠	٨	٢٢	٣	%٧٦,٥٣
	هيئة تدريس	-	-	-	-	-	-	-	٣	٥	١٣	١٦	%٨٨,٥٤
تخفيض زمن أداء عمليات المراجعة	مراجعين	٣	٢	٧	١٠	٩	١٠	٨	٤	٦	٩	٢	%٥١,١١
	هيئة تدريس	-	-	-	-	-	-	١	٣	٦	٦	١٥	%٨٥,٣٧

ملحق رقم (٣)

ردود مفردات عينتي البحث على السؤال الثاني بالقامة والنقص والتعكسات التخطيط على الجهد الإجمالي المبذول في أداء مهام المراجعة.

بيان	نوع العينة	صفر%	%١٠	%٢٠	%٣٠	%٤٠	%٥٠	%٦٠	%٧٠	%٨٠	%٩٠	%١٠٠	متوسط مرجح
طبيعة نظام المنشأة محل المراجعة	مراجعين	-	-	-	٣	٦	١١	١٠	١٢	١٢	١٠	٧	%٦٨,٠٦
المراجعة	هيئة تدريس	-	-	-	٤	٥	٦	٨	٦	٤	٣	٥	%١٣,١٦
حجم المنشأة محل المراجعة	مراجعين	-	-	-	-	٣	٩	١٣	١٥	١٥	١٤	٨	%٢٣,٧٥
	هيئة تدريس	-	-	-	-	٢	٢	٣	٥	٧	١٠	١٢	%٨٣,٢
أوليات المراجع بمراجعة حسابات المنشأة لأول مرة	مراجعين	-	-	-	٢	٣	٩	١٣	١٣	١٨	٨	٦	%٢٠,٥٦
	هيئة تدريس	-	-	-	١	١	٣	٦	٨	١٠	٦	٦	%٧٥,١٢
حجم مكتب المراجعة	مراجعين	-	-	١	٣	٧	٩	٨	١١	١٢	١٢	٥	%٧٥,٤٢
	هيئة تدريس	-	-	١	٣	٥	٧	٩	٨	٤	٢	٢	%٦٠
كفاءة نظام المراجعة الداخلية	مراجعين	-	-	-	١	٤	٧	١٢	١١	١٣	١٥	٩	%٢٣,٨٩
	هيئة تدريس	-	-	-	١	٣	٢	٦	٨	٨	٩	٧	%٧٥,٨٥
نطاق العمل المطلوب من المراجع إنجاز	مراجعين	-	-	-	١	٢	٤	٦	٩	١٥	١٧	١٨	%٨٠,٩٧
	هيئة تدريس	-	-	-	١	٢	٢	٦	٧	٩	٦	٨	%٣٦,١
خبرة المراجع في التعامل مع ملفات مفيدة	مراجعين	-	-	-	٣	٥	٧	١١	١٣	١٦	٩	٨	%٢٠,٨٣
	هيئة تدريس	-	-	-	١	١	٣	٩	٧	٨	٥	٧	%٧٤,١٥
درجة تفيد عمليات المنشأة	مراجعين	-	-	-	-	-	٥	٧	٨	١٧	١٩	١٦	%٨١,٩٤
	هيئة تدريس	-	-	-	-	-	-	٢	٢	٧	١٢	١٥	%٨٨,٠٥
درجة المخاطرة في عمليات المنشأة	مراجعين	-	-	-	٣	٨	٨	٩	١٢	١٤	٨	٧	%٦٦,١٧
	هيئة تدريس	-	-	-	١	٣	٤	٦	٩	٧	٦	٥	%٢٦,٧٢

ملحق رقم (٤)

ردود مفردات عينتي البحث على السؤال الثالث بالاقامة والخاص بالبيانات التخطيطية على الارتقاء بجودة أداء مهام المراجعة .

بيان	نوع التهمة	صفر%	٪١٠	٪٢٠	٪٣٠	٪٤٠	٪٥٠	٪٦٠	٪٧٠	٪٨٠	٪٩٠	٪١٠٠	متوسط مرجع
طبيعة نظام المتابعة محل المراجعة	مراجعين	-	-	١	٣	٥	٧	١٢	١٥	١٥	١١	٨	٪٦٩,٧٣
حجم المتابعة محل المراجعة	هيئة تدريس	-	-	-	-	١	٢	٨	٩	٦	٧	٨	٪٧٣,٠٧
حجم المتابعة محل المراجعة	مراجعين	-	-	١	٤	٤	٨	٩	١٣	٩	١٢	١٢	٪٧١,٥٣
ارتباط المراجع بمراجعة حسابات المتابعة لأول مرة	هيئة تدريس	-	-	-	-	٢	٤	٦	٨	٧	٧	١٠	٪٧٩,٠٢
حجم مكتب المراجعة	مراجعين	-	-	-	٢	٤	٨	١٣	١٣	١٠	١١	١٧	٪٧٥,٨٣
كفاءة نظام المراقبة الداخلية	هيئة تدريس	-	-	-	-	١	١	٣	٥	٩	١١	٩	٪٨١,٣٣
نطاق العمل المطلوب من المراجع إنجازها	هيئة تدريس	-	-	٢	٣	٦	٨	١٤	١٧	٩	٨	٦	٪٦٦,٥٣
خبرة المراجع في التعامل مع مشتات هيئة	مراجعين	-	-	-	-	٢	٥	٨	١١	١٣	١٣	١٦	٪٧٥,٦٩
درجة تنفيذ عمليات المتابعة	هيئة تدريس	-	-	-	-	-	١	٣	٧	٧	٨	١١	٪٨٠,٤٩
درجة المخاطرة في عمليات المتابعة	مراجعين	-	-	-	-	-	٢	٦	٩	١٣	١٧	٢٠	٪٨١,٦٧
	هيئة تدريس	-	-	-	-	-	٢	٢	٥	٧	١٢	١٣	٪٨٥,٦١
	هيئة تدريس	-	-	-	-	١	٣	٨	١٢	١٠	١٢	١٦	٪٧٤,١٧
	هيئة تدريس	-	-	-	-	١	١	٦	٩	١٠	٧	٧	٪٧٨,٦٩