استخدام المراجعة الإلكترونية وأثرها علي جودة المراجعة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة (دراسة نظرية)

The use of electronic review and its impact on the quality of (review in small and medium enterprises atheoretical study)

فاطمة الزهراء محمد السيد أحمد[1]

hamdyselmy@yahoo.com

ملخص البحث:

من أهم سمات هذا العصر هو التطور في جميع المجالات وخاصة المراجعة وظهور ما يعرف بالمراجعة الالكترونية حيث إن تطبيق المراجعة الإلكترونية ساعد وبشكل كبير على تنفيذ عملية المراجعة وأدى هذا التطور الى حدوث تغيير في إجراءات وأساليب المراجعة وذلك بما يتماشى مع طبيعتها، ومن اجل تخفيض المخاطر التي يتعرض لها المراجع نتيجة لاستخدامه المراجعة الالكترونية فقد تزايدت في الفترة الأخيرة المطالبة بضرورة الاهتمام بجودة المراجعة.

وقد هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق المراجعة لإلكترونية على تحسين جودة المراجعة في المشروعات الصغرة والمتوسطة في مصر.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى بعض النتائج أهمها:

– ان تطبيق المراجعة الإلكترونية في مراجعة البيانات المحاسبية يؤثر على إجراءات عملية المراجعة بالإيجاب ويودي الى الرفع من كفاءة وفاعلية عملية المراجعة.

1 – مرشح للدكتوراه– المعهد التكنولوجي للعلوم المالية والادارية

– ان تطبيق المراجعة الإلكترونية يؤثر على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات من خلال زيادة في سرعة الأداء والدقة في عملية الفحص وتوفير الجهد والوقت والنفقات وتخفيض المخاطر.

ومن خلال النتائج التي تم التوصل اليها فان الدراسة توصي بضرورة إصدار معايير تتناسب مع البيئة المحلية تتعلق بإجراءات المراجعة الإلكترونية؛ وذلك لغرض تحسين كفاءة وفاعلية وجودة عملية الجودة وتخفيض المخاطر الى ادني حد ممكن.

الكلمات الافتتاحية: المراجعة الإلكترونية , جودة المراجعة , المشروعات الصغيرة والمتوسطة

Journal of the Higher Institute for Specific Studies - Giza

Abstract:

One of the Most important features of This era is the développement in all Fields, especially auditing, and the emergence of what is known as electronic auditing, as the application of electronic auditing has greatly assisted in implémentant the auditing process and this développement has led to a changé in auditing procedures and methods in line with its nature, and in order to reduce risks To which the auditor is exposed as a result of using the electronic audit, it has increased in the recent period to claim the need to pay attention to the quality of the audit.

This study aimed to determine the impact of applying electronic auditing on improving the quality of auditing in small and medium enterprises in Egypt.

This study reached some results, the most important of which are:

- The application of electronic audit in the audit of accounting data affects the procedures of the audit process in the affirmative and leads to increasing the efficiency and effectiveness of the audit process.
- The application of the electronic audit affects the quality of the professional performance of the auditors through an increase in the speed of performance and accuracy in the examination process, saving effort, time and expenses and reducing risks.

Through the results reached, the study recommends the necessity of issuing standards that are appropriate to the local environment related to electronic audit procedures, for the purpose of improving the efficiency, effectiveness and quality of the audit process and reducing risks to the lowest possible extent .

Key words: electronic auditing, audit quality, small and medium enterprises

مقدمة البحث:

المراجعة هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر فحصاً انتقاديا منظماً بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة ودلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمشروع في نهاية فترة زمنية معينة ومدى دلالتها عن نتيجة أعمال المشروع من ربح او خسارة عن تلك الفترة .

كما عرفت لجنة المفاهيم التابعة إلى جمعية المحاسبة المراجعة بأنها عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي فيما يخص الأنشطة الاقتصادية بهدف تحديد مدى التوافق والتطابق فى النتائج والمعايير المحددة وتوصيلها للأطراف المعنية بنتائج المراجعة.

عليه فان المراجعة تهدف إلى اصدار تقرير يبدى فيه المراجع رأيه حول مدى سلامة ومصداقية البنود الواردة بالقوائم المالية لما يفترض فيه من تأهيل علمي وعملي واستقلال عن المنشاة الخاضعة لعملية المراجعة.

وعند إصدار المراجع لتقريره فقد يتعرض إلى بعض المخاطر الناتجة عن أبداء رأي غير صحيح عن القوائم المالية للمنشاة محل المراجعة وما يترتب عليها من قرارات غير صحيحة وما ينتج عنها من خسائر للأطراف ذات الصلة بالمنشأة وهذه المخاطر بالتأكيد سوف تكون أكبر عند استخدام الحاسب الآلي والمراجع أو فريق المراجعة بالكامل بمنأى عنها بل قد يكون هو الأكثر تعرضا لها لذا قد يتعرض المراجع للمسئولية القانونية سواء كانت مدنية او جنائية او تأديبه او جميعها.

وبالرغم من تغير البيئة التي يعمل فيها المراجع من المعالجة اليدوية إلى المعالجة الالكترونية فإن أهداف

المراجعة تبقى كما هي ولكن أساليب المراجعة وإجراءاتها هي التي تحتاج إلى تعديلات أساسية صولا الى تحقيق أهداف المراجعة وتفادي مخاطر المراجعة الالكترونية. حيث أن المراجع الخارجي وفي ظل هذا النظام التشغيلي يجب أن يركز على فحص وتقييم نظام الرقابة ألداخلية حتى تزداد جودة عملية المراجعة على أساس أن هذه المهمة تحدد نطاق مراجعته التي تشمل العناصر التالية :

- **فحص ومراجعة نظام إدخال البيانات للحاسب الآلي.**
- **فحص ومراجعة إعداد البيانات بالحاسوب.**
- **فحص ومراجعة النتائج.**

مشكلة البحث:

تزايدت في الفترة ألأخيرة المطالبة بضرورة الاهتمام بجودة المراجعة من اجل تخفيض المخاطر التي يتعرض لها المراجع وخاصة في بعض القطاعات نتيجة زيادة المنافسة المهنية والمتغيرات العالمية على النطاق الدولي وتنوع القواعد والمبادي المحاسبية الخاصة لكل نشاط على حده ولهذا أصبحت هناك حاجة ماسة من اجل فهم المزيد عن طبيعة نشاط العملاء ودقة تقدير أخطار المراجع وجودة عملية التخطيط للمراجعة ومن اجل زيادة قدرة المراجع على مواجهة الفساد الإداري والمالي وهذا جعل من تخصص المراجع والإلمام بالمراجعة الالكترونية وسيلة فعالة لتوفير خدمات ذات جودة عالية ومخاطر قليلة .

حيث يعتبر ظهور الحاسب الآلي من أهم تطورات التقنية في القرن العشرين ولقد أدى انتشار استخدامه إلى فتح مجالات جديدة في علم المحاسبة ومن ثم المراجعة. ونظراً لزيادة حجم العمليات المالية في الوحدات الاقتصادية وكثرة تفاصيلها وللدقة المطلوبة

كان لابد من استخدام الحاسب ألآلي رغم ما يسببه عند استخدامه من تغيرات جذرية في أنظمة المعلومات من حيث إعداد البيانات والمعلومات وكذلك تحليلها وعرضها وهو ما أثر كثيًرا على جودة عملية المراجعة، , وتزايد المخاطر مما أدى إلى الحاجة إلى إجراءات رقابة ومراجعة جديدة تختلف عن تلك الخاصة بالأنظمة اليدوية وهذا ما يعرف "بالمراجعة الالكترونية" .

إن استخدام الحاسب الآلي من قبل المراجع يعتبر أهم سمات ومميزات العصر الحالي حيث كان لانتشار الحاسب الآلي والتطور المستمر في قدراته وإمكانياته وبرامجه الأثر الأكبر في التحول من المراجعة باستخدام الطرق اليدوية إلى استخدام المراجعة الالكترونية وأدى هذا التطور إلى ظهور صعوبات ومخاطر جديدة أمام المراجعين من حيث كيفية فهم واستخدام برامج المراجعة الإلكترونية .

ونظراً لما تتميز به الحاسبات الإلكترونية من قدرات عالية في التخزين والسرعة والدقة في إجراءات العمليات التي يواجها المراجع أصبح استخدام الحاسبات الإلكترونية من قبل المراجعين ضرورة لا مفر منها نتيجة للتطور ولازدياد حجم المعلومات التي يجب أن تراجع مما عقد السيطرة عليها وزادت مخاطرها وأدى ذلك إلى انتشار تطبيقات تكنولوجيا المعلومات في شتى المجالات وعلى جميع المستويات (قاسم, 1998).

عليه فقد أصبح من الصعب في هذا العصر أن ينجز الم ا رجع عمله بكفاءة وفاعلية دون أن يكون ملماً بالمفاهيم والمبادئ والنظم الآلية الخاصة بمعالجة البيانات المحاسبية وذلك من أجل تحديد خطة المراجعة وتحديد إجراءاتها وبرامجها للوصول إلى تحقيق أهداف المراجعة بكفاءة عالية (مسعود,2006) ، فعند مراجعة الأنظمة الإلكترونية أصبح المراجع يواجه مجالات ومشاكل جديدة لا عهد له بها في السابق

رغم من أن أساسيات الرقابة الداخلية في الأنظمة الإلكترونية هي نفسها المتعارف عليها في الأنظمة اليدوية غير أن إدخال الحاسب الإلكتروني في المحاسبة أدى إلى ظهور عدة نقاط رقابية جديدة متعلقة بالجهاز الإلكتروني والبرامج المشغلة له .

وقد ظهرت مشاكل أخرى جديدة أمام المراجع كصعوبة تجميع البيانات الخاصة بالنظام الإلكتروني مثلاً، وتبني المراجع لإجراءات جديدة للتحقق من مخرجات الحاسب الإلكتروني وتحديد مدى كفاءة البرامج المستخدمة في معالجة البيانات وكذلك تفهم المراجع لطبيعة عمل موظفي قسم الحاسب الإلكتروني (الشتيوي,2008)

وكان لظهور المراجعة الإلكترونية أثراً على جودة أداء المراجعين حيث اهتمت عدد من الدراسات بدراسة العلاقة بين تكنولوجيا المعلومات وجودة ومخاطر المراجعة والتي من أهمها دراسة(سمرة, 2022) هدفت هذا البحث إلي تحديد دور تطوير المراجعة الداخلية في إدارة مخاطر العمليات المصرفية الإلكترونية في البنوك التجارية المصرية توصل إلي عدد من النتائج أهمها: يتوفر لدي البنوك التجارية المصرية الأطر الفنية والرقابية اللازمة لإدارة مخاطر العمليات المصرفية الإلكترونية، يتوفر لدي البنوك التجارية المصرية أنظمة فعالة لمواجهة مخاطر العمليات المصرفية الإلكترونية، يتوفر لدي البنوك الإفصاح والشفافية اللازمين لمواجهة المخاطر التي تواجه العمليات المصرفية الإلكترونية، يوجد لدي البنوك التجارية المصرية استراتيجية وسياسة معتمدة من مجلس الإدارة لتقييم وإدارة مخاطر الأنشطة المصفية الإلكترونية وتعمل البنوك علي مراجعة وتطوير هذه السياسة، تقوم دوائر وأقسام المخاطر في البنوك بدورها في متابعة وإدارة مخاطر العمل الإلكتروني بفاعلية.

كما هدفت دراسة (كامل, 2023) الي ابراز دور البرامج المحاسبية الجاهزة في تقليل مخاطر المراجعة وتحديد أهم الصعوبات والتحديات التي تواجه البرامج المحاسبية الجاهزة والناجمة عم ذلك ومن ثم ايجاد حلول للتحديات والصعوبات التي تواجه البرامج المحاسبية الجاهزة في تقليل مخاطر المراجعة .

كما هدفت دراسة (احميدي, 2002) التعرف على أساليب ووسائل ومخاطر المراجعة التي يمكن استخدامها في ظل النظم المحاسبية ألآلية وتوصلت هذه الدراسة لمجموعة من النتائج يمكن عرضها على النحو الآتي:

- عدم إدراك المراجعين لمخاطر استخدام الحاسب الآلي.
- عدم مواكبة المراجعين للتطورات التقنية في استخدام الحاسب الآلي.

وبما أن كفاءة الأداء لمراجعي الحسابات تتأثر في ظل بيئة التشغيل الإلكترونية للبيانات المحاسبية حيث إن إحدى الدراسات النظرية (لطيب والصديق , 2014) توصلت إلى عدة نتائج أهمها أن التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية أدى إلى تغيير شكل مقومات النظام المحاسبي اليدوي وزاد من فاعلية أداء نظام المعلومات المحاسبية كما أوصت هذه الدراسة بضرورة تدريب المراجعين على استخدام المراجعة الالكترونية وضرورة الإسراع في تطبيقها .

ومن خلال الدراسات السابقة يلاحظ أن تطبيق المراجعة الإلكترونية له مخاطر كبيرة رغم أهميتها في زيادة جودة عملية المراجعة. ولكنه لم يلق الاهتمام الكافي من الدراسة والبحث عليه فان هذه الدراسة تسعى الى الإجابة عن التساؤلات الآتية:

1- ما هي المخاطر التي يتعرض لها المراجعين عند تطبيق المراجعة الإلكترونية؟

2- ما هو أثر تطبيق المراجعة الإلكترونية على جودة ومخاطر المراجعة؟

هدف البحث:

هدف البحث يتمثل في التعرف على المخاطر التي يتعرض لها المراجع عند استخدام المراجعة الالكترونية وأثرها على جودة ومخاطر المراجعة.

أهمية البحث:

يسهم هذا البحث في القاء الضوء على أحد المواضيع المهمة ذات العلاقة ما بين مخاطر المراجعة الالكترونية وجودة عملية المراجعة وهذا يساعد على التعرف على كيفية مواجهة هذه المخاطر حتى يكسب ثقة مستخدمي تقاريره ويتفادى اي مساءلة قانونية قد توجهه اثناء تأدية عمله.

منهجية البحث:

ولتحقيق هذه الدراسة تم إتباع أسلوب المنهج الوصفي التحليلي والذي يعتمد على المنهج الاستقرائي في تجميع وتحليل وتفسير واستخلاص النتائج واستقراء ما ورد في الأدب المحاسبي من نقاش وجدل حول الموضوع وذلك من خلال الاطلاع على الكتب والدوريات التي تعرضت لهذا الموضوع.

خطة البحث:

ومن أجل تحقيق الأهداف السابقة فإن هذه الدراسة سوف تتعرض إلى كل من :

أولاً: مفهوم وماهية مخاطر المراجعة

ثانياً: انواع مخاطر المراجعة.

ثالثاً: المراجعة الالكترونية.

رابعاً: مخاطر استخدام المراجعة الالكترونية.

خامساً: ماهية وأهمية وأهداف جودة المراجعة.

سادساً: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة

سابعاً: متطلبات الرقابة على جودة عملية المراجعة

ثامناً: مجالات استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة

تاسعاً: العلاقة بين المراجعة الالكترونية ومخاطر عملية المراجعة.

عاشراً: العلاقة بين مخاطر المراجعة الالكترونية وجودة عملية المراجعة.

اولاً: مفهوم وماهية مخاطر المراجعة:

ا لمراجعة علي اساس الخطر وهي المنهجية التي تقدم التأكيد بان المخاطر قد تم ادارتها لتصبح داخل حدود المستوي المقبول من الخطر وانه يمكن تطبيق هذا المدخل علي اي خطر يعوق المنشاة عن تحقيق اهدافها سواء كان خطر مادياً او تشغيلياً او استراتيجياً او داخليا او خارجيا.

عرف (حماد) المراجعة علي اساس المخاطر بأنها على المراجع قبول مستوي ما من عدم التأكد عند تنفيذ المراجعة ، فمثلا يعلم المراجع أن هناك عدم تأكد بخصوص صلاحية الأدلة و فعالية الرقابة لدي العميل ، وما إذا كانت القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتسم بالعدالة (حماد, 2003, ص16).

كما عرفها(حسين) بانها عدم نجاح إجراءات المراجعة في كشف الأخطاء الجوهرية التي تحدث وتبقى بدون اكتشاف ويبقى أن يتأكد المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة من التنسيق بين كل من تقليل المخاطر وتحقيق فائض من الأتعاب التي يحصل عليها بعد تغطية مصروفات عملية المراجعة ، وبهذا فإن المراجع مضطر لتجنب زيادة اجراءات عملية المراجعة في الحالات الأولى الأقل تعقيداً أو ذات المخاطر المنخفضة, أو تقليل إجراءات المراجعة في الحالات المعقدة ذات المخاطر المرتفعة (حسين,2013,ص 329)

كما عرفها (الفيومي) بأنها احتمال أن يصدر المراجع راي غير ملائم عن القوائم المالية بعد مراجعتها كأن يعطي رأياَ غير متحفظاً عن قوائم مالية محرفة تحريفاً جوهرياً، نظراً لفشله في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تتضمنها المعلومات الظاهرة

بالقوائم المالية، أو ان يصدر رأياً متحفظاً علي القوائم المالية المحرفة تحريفاً جوهرياً(الفيومي 2008, ص 304)

ويتضح للباحثة من التعاريف السابقة أن المراجعة الداخلية علي اساس المخاطر تتطلب من ادارة المنشأة ما يلي:

- ان تكون علي علم بكل المخاطر الامنة والمؤثرة والتي تتجاوز المستوي المقبول.
- انها قامت بتقييم المخاطر وترتيبها حسب تأثرها المتوقع.
- انها قامت بتحديد المستوي المقبول من الخطر وبذلك يمكن تحديد المخاطر المتبقية وهل هي علي اعلي مستوي مقبول او ادني منه.

وإدارة المخاطر في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم لا تقل أهمية عن غيرها من الوحدات الاقتصادية. فهي عبارة عن الإجراءات التي تتبعها المنشأة لمتابعة القياس وتقييم المخاطر لربط احتمال وقوع المخاطر بالأثر المتوقع له، بما يساعد المنشأة علي تفادي أنواع مؤكدة من المخاطر قبل حدوثها.

- التعرف على الأهداف والأولويات للمنشأة الصغيرة، التعرف على السياسات الإنتاجية، البيعية،

الجودة، التكنولوجيا لخلق بيئة تعتمد على الاتصال والتوافق بين الادارة والنظم والبرمجيات.

- تتبع الأداء والانجاز حسب جدول زمني محدد للتحكم في التكاليف وإدارة الوقت بتحديد الأولويات وأليات التنفيذ وعرض وتقديم معلومات

من الأنشطة السابقة، لاعتبارها مكون أساسي من مكونات نظام الرقابة الداخلية لأي منشأة .

- – تفهم بيئة المنشأة لتحسين قرارات التفاعل مع المخاطر لمتابعة ومراقبة برامج التحسين المستمر لكفاءة أنشطة المنشأة وزيادة قدرتها التنافسية
- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية سواء الرقابة المحاسبية او الإدارية وإجراءات الضبط الداخلي لتقييم المخاطر وتحديد كيفية التعامل معها لدعم نتائج المراجعة المتعلقة باكتشاف المخاطر.
- تقديم الحلول والسياسات البديلة المتاحة لمواجهة أي ظروف قد تؤثر على المنشأة وسير العمل، مراعاة مبدأ العائد/ التكلفة، المرونة، وتطويع الإمكانيات المتاحة للمنشآت الصغيرة لتحقيق الأهداف المحددة.

ثانياً: أنواع مخاطر المراجعة.

يتعرض المراجع لمجموعة من المخاطر إثناء قيامة بعملية المراجعة لان المراجع لا يمكنه بطبيعة الحال إن يكشف عن كافة التحريفات والمخالفات الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية وبعض هذه المخاطر يرتبط بالمنشاة محل المراجعة والبعض الأخر يرتبط بالمراجع في حد ذاته كما إن بعض المخاطر يرتبط بطبيعة عملية المراجعة, وتتعرض المشروعات الصغيرة والمتوسطة للعديد من المخاطر ومن أهمها ما يلي:

1- الخطر الملازم:

يطلق عليه أحيانا الخطر الطبيعي أو الخطر الحتمي أو الفطري أو الخطر الموروث وقد عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه قابلية أو حساسية رصيد حساب معين ونوع معين من العمليات لخطاء يكون جوهريا ومؤشرا إذا اجتمع مع خطاء أخر في أرصدة حسابات أخري وذلك في ظل عدم وجود إجراءات خاصة بالرقابة الداخلية ويتمثل هذا الخطر في قابلية القوائم المالية للتحريف وللخطاء الجوهري بافتراض عدم وجود رقابة داخلية ويتم تحديد هذا الخطر دون الرقابة الداخلية لأنه سوف يتم تحديد خطر الرقابة الداخلية بشكل منفصل ويرتبط الخطر الملازم بعلاقة طرديه مع أدلة الإثبات حيث انه كلما زاد الخطر الملازم كلما احتاج المراجع إلى جمع اكبر قدر من أدلة الإثبات وهذ يتطلب مراجع ذو خبرة عالية(الصباغ,2004).

أما العوامل المؤثرة في تقدير درجة الخطر الملازم فهي مدى وجود الأخطاء المادية والجوهرية والمخالفات التي يتم اكتشافها خلال المراجعات للسنوات السابقة وكذلك الاتجاه العام التي تأخذه تلك الأخطاء الجوهرية وكذلك خبرة ودرجة التأهيل لموظفي العميل ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة وكذلك طبيعة أعمال المنشاة محل المراجعة ودرجة تعقد المعاملات والتي قد تودي إلي معالجات خاطئة بالإضافة إلي نوعية المخزون للمنشاة محل المراجعة ومدي صعوبة تقييمه وجرده بشكل دقيق وأخيرا مدى تفهم المراجع للسياسات والإجراءات الرقابية للمنشاة ودرجة التي تساعده علي فهم نوعية الأخطاء المتوقع حدوثها واكتشافها مما يؤدي إلي أجراء اختبارات ذات فاعلية .

2- مخاطر الرقابة الداخلية:

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين خطر الرقابة بأنه فشل اجراءات لرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف خطاء في رصيد حساب أو نوع معين من العمليات في الوقت المناسب بحيث يكون هذا الخطاء جوهريا إذا اجتمع مع خطاء في أرصدة حسابات أخرى(حماد,2004) . دكتور سوسن

ويعرف خطر الرقابة كذلك بأنه الخطر الناتج عن فشل نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء التي قد توجد في رصيد معين أو عملية معينة. وينظر إلى خطر الرقابة على انه تقرير ما إذا كانت الرقابة الداخلية لدى العميل فعالة في منع أو كشف التحريفات، وخطر الرقابة يرتبط بعلاقة طردية مع أدلة الإثبات. فكلما قل خطر الرقابة قلت أدلة الإثبات، ولتقدير خطر الرقابة فان المراجع عليه أن يلم إلمام كافي بإجراءات الرقابة الداخلية داخل المنشأة وتقييم عملية تنفيذ إجراءات الرقابة ثم اختبار مدى فعالية إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة محل المراجعة.

3- خطر الاكتشاف:

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين خطر الاكتشاف بأنه الخطر من أن إجراءات المراجعة قد تودي بالمراجع إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطاء في الأرصدة أو نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطاء موجودا ويكون جوهريا إذا اجتمع مع خطاء في أرصدة أخرى أو نوع أخر من العمليات.

وتعرف كذلك على انها المخاطر الناتجة عن أخطاء البيانات والتي لا يمكن ان يكتشفها المراجع عند قيامة بالإجراءات التفصيلية والتي تكون موجودة في رصيد الحساب التي يمكن ان تكون مادية .

كما عرفت على انها المخاطر الناتجة عن احتمال فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية وهي تتجاوز النسبة المسموح بها. وبالتالي ينتج هذا الخطر من فشل إجراءات المراجعة في توفير دليل على وجود أخطاء جوهرية وقعت بالفعل عند تشغيل البيانات المحاسبية خلال النظام المحاسبي للعميل ولم تمنع أو تكتشف، وتصحح عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية، ويطلق أحيانا على هذا الخطر بخطر بيتا.

وقد تنتج مخاطر الاكتشاف سواء عند اتباع اسلوب المراجعة الاختبارية او اسلوب المراجعة التفصيلية ،ويتم تحليل مخاطر الاكتشاف الي : مخطر المعاينة و مخاطر عدم المعاينة.

4- مخاطر اعمال العميل

يتطلب قرار مراقب الحسابات لقبول عميل جديد ضرورة حصول مراقب الحسابات علي معلومات عن طبيعة اعمال العميل ، و البيئة الاقتصادية التي يعمل فيها لتحديد المخاطر المرتبطة باداء مهام عملية المراجعة ، وذلك بهدف تحديد إمكانية قبول العميل ، و طبيعة و مدي توقيت اختبارات المراجعة.

وتري الباحثة مخاطر اعمال العميل هي المخاطر المرتبطة بأعمال المنشاة ، والتي قد يؤدي تحققها الي وقوع خسائر بالمنشاة ، وبالتالي يجب علي المراجع الحصول علي المعلومات الكافية التي تمكنه من تقييم مدى قدرة المنشاة علي تحقيق اهدافها ، فكلما كانت المخاطر التي تهدد المنشاة داخلياً او خارجياً مرتفعة كلما اثر ذلك بالسلب علي قدرتها علي الاستمرار في النشاط و تحقيق الارباح ، وما قد يترتب علي ذلك من زيادة درجة المخاطر التي يتعرض لها المراجع.

5- مخاطر التقاضي

يعتبر رأي المراجع عن القوائم المالية موضع ثقة جميع الأطراف المعنية بالمنشاة ويستندون إلية في اتخاذ قراراتهم لذا تعد مخاطر ابداء المراجع لرأي غير سليم عن القوائم المالية محل المراجعة (مخاطر مهنة المراجعة) من اكثر المخاطر التي تهدد استقرار المهنة وهو خطر تعرض مهنة المراجعة لعد الاستمرارية او الضرر بسبب ما قد يواجه من دعاوي قضائية.

وفي ضوء ما سبق تري الباحثة ان المراجع مطالب بادراك مخاطر المراجعة لان عدم الإدراك لهذه المخاطر سوف يؤدى إلى إصدار تقرير على القوائم المالية بشكل غير الصحيح مما ينتج عنه إلحاق الضرر بمستخدمي تقرير المراجع والقوائم المالية وينتج عنه كذلك تحمل المراجع لمسؤولية مدنية ينتج عنها تعويض المتضررين عن الأضرار التي قد تلحق بهم.

ويمكن تقسيم مخاطر المراجعة من حيث مصادرها إلى مخاطر المعاينة ومخاطر عدم المعاينة حيث أن مخاطر المعاينة تتوقف على حجم العينة التي يقوم المراجع بتحديدها وترتبط عكسيا معها حيث كلما ا زد حجم العينة قلت درجة المخاطرة وكذلك على طريقة اختيار مفردات العينة وعلى مقدار تباين المجتمع الأصلي, وقد يتعرض المراجع لمخاطر المعاينة عند قيامه باختيار العينة والاعتماد عليها في الحكم على المجتمع بالكامل وهى تنقسم إلى نوعين من المخاطر وهما مخاطر الرفض غير الصحيح "مخاطر آلفا" وهى رفض قوائم مالية صحيحة ومثال ذلك إصدار

تقرير يحتوى على تحفظات رغم عدم وجود أخطاء جوهرية والنوع الثاني من مخاطر المعاينة هو مخاطر قبول غير الصحيح ويطلق عليها مخاطر بيتا وهو قبول قوائم

مالية تحتوى على أخطاء جوهرية ومثال ذلك هو عدم تحفظ المراجع في تقريره رغم وجود أخطاء جوهرية , وكلا النوعين مؤثر إلا إن مخاطر بيتا أكثر خطورة نظراً للأضرار التي قد تلحق بالمستثمر نتيجة الاعتماد على تقرير المراجع وكذلك قد تلحق إضرار بالمراجع نتيجة رفع دعاوى قضائية ضده ودفع تعويضات نتيجة الأضرار التي وقعت على مستخدمي من التقرير .

أما مخاطر عدم المعاينة فقد عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين على انها تلك المخاطر التي تبرز بسبب كون معظم أدلة الإثبات مقنعة وليست حاسمة وان الم ا رجع قد يستخدم إجراءات غير مناسبة أو قد يسيء تفسير دليل ما وينتج عنه العجز عن معرفة الخطاء , وتنتج هذه المخاطر نتيجة الأداء الخاطئ وغير الصحيح لعملية المراجعة وهى ناتجة عن أخطاء بشرية مثل الفشل في تحديد الأخطاء في المستندات والتطبيق غير السليم لإجراءات المراجعة والتفسير الخاطئ للنتائج التي توصل إليها المراجع من قبله.

ثالثاً – المراجعة الالكترونية

من أهم تطورات التقنية في القرن العشرين هو استخدام الحاسب الآلي ولقد أدى انتشار استخدامه إلى فتح مجالات جديدة في عالم المحاسبة ومن ثم المراجعة ونظراً لزيادة حجم العمليات المالية في الوحدات الاقتصادية ومنشآت الأعمال وكثرة تفاصيلها وللدقة المطلوبة كان لابد من استخدام الحاسب ألآلي وهذا أدى إلى الحاجة إلى إجراءات مراجعة جديدة تختلف عن تلك الخاصة بالأنظمة أليدوية وهذاما يعرف بالمراجعة الالكترونية.

حيث تعرف المراجعة الإلكترونية في ظل استخدام الحاسب الآلي (فاتح,2007)على أنها عملية جمع وتقييم لتحديد ما إذا كان استخدام الكمبيوتر يساهم في حماية أصول المنشأة ويؤيد سلامة بياناتها وتحقيق أهدافها بفاعلية واستخدام مواردها بكفاءة. كما عرفت على أنها عملية منظمة للجمع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بنتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه النتائج مع المعايير والمبادئ القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها (جربوع , 2005 , 387).

كما تعرف على أنها عملية منظمة وموضوعية للحصول على الأدلة وتقييمها باعتبارها أحداث اقتصادية ومدى تناسق تلك الأحداث الاقتصادية والمعلومات المقدمة إلى مستخدميها(Romney,2005)

واستخدام المراجع للحاسب الآلي فتح أمام عملية المراجعة العديد من المجالات التي تمكنها من تحسين عملها فهذه الحاسبات من خصائصها السرعة الفائقة في تشغيل البيانات وهذا يعطي للمراجع الفرصة لمراجعة كم ضخم من البيانات في اقل وقت وجهد ممكن , فاستخدام الحاسب الآلي في نظم المعلومات أثّر على بعض الجوانب التطبيقية للنظام وعلى طبيعة ونوعية التأهيل العلمي والعملي لمراجعي الحسابات(الحداد , 2010)، بحيث يتطلب وجود كفاءات ومها ا رت معينة تمكن مراجع الحسابات من العمل في ظل بيئة تقنية جديدة، بحيث تمكنه من تفهم كيفية عمل أجهزة الحاسب الآلي وطبيعة ونوعية البرامج المستخدمة حيث تتطلب المراجعة الإلكترونية من مراجع الحسابات الإلمام بكيفية معالجة البيانات الكترونياً لتنفيذ بعض الاجراءات التي تعتمد على استخدام برامج المراجعة الإلكترونية.

ونظراً لأهمية استخدام المراجعة الإلكترونية في المشروعات الصغيرة والمتوسطة كان لزاماً على مراجعي الحسابات التمتع بمهارات وقدرات إضافية عن المهارات المطلوبة في المراجعة اليدوية حيث أن استخدام الحواسب

في المراجعة سمح لمراجعي الحسابات بإجراء رقابة دقيقة وشامله مما يسهل عملهم ، حيث إن استخدام المراجعة الإلكترونية يؤثر على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات وعلى مخاطر المراجعة وكذلك تأثيرها على إجراءات عملية المراجعة ويتضح هذا التأثير في أن إجراءات وأساليب المراجعة التي يتبعها المراجع في بيئة النظم الآلية تختلف عنها في بيئة النظم اليدوية حيث يستطيع مراجع الحسابات من خلال استخدامه للحاسب الآلي أن يختار العينات الإحصائية اللازمة ل لقيام بمراجعته الاختبارية بسهوله كما أنه يستطيع أيضا استخدام الحاسب ذاته لتحليل بعض العلاقات الحسابية والرياضية.

رابعاً: مخاطر استخدام المراجعة الالكترونية:

ترجع مخاطر المراجعة الإلكترونية لعدة أسباب ومنها:

1- وتتمثل في ضياع الدفاتر والسجلات المحاسبية وحل محلها بيانات مخزنة على أقراص ممغنطه

حيث تم حفظ البيانات المحاسبية على تلك الوسائط لتحل محل الدفاتر المحاسبية وبالتالي أصبحت تلك البيانات غير مرئية، كما أنها غير قابلة للقراءة بشكلها العادي كما يمكن لأي شخص الدخول إلى تلك البيانات وتغييرها دون ترك أي أثر ملموس على تلك البيانات وبالتالي أصبح من الصعب اكتشاف حالات الغش والتلاعب.

2- اختفاء التتبع ويقصد به تتبع الدورة المحاسبية للمستند من بدء حدوثه إلى نهاية مساره، والمتمثل في

رصيده الظاهر بالقوائم المالية مما ينتج عنه عملية التتبع عملية صعبة وشاقة وينتج عنها ارتفاع مخاطر

المراجعة ويرجع اختفاء مسار المراجعة الإلكترونية للأسباب التالية:

- عدم وجود دفتر يومية عامة تسجل فيه قيود اليومية .
- صعوبة عملية التتبع لجميع معالجات البيانات المحاسبية .

3 - التلاعب من قبل أشخاص غير مخولين بالدخول لقسم الحاسب الآلي بهدف تدمير وتخريب المعلومات والبيانات بإدخال فيروسات لاماكن تخزينها، وذلك إما لدوافع شخصية أو إجرامية وقد يستخدم الحاسب الآلي كأداة لارتكاب الغش.

4 - تعتبر الفيروسات إحدى البرامج التطبيقية والتي تمتلك القدرة على تعديل وتغيير البرامج والبيانات بدون ترك أي أثر مادي ملموس وتكون للفيروسات أثار مدمرة سريعة تكمن في إلغاء البيانات كلياً وقد يكون للفيروس أثر طويل حيث يختفي الفيروس ويقوم بتغيير البيانات حال ورودها وتخزينها على الحاسب الآلي.

5 - توجد عدة أسباب تتعلق بالعاملين في المشروعات الصغيرة والمتوسطة بقسم الحاسب الآلي تؤدي إلى ارتفاع مخاطر المراجعة المتعلقة بالأنظمة الالكترونية ومنها:

- قلة الخبرة لموظفي قسم الحاسب الآلي.
- ضعف الإجراءات الرقابية المطبقة داخل قسم الحاسب الآلي.
- عدم تغيير كلمات المرور وبشكل دوري.
- إدخال أقراص ممغنطة غير مسموح بإدخالها للحاسب الآلي.

مما سبق فان من أكبر المخاطر للم ا رجعة الالكترونية تتمثل في الب ا رمج التطبيقية والموظفين والغش

والوصول غير المشروع لاماكن الأجهزة وتدميرها

ويري (الجوهر, 2010)يمكن تلخيص مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة كما يلي:

1- **المخاطر البشرية** :وهي الناتجة عن:

- خطأ إدارة النظام.
- خطأ تشغيل الحاسوب.
- خطأ البرمجة و التحليل الأنظمة و البرامج.
- الإفصاح غير مفوض عن المعلومات.
- الاستخدام غير المصرح به للأنظمة البرامج6
- الاحتيال والتلاعب وإساءة الاستخدام.

2-ا .**مخاطر الفيروسات** :التي تؤدي إلى تدمير المعلومات أو تحريفها.

3- **المخاطر المادية** :وهي ناتجة عن عدم توافر الظروف البيئية الملائمة كتعطل الكهرباء، أو تعطل الأجهزة

بسبب الرطوبة، والحرارة، والماء.

4- **مخاطر التعرض**: حيث ينتج عن هذا المخاطر ما يلي:

- الوصول إلى الملفات و البرامج و الشبكة.
- الصيانة الخاطئة للأجهزة والبرامج.
- اختراقات الحاسوب.

خامساً: ماهية واهمية وأهداف جودة المراجعة.

رغم أهمية مفهوم جودة المراجعة، إلا انه لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين

ويرجع ذلك إلى النظر إليها من وجهات نظر مختلفة(دحدوح ,2009).

المفهوم الأول :عرفت جودة المراجعة على أنها ": الالتزام بمعايير المراجعة، ومعايير الأداء للأفراد داخل منشأة

المراجعة، وتتعلق معايير الأداء بمراجعة من الخصائص الشخصية الواجب توفرها في العاملين في مكاتب المراجعة

مثل الن زاهة والموضوعية والاستقلال، وتوافر المهارات والكفاءة في الأفراد على المهام بصورة تحقق الموائمة بين

خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة، وأخبار ضرورية الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة

.للرقابة على الجودة (علي, 2009)

المفهوم الثاني :ويمكن أن نعرف الجودة المراجعة بأنها": نهج متكامل بقيادة محافظ الحسابات وذلك لتحقيق

مستويات عالية من الجودة في الأداء من خلال اكتشاف المخلفات والأخطاء الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية

(تدنئه مخاطر المراجعة وصولا إلى خطر المراجعة المقبولة)، والإفصاح عنها في التقارير، بحث تتم الاستفادة من قبل الأطراف ذات الصلة وذلك مع الالتزام القانوني المحافظ الحسابات"

المفهوم الثالث :مدى المطابقة مع المتطلبات، حيث تسعى المنظمات على مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال

اليومية للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطار وكشف الانحرافات بالشكل

.الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الإدارة (المطيري , 2012)0

من خلال التعاريف السابقة يتضح للباحثة بأن مفهوم جودة المراجعة الخارجية يدور حول:

مدى قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية ودرجة الثقة التي يقدمها المراجع الخارجي لمستخدمي القوائم المالية من خلال دقة المعلومات المقدمة وخلو القوائم المالية من أية تحريفات وأخطاء جوهرية

ومدى التزام المراجع الخارجي بالمعايير المهنية.

ويعرف (Angelo ,1981) جودة المراجعة بأنها تتمثل في قيام المراجع بتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى درجة ممكنة وفى ضوء الأتعاب المتفق عليها في حين يرى(Palmers,1991,) ان جودة المراجعة تعنى ارتفاع مستوى التأكيد باحتمال عدم وجود أخطاء حذف أو تحريفات جوهرية في القوائم المالية ، و أوضح (Knapp,1991)ان جودة المراجعة تتمثل في مدى القدرة على زيادة احتمال اكتشاف الخطاء أو الغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

لجودة المراجعة أهمية كبيرة نذكر منها ما يلي (قاسم,2008)

1-**تأكد الالتزام بالمعايير المهنية** :تعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة وتحتوي هذي المعايير خصوصا معايير الرقابة على الجودة

على السياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب المراجعة وبالتالي نجد أن هناك علاقة متبادلة بين جودة المراجعة والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يودي الالتزام بالمعايير إلى أداء عملية المراجعة بجودة عالية، كما أن أداء عملية المراجعة بمستوى جودة ملائمة يؤكد تمسك المراقبين بالمعايير المهنية.

2-**المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة** :عرفت فجوة التوقعات في المراجعة بأنها الفجوة بين

التوقعات المجتمع من المراجعين وبين أداء المراجعين كما يدركه المجتمع.

وتعتبر فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في المراجعة، وقد عرف أحد الباحثين فجوة الجودة

بأنها" الاختلافات بين التوقعات المستخدمين والمراجعين اتجاه جودة خدمات المراجعة المؤداة، وعوامل تكوين

وتشكيل الجودة"، وأكد المراجعين إن السبب الرئيسي لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمراجع عن معايير الجودة المتعارف عليها. كما إن انخفاض جودة أداء العملية المراجعة يعتبر احد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات في المراجعة ،ولذلك يعد تحسين جودة خدمات المراجعة أحد أساليب تصنيف فجوة التوقعات.

3-**تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية** :حضي هذا العنصر باهتمام كبير من منظمات المهنية والعديد من الباحثين في فترة الثمانينيات والتسعينيات من القرن الماضي، خصوصا

لفشل العديد من المنظمات الكبرى وذلك باعتبار أن المراجعين ذوي الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في الكشوفات المالية من مراجعين من ذوي الجودة المنخفضة.

4-**تخفيض صراعات الوكالة** :من المفترض انه كلما زاد التعارض بين الإدارة والمساهمين كلما زادت تكلفة الوكالة

كلما زادت هذه الخبرة وزادت الحاجة إلى مكاتب المراجعة التي تقدم خدمات ذات جودة عالية، بعكس الشركات التي تكون درجة التعارض في المصالح بها ضئيلة وبالتالي تنخفض فيها تكاليف الوكالة.

5-**أداة تنافسية جيدة** :تعتبر المنافسة على الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة المراجعة، ومن ثم جودة مراجعة تحذر من تأثير المنافسة على نطاق جودة المراجعة المقدمة.

6-**زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية الكشوفات المالية** :يعتبر الاهتمام بجودة المراجعة لتدعيم الثقة

بتقارير المراجعة، وذلك للدور المهم الذي تلعبه التقارير في إضفاء مصداقية على الكشوفات المالية التي

تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب الأطراف المهنية.

هناك عدة أهداف لجودة المراجعة يمكن إيجازها كما يلي:

1-توفر إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة

بتفويض السلطة لمساعديه في مهمة المراجعة؛

2-توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بنوعية المراجعة

بصورة عامة وبالالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية؛

3- كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل؛

4-تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام؛

5-تساعد على زيادة وتحسين معنويات أعضاء مكتب المراجعة وترفع من روحهم المعنوية؛

6-تساعد على إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجا يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.

سادساً: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة

وتتمثل في العناصر التالية:

1- عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة

تتعلق هذه العوامل بالنقاط التالية:

أ .**خصائص فريق التدقيق:**

ويركز هذا العنصر على:

الاستقلالية والحياد :التي تعتبر من أهم مقومات مهنة التدقيق، ذلك إن يشترط ان لا يكون لمراجع الحسابات أية مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها ،وأن لا يكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع لأن تلك المصالح قد تؤثر على استقلاليته.

توصلت دراسة(Shockley ,1981) الى ان جودة خدمات المراجعة قد تنخفض بشكل كبير بفقد المراجع لاستقلاله وذلك لزيادة المنافسة بين المراجعين وكذلك نتيجة لتقديم المراجع لخدمات استشارية لعملائه.

التأهيل العلمي والخبرة المهنية :يعتبر هذا العامل من أهم العوامل التي تؤثر على كفاءة وفاعلية مهنة المراجع

السمات الشخصية لمحافظ الحسابات :عن العلاقة بين الالتزام بالعايير المهنية والأخلاقية وقواعد السلوك المهني لمحافظي الحسابات هي علاقة طردية وتعزيز الاهتمام بها يساعد كثيرا على تحسين جودة الأداء المهني وتتمثل

هذه السمات في الصفات السلوكية والقيم الأخلاقية.

توصلت دراسة (Deis and Giroux,2004) ان جودة عملية المراجعة تزداد من خلال تخصص المراجع في مراجعة حسابات قطاع معين.

ب . **خصائص مكتب المراجعة: (شحاتة ,2014)** ويشمل هذا العامل على النقاط التالية

ج-حجم مكتب المراجعة :هذا العامل الذي يعتبر من أهم العوامل التي تؤثر على جودة مهنة لمحافظة الحسابات.

ويري (Knapp,1985) وجود علاقة بين حجم المنشأة محل المراجعة ومركزها المالي من جهة جودة المراجعة و من جهة أخرى حيث تقل جودة المراجعة كلما كبر حجم المنشأة محل المراجعة ومركزها المالي في حين أن جودة المراجعة تزداد إذا كانت المنشأة تواجه مشاكل مالية وهذا يرجع لحفاظ المراجع علي نفسه من تعرضه للمسألة القانونية.ويري(Schroeder et.al ,1986) أن جودة خدمات المراجعة تتوقف على مجموعه من العوامل ومنها عملية التخطيط لعملية المراجعة وكذلك قوة الاتصال ما بين المراجع وعميله وكذلك مدى اهتمام المراجع بعملية المراجعة والخبرة المهنية ومدي استعداد المراجع لتطوير كفاءته العلمية والعملية ومدى توافر إجراءات دقيقة داخل مكتب المراجعة لتقييم أداء المساعدين.

د-عدد الدعاوي القضائية المرفوعة :يعتبر تصاعد عدد الدعاوي القضائية المرفوعة مؤشراً واضحاً على عدم قدرة مكتب التدقيق على اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، حيث تتعرض المكاتب إلى خسائر

مادية كبيرة والمسائلة القانونية إضافة إلى فقدانه ثقة الجمهور وبالتالي تفقد المهنة جودتها.

هـ- **المنافسة والأتعاب:**

أتعاب محافظ الحسابات هي تلك الأتعاب التي يتقاضاها مقابل عمله ويؤدي انخفاض الأتعاب إلى عزوف المهنية عن مزاولة المهنة وهذا يؤثر سلبيا على جودة العمل المنجز.

2- **عوامل مرتبطة بعملية المراجعة** :وهي كالتالي (سالم, 1992)

أ -.**تخطيط أعمال التدقيق** :يعتبر التخطيط ضروري لضمان تنفيذ المهمة بفاعلية وكفاءة وتخفيض المخاطر إلى مستوى مقبول.

ب .**دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر** :يعتبر فهم محافظ الحسابات للنظام المحاسبي والرقابة الداخلية للعميل سينعكس بالإيجاب على جودة المهنة من خلال التخطيط الجيد والتحكم في مخاطر المراجعة وتصحيح الإختلالات إلى أقصى حد ممكن.

ويري (Grolman and Robert , 1978) أنه رغم ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في المنشآت الصغيرة الحجم وهذا من طبيعتها بسبب ضعف إمكانياتها وعدم قدرتها المادية على توفير الوسائل الرقابية السليمة إلا أنه يعوض ذلك وجود الرقابة المباشرة للمدير التنفيذي لهذه المنشآت ، و على المراجع عند قيامة بمراجعة هذه المنشآت ان يراعي ذلك وهو وجود الرقابة المباشرة من قبل المدير التنفيذي ، ومن الأمور الأساسية التي تزيد من جودة المراجعة هو حصول المراجع على القدر الكافي و الملائم من أدلة الإثبات وهذا عادة ما يكون قليل وصعب في المنشآت الصغيرة الحجم.

ج .**كفاية أدلة الإثبات** :حيث يجب أن تكون أدلة الإثبات ذات موثوقية وملائمة لكي يعتمد عليها محافظ

الحسابات في تدعيم رأيه، بحيث ينعكس ذلك على جودة أدائه من خلال التأكيد على الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافه.

د .**التقرير والإفصاح** :يعتبر تقرير محافظ الحسابات هو حصيلة عملية التدقيق بحيث كلما كان التقرير ذا جودة كلما سهل عملية الاتصال بينه وبين قارئي القوائم المالية مما ينعكس إيجابا على جودة الأداء.

3- **عوامل مرتبطة بالأطراف الخارجية** :ويركز هذا العنصر على:

أ .المؤسسة محل المراجعة.

ب .مستخدمي القوائم المالية.

ج .المنضمات المهنية.

سابعاً: متطلبات الرقابة على جودة عملية المراجعة

تمثل عناصر الرقابة على جودة المراجعة ما يلي(جبران, 2010):

1- المتطلبات المهنية:

يقصد بها التزام العاملين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة. وتعتبر هذه العناصر، وخاصة استقلالية مراجع الحسابات، بمثابة العمود الفقري لجودة المراجعة إذا ما انعدم هذا الركن فإن باقي معايير المراجع لن تكون ذات أهمية كبرى، ولقد تناولت قواعد وآداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين هذه العناصر بنوع من التفصيل، ومن أهم الإجراءات التي تضمن الالتزام بهذا العنصر الرقابي إبلاغ أفراد المكتب من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني.

2-المهارات والكفاءة:

يجب علي مكاتب المراجعة أن تعين أشخاصاً لديهم التأهيل العلمي والعملي اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية، وينقسم هذا العنصر الرقابي إلى :توظيف وتعيين أفراد مؤهلين تأهيلا متخصصاً، والتطوير المهني من خلال إعداد الدورات التدريبية للأفراد ،واختيار وتأهيل المدربين، وتوفير معلومات حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية ،والترقية الوظيفية، كما يجب وضع المؤهلات التي تعتبر ضرورية لمختلف مستويات المسئولية في المكتب، مع تحديد المعايير التي يتم على أساسها تقييم الأداء الشخصي والكفاءة المتوقعة، مثل المعرفة الفنية القدرة على التحليل، مهارات القيادة والتدريب، العلاقة مع العملاء وكذلك تقييم أداء الأفراد، وإشعارهم بتقدمهم من خلال استخدام النماذج التي يمكن تنميطها لغرض تقييم أداء الأفراد، ومتابعة هذه التقييمات.

3- توزيع مهام عملية المراجعة:

يقصد بها إسناد عملية المراجعة إلى فريق عمل متمكن في عملية المراجعة، ويمتلك مستويات من التدريب المهني والكفاءة المهنية في ضوء الظروف المحيطة بعملية المراجعة، وذلك من خلال العديد من الإجراءات مثل: تحديد

مهام كل فرد في فريق العمل من مراجع رئيسي ومراجعين ومساعدين مراجعين، وتحديد الشخص المشرف على فريق العمل ليكون مسئولاً عن توزيع الأفراد على مهام المراجعة، مع المراعاة عند التوزيع لبعض العناصر، مثل عدد المراجعين ومتطلبات الوقت، تقييم لمؤهلات الأفراد من حيث الخبرة، ولتحقيق هذا التوازن يجب الأخذ بعين

الاعتبار حجم عملية المراجعة، توفر الخبرات الخاصة بالأفراد، احتياجات العملاء وغيرها.

4- الإشراف:

يقصد به الإشراف والمتابعة للأعمال على كافة المستويات، وذلك لتوفير تأكيد مناسب بأن العمل الذي يتم إنجازه يستوفي معايير الجودة الملائمة، ومن الإجراءات التي يمكن إتباعها لتحقيق ذلك تخطيط عمليات المراجعة وتوفير إجراءات للاحتفاظ بمعايير الجودة للمكتب بالنسبة للأعمال المؤداة، وتوفير التدريب العملي خلال تنفيذ عمليات المراجعة.

5- التشاور:

يقصد بهذا العنصر من عناصر الرقابة ضرورة إجراء التشاور مع الآخرين من ذوى الخبرة المناسبة داخل أو خارج المنشأة عندما يتطلب الأمر ذلك، وأن تكون هناك اجتماعات دورية مع فريق العمل من قبل الشريك المدير المسئول في مكتب المراجعة.

6-قبول أو إنهاء العمل مع العملاء:

يجب على مكتب المراجعة وضع الإجراءات لتقييم العميل الجديد قبل قبول المهمة، ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب على مكتب المراجعة أن يأخذ بعين الاعتبار استقلاليته وقدرته على

خدمة العميل بشكل ملائم.

7-الرقابة:

يجب على مكتب المراجعة أن يراقب باستمرار مدى ملائمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة بغرض تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة، ومدى

تطبيقه عند تنفيذ عملية المراجعة وأداء العمل المرتبط بالوظائف المتعلقة برقابة الجودة، وذلك من خلال تحديد إجراءات المراقبة الضرورية لتوفير قناعة بأن إجراءات رقابة الجودة في المكتب تعمل بفعالية، واتخاذ الإجراءات لتوصيل نتائج المراقبة إلى المستويات الإدارية المناسبة بغرض المتابعة الشاملة لنظام رقابة الجودة

ثامناً: مجالات استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة

في الوقت الحالي أصبح المراجع يلجأ إلى تكنولوجيا الحاسوب من خلال ما يسمى بتقنيات المراجعة باستخدام الحاسوب واوراق العمل الإلكترونية، برامج المعاينة الإحصائية، الجداول الإلكترونية، الأنظمة الخبيرة...الخ.

حيث أصبح الاتجاه العام اليوم في مجال المراجع بشكل عام هو إذن الاستخدام المتزايد لتكنولوجيا المعلومات من خلال اعتماد المراجعين على البرامج والأنظمة الخبيرة وأنظمة الاتصال التي تفيد في نقل المعلومة، أدوات الكترونية تساعد على التخزين المكثف للوثائق التي يحتاجها وينتجها المراجع وهذا ما سوف نحاول التطرق له من خلال ذكر بعض البرامج والأنظمة الخبيرة وأنظمة الاتصال التي يستخدمها المراجع.

أولا .البرامج والأنظمة الخبيرة.

أصبحت البرامج وسيلة لا يمكن الاستغناء عنها، كما أن استخدام الأنظمة الخبيرة في أعمال المراجع عاملا إضافياً لنجاحها.

1-**البرامج** :يمكن تقسيم البرامج المستخدمة في المراجعة إلى نوعين رئيسين :البرامج ذات الاستخدام العام(برامج معالج النصوص، برامج الجداول الالكترونية، برامج رسم

الأشكال البيانية، برامج المعاينة الاحصائية)والبرامج المعدة خصيصا لأغراض المراجعة وتسمى أيضا برامج المراجعة(البرامج التي يعدها العميل، البرامج التي يعدها المراجع، برامج التدقيق العامة)

2- **الأنظمة الخبيرة** :لاحظ المراجع صعوبة اتخاذ قرار التقييم، لذلك فإنه يلجأ إلى استخدام النظم الخبيرة لتطويرعملية اتخاذ القرار، حيث هذا النظام هو عبارة عن برامج تجمع فيها مختلف المعارف التي قد يتوفر عليها مراجع خبير بما في ذلك التوصيات والأحكام التي قد يعطيها هذا المدقق الخبير حول فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، كما يمكن للمراجع أن يستعين بالأنظمة الخبيرة في تكوين رأيه النهائي(القباني,2007)

ثانيا .أنظمة الاتصال :التطورات المستمرة لتكنولوجيا المعلومات والتقارب بين الحاسوب والاتصالات عن بعد سمحت ببروز تطبيقات جديدة استطاعت التطور بفضل شبكات نقل المعلومات مع ظهور تكنولوجيا المعلومات الشبكات أصبح بالإمكان إجراء اتصالات داخل المؤسسة الاقتصادية(بين مختلف أقسام المؤسسة وبين المؤسسة الأم وفروعها) هذا من خلال شبكة الانترانت، بفضل الشبكات المعلوماتية التي تضمن تبادل المعلومات بين المؤسسة والجهات التي تتعامل معها، حيث تعتبر الاتصالات من الأمور الهامة سواء من خلال وظيفة المراجع أم من خلال مناطق العمل الممكن خدمتها من قبل المدققين لأنها تطور وبشكل كبير أداء المراجع وهذا من خلال أدوات الاتصال مثل التحكم عن بعد للأنظمة والبريد الالكتروني، وتحويل الملفات، ويستطيع المراجعين استخدام الاتصالات الالكترونية لتوزيعها على الجهات المطلوبة بشكل فعال، وتكون المفاجآت خفيفة في نهاية عمل المدقق، وهذا بدوره يسمح للمدراء باتخاذ

القرارات التصحيحية بوقت أكثر ملائمة، وإيجاد سرعة أكبر للاستجابة إلى توصيات المراجع، ويمكن بعد ذلك إعدادها مبكراً وإعطاء تصريح بنشر تقرير المراجع، بحيث يكون التقرير أكثر إيجابية.

تاسعاً: العلاقة بين المراجعة الالكترونية ومخاطر عملية المراجعة- :

تلعب المراجعة الالكترونية دور كبير في تخفيض مخاطر المراجعة الناتجة عن الغش والاحتيال وكذلك لها دور كبير في التحكم في مخاطر الارتباط. وتوضح معايير المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن مخاطر الارتباط يجب ان تؤخذ في الاعتبار في كل عملية مراجعة حيث تتمثل مخاطر الارتباط في مخاطر أعمال المراجع وهي المخاطر المرتبطة بتكاليف التقاضي الناتجة عن الفشل في عملية مراجعة معينة وكذلك في المخاطر المرتبطة بقدرة المنشأة محل المراجعة على عدم الاستمرار والحصول على العائد حيث أن المراجعة الالكترونية يمكنها التحكم في مخاطر أعمال المنشأة محل المراجعة من خلال دراسة وتحليل الجوانب الفنية والإدارية للعميل.

بالإضافة الى ان المراجع إذا ما تصرف كمراجع متخصص في المراجعة الالكترونية فانه سوف يكون لديه القدرة في التحكم في مخاطر أعمال الم راجع. وهذا يلعب دور كبير في تقييم وتخفيض مخاطر المراجعة الملازمة لطبيعة الصناعة أو طبيعة الحساب فيقوم المراجع بتصميم إجراءات التحقق التي تساعده في التوصل إلى حكم سليم على المخاطر الملازمة.

وتكمن أهمية الم راجعة الالكترونية في تقييم تلك الإجراءات لان معرفة المراجع بطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها المنشاة محل المراجعة تمكنه بان يكون على دراية

ومعرفة كاملة بالقوانين واللوائح التي تنظمها والظروف الاقتصادية التي تمر بها والتي قد تشكل ضغوطاً عليه وكذلك يكون المراجع على درجة عالية من الفهم لمؤشرات عدم الاستمرار في الصناعة وكذلك فهم النظم الالكترونية المعمول بها داخل المنشأة.

ولتقييم مخاطر الرقابة فان المراجع يقوم بدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق ومدى كفاءته وتحديد نقاط الضعف فيه من ناحية القيام باختبارات الالتزام ومن ناحية أخرى للتأكد من مدى الالتزام إثناء التطبيق العملي وذلك بفهم الرقابة الداخلية الموضوعة والتي يتم الحكم على مدى الاعتماد عليها. وتساهم المراجعة الالكترونية في تحديد اختبارات الالتزام حيث أنها توفر للمراجع معرفة بأماكن الأخطاء غير المتعمدة وكذلك العناصر التي يسهل التلاعب فيها في تلك الصناعة ويكون لديه المعلومات الكاملة نتيجة تكرار عملية المراجعة في تلك الصناعة صورة كاملة عن نظام الرقابة الداخلية.

ويمكن للمراجعة الالكترونية التحكم في مخاطر الاكتشاف بناء على تقييمه لمخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة وذلك بتخفيض من مخاطر الاكتشاف إلى اقل مستوى ممكن عن طريق قيامة بالفحص التحليلي واختبارات العينة، ويكمن الخطر هنا في الاختبارات التحليلية التي قد تفشل في اكتشاف تحريف جوهري إذا ما تم التحليل بطريقة غير صحيحة.

عليه فان المراجع باستخدام المراجعة الالكترونية يكون لديه الإدراك الكامل لتقدير مخاطر القوائم المالية بالإضافة الى تخفيض مخاطر المراجعة فانه يودي الى رفع مستوى الأتعاب التي يتقاضها المراجع ويودي كذلك الى زيادة جودة عملية المراجعة من خلال رفع الكفاءة المهنية للمراجعين.

عاشراً: العلاقة بين المراجعة الالكترونية وجودة الأداء المهني للمراجع:

ان جودة الأداء المهني في المراجعة من القضايا المهمة بالنسبة للقائمين على تنظيم المهنة، والممارسين والدراسات ألأكاديمية وذلك باعتبارها عنصر رئيسي يتضمن العديد من المتغيرات التي تؤثر على سمعة وتطور المهنة بشكل عام فيمكن النظر إلى جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات بأنها منتج نهائي لما يقوم به من أفعال وإجراءات وما يتخذه من أحكام خلال تنفيذ مهمة المراجعة حيت يتأثر هذا المنتج النهائي إيجابياً أو سلبياً بما يقوم به المراجع(علي, 2003)

أن بيئة المراجعة شهدت تطوراَ كبيراً؛ وذلك نتيجة التغيرات التي شهدتها تكنولوجيا المعلومات في مجال المحاسبة بسبب انتشار استخدام أجهزة الحاسبات الالكترونية الأمر الذي أدى إلى انعكاس هذه التغيرات على إجراءات تنفيذ مراحل عملية المراجعة ومن ثم ظهور (المراجعة الإلكترونية)

ويرتبط استخدام المراجعة الإلكترونية بشكل مباشر بمعرفة مقومات جودة الأداء المهني للمراجعين القائمين بأعمال المراجعة الكترونياً حيث إن التطور المشهود من جانب المراجعة يقابله عدة شروط يجب توافرها في المراجعين حتى يتمكنوا من القيام بأعمال المراجعة على أكمل وجه، وهذا بدوره يتطلب معرفة مقومات جودة المراجعة والمهارات المطلوب توافرها لدى مراجعي الحسابات في ظل المراجعة الإلكترونية.

وبناءاً على ما سبق، تعتمد جودة المراجعة على قدرة المراجعين **من** حيث الكفاءة أو التأهيل الفني على القيام باختبار دقة الحسابات واكتشاف التحريفات أو الأخطاء المحتملة ، ورغباتهم في تقديم رأي موضوعي عن تلك الاستقلالية، ومن ناحية أخرى يواجه قياس جودة المراجعة العديد من المشاكل والتحديات, نتيجة لعدم إمكانية ملاحظة

هذه الجودة بشكل مباشر كما أنه قد لا يمكن الملاحظة والحكم على نتائج عملية المراجعة فور انتهائها إلا أن فشل عملية المراجعة يذكر عادة في إطار فشل المنشآت وطبيعة نتائج أعمالها . ويختلف الأمر في حالة المراجعة الإلكترونية.

وتؤثر المراجعة الإلكترونية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في معايير المراجعة ومسؤولية المراجع القانونية وأتعاب المراجعة وكذلك أثرها على مهام المراجعة الأخرى سواء التخطيطية أو الرقابية أو مهام تسجيل البيانات وهي كالاتي (الأزرق وآخرون,2013)

1- معيار المعرفة الكاملة للمراجع لطبيعة عمل المنشأة محل المراجعة حيث يقتضي هذا المعيار ضرورة حصول المراجع على كافة البيانات والمعلومات لفهم ومعرفة طبيعة المنشأة محل المراجعة حتى يتم فهم وتحديد الأحداث والممارسات التي تقوم بها المنشاة والتي تؤثر على التقارير المالية التي يقوم المراجع بمراجعتها لذلك فإن قيام المنشأة بجمع وتسجيل وتشغيل البيانات والمعلومات المحاسبية إلكترونياً أدى لضرورة توافر المهارات الملائمة لدى المراجع في استخدام المراجعة الالكترونية وذلك حتى يتمكن من القيام بتقييم مهارات العاملين بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة في جمع وتسجيل وتشغيل البيانات إلكترونياً، لما لذلك من أثر مهم على تقريره ورأيه في التقارير المالية للمنشأة محل المراجعة.

2- معيار الاستعانة من جانب المراجع بعمل الخبير حيث يقضي هذا المعيار بضرورة قيام المراجع بتحديد مدى دقة إجراءات الأمن والحماية وكذلك وسائل الرقابة الداخلية المتوفرة نتيجة استخدام النظام الإلكتروني في جمع وتسجيل

وتشغيل البيانات ومعالجتها إلكترونياً، أما في حالة عدم مقدرة المراجع على تحقيق ذلك، فإنه ينبغي عليه الاستعانة بخبير أو استشاري في نظم معالجة وتشغيل البيانات إلكترونياً؛ لمساعدته في تحقيق وتقييم هذه الأمور خاصة المتعلقة بإجراءات الأمن والحماية للأنظمة الإلكترونية.

3- التأثير على معيار أدلة الإثبات في المراجعة حيث يقضي هذا المعيار بإلزام المراجع بجمع وتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لأغراض المراجعة ، حتى يتمكن المراجع من إبداء رأيه الفني المحايد في التقارير المالية في مجال المراجعة التقليدية, ورغم عدم اختلاف معايير العمل الميداني التي يلتزم بها المراجع في المراجعة التقليدية عن ما هو موجود في المراجعة الإلكترونية، إلا أن ظهور المراجعة الإلكترونية أدى إلى التأثير على معايير أدلة الإثبات، من حيث وسائل جمع وتقييم هذه الأدلة لأن معظمها يكون غير مرئي بمعني إلكتروني ، لذلك يتطلب من المراجع إجراءات جديدة لجمع أدلة إثبات تعتمد على الأنظمة الإلكترونية بالإضافة إلى صعوبة استرجاع أدلة الإثبات الإلكترونية بسهولة ، وزيادة عرضتها للتغيير والتحريف من جانب إدارة المنشأة محل المراجعة ، الأمر الذي يؤدي إلى اعتماد المراجع على البرامج الجاهزة في جمع أدلة الإثبات ، ومن ثم يؤثر ذلك على تطبيق معايير المراجعة عند تقييم نظام الرقابة الداخلية ، نتيجة لاختلاف طبيعة المراجعة الإلكترونية عن اليدوية(التقليدية).

4- نتيجة للتطورات التي شاهدتها مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة ، أدى ذلك لزيادة درجة المساءلة القانونية للمراجعين بسبب إصدار مجموعة من المعايير

والقواعد اللازمة لإعداد ومراجعة التقارير والقوائم المالية و التي أطلق عليها معايير فجوة التوقعات ، والتي أدت لزيادة المسؤوليات الملقاة على المراجعين، مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية وكشف الخطأ والتزوير و التقرير عنه والإنذار عن أي مصاعب تواجه المنشأة ، الأمر الذي أدى إلى زيادة مقدار الجهد المبذول من جانب المراجع، ومن ثم زيادة المساءلة القانونية له، خصوصاً في ظل المراجعة الإلكترونية.

5- ادى التأثير على أتعاب خدمات المراجعة والتطور السريع في مهنة المراجعة إلى زيادة التكامل بين الحاسبات الإلكترونية وعملية المراجعة والاستخدام المتزايد للمراجعة الإلكترونية والتحليلية وانخفاض الاعتماد على المراجعة الاختبارية، بالإضافة إلى زيادة الاعتماد على إجراءات المراجعة التي ترتكز على مدخل الأخطار، وانعكس ذلك إيجاباً على كفاءة وفعالية عملية المراجعة، لذلك أتجه كثير من الم راجعين إلى الاعتماد المتزايد على هيكلة عملية المراجعة للحصول على المزيد من الوفورات في التكلفة بسبب تخفيض الجهد المبذول من جانب المراجع ومن ثم تخفيض أتعاب خدمات المراجعة.

6- التأثير على مهام المراجعة الأخرى وجودة عملية المراجعة حيث يقصد بالمراجعة الإلكترونية استخدام النظم الإلكترونية في تخطيط ورقابة وتسجيل أعمال المراجعة, أما مراجعة نظم الحاسوب فالمقصود بها مراجعة نظم تشغيل الحاسب الآلي فقط للمنشأة التي تستخدم الحاسبات الآلية من جمع وتسجيل المعاملات التجارية ولقد حُددت مهام أعمال المراجعة التي تأثرت باستخدام المراجعة الإلكترونية في تنفيذ مراحل المراجعة في مهمة التخطيط والتسجيل

والإشراف والرقابة وأهمها مرحلة جمع أدلة المراجعة الإلكترونية وهي عبارة عن معلومات تم إنشاءها ونقلها ومعالجتها وتسجيلها وحفظها في صورة إلكترونية ، ويعتمد عليها المراجع في دعم الرأي الذي يتوصل إليه في تقرير المراجعة ، وهذه المعلومات لا يمكن الحصول عليها إلا من خلال استخدام معدات وتقنيات مناسبة ، مثل أجهزة الكمبيوتر والبرامج والطابعات وآلات الماسح الضوئي ، وتشتمل أدلة المراجعة الإلكترونية على السجلات المحاسبية والمستندات الأولية ، وهذه المستندات مثل العقود الإلكترونية والوثائق الإلكترونية المتعلقة بالفواتير والدفع والمصادقات الإلكترونية وكل أنواع البيانات الإلكترونية وثيقة الصلة بالمراجعة ، وتتخذ المعلومات الإلكترونية أشكال مختلفة فقد تكون في شكل نصي أو في شكل صوت أو في شكل صور أو في شكل فيديو فعند عند تحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات الإلكترونية التي تم جمعها بغرض مساعدة المراجع في إبداء الرأي الفني في القوائم المالية ، يجب على المراجع أن يأخذ في اعتباره المخاطر المصاحبة لاستخدام هذا النوع من الأدلة ، حيث لا يمكن تحديد مدى الكفاية الملائمة من خلال عملية الفحص لدليل الإثبات الإلكتروني ، كما هو الحال في دليل الإثبات الورقي ، فطباعة مخرجات المعلومات الإلكترونية أو قراءتها من على الشاشة ، ما هو إلا صيغة واحدة ولا يمكن أن تعطي دلالة على منشأ المعلومة أو صلاحيتها ، كما لا يمكن أن تؤكد اكتمال أو شمولية المعلومات وبالتالي يجب على المراجع أن يتأكد من أن أنظمة الرقابة والتقنيات المتعلقة بإنشاء ومعالجة

مما سبق نلاحظ وجود علاقة ما بين تطبيق المراجعة الإلكترونية وجودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات وتتمثل هذه العلاقة في سرعة الأداء والدقة في البيانات والمعلومات وتوفير الكثير من الجهد والوقت والتكاليف، وكذلك يؤدي استخدام المراجعة الإلكترونية إلى قيام مكاتب المراجعة باستخدام إجراءات مراقبه عالية لضمان مستوى جودة العمل، كما ان تطبيق المراجعة الإلكترونية يودي الى تخفيض أتعاب خدمات أعمال المراجعة.

Journal of the Higher Institute for Specific Studies - Giza

النتائج والتوصيات:

اولا – النتائج

من خلال الدراسة النظرية وذلك بالاطلاع على الدوريات والدراسات السابقة فقد تم التوصل الى النتائج التالية:

1- ان جودة المراجعة هي ضمان قيام الم راجع بعملة بدرجة عالية من الكفاءة وفق معايير الأداء

المهني التي حددتها المنظمات المهنية ذات الصلة بعملية المراجعة سواء تم استخدام المراجعة اليدوية او الالكترونية.

2- ان استخدام المراجعة الالكترونية يودي الى الارتقاء بمستوى مهنة المراجعة ككل وهذا يودي الى زيادة الخبرة المهنية للمراجعين وبالتالي زيادة المنافع الاقتصادية وتقليل مخاطر المراجعة وزيادة جودة عملية المراجعة.

3- إدراك المراجعين لأهمية دور التخصص في استخدام المراجعة الالكترونية يؤدي الى زيادة كفاءة الأداء المهني وتخفيض مخاطر المراجعة بجميع أنواعها وهذا لا يتأتى إلا من خلال تحسين قدرات المراجع فيما يتعلق بدقته في تقدير المخاطر وزيادة جودة عملية المراجعة من اجل اكتشاف كل أنواع الغش والاحتيال وهذا يودي الى تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.

4- استقلال المراجع بحجم الزاوية في ممارسة المهنة سواء في ظل النظام اليدوي أو الإلكتروني.

5- رغم مميزات استخدام تكنولوجيا المعلومات إلا أنه لا يخلو من المشاكل والتي يتمثل في إختفاء السجلات المادية لأنها أصبحت غير مرئية، وخطر الفيروسات التي سوف تؤدي إلى تلف البيانات المخزنة.

6- [ضرورة أجراء المزيد من الدراسات لموضوع المراجعة الالكترونية وعلاقتها بجودة الأداء المهني للمراجع وتحسين تقدير مخاطر المراجعة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة.

ثانيا التوصيات:

نظر لأهمية هذا الموضوع للمراجع وللمهنة وللعميل ولمستخدمي تقرير المراجع فإن الباحثة توصي

بما يلي:

1- ضرورة مواصلة الدراسة والبحث حول العلاقة الرابطة بين مخاطر استخدام المراجعة الالكترونية وجودة عملية المراجعة.

2- يجب إصدار مجموعة من المعايير على المستوى المحلي بالمراجعة الالكترونية وإلزام المراجعين بالتمسك بها وكذلك متابعة مدي التزام المراجعين بمعايير الأداء المهني والسعي إلى تطوير أدائهم واستخدام الوسائل والأساليب الحديثة الالكترونية في المراجعة من أجل المحافظة على الجودة وزيادتها.

3- إدخال التحسينات بشكل مستمر على طرف المراجعة واستقلال تكنولوجيا المعلومات، من أجل رفع وكفاءة فعالية المراجعة من أجل تحسين جودة المراجعة.

4- ضرورة تطوير المناهج الدراسية وطرق التدريس داخل اقسام المحاسبة بالجامعات والتركيز على تدريب الطلبة على استخدام الحاسب الالي في المحاسبة والمراجعة.

مجلة المعهد العالي للدراسات النوعية - الجيزة Journal of the Higher Institute for Specific Studies - Giza
تأسس المعهد عام ١٩٩٥

المراجع العربية:

أولاً: الكتب

الازرق, أسامة ابراهيم وأخرون،" أثر التجارة الإلكترونية على مهنة المحاسبة والمراجعة", **مجلة الاقتصاد والعلوم السياسية**، جامعة طرابلس، العدد 12 ، الإصدار الثاني، 2013.

جبران, محمد علي ،"العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن "،**الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة** ،جامعة الملك سعود الرياض ،كلية إدارة الأعمال,2010.

جربوع, يوسف محمود," **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**"، الطبعة الاولى، الإسكندرية مؤسسة الوراق، 2005 .

حسن, يوسف صلاح." دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء المخاطر,مجلة التجارة والتمويل, المجلد الاول, العدد الثاني, ص ص 118-171, 2013

حماد، طارق عبد العال." منهج محاسبي مقترح لأعداد تقارير مالية تلاءم المنشآت الصغيرة، **مجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير2003.

الجوهر, كريمة وآخرون ،"أثر مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في جودة عمل المدقق الخارجي" ،**مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية** ،المجلد 10 ،العدد 2 ,2010.

الحداد, علي أحمد ،" **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**" ،(طرابلس: إدارة المطبوعات والنشر – جامعة طرابلس,2010

دحدوح, أحمد حسين ،حسين يوسف القاضي ،"**مراجعة الحسابات المتقدمة**" ،ج 1 ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2002

سالم, محمد يوسف," دراسة تحليلية لمعايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بسلطنة عمان", مجل**ة افاق جديدة,** جامعة المنوفية, العدد الرابع, 1992.

سمرة, ياسر محمد واخرون:" دور المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر الإلكترونية بالبنوك", **مجلة معهد الدراسات والبحوث البيئية** – جامعة مدينة السادات, العدد الثالث,2022.

الشتيوي, ادريس عبد السلام، "**المراجعة معايير واجراءات** ، ط 5 ، دار الكتاب الوطنية ،2008.

شحاتة, السيد شحاتة، "**دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**"، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2014

فاتح, سردوك ، " دراسة أثر استخدام الحاسوب والإجراءات التحليلية على مراجعة الحسابات "،**معهد العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية**، 2007

الطيب, الصادق محمد سالم, الصديق, ابو بكر ابراهيم," جودة المراجعة الخارجية في ظل بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات المالية" **مجلة العلوم الاقتصادية,** جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد 13, العدد الاول,2014.

علي, عبد الوهاب نصر ،شحاتة السيد شحاتة، "**مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الالكترونية**"،الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004

علي, عبد الوهاب نصر ،شحاتة, السيد شحاتة ،"**قواعد وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية**" ،الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2009.

الفيومي, محمد وأخرون، " **دراسات متقدمة في المراجعة**" ، القاهرة : المكتب الجامعي الحديث,2008.

قاسم, عبد السلام سليمان، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية ، **رسالة ماجستير** ،جامعة الحديدة ،اليمن ، 2008.

القباني, ثناء علي، "**مراجعة نظم تشغيل البيانات إلكترونيا**"، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2007.

كامل, زهير محمد." دور البرامج المحاسبية الجاهزة في تقليل مخاطر المراجعة"- دراسة تحليلية ميدانية", **مجلة البحوث التجارة ,** جامعة الزقازيق, المجلد الخامس والاربعون, العدد الاول, يناير 2023.

المطيري, عبد الرحمان مخلد سلطان عريج، قواعد وآداب مهنة التدقيق وأثارها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية ، **رسالة ماجستير** في المحاسبة ،جامعة الشرق الأوسط ،2013.

المليجي, فؤاد السيد," مدي ملائمة معايير الاداء المهني لوظيفة المراجعة الداخلية للشركات القابضة والتابعة في قطاع الاعمال المصري", **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**, جامعة اسيوط, العدد الاول, المجلد السادس, 1992.

المراجع الاجنبية:

American Institute Of Certified Public Accountants (AICPPA) . Audit Risk and Materiality in Conducting An audit : Statement on Auditing Standards No. 47 , New York 1983..

American Institute Of Certified Public Accountants (AICPPA) . Statement on Auditing Standards No39 , New York 1981

American institute of certified public accountants, sas No 1 , system of quality control for CPA firms (New York : AICPA , inc) .

Deis, D,J.,□G.A. Giroux, "Determents of Audit Quality in the Public Sector" , The Accounting Review ,(2004) .

Grolman , w.k. and Robert w . colly , " internal control for small business " , the journal of accountancy , (Dec , 1978) .

Knapp , m.c " audit conflict : an empirical study of the perceived auditors to resist management pressure " , the accounting review " (April 1985)

Knapp, M . c. " Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality , auditing : A Journal of practice and theory (spring , 1991) .

palmrose , z , an analysis of auditor litigation and audit service quality " , the accounting review , (Jan , 1988). publishing 2008).

Schroeder , m et all , " audit quality : the perceptions of audit committee chairpersons and audit partners " auditing :A journal of practice and theory , (spring, 1986

Shockley Randolph A , " perceptions of auditors independence : an empirical analysis " the accounting review (oct , 1981) .