دار المنظومة
DAR ALMANDUMAH
الرواد في قواعد المعلومات العربية

العنوان:	تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال في مكاتب المراجعة لأغراض تحسين مستوى جودة التقارير المالية دراسة ميدانية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	السيد، سامح محمد لطفي
المجلد/العدد:	مج19, ع1
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2015
الشهر:	أبريل
الصفحات:	517 - 566
رقم MD:	662344
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	التقارير المالية، معايير الجودة، المراجعة الخارجية، النظم المحاسبية، مراجعو الحسابات، التطور التكنولوجي، العولمة
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/662344

© 2018 دار المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.
هذه المادة متاحة بناء على الإتفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر محفوظة. يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الالكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو دار المنظومة.

تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال في مكاتب المراجعة لأغراض تحسين مستوى جودة التقارير المالية
دراسة ميدانية

دكتور
سامح محمد لطفي السيد
مدرس بقسم المحاسبة
الأكاديمية الحديثة بالمعادي

مقدمة البحث:

تتعدد المخاطر التي يمكن أن تواجهها منشآت الأعمال والتي تتمثل في مخاطر التقديم التكنولوجي، مخاطر العولمة، مخاطر سرعة دوران المنتج، مخاطر التغير في نظم وأساليب الإدارة، وقد حاول المراجعون استخدام طرق عديدة ومختلفة لتحديد تلك المخاطر ومدى أهميتها النسبية في منشآت الأعمال التي يقومون بمراجعتها، هذا فضلا عن البحث عن منهجية لمراجعة مخاطر الأعمال ومحاولة تطبيقها على المنشآت محل المراجعة.

وفي ظل التطورات المتلاحقة والمتتابعة التي يشهدها العالم أصبحت منشآت الأعمال محفوفة بالكثير من المخاطر والتي من الممكن أن تؤثر على مدى قدرة المنشأة في سوق المنافسة (البقاء، النمو، الاستمرار) نتيجة تدني جودة التقارير المالية المنشورة والتي يتم مراجعتها في ظل عدم وجود منهجية لمراجعة مخاطر الأعمال وما يترتب على ذلك من تراجع ثقة الأطراف المستفيدة من هذه التقارير.

ومنذ منتصف التسعينيات قامت إحدى شركات المراجعة الكبرى (KPMG) بتقديم منهجية جديدة للمراجعة تتمثل في منهجية مراجعة مخاطر الأعمال، وتم مناقشة وتحليل تلك المنهجية في مؤتمر عقد في منتصف التسعينيات حول هذا الموضوع وكيفية تطبيقه في الدول المختلفة، وتوصلت نتائج هذا المؤتمر وتوصياته إلى أنه يجب على مكاتب المراجعة أن تقوم بتغيير طرق وأساليب المراجعة المستخدمة وأن تتجه نحو تنفيذ منهجية مراجعة مخاطر الأعمال. (Kutum, 2010)

هذا فضلا عن ما أظهرته نتائج الأزمة المالية العالمية التي مرت بها معظم دول العالم خلال الآونة الأخيرة، ومن بينها مصر من جدل حول الموضوعات الخاصة بمراجعة مخاطر الأعمال ومدى أهمية إيجاد منهجية يمكن تطبيقها لمراجعة مخاطر الأعمال في منشآت الأعمال والتي تعتبر بمثابة الجيل الثالث لمناهج المراجعة بعد الجيل الأول الذي اهتم بفحص واختبار التقارير المالية والثاني الذي اهتم بالمراجعة التحليلية.

مشكلة البحث:

إن ما شهده العالم من انهيار كيانات اقتصادية ضخمة أظهرت مدى وجود الحاجة إلى استحداث منهجية جديدة لمراجعة مخاطر الأعمال للمنشآت بما يمكن من مواجهة تلك المخاطر من خلال تجنبها أو استحداث الآليات المناسبة للتعامل معها بطريقة ملائمة، ومن هنا تبرز أهمية المراجعة على أساس المخاطر كمنهجية حديث تتبنى كيفية تحديد مخاطر الأعمال التي يجب التركيز عليها مع الأخذ في الحسبان تحديد كيفية التعامل مع تلك المخاطر بطرق مناسبة الأمر الذي يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية كأحد المداخل الرئيسية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

لقد أصبح الاتجاه التقليدي يستنفد الوقت والجهد وأصبح مكلفا ولم يعد فعالا في ظل التطورات الهائلة سواء في زيادة الأنشطة والعمليات وتنوعها أو في أنظمة المعلومات لذا أصبح لزاما على المراجعين ترتيب أولويات عملهم في ظل الكم الهائل من العمليات والأنشطة التي تخضع للمراجعة (إبراهيم 2005).

إن منهجية مراجعة مخاطر الأعمال تعني اتساع نطاق عملية المراجعة لتشمل كافة الإجراءات اللازمة لإدارة المخاطر بما يمكن من توفير رؤية واضحة للمراجع تمكنه من تبني وتطوير إجراءات رقابية جديدة وحذف تلك الإجراءات المتقادمة وغير الفعالة بما يضمن زيادة كفاءة عملية المراجعة وتحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية المنشورة، ومن ثم تحسين مستوى جودة هذه التقارير.

وعلى ذلك يمكن تحديد الهدف الرئيس للدراسة في تحديد مدى إمكانية استخدام مكاتب المراجعة لمنهجية مراجعة مخاطر الأعمال Business Risk Audit لأغراض تحسين جودة التقارير المالية ومن ثم يمكن تلخيص المشكلة البحثية في مجموعة التساؤلات التالية:

1. هل يؤدي تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال إلى تحسين مستوى جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية المنشورة.؟
2. هل يؤدي تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال إلى خفض المخاطر التي يمكن أن تواجهها المنشأة عند إعدادها التقارير المالية؟

3. هل يؤدي تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال إلى رفع مستوى الإفصاح والشفافية ؟
4. هل يؤدي تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال إلى تحقيق قيمة مضافة لعملاء المراجعة؟

هدف البحث:

يتلخص الهدف الرئيس لتلك الدراسة في تحديد مدى إمكانية الاعتماد على منهجية مراجعة مخاطر الأعمال كأداة لتحسين ورفع كفاءة جودة التقارير المالية المنشورة وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

1. تحديد أثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على مستوى جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.
2. تحديد أثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على مخاطر الأعمال التي تواجهها المنشأة.
3. تحديد أثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.

تحديد الآثار الإيجابية لتطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على عملاء المراجعة.

أهمية البحث:

تنبع أهمية هذا البحث مما يلي:

أولا: على المستوى العلمي: قلة بحوث المحاسبة في مجال منهجية مراجعة مخاطر الأعمال ومن ثم توجيه اهتمام الباحثين والمراجعين نحو أهمية استخدام تلك المنهجية وأثرها على تحسين مستوى جودة التقرير المالية.

ثانيا: على المستوى العملي: في تناول آلية جديدة من آليات المراجعة تساعد على اكتشاف مخاطر الأعمال مع تحديد الإجراءات المناسبة للتعامل مع تلك المخاطر ذات التأثير الجوهري في ظل الإفصاح عنها في صلب التقارير المالية المنشورة بما يمكن جميع الأطراف أصحاب المصالح من اتخاذ القرارات على أساس سليم ووعي كامل بالمعلومات، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية ومن ثم رفع جودة وكفاءة التقارير المالية المنشورة.

منهجية البحث:

لتحقيق أهداف البحث سوف يعتمد الباحث على أسلوبين:

الأسلوب النظري: يقوم على المنهج الاستقرائي الاستنباطي وذلك بالدراسة التحليلية للأبحاث والدراسات ذات الصلة للتعرف على أهم العوامل التي تعتمد عليها منهجية مراجعة مخاطر الأعمال والوقوف على مدى ملائمتها لقياس مخاطر الأعمال من جهة ومدى قدرتها على التعامل مع تلك المخاطر (حالية/ مستقبلية).

الأسلوب العملي: ويعتمد على إجراء دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الكبيرة والمتوسطة وعملائهم تهدف إلى التعرف على تأثير تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على مستوى جودة التقارير المالية، من خلال استبيان ميداني لكل من مراجعي الحسابات وعملاء المراجعة، وحتى يمكن تحقيق ذلك سوف يتم اختبار صحة أربعة فروض تم صيغتها في صورة الفرض البديل كما يلي:

الفرض الأول:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال وتخفيض المخاطر التي يمكن أن تواجهها المنشأة عند إعداد التقارير المالية.

الفرض الثاني:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال وتحسين مستوى جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية، وينقسم هذا الفرض إلى الفروض الفرعية التالية:

1. يؤثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للفهم.
2. يؤثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.
3. يؤثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للمقارنة.
4. يؤثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على صدق تمثيل المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.

الفرض الثالث:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال ورفع مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.

الفرض الرابع:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال وتحقيق قيمة مضافة لعملاء المراجعة.

حدود البحث:

الحدود البشرية: الأفراد العاملون في مكاتب المراجعة المحددة، بالإضافة لعملاء المراجعة.

الحدود المكانية: مكاتب المراجعة الكبيرة والمتوسطة في مصر باستثناء الشركات الأربعة الكبيرة Big4 (Ernst & Young/ KPMG/ Price Water House Coopers/ Deloitte Touche).

الحدود الزمنية: المدة الزمنية اللازمة لإنجاز البحث (2013- 2014).

الحدود العلمية: اعتمد الباحث على منهجية مراجعة مخاطر الأعمال لتحسين مستوى جودة التقارير المالية المنشورة.

التعريفات الإجرائية:

1. المخاطر: مصطلح يستخدم للتعبير عن حالة عدم التأكد المرتبطة بالأحداث وتؤثر بشكل ملموس على الأداء (نظمي، 2009).
2. مخاطر المراجعة: هي المخاطر الناتجة عن فشل المراجع عن غير قصد في إبداء رأيه بشكل مناسب والمتعلق بالتقارير المالية التي تحتوي على أخطاء جوهرية (معيار 47 ،AICPA).
3. مخاطر الأعمال: كل شيء يؤدي إلى فشل المنشأة في تحقيق أهدافها ومن ثم قد يؤدي بالمنشأة إلى الفشل (Knechel, 2007).
4. منهجية مراجعة مخاطر الأعمال: منهجية تهدف إلى توسيع نطاق عمل المراجع ليشمل التركيز على مخاطر الأعمال والتي قد تؤدي إلى فشل المنشأة في تحقيق أهدافها والتي من الممكن أن لا تؤثر على التقارير المالية، بدلا من تركيزه على مخاطر المراجعة والتي تعني وجود انحرافات في التقارير المالية. (Lemon, Tatum, Turley, 2000)
5. جودة التقارير المالية: يقصد بها جودة المعلومات المحاسبية التي تحتوي عليها التقارير المالية، وذلك من خلال توافر الخصائص والمميزات التي تجعل من القيمة الإعلامية للمعلومات المحاسبية كبيرة من وجهة نظر مستخدميها، وتلك الخصائص النوعية الأساسية التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية، تتمثل في القابلية للفهم، الملائمة، القابلية للمقارنة، وصدق التمثيل (Deegen and unerman, financial accounting theory, 2006)

خطة البحث:

المقدمة:

أولا: منهجية مراجعة مخاطر الأعمال– إطار مفاهيمي وخطوات إجرائية.

ثانيا: جودة التقارير المالية– المفهوم والقياس.

ثالثا: الدراسات السابقة.

رابعا: الدراسة الميدانية.

الخلاصة والنتائج والدراسات المستقبلية.

أولا منهجية مراجعة مخاطر الأعمال- إطار مفاهيمي وخطوات إجرائية.

هناك آثار سلبية للمخاطر على عمليات وأصول المنشأة أهمها عدم قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها ومنها الهدف الرئيسي لمعظم منشآت الأعمال وهو تحقيق أرباح مرضية، ومن هنا تظهر أهمية منهجية مراجعة مخاطر الأعمال، والتي يمكن تناول الإطار النظري لها كما يلي:

1/ 1 مفهوم منهجية مراجعة مخاطر الأعمال:

عرف معهد المراجعين الأمريكي مخاطر الأعمال (Institute of internal Auditor) بأنه مفهوم يستخدم لقياس حالات عدم التأكد في عمليات التشغيل والتي تؤثر على قدرة المنشأة في تحقيق أهدافها ويمكن أن يكون لها تأثيرا سلبيا يطلق عليه خطرا (Risk) وإذا كان ايجابيا يطلق عليه فرصا (Opportunities).

وعرفت أيضا على أنها المخاطر التي تجعل العميل يفشل في تحقيق أهدافه (Arens, Elder & Beasley 2008).

وقد قسم (نظمي 2009) مخاطر الأعمال، إلى ثلاثة أنواع:

1. مخاطر البيئة الخارجة.
2. مخاطر العمليات.
3. مخاطر المعلومات.

ومخاطر الأعمال تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على البيانات المحاسبية لذلك يجب على المراجع أن يركز على العوامل والأحداث والظروف التي قد تمنع المنشأة من تحقيق أهدافها خاصة إذا لم يكن هناك مؤشرات كافية لاكتشاف هذه المخاطر(abdullatif & Al- Khadash, 2010).

وقد ظهر منهجية مراجعة مخاطر الأعمال في النصف الثاني من التسعينيات كمنهجية جديدة للمراجعة (Eilifsen, Knechel, & wallage, 2001, Lemon, Tatum, & turley, 2000)، حيث تم استخدامها من قبل كبرى شركات المراجعة في العالم، وفي إطار عمل هذه المنهجية فإن على المراجع معرفة المزيد من الاستراتيجيات الخاصة بالعميل والعمليات وبيئة العمل لفهم ما إذا كانت البيانات المالية تعرض بعدالة (abdullatif & Al- Khadash, 2010)، مما يؤدي إلى تحسين قدرة المراجع على تحديد المخاطر التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على البيانات المالية ومعرفة أثارها.

إن منهجية مراجعة مخاطر الأعمال تقوم على أمرين:

5. التركيز على خطر الأعمال بدلا من خطر البيانات المالية
6. التركيز على اختبارات المراجعة المتعلقة بالرقابة والإشراف مدعوما بأعمال الدقة (Curtis & Turley, 2007).

وتشير منهجية مراجعة مخاطر الأعمال إلى مدى تمكن المراجع من تحديد مصادر خطر الأعمال والتأكد أن العميل يملك أنشطة مناسبة لمراقبة وإدارة المخاطر، الأمر الذي يؤثر على اختبارات المراجعة، وقد تم تحديد مراحل عملية المراجعة لتقييم الخطر تحت منهجية المراجعة القائم على مخاطر الأعمال إلى: (Curtis & Turley, 2007).

1. تقييم عملية إدارة المخاطر الخاصة بالعميل (Evaluation of the client's risk management process).
2. تحليل بيئة الأعمال للعميل (Analysis of client business environment).
3. المراجعة التحليلية الأولية (Preliminary analytical review).
4. التركيز على مخاطر الأعمال (Consideration of business risks).
5. تدفق المعلومات (Information flows).

ومن ثم فإن هذه المنهجية تتوسع في عملية تحليل مخاطر العميل إذ أنها تدرس المخاطر على المستوى الأعلى للمنشأة مثل المخاطر الاستراتيجية الخاصة ببيئة العمل الداخلية والخارجية، والمخاطر الاستراتيجية الخاصة بالحوكمة وأسلوب إدارة المنشأة والرقابة

الداخلية فيها، بالإضافة إلى دراسة مدى تأثير المخاطر السابق ذكرها على عدم تحقيق المنشأة لأهدافها وبالتالي عدم إمكانية استمرار المنشأة في أداء عملها، وبناء عليه فإن هذا التحليل يربط بين المخاطر والأخطاء الجوهرية في التقارير المالية من ناحية:

- إمكانية تأثير هذه المخاطر بشكل مباشر أو غير مباشر على وجود أخطاء جوهرية في التقارير المالية (الاتحاد الدولي للمحاسبين 2001).
- تحديد البنود التي يتوقع وجود هذه الأخطاء الجوهرية فيها وتركيز إجراءات المراجعة عليها، وهذا قد يؤدي إلى زيادة أو نقصان إجراءات المراجعة (مقارنة بمنهجية مخاطر المراجعة) اعتمادا على نتائج تحليل المخاطر على المستوى العالي، فإذا كانت تلك المخاطر قليلة يمكن تقليل إجراءات المراجعة وتركيزها على مراضع الخطر فقط، أي أن هذا الأسلوب يبدأ من أعلى (المخاطر الاستراتيجية العليا للعميل) ويهبط عند اللزوم وبالقدر اللازم إلى مستوى التقارير المالية، بعكس أسلوب مخاطر المراجعة الذي يبدأ من أسفل أي من مستوى التقارير المالية نفسها محددا خطرا مقبولا ومستوى أخطاء يمكن التغاضي عنها ثم يوزعه على الحسابات حسب مخاطرها المتأصلة ومخاطر الرقابة وبالتالي مخاطر الاكتشاف المخطط لها (إبراهيم 2005).

كذلك يمكن أن تحقق هذه المنهجية قيمة مضافة للعميل من خلال تقديم نتائج التحليل الاستراتيجي للمخاطر كخدمة مضافة لا تتعارض كثيرا مع استقلالية المراجع، إذ أنها نتاج عملية المراجعة نفسها لا خدمة منفصلة عنها (الحلبي 2006).

وفي ظل تبني هذه المنهجية يتم ترتيب الأولويات سواء في خطط المراجعة أو أثناء تنفيذ عملية المراجعة وذلك للتركيز على المواضع ذات المخاطر العالية ليتم تغطيتها بشكل جيد والذي من الممكن أن يؤدي في النهاية إلى ربط أنظمة الرقابة الداخلية بالمخاطر وتقييمها على هذا الأساس، إضافة إلى ظهور أسلوب التقييم الذاتي للمخاطر والرقابة (Control and Risk self-Assessment)، بمعني أن من خلال هذه المنهجية يتم توجيه عمليات المراجعة نحو المراكز والأنشطة ذات المخاطر العالية في منشآت الأعمال في مختلف عمليات المراجعة سواء عند بناء الخطة السنوية لإدارة المراجعة أو عند التخطيط لمهمة المراجعة أو أثناء مراحل التنفيذ وعرض نتائجها (الجعافرة 2008).

1/ 2 مبررات استخدام منهجية مراجعة مخاطر الأعمال:

هناك العديد من المبررات التي أدت إلى التحول نحو منهجية مراجعة مخاطر الأعمال منها:

1. فشل إجراءات المراجعة المستخدمة في حالات كثيرة- في تقدير استمرارية المنشأة محل المراجعة، وكذلك عدم فعالية تلك الإجراءات في الكشف عن حالات الغش التي تظهر في مجال العمل في ظل بيئة العمل السريعة، التطورات التكنولوجية والعولمة (Lemon, Tatum, & Turley 2007).
2. غياب الفهم الجيد لمخاطر أعمال المنشأة محل المراجعة مما يجعل الاختبارات المكثفة للحصول على أدلة الإثبات غير فعالة (Curtis & Turley, 2007).
3. انتشار حالات الاستشارات الإدارية التي يقوم بها مراجعي الحسابات والتي يمكن أن تؤدي إلى الشك في استقلالية المراجع (Jeppesen, 2005)، فرض ضرورة التغيير من الاهتمام بمنهجية مراجعة التقارير المالية إلى منهجية مراجعة مخاطر الأعمال.
4. حاجة مراجعي الحسابات إلي تحقيق قيمة مضافة عملائهم تتمثل في زيادة فعالية المعلومات المحاسبية من خلال رأيهم الفني المحايد حول مصداقية التقارير المالية والتأكد من دقة وسلامة المعلومات المحاسبية التي تحتويها (بو خالفة 2013- محمدي 2012)، جعلها تتبنى منهجية مرجعة مخاطر الأعمال لتحقيق تلك القيمة المضافة للعميل.
5. رغبة مراجعي الحسابات حماية أنفسهم من الدعاوى القضائية (الحلبي 2006)، بالإضافة إلى زيادة حدة المنافسة في سوق المراجعة دفعتهم لتبني تلك المنهجية لتحسين مستوى جودة عملية المراجعة.

1/ 3 آليات وطرق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال:

إن تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال يتطلب من المراجع أن يدرك ويتفهم عمل المنشأة التي يقوم بمراجعة أعمالها وذلك بصورة أوسع، بمعنى أن على المراجع أن يقوم بعمليات تحليل وتقييم لطبيعة العمليات التشغيلية للمنشأة التي يقوم بمراجعة عملياتها

وذلك للوصول إلى استنتاجات تتعلق بفعالية واستمرارية هذه العمليات التشغيلية وذلك من خلال استخدام العديد من الأساليب والتقنيات (Power, 2000, Lemon, Tatum, & Turley, 2000).

وقد قام (Knechel 2007) بإجراء دراسة ميدانية لتوثيق الإجراءات التي اتبعتها إحدى شركات المراجعة لتطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال، انتهت إلى تحديد تلك الإجراءات كما يلي:

1. **تقييم المخاطر (Risk Assessment).**

حيث يقوم فريق المراجعة بتقييم المخاطر المحتملة مثل مخاطر السوق، مخاطر الاستثمار، مخاطر الائتمان، وغيرها من المخاطر المحتمل أن تتعرض لها عملية المراجعة.

2. **تجميع أدلة الإثبات (Audit Assessment).**

حيث يقوم فريق المراجعة بتوثيق أدلة وقرائن الإثبات المتعلقة بالمخاطر الاستراتيجية والتشغيلية ومؤشرات الأداء.

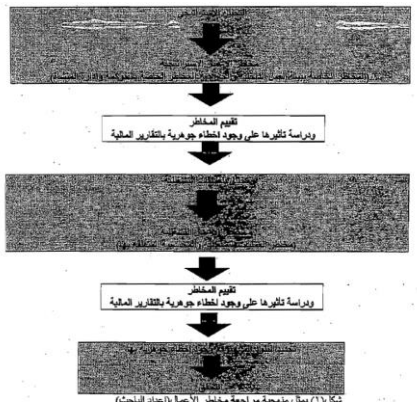
3. **إدارة عملية المراجعة (Audit Administration).**

حيث يقوم فريق المراجعين بوضع خطة المراجعة، وآليات تنفيذها من خلال وضع جدول زمني لكل مرحلة من مراحل عملية المراجعة.

4. **تكوين فريق المراجعة (Audit Term Structure).**

حيث يقوم فريق المراجعة بتوزيع مهمات المراجعة على أعضاء فريق المراجعة وذلك. بعد اختيار أعضاء الفريق.

ويقوم فرق المراجعة بأداء عملية المراجعة طبقا لمنهجية مراجعة مخاطر الأعمال وفق النموذج من أعلى إلى أسفل Top-Down Model:



شكل (1) يمثل منهجية مراجعة مخاطر الأعمال (إعداد الباحث).

ويتبين لنا من الشكل السابق أن مهام فريق المراجعة يتمثل فيما يلي:

أ. التحليل الاستراتيجي

تبدأ عملية التحليل هذه على المستوى الاستراتيجي وهو المستوى الذي تتحدد فيه الأهداف الأساسية للمنشأة وتخصيص الموارد اللازمة لتحقيق تلك الهداف (Gibbins, 2001).

يساعد هذا التحليل المراجع في رؤية المنشأة وأعمالها بصورة أكثر شمولية بالإضافة إلى فهم الأهداف الاستراتيجية للمنشأة محل المراجعة بطريقة دقيقة وواضحة، ولتنفيذ تلك الخطوة يتعين على المراجع الإجابة على بعض الأسئلة (Koen, 2003)، من بينها أسئلة متعلقة بنوع وحجم المعلومات التي يمكن أن توفرها المنشأة محل المراجعة، ومن هم الأشخاص الذين يمكن أن يوفروا تلك المعلومات، وكيف يمكن للمراجع أن يقيم أي الأهداف الاستراتيجية أكثر أهمية من غيرة في الأجل القصير والطويل (Ballou & Heitger, 2002).

وعند البدء بالمستوى الاستراتيجي يكون المراجع قادر على تنفيذ عملية المراجعة من أعلى إلى أسفل مرورا بالعمليات التشغيلية التي تقوم بها المنشأة لتحقيق أهدافها الاستراتيجية.

ب. تحليل مخاطر الأعمال الاستراتيجية

يتضمن التحليل الاستراتيجي توثيق للأهداف الاستراتيجية والعمليات التشغيلية اللازمة لتحقيقها (Gramlling, Johnston, & Mayhew 2001) بما يمكن المراجع من فهم هذه العمليات وبيئة الرقابة بالمنشأة، حيث يجب على المراجع التعرف على المتغيرات الاجتماعية والثقافية والتكنولوجية والتي يمكن لها تأثير على عمليات المنشأة وقد تؤدي إلى إعاقة المنشأة عن. تنفيذ أهدافها الاستراتيجية (Bell, Marrs, Solomon & Thomas, 1997).

وتشمل عملية التحليل الاستراتيجي في إطار منهجية مراجعة مخاطر الأعمال قيام مراجع الحسابات بتحديد المخاطر الاستراتيجية الخاصة ببيئة العمل الداخلية والخارجية، وكذلك المخاطر الاستراتيجية الخاصة بالحوكمة وأسلوب إدارة المنشأة والرقابة الداخلية فيها.

ت. تقييم مخاطر الاستراتيجية

حيث يقوم المراجع بدراسة تأثير المخاطر السابق ذكرها على عدم تحقيق المنشاة لأهدافها وكذلك دراسة تأثيرها على وجود أخطاء جوهرية بالتقارير المالية.

ث. تحليل العمليات التشغيلية

يهدف هذا التحليل إلى فهم أعمق لأهداف العمليات التشغيلية مما يساعد في تحديد وتقييم المخاطر التي يمكن أن تعوق المنشأة عن تحقيق أهدافها (Rich, Solomon, & Trotman, 1997).

كذلك فإن فهم تفاصيل العمليات التشغيلية، والعمليات المحاسبية المتعلقة بها يساعد على فهم المخاطر المتوقعة منها ودرجة انعكاسها على التقارير المالية (Lemon, Tatum, & turley, 2000).

ج. تقييم مخاطر العمليات التشغيلية

إن مخاطر العمليات التشغيلية. هي المخاطر التي تؤدي إلى عدم تحقيق المنشأة لأهدافها التشغيلية، لذلك فإن على مراجع الحسابات العمل على فهم تلك المخاطر والتي قد تؤدي إلى وجود أخطاء في التقارير المالية (Knechel, Salterio, & Ballou, 2007) حيث يقوم المراجع خلال هذا التقييم بدراسة تأثير مخاطر العمليات التشغيلية على وجود أخطاء جوهرية بالتقارير المالية.

ح. تحديد البنود التي يتوقع وجود أخطاء جوهرية بها

حيث يقوم المرجع ببناء توقعات حول المخاطر غير المكتشفة وانعكاساتها على التقارير المالية.

ثانيا: جودة التقارير المالية- المفهوم والقياس.

تتعدد مفاهيم جودة التقارير المالية فيرى البعض (Biddle er.al, 2009) أنة لكي تتصف التقارير المالية بالجودة يجب أن تتوافر فيها القدرة على مساعدة ضد مستخدميها في التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة، في حين يرى آخرون (Barth et. al., 2008- Ninlaphay & Ussahawanitchakit, 2011) أن التقارير المالية الجيدة هي تلك التقارير التي تعكس حقيقة نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي.

وفي منحنى آخر فإن جودة التقارير المالية تعني توافر مجموعة من الخصائص النوعية في المعلومات التي تحتوي عليها تلك التقارير مثل القدرة التنبؤية، التغذية العكسية، الوقتية، أمانة العرض (Hsih, 2011) أو مثل الملائمة، إمكانية الاعتماد، القابلية للمقارنة (McDanial et. al., 2002) كما أن جودة التقارير المالية تتحدد بمدى الالتزام بالمعايير المحاسبية التي تحكم إعداد تلك التقارير (Waroonkun & Uassahawanitchakit, 2011).

وأخيرا يرى البعض (Bharath et. al., 2008- Jones et. al., 2008) أن التقارير المالية الجيدة هي تلك التقارير لا تحتوي على عمليات إدارة الأرباح.

وبناء عليه فإنه يمكن القول بان مفهوم جودة التقارير المالية تدور حول أربع محاور أساسية:

الأول: يتعلق بقدرة التقارير المالية علي مساعدة مستخدميها في التنبؤ بالتدفقات المالية المتوقعة.

الثاني: خاص بجودة المعلومات المحاسبية التي تحتوي عليها التقارير المالية من خلال توافر مجموعة من الخصائص النوعية في تلك المعلومات.

الثالث: يتعلق بمدى الالتزام بالمعايير المحاسبية عند إعداد التقارير المالية.

الرابع: يتعلق بجودة الأرباح بمعنى احتواء التقارير المالية على عمليات إدارة أرباح أقل.

ويرى الباحث أن الاتجاه الذي يربط بين جودة التقارير المالية وجودة المعلومات المحاسبية هو الاتجاه الأكثر شمولا، لأنه إذا توفرت الجودة في المنتج النهائي المتمثل في المعلومات المحاسبية فإن هذا يعني بالضرورة أن هذه المعلومات نتاج التزام بالمعايير المحاسبية، ولها قدره تنبؤية بالتدفقات المالية المتوقعة، وهي أيضا تعكس حقيقة نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي، ومن ثم سوف نتناول في الجزء التالي من البحث الخصائص الأساسية التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية والتي من شأنها تحقيق جودة هذه المعلومات ومن ثم جودة التقارير المالية.

حتى تتصف المعلومات المحاسبية بالجودة يجب توافر مجموعة من الخصائص التي تعرف بأنها خصائص نوعية؛ حيث تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية مفيدة للمستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية، والخصائص النوعية الأساسية الأربع هي: القابلية للفهم، والملاءمة، والقابلية للمقارنة، وصدق التمثيل (Deegan and Unerman, Financial Accounting Theory, 2006, pp 180- 184).

ويقصد بالخصائص النوعية للمعلومات المالية الخصائص والمميزات التي تجعل من القيمة الإعلامية لهذه المعلومات كبيرة من وجهة نظر مستخدميها، ويعتبر هذا المصطلح حديث نسبيا ويستخدم عموما للتمييز بين المعلومات المالية الجيدة (المساهمة في اتخاذ القرارات بنجاح) والمعلومات المالية الأقل شأنا وعليه بات من الضروري على معدي التقارير المالية اختيار السياسات والبدائل المحاسبية المتاحة والتي ترفع من هذه القيمة، ونتيجة لأهمية هذه الخصائص قامت العديد من الدراسات (رضوان 2006) بمحاولة تحديد هذه الخصائص، وفي الجزء التالي سنتطرق إلى الخصائص الأربعة المتفق عليها في الدراسات السابقة (الدون س اندريكسن 2005) والتي سنعتمد عليها في هذه الدراسة:

1/ 2 القابلية للفهم

تقتضي هذه الخاصية أن تكون المعلومات المالية المتوفرة قابلة للفهم المباشر من مستخدميها، وفي الوقت ذاته يفترض أن يتوفر في مستخدمي المعلومات المالية درجة من المعرفة و الوعي تمكنهم من فهم هذه المعلومات وتقييم مستوى منفعتها (دونالد كيسو وجيري بجانت 2005)، كما يجب على معدي هذه المعلومات مراعاة ذلك، كما يجب التأكيد على أن خاصية القابلية للفهم لا تقتضي بضرورة عرض المعلومات السهلة فقط، بل تقتضي بضرورة عرض كل المعلومات المالية ذات الأهمية النسبية بأسهل طريقة ممكنة، حيث يجب خلو البيانات والمعلومات الواردة بالتقارير المالية من الغموض بحيث يسهل فهمها بيسر لتحقيق الفائدة منها (الحيالي 2007)، وتتأثر القابلية للفهم بكل من مهارة وخبرة من يعدها من جهة، بالإضافة إلى مهارة وخبرة من سيستخدمها(مطر والسيوطي 2008).

وبناء عليه فأنه يجب عرض المعلومات المالية في التقارير بأساليب سهلة تمكن المستخدمين العاديين والذين لهم مستوى متوسط من الفهم من إدراك وفهم محتواها.

ومن بين الإجراءات التي تساعد على فهم أكثر للمعلومات نجد:

7. تصنيف المعلومات في مجموعات ذات مغزى لمن يستخدمونها.
8. الاستعانة بعناوين واضحة المعنى وسهلة الفهم.
9. تقديم الأرقام الدالة على المؤشرات التي يرغب مستخدمو هذه التقارير عادة في معرفتها.

2/ 2 **الملاءمة** Pertinence

تعنى هذه الخاصية وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المالية والغرض الذي أعدت من أجله، ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من هذه المعلومات، ولفهم أكثر لهذه الخاصية نستعرض بعض التعريفات الخاصة بتلك الخاصية، وذلك فيما يلي:

فيعرف البعض خاصية الملاءمة بأنها: "قدرة المعلومات على إحداث اختلاف في القرار سواء بالمساعدة على تكوين التنبؤات أو تأكيد التوقعات السابقة" (K. Most 1984).

كما يتم تعريف المعلومات الملائمة بأنها تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار، وبالتطبيق على التقارير المالية يكون ذلك عن طريق مساعدة مستخدمي هذه التقارير على تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب على الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية (الشيرازي 1990).

وتعرف المعلومات الملائمة أيضا بأنها المعلومات التي ترتبط بموضوع القرار وتؤثر على سلوك متخذ القرار وتجعله يعطي قرارا يختلف عن ذلك القرار الذي يمكن اتخاذه في حالة غياب هذه المعلومات (Naciri 1987)

وفى إشارة أدق للملاءمة فلقد ورد في تقرير لجنة المفاهيم والمعايير للتقارير المالية الخارجية "SOATATA" التابعة للجمعية الأمريكية للمحاسبة "AAA سنة 1977" تتطلب الملاءمة وجوب الاعتماد على المعلومة بطريقة مفيدة أو ارتباطها المفيد بالتصرفات التي صممت لتسهيلها أو النتائج المرغوب تحقيقها"

وكذلك فإن الملاءمة تعني أن ترتبط المعلومة بالعمل أو الاستخدام الذي أعدت من اجله، أو ترتبط بالنتيجة المرغوب في تحقيقها (أبو المكارم 2004).

من خلال هذه التعاريف لخاصية الملاءمة، نلاحظ أن هذه الخاصية ترتبط بالإفصاح، والأهمية النسبية، والتأثير على متخذ القرار، وهذه الخاصية تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من:

- تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب على الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية.
- تعزيز التوقعات الحالية أو إجراءات تغيير في هذه التوقعات، وهذا يعني أن المعلومات الملائمة تؤدي إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة.
- تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتصحيح التوقعات السابقة.

ولكي: تكون المعلومات ملائمة يجب أن تتصف بثلاثة خصائص نوعية فرعية هي:

1/ 2/ 3 التوقيت الزمني المناسب "التزامن"

يقصد بخاصية التوقيت المناسب "توفير المعلومات في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات، فمن البديهي أنه إذا لم تتوفر المعلومات عند الحاجة إليها، فلن يكون لها تأثير على القرار، إذ أن عملية اتخاذ القرار محددة دائما بفترة زمنية معينة، ويختلف التوقيت الملائم مع اختلاف طبيعة القرار، فبعض القرارات تستلزم سرعة أكثر من غيرها في توفير المعلومات الملائمة (رضوان 2006).

وهناك ضرورة لربط مدى ملاءمة المعلومة لمتخذ القرار بتوقيت إيصالها له، ذلك لأن إيصال المعلومة لمتخذ القرار في الوقت غير المناسب يفقدها تأثيرها على عملية اتخاذ القرار، ومن ثم ينزع عنها الفائدة المرجوة منها بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية وما يلزمهم من المعلومات الملائمة لتنبؤاتهم وقراراتهم (مطر السيوطي 2008)، ولا يكفي هذا وإنما يجب بالإضافة إليه أن تكون المعلومات حديثة في طبيعتها أكثر من ارتباطها بالفترات السابقة فقط أي أنه يجب أن تكون البيانات التي يستخدمها المستثمرون والدائنون حديثة في إعداد التنبؤات واتخاذ القرارات، وفي الواقع فإن مفهوم الملاءمة ينطوي ضمنا على عامل التوقيت ومع ذلك يجب التركيز على أن التوقيت يمثل قيدا هاما على نشر التقارير المالية، ويجب أن يكون تجميع وتلخيص المعلومات المالية ونشرها سريعا بقدر الإمكان لضمان إتاحة معلومات حديثة لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

وبناء علية فمن الضرورة وصول المعلومات المالية إلى مستخدميها في وقتها أي قبل اتخاذ القرار، وأي تأخر قد يفقدها قيمتها الإعلامية من وجهة نظرهم، ويجب أن نشير هنا إلى أن التواريخ المحددة من طرف مختلف التشريعات المحاسبية بخصوص وقت تقديم التقارير المالية له تأثير كبير في تحقيق هذه الخاصية.

2/ 2/ 2 القيمة التنبؤية

يجب أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية تحقيق استفادة منها في اتخاذ القرارات التي لها علاقة بالتنبؤات المستقبلية.

ولكي يكون للمعلومات تأثير على عملية اتخاذ القرار يجب أن تؤدي هذه المعلومات إلى تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل (الشيرازي 1990).

وبناء عليه فإن توفر هذه الخاصية في المعلومات المحاسبية يمكن المستخدمين من التنبؤ بمختلف الأحداث والنتائج، وربط الحاضر بالمستقبل.

2/ 2/ 3 القيمة الرقابية

أي أن تكون للمعلومات المالية إمكانية الاستخدام في الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام أو عدم الكفاية.

ويجب أن تنطوي المعلومة على قيمة تقييميه وذلك من خلال تصحيح التوقعات السابقة لمتخذي القرارات، ومن ثم يكون هناك اتساق بين محتوى المعلومة التي استخدمت في التنبؤ ومحتوى المعلومة التي استخدمت في التقييم.

وتسمح خاصية القيمة الرقابية بالتعلم من القرارات المتخذة سابقا، وبتراكم خبرات إعادة تقييم ومتابعة تلك القرارات للتأكد من صحتها، أو ضرورة تعديلها، وتقوم التغذية العكسية على فكرة المقارنة بين الخطة والتنبؤ وبين المنفذ وما جرى فعلا، أي تستند إلى فكرة تحديد الانحراف الطارئ بين التنبؤ بما سيحدث وبين ما حدث فعلا، وهذا المدخل يعني، التقييم المستمر بهدف التحسين المستمر.

3. القابلية للمقارنة

تعد هذه الخاصية على قدر كبير من الأهمية فبدونها لا يمكن متابعة وتقييم أداء المنشأة على مدار الفترات المالية المختلفة وكذا لمقارنة بين المراكز المالية للمنشآت.

ويجب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة التقارير المالية للمنشأة على مدار الفترات المالية المختلفة من اجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة التقارير المالية للمنشآت المختلفة من اجل تقييم أدائها والتغيرات في مركزها المالي، وهذا يتطلب أن تتم عملية القياس والإفصاح على ساس ثابت خلال الفترات المالية لتلك المنشأة وعلى أساس ثابت للمنشآت المختلفة.

إن الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية والطرق المحاسبية والسياسات المحاسبية ضروري جدا قبل استخدام التقارير المالية لأغراض التحليل (وخاصة عند إجراء المقارنات)، كما أن الثبات في استخدام تلك المبادئ والسياسات والطرق يؤدي إلى صدق دلالة التقارير المالية حيث أن تغيير تلك الأسس من عام إلى أخر يفقد تلك التقارير دلالتها وقد يكون مضللا لمستخدمي المعلومات المحاسبية، ومن هنا فقد ألزمت بعض التشريعات مراجع الحسابات أن يشير في تقريره إلى مدى الاتساق في استخدام المبادئ المحاسبية وتطبيقها أو الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى.

بناء عليه لكي تتحقق هذه الخاصية في المعلومات لابد من توفر عنصرين أساسيين هما (مطر والسيوطي 2008).

أ. عنصر التوحيد: ويقضي بتوحيد الأساليب والطرق المتبعة في إعدادها وذلك سواء في مجالات القياس أو مجالات الإفصاح.

ب. عنصر الاتساق: عنصر الاتساق وهو مكمل لعنصر التوحيد، ويقضي ضرورة توفر التماثل في إتباع الأسس والمبادئ نفسها على مدار الفترات المالية المتتالية وذلك في مجالات القياس والإفصاح لكي تكون المعلومات المالية المنشورة قابلة للمقارنة .

وبتحليل لهذه الخاصية نجد أنه من اجل تحقيقها لابد من إتباع نفس الإجراءات المحاسبية التالية:

1. إتباع نفس مفاهيم القياس.

2. إتباع نفس المبادئ المحاسبية.
3. إتباع نفس طرق التبويب.
4. إتباع نفس طرق العرض والإفصاح.

4. صدق التمثيل

وتعني هذه الخاصية وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها، أي أن يتم إعداد المعلومات بحيث تعبر بصدق عن الظواهر والأحداث والعبرة هنا بصدق تمثيل الجوهر وليس الشكل، ولكي تكون المعلومات معبرا عنها بصدق ينبغي مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز وهما:

- تحيز في عملية القياس، أي طريقة القياس سواء كانت توصل إلى نتائج موضوعية أم لا.
- تحيز القائم بعملية القياس، وهذا النوع يقسم إلى التحيز المقصود والتحيز غير المقصود.

وتتحقق هذه الخاصية من خلال اتصاف المعلومات المالية بما يلي (GCCAAO 2003):

4/ 1 التعبير عن الواقع بصدق

وتعني تصوير المضمون الذي تهدف إلى تقديمه تصويرا دقيقا، بحيث تعبر عن الواقع تعبيرا صادقا، فلابد من وجود توافق وثيق بين تلك المعلومات وبين الواقع، وليست هناك قاعدة عامة لتقييم أسلوب معين من أساليب القياس على أساس هذه الخاصية، وبعبارة أخرى يتعذر تحديد مدى مطابقة المعلومات المستخرجة وفقا لأسلوب معين من أساليب القياس للواقع، فلابد من معرفة الظروف التي تحيط بكل حالة قبل تقدير مدى الاعتماد على الأسلوب المستخدم للقياس في تلك الحالة بالذات.

4/ 2 قابلية المعلومات للمراجعة والتحقق

يقصد بذلك أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس المحاسبي والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر، مستقل عن الشخص الأول، بتطبيق نفس الأساليب، ومن ثم فإن المعلومات التي تتصف بالأمانة التي يمكن الاعتماد عليها هي تلك المعلومات إلى يجب أن تتوافر فيها هذه الخاصية بحيث يمكن التثبت منها وإقامة الدليل على صحتها، مع أن القياس والإفصاح المحاسبي لا يمكن أن يتسما بالموضوعية الكاملة.

3/4 حيادية المعلومات

يقصد بحيادية المعلومات عدم التحيز لفئة معينة، وتتداخل هذه الصفة تداخلا واضحا مع أمانة المعلومات لأن المعلومات المتحيزة بحكم طبيعتها معلومات لا يمكن الثقة بها أو الاعتماد عليها، وتوجه معلومات المحاسبة التي تتصف بالحيدة للوفاء بالاحتياجات المشتركة لمن يستخدمون هذه المعلومات خارج المنشأة دون افتراضات مسبقة عن احتياجات أية مجموعة معينة بالذات إلى تلك المعلومات. وتتطلب خاصية الحيادية :

- أن يرتكز الاختيار من بين بدائل القياس والإفصاح على تقييم فاعلية كل من هذه البدائل في إنتاج المعلومان الملائمة، ذات العلاقة الوثيقة، وتحقيق أمانتها.
- ألا تتعمد إدارة المنشأة تبني أيا من طرق قياس أو إفصاح تتطلب الالتجاء إلى التقدير بحيث تؤدي إلى المغالة أو الإقلال في هذه التقديرات بهدف تحقيق نتائج معينة.

4/ 4 الأهمية النسبية

تقتضي خاصية الأهمية النسبية توجيه الاهتمام نحو مستخدمي المعلومات المالية والتعرف على احتياجاتهم، وتلعب هذه الخاصية دورا كبيرا في تحديد المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها في التقارير المالية، وتتصف معلومات ما بأنها ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على قرارات مستخدميها.

ولكي يتسنى تحديد الأهمية النسبية لبند معين يجب أن تؤخذ طبيعة ذلك البند وقيمته في الاعتبار، ومن ثم يتم تقييم هذين العاملين معا، غير أن احدهما قد يكون هو العامل الحاسم في ظروف معينة. وتتمثل الخصائص النوعية التي تتسم بها طبيعة البند فيما يلي: (Australian Accounting Standards Board 2003).

أ. الأهمية الأساسية للعملية، أو الحدث، أو الظروف التي تعكس البند سواء أكانت غير عادية أو غير متوقعة، أو غير ملائمة، أو مخالفة للنظام الأساسي للمؤسسة.

ب. الأهمية الأساسية للبند كمؤشر للمسار الذي يحتمل أن تسلكه الأحداث المقبلة سواء أكان ذلك في صورة أنشطة جديدة، أو إدخال تغييرات جوهرية على الأنشطة القائمة، أو تعديل أساليب تأدية الأعمال التي تزاولها المؤسسة.

ثالثا: الدراسات السابقة

3/ 1 دراسة Higson 1997

بعنوان "efficiency to audit effectiveness Development in audit approaches: From audit".

حيث تناولت هذه الدراسة تطوير الممارسات المهنية من خلال تسليط الضوء على التغييرات التي طرأت على أساليب العمل في مكاتب المراجعة خلال التسعينات، من خلال إجراء دراسة ميدانية اعتمدت على مقابلات مع عدد من مراجعي الحسابات ذوي الخبرة في اكبر 30 مكتب مراجعة في بريطانيا.

وقد أكدت هذه الدراسة على تطوير هدف المراجعين من تحقيق كفاءة المراجعة إلى تحقيق فاعلية المراجعة وان هذا التطوير جاء نتيجة للتغيرات التي حدثت في بيئة المراجعة ببريطانيا والتي قسمتها الدراسة إلى ثلاثة أقسام:

1. المنافسة في سوق المراجعة: حيث أدت تلك المنافسة إلى محاولة تخفيض أتعاب عملية المراجعة مما أثر سلبا على جودة العمل.
2. تكنولوجيا المعلومات: حيث توسعت مكاتب المراجعة في توظيف تكنولوجيا المعلومات مما سهل عملية المراجعة وزاد من دقتها.
3. التنظيم: يعد اختلاف التنظيم وتزايد التشريعات من العوامل المهمة التي أدت إلى اختلاف تفاصيل عملية المراجعة.

3/ 2 دراسة (Ballou & Heitger, 2002)

بعنوان"The Impact of Business Risk Auditing on Audit Judgment and Decision Making Research"

وتناولت هذه الدراسة مدي تأثير منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على كل من رأي مراجع الحسابات وعملية اتخاذ القرارات داخل المنشأة محل المراجعة.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال يؤثر على رأي المراجع وعلي عملية اتخاذ القرار في المنشأة محل المراجعة من خلال الكيفية التي يتم فيها تنفيذ آليات منهجية مراجعة مخاطر الأعمال، كما أوصت الدراسة بانة يجب على المراجعين القيام في بداية عملية المراجعة بفهم شامل لبيئة عملية المراجعة في ظل منهجية مراجعة مخاطر الأعمال من خلال تقديم إجابات عن الأسئلة المتعلقة ببيئة المراجعة على المستويين الاستراتيجي والتشغيلي.

3/ 3 دراسة (Humphery, Jones & Khalifa, 2004)

بعنوان"Business Risk Auditing And The Auditing profession: Status, Identity and fragmentation":

استهدفت الدراسة بحث مدى قبول منهجية مراجعة مخاطر الأعمال في بيئة مهنتي المحاسبة والمراجعة في بريطانيا، والتعرف على تأثير هذه المنهجية الجديدة على المستوي المهني والتنظيمي لمنشآت الأعمال، وقد شملت عينة الدراسة كلا من المكاتب الصغيرة والمتوسطة والكبيرة في لندن.

وانتهت الدراسة إلى أهمية تطبيق هذه المنهجية وتأثيرها على جودة عملية المراجعة.

3/ 5 **دراسة (الرمحي**، 2004)

بعنوان "تطوير أسلوب التدقيق المبني على المخاطر لدي المصارف الأردنية".

استهدفت الدراسة التعرف على مفاهيم المراجعة المؤسسة على المخاطر، والإجراءات التي تطبق في هذه المنهجية، وتحديد المعوقات التي تواجه تطبيقها، وبناء نموذج مقترح للمراجعة المبني على المخاطر قابل للتطبيق.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ما يلي:

1. عدم تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال لدي غالبية المصارف الأردنية.
2. عدم وضوح مفاهيم وأساليب تطبيق هذه المنهجية، ويعتبر ذلك من أهم أسباب عدم تطبيقها على الرغم من اقتناع مجالس إدارات المصارف بجدوى تطبيقها.
3. عدم توافر الكفاءات اللازمة لتطبيق هذه المنهجية.

3/ 4 **دراسة (إبراهيم**، 2005).

بعنوان تطوير استراتيجية للتدقيق الخارجي في القطاع المصرفي الأردني بناء على مخاطر الأعمال:

استهدفت الدراسة تطوير استراتيجية للمراجعة بناء على مخاطر الأعمال. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ما يلي:

1. مراجعي الحسابات عرضه لمخاطر الأعمال بالرغم من الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد التقارير المالية، وبالرغم من التزام مراجعي الحسابات بمعايير المراجعة.
2. توافر مهارات خاصة لدي مراجعي الحسابات لتطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال.
3. يجب الأخذ في الاعتبار تأثير الأنظمة والتعليمات والطبيعة الخاصة لعملية المراجعة.

3/ 5 **دراسة على** 2005.

بعنوان: "مسئولية المراجع عن اكتشاف التلاعب والغش في مصر".

حيث تناولت هذه الدراسة تحديد طبيعة التلاعب والغش ومسئولية مراجع الحسابات حيالهما، وانتهت الدراسة إلى أن معظم الدراسات العلمية قد اهتمت بمفهوم الشك المهني عند المراجع عند تصديه لتخطيط عملية المراجعة وتنفيذ إجراءاتها بما يمكنه من اكتشاف التلاعب والغش في التقارير المالية، كما قدمت الدراسة بعض الإرشادات تتعلق بإجراءات المراجعة الملائمة لاكتشاف التلاعب في التقارير المالية خاصة الاستفسارات والإجراءات التحليلية.

3/ 6 **دراسة** Jeppesen 2005.

" The risk of business risk audits: Are big audit firms organized to meet the risks that face them?"

وتناولت هذه الدراسة تطور الممارسات المهنية لعملية المراجعة، حيث قسمت مراحل تطور المهنة إلي أربعة أجيال، بدأ الجيل الأول منها عام 1800م في صورة المراجعة الشاملة والتي تتضمن تحقيق كافة لعمليات، ولكن نظرا لصعوبتها. وتكلفتها العالية ظهر الجيل الثاني حيث أصبح التركيز في النصف الأول من القرن العشرين على استخدام العينات الإحصائية والإجراءات التحليلية، ثم ظهر الجيل الثالث من المراجعة القائم على تقدير المخاطر مدعما بمنهجية المراجعة المسند إلى تقييم نظم الرقابة والمحاسبة، ومع نهاية القرن العشرين ظهر الجيل الرابع حيث اتجهت مكاتب المراجعة الكبرى نحو تطوير طبيعة ونوعية خدماتها بحيث أصبح التركيز على القيمة المضافة التي يحصل عليها العميل، وقد عرضت هذه الدراسة نموذجا للجيل الرابع من المراجعة معد بواسطة مكتب (KPMG).

3/ 7 **دراسة** Knechel 2007

بعنوان"The business risk audit, origins, obstacles and opportunities".

استهدفت هذه الدراسة بحث العوامل التي أدت إلى التحول لمنهجية مراجعة مخاطر الأعمال، وانتهت الدارسة إلى أن أهم العوامل التي أدت إلى التحول من منهجيات المراجعة التقليدية إلى منهجية مراجعة مخاطر الأعمال هو زيادة الضغوط على مراجعي

الحسابات لتخفيض أتعاب المراجعة، وأرجعت الدراسة سبب عدم نجاح تطبيق المنهجية بالصورة التي كانت متوقعة إلى كثير من العقبات منها عدم التطبيق الكامل للمنهجية والسلوك الأخلاقي لبعض المراجعين وظهور مقاومة من أنصار المنهجية التقليدية وشك عملاء عملية المراجعة في ملائمة هذا المنهجية لبيئة الأعمال.

3/ 8 دراسة (Sanoun & Zarai, 2008)

بعنوان" Effect of auditee business risk, audit risk and auditor business risk on auditor auditee negotiation outcomes":

استهدفت الدراسة تحديد أثر مخاطر الأعمال ومخاطر المراجعة على نتائج مفاوضات تحديد أتعاب المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المخاطر لها أثر على مفاوضات تحديد أتعاب المراجعة، وأن مرافقة المراجع لقبول المنشآت ذات المخاطر العالية تكون بدرجة منخفضة وبأتعاب اكبر.

3/ 9 **دراسة العنقري وبكر** (2009)

بعنوان "القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث"

حيث استهدفت الدراسة إلى توضيح مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات وتحديد قيمة الخدمات الإضافية للعميل التي قد تؤدي إلى تحسين أدائه وزيادة رضاه، وانتهت الدراسة إلى أن مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات يتطلب وجود شفافية اكبر في السوق المالية بتوفير معلومات عن الأهداف الاستراتيجية لمنشآت الأعمال وأنشطتها ونتائجها المالية، وضرورة تطوير أساليب ممارسة مهنة المراجعة.

3/ 10 Abdullatif & Al- Khadash 2010

بعنوان"Putting audit Approaches in context: the case of Business risk audit In Jordan"

استهدفت هذه الدراسة بحث إمكانية تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال في بيئة الأعمال في الدول النامية وخاصة الأردن نظرا لاختلاف بيئة الأعمال بين الدول المتقدمة التي طبقت هذه المنهجية والدول النامية.

وانتهت الدراسة إلى أن مكاتب المراجعة قد تبنت منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على مستويات تطبيق مختلفة، كما أن مكاتب المراجعة لو أرادت تطبيق بعض العوامل المتعلقة بالمنهجية مثل فعالية نظام الحوكمة فإن ذلك سوف يؤدي إلى القيام بنفس الاختبارات الجوهرية إن لم تكن أكثر بسبب ضعف نظم الحوكمة الناتج عن ضعف نظم الرقابة الداخلية، وأخيرا إن هذه المنهجية يمكن تطبيقها بشكل كامل إذا اهتمت مكاتب المراجعة بصورة كبيرة ببرامج التدريب الفعال والمستمر للعاملين لديها.

بعد استعراض نتائج الدراسات السابقة يمكن استخلاص ما يلي:

- عدم وضوح مفاهيم وأساليب تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال، بشكل دقيق.
- عدم تناول الدراسات السابقة تطبيق هذه المنهجية في مكاتب المراجعة المصرية.

كما أن الدراسات السابقة لم تقدم إجابات لعدة أسئلة هي:

أ. هل يؤدي تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال إلى رفع كفاءة وتحسين جودة التقارير المالية المنشورة؟

ب. هل يؤدي تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال إلى خفض المخاطر التي يمكن أن تواجهها المنشأة؟.

ت. هل يؤدي تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال إلى رفع مستوى الإفصاح والشفافية للمخاطر؟.

ث. هل يؤدي تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال إلى تحقيق قيمة مضافة لعملاء المراجعة؟.

ج. هل يمكن للجان المراجعة الاعتماد على منهجية مراجعة المخاطر بشكل كاف في تحديد مخاطر الأعمال وفي تحديد مخاطر الأعمال المحيطة بالمنشاة؟

وبناء عليه فمن المأمول أن تكون الإسهامات المنشودة من البحث هي:

10. بحث أثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال في بيئة الأعمال المصرية.

11. بحث أثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على مستوى جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.
12. تحديد أثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.
13. تحديد الآثار الإيجابية لتطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على عملاء مكاتب المراجعة المصرية.

رابعا: الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى اختبار فروض البحث وذلك من خلال تحليل البيانات التي قام الباحث بجمعها بواسطة قائمة الاستبيان، وتحقيقا لهذا الهدف سوف تنقسم هذه الدراسة إلى ما يلي:

4/ 1 مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعتين:

الأولى: المراجعون العاملون بمكاتب المراجعة متوسطة وكبيرة الحجم في مصر بخلاف Big4، وقد تم اختيار تلك المكاتب لكونها الأكبر حجما والمتوقع أن تمارس تقييم لمخاطر أعمال العميل.

الثانية: عملاء مكاتب المراجعة المختارة كعينة للدراسة

4/ 2 عينة الدراسة وخصائصها

تم اختيار أفراد عينة الدراسة بالطريقة العشوائية، حيث تم توزيع قائمتي الاستبيان على 140 مراجع من العاملين بمكاتب المراجعة المختارة، و40 من عملاء تلك المكاتب.

4/ 2/ 1 وصف خصائص عينة الدراسة

4/ 2/ 1/ 1 توزيع العينة الأولى طبقا للخصائص الديموغرافية

الخصائص	عينة الدراسة	
	العدد	النسبة المئوية
المؤهل العلمي		
1. بكالوريوس	104	%90.43
2. دبلوم دراسات عليا	7	%6.09
3. ماجستير	3	%2.61
4. دكتوراه	1	%0.87
التخصص		
1. محاسبة	110	%95.65
2. إدارة أعمال	4	%3.48
3. اقتصاد	1	%0.87
سنوات الخبرة		
1. أقل من 5 سنوات	62	%53.91
2. من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنة	24	%20.87
3. من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	15	%13.04
4. من 15 سنة إلى أقل من 20 سنة	10	%8.70
5. من 20 سنة فأكثر	4	%3.48
الحصول على مؤهل مهني في المراجعة		

الخصائص	عينة الدراسة	
	العدد	النسبة المئوية
1. لا يوجد	–	–
2. الجمعية المصرية للمحاسبين والمراجعين	93	%80.87
3. CBA	22	%19.13
التعاون أو الشراكة مع المكاتب الأجنبية		
1. ليس هناك تعاون أو شراكة	50	%43.48
2. يوجد تعاون أو شراكة	65	%56.52
حضور دورات تدريبية أو ندوات		
1. ليس هناك دورات	50	%43.48
2. معايير أعداد التقارير المالية الدولية	35	%30.44
3. معايير المحاسبة الدولية	30	%26.98
4. إدارة المخاطر	–	–

4/ 2/ 1/ 1 توزيع العينة الثانية طبقا للخصائص الديموغرافية

الخصائص	عينة الدراسة	
	العدد	النسبة المئوية
المؤهل العلمي		
1. بكالوريوس	33	%82.50
2. دبلوم دراسات عليا	5	%12.5
3. ماجستير	2	%5
4. دكتوراه	–	–
التخصص		
1. محاسبة	30	%75
2. إدارة أعمال	10	%25
3. اقتصاد	–	–
سنوات الخبرة		
1. أقل من 5 سنوات	–	–
2. من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	20	%50
3. من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	10	%25
4. من 15 سنة إلى أقل من 20 سنة	5	%12.5
5. من 20 سنة فأكثر	5	%12.5
المسمى الوظيفي		
1. مدير مالي	25	%62.5

الخصائص	عينة الدراسة	
	العدد	النسبة المئوية
2. مدير المراجعة الداخلية	10	%25
3. مدير إدارة الاستثمار	5	%12.5

4/ 3 أداة الدراسة

استخدم الباحث قائمة استبيان كأداة للحصول على البيانات اللازمة لاختبار صحة فروض البحث، وتم استخدام مقياس "ليكرت" ذو الخمس نقاط لتحويل الإدراكات الوصفية إلي صورة كمية، وقد تضمن الاستبيان 45 فقرة مقسم إلى قائمتين: الأولى موجهه للمراجعين والثانية موجهه لعملاء المراجعة، وذلك على النحو التالي:

4/ 3/ 1 القائمة الخاصة بالمراجعين وتتضمن:

4/ 3/ 1/ 1 المتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة وتتمثل في:

المؤهل العلمي- التخصص العلمي- سنوات الخبرة العملية، الشهادات المهنية، الشراكة أو التعاون مع مكاتب المراجعة الأجنبية، الدورات تدريبية أو الندوات أو المؤتمرات العلمية والمهنية التي حضرها المراجع.

4/ 3/ 1/ 2 قائمة الاستبيان: وتتضمن خمسة أجزاء :

الجزء الأول: يشتمل على 4فقرات خاصة بعلاقة منهجية مراجعة مخاطر الأعمال و تخفيض المخاطر التي يمكن أن تواجهها المنشأة عند إعداد التقارير المالية.

الجزء الثاني: يحتوى على 7 فقرات خاصة بتأثير منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للفهم.

الجزء الثالث: يتضمن 6 فقرات خاصة بتأثير منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.

الجزء الرابع: يحتوى على 6 فقرات خاصة بتأثير منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للمقارنة.

الجزء الخامس: يشتمل على 10 فقرات خاصة بتأثير منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على صدق تمثيل المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.

4/ 3/ 2 القائمة الخاصة بعملاء المراجعة وتتضمن

4/ 3/ 2/ 1 المتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة وتتمثل في:

المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة العملية، المسمى الوظيفي.

4/ 3/ 2/ 2 قائمة الاستبيان

الجزء الأول: يحتوي على 5 فقرات خاصة بعلاقة منهجية مراجعة مخاطر الأعمال ورفع مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.

الجزء الثاني: يشتمل على 6 فقرات خاصة بعلاقة منهجية مراجعة مخاطر الأعمال إلى تحقيق قيمة مضافة لعملاء المراجعة.

4/ 4 صدق الاستبيان

يمثل صدق الاستبيان أحد الوسائل الهامة في الحكم على صلاحيته، والاستبيان الصادق هو الذي يقيس ما وضع لقياسه (الزيود & عليان 1998) وهذه الصفة من أهم الصفات التي يجب توافرها بالاستبيان، وقد قام الباحث للتأكد من صدق الاستبيان باستخدام أسلوبين:

4/ 4/ 1 اختبار الثبات والصدق

إن ثبات المقياس يؤسس على ارتباط الدرجات الحقيقية للمقياس بنفسها إذا أعيد المقياس على نفس المجموعة التي أجرى عليها في الأصل، ويحسب الصدق الذاتي بالحصول على الجذر التربيعي لمعامل ثبات المقياس.

وقد حصل الباحث على معامل صدق ذاتي قدره 0.091 وهي قيمة دالة عند مستوى 0.01 للقائمة الأولى، 0.87 عند مستوى 0.01 للقائمة الثانية مما يعطى مؤشر قوى على صدق الاستبيان.

4/ 4/ 2 صدق المحكمين

للتأكد من صدق الاستبيان قام الباحث بعرض قائمتي الاستبيان الخاص بقياس أثر استخدام منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على جودة التقارير المالية بما فيها من عبارات مقترحة على لجنة من الأساتذة المحكمين من بعض أساتذة كلية التجارة وذوي الخبرة العملية في مجال المراجعة، وقد أرفق مع قائمة الاستبيان ملخص البحث وكان المطلوب من كل عضو من أعضاء لجنة التحكيم قراءة كل عبارة من عبارات الاستبيان ووضع علامة (√) للتعبير عن مدى مناسبة كل عبارة في ضوء الهدف من الاستبيان وعلامة (X) إذا كانت العبارة غير مناسبة ولا تتفق مع هدف الاستبيان أو إذا كان العبارة تحتاج إلى تعديل.

وقد اتفقت أراء السادة المحكمين على إمكانية تطبيق قائمتي الاستبيان على أفراد العينة وقد تم تعديل بعض العبارات ليسهل فهمها لأفراد العينة وحذف وأضيف البعض الآخر في ضوء توجيهات السادة المحكمين، وفي ضوء ذلك تم إعداد قائمتي الاستبيان في صورتهما النهائية ثم أعيد عرضهما على بعض المحكمين السابقين لإبداء الرأي في التعديلات في صورتهما النهائية.

4/ 5 تجميع البيانات

تم توصيل قوائم الاستبيان للمستقصى منهم باستخدام البريد الإلكتروني والمقابلات الشخصية، وتم فحص وتحليل الاستبيان المجمع لتحديد الردود الصادقة، وكانت نتيجة الفحص في الجدول رقم التالي:

جدول رقم (1) عينة الدراسة ودرجة الاستجابة

فئات الدراسة	عدد القوائم الموزعة	عدد القوائم المستلمة	عدد القوائم ؟	القوائم الصالحة للتحليل	
				العدد	نسبة الاستجابة
المراجعين	140	125	10	115	%82.14
عملاء المراجعة	50	45	5	40	%80.00
الإجمالي	190	170	20	155	%81.07

ويتضح من الجدول السابق أن نسبة الاستجابة الكلية 81.07% وهذه النسبة يمكن الاعتماد عليها لإجراء التحليل الإحصائي.

4/ 6 متغيرات الدراسة

4/ 6/ 1 المتغيرات المستقلة: أثار تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال.

4/ 6/ 2 المتغيرات التابعة:

4/ 6/ 2/ 1 مخاطر الأعمال التي تواجهها المنشأة عند إعداد التقارير المالية.

4/ 6/ 2/ 2 مستوى جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.

4/ 6/ 2/ 3 مستوى الإفصاح والشفافية.

4/ 6/ 2/ 4 القيمة المضافة لعملاء المراجعة.

4/ 7 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم الاعتماد على حزمة البرامج الإحصائية SPSS في عملية التحليل واختبار الفروض، حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

4/ 7/ 1 معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) للتأكد من درجة ثبات المقياس المستخدم. 4/ 7/ 2 اختبار كا2 لاختبار أهمية متوسطات الإجابة على الأسئلة عبر مقارنته مع متوسط إجابات الاستبيان.

4/ 7/ 3 اختباري "ت" –"ف" لمقارنة إجابات العينة على جميع الأسئلة وربطها مع الخلفية الشخصية للمستقصي منه.

4/ 8 عرض النتائج واختبار الفروض

يوضح الباحث فيما يلي نتائج الدراسة الميدانية التي تم التوصل إليها واختبارات الفروض مستخدما الأساليب الإحصائية السابق ذكرها.

أولا: اختبار الفرض الأول

والذي ينص على "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال و تخفيض المخاطر التي يمكن أن تواجهها المنشأة عند إعداد التقارير المالية"

وسوف يتم عرض نتيجة اختبار الفرض الأول في الجدول التالي:

جدول رقم (2) اختبار العلاقة بين تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال وتخفيض مخاطر إعداد التقارير المالية.

	درجة التحقق										قيمة كا2	نصائح	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الترتيب
	موافق جدا		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق على الإطلاق						
	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%					
تحليل أفضل لبيئة الأعمال المنشأة	44	38.26	45	39.13	23	20.00	3	2.61	0	0	80.61	موافق	4.13	82.61	3
فهم أفضل للاستراتيجيات الخاصة بالمنشأة	36	31.30	59	51.30	15	13.04	5	4.35	0	0	103.57	موافق	4.10	81.91	4
تحسين قدرة المراجع على تحديد المخاطر التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على البيانات المالية	42	36.52	55	47.83	16	13.91	2	1.74	0	0	104.52	موافق	4.19	83.83	1
تحليل وتقييم العمليات التشغيلية بالمنشأة	43	37.39	52	45.22	19	16.52	1	0.87	0	0	98.70	موافق	4.19	83.83	2
المحور (ككل)	41	36	53	46	18	16	3	2	0	0	94.77	موافق	4.15	83.04	

ويتضح من الجدول السابق أن كا2 دالة عند مستوي 0.05 لصالح موافق وذلك على كل عبارات الجدول وهذا يجعلنا نقبل الفرض الذي ينص على "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال وتخفيض المخاطر التي يمكن أن تواجهها المنشأة عند أعداد التقارير المالية" وهذا يعنى اتفاق أفراد عينة البحث على أن تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال يؤدي إلى:

1. تحسين قدرة المراجع على تحديد المخاطر التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على البيانات المالية.
2. تحليل وتقييم العمليات التشغيلية بالمنشأة.
3. تحليل أفضل لبيئة الأعمال للمنشأة.
4. فهم أفضل للاستراتيجيات الخاصة بالمنشأة.

ثانيا: اختبار الفرض الثاني

والذي ينص على "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال و تحسين مستوي جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية".

وينقسم هذا الفرض إلى أربع فروض فرعية:

- عرض نتيجة اختبار الفرض الفرعي الأول الذي ينص على "يؤثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للفهم" في الجدول التالي:

جدول رقم (٣) اختبار العلاقة بين تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال وقابلية المعلومات المحاسبية للفهم.

	درجة التحقق										قيمة كا2	نصائح	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الترتيب
	موافق جدا		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق على الإطلاق						
	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%					
الالتزام بالشكل المنصوص عليه في معايير المحاسبية الدولية	39	33.91	67	58.26	7	6.09	2	1.74	0	0	148.61	موافق	4.24	84.87	1
الالتزام بالمحتوى المنصوص عليه في معايير المحاسبية الدولية	50	43.48	43	37.39	16	13.91	6	5.22	0	0	86.78	موافق جدا	4.19	83.83	2
توضيح المبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد التقارير المالية ضمن الإيضاحات المتممة لها	41	35.65	43	37.39	24	20.87	7	6.09	0	0	65.65	موافق	4.03	80.52	4
توضيح الطرق المتبعة في تقييم مختلف الحسابات ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية	41	35.65	49	42.61	15	13.04	10	8.70	0	0	76.61	موافق	4.05	81.04	3
الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد التقارير المالية	30	26.09	56	48.70	19	16.52	10	8.70	0	0	80.52	موافق	3.92	78.43	6
الإفصاح عن كيفية الوصول إلى بعض الأرقام التي تم دمجها	31	26.96	55	47.83	21	18.26	8	6.96	0	0	80.26	موافق	3.95	78.96	5
المحور (ككل)	39	34	52	45	17	15	7	6	0	0	83.12	موافق	4.06	81.28	

ويتضح من الجدول السابق أن كا 2 دالة عند مستوى 0.05 لصالح موافق وذلك على كل عبارات الجدول "ما عدا مؤشر الالتزام بالمحتوى المنصوص عليه في معايير المحاسبة الدولية "فجاءت الدلالة لصالح موافق جدا وهذا يجعلنا نقبل هذا الفرض الفرعي الذي ينص على "يؤثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بتقارير المالية للفهم" وهذا يعنى اتفاق أفراد عينة البحث على أن تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال يؤدي إلى:

1. الالتزام بالشكل المنصوص عليه في معايير المحاسبة الدولية.
2. الالتزام بالمحتوى المنصوص عليه في معايير المحاسبة الدولية.
3. توضيح الطرق المتبعة في تقييم مختلف الحسابات ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.
4. توضيح المبادئ المحاسبية المتبعة في أعداد التقارير المالية ضمن الإيضاحات المتممة لها.
5. الإفصاح عن كيفية الوصول إلى بعض الأرقام التي تم دمجها.

6. الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ أعداد التقارير المالية.

عرض نتيجة اختبار الفرض الفرعي الثاني الذي ينص على "يؤثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على ملاءمة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية" في الجدول التالي:

جدول رقم (4) اختبار العلاقة بين تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال وملائمة المعلومات المحاسبية.

	درجة التحقق										قيمة كا2	نصائح	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الترتيب
	موافق جدا		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق على الإطلاق						
	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%					
تقديم التقارير المالية فور حلول التاريخ المحدد	55	47.83	39	33.91	15	13.04	6	5.22	0	0	94.00	موافق جدا	4.24	84.87	1
تقديم التقارير المالية فور طلبها من المستخدم طيلة السنة المالية	41	35.65	55	47.83	11	9.57	8	6.96	0	0	97.65	موافق	4.12	82.43	5
إعداد تقارير مالية دورية تقدم للمستخدمين خلال فترات محددة	38	33.04	60	52.17	13	11.30	4	3.48	0	0	112.35	موافق	4.15	82.96	4
تقديم معلومات سابقة ذات قيمة تنبؤية عالية تساعد في اتخاذ القرارات	42	36.52	54	46.96	13	11.30	6	5.22	0	0	97.39	موافق	4.15	82.96	3
تدعيم إنتاج معلومات محاسبية تتمتع بالقدرة التأثيرية	49	42.61	47	40.87	11	9.57	7	6.09	1	0.87	92.87	موافق جدا	4.18	83.65	2
توفر معلومات محاسبية تتمتع بالقدرة التأكيدية	45	39.13	47	40.87	14	12.17	8	6.96	1	0.87	80.43	موافق	4.10	82.09	6
المحور (ككل)	45	39	50	44	13	11	7	6	0	0	92.20	موافق	4.16	83.16	

ويتضح من الجدول السابق أن كا2 دالة عند مستوي 0.05 لصالح موافق وذلك على كل عبارات الجدول ما عدا مؤشر تقديم التقارير المالية فور حلول التاريخ المحدد، ومؤشر تدعيم إنتاج معلومات محاسبية تتمتع بالقدرة التفسيرية حيث جاءت الدلالة لصالح موافق جدا. وهذا يجعلنا نقبل هذا الفرض الفرعي الذي ينص على "يؤثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية "وهذا يعنى اتفاق أفراد عينة البحث على أن تطبيق منهجية مخاطر الأعمال يؤدي إلى:

1. تقديم التقارير المالية فور حلول التاريخ المحدد.
2. تدعيم إنتاج معلومات محاسبية تتمتع بالقدرة التفسيرية.
3. تقديم معلومات سابقة ذات قيمة تنبؤية عالية تساعد في اتخاذ القرارات.
4. تقديم التقارير المالية فور طلبها من المستخدم طيلة السنة المالية.
5. تقديم التقارير المالية فور طلبها من المستخدم طيلة السنة المالية.
6. توفر معلومات محاسبية تمتع بالقدرة التأكيدية.

عرض نتيجة اختبار الفرض الفرعي الثالث الذي ينص على "يؤثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للمقارنة" في الجدول التالي:

جدول رقم (5) اختبار العلاقة بين تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال وقابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.

	درجة التحقق										قيمة كا2	نصائح	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الترتيب
	موافق جدا		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق على الإطلاق						
	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%					
توحيد المبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد التقارير المالية	36	31.30	53	46.09	22	19.13	3	2.61	1	0.87	84.96	موافق	4.04	80.87	3
توحيد طرق القياس المحاسبي المتبعة في تقييم الحسابات	42	36.52	47	40.87	22	19.13	4	3.48	0	0	79.48	موافق	4.10	82.09	1
توحيد طرق عرض التقارير المالية الأساسية	36	31.30	57	49.57	16	13.91	6	5.22	0	0	95.30	موافق	4.07	81.39	2
توحيد طرق عرض التقارير المالية الملحقة	38	33.04	46	40.00	24	20.87	7	6.09	0	0	66.96	موافق	4.00	80.00	5
تماثل المبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد التقارير المالية من سنة لأخرى	39	33.91	46	40.00	22	19.13	8	6.96	0	0	66.96	موافق	4.01	80.17	4
تماثل طرق عرض التقارير المالية الملحقة	34	29.57	52	45.22	19	16.52	10	8.70	0	0	72.87	موافق	3.96	79.13	6
المحور (ككل)	38	33	50	44	21	18	6	6	0	0	76.18	موافق	4.03	80.61	

ويتضح الجدول السابق أن كا2 دالة عند مستوي 0.05 لصالح موافق وذلك على كل عبارات الجدول وهذا يجعلنا نقبل هذا الفرض الفرعي الذي ينص على "يؤثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للمقارنة "وهذا يعنى اتفاق أفراد عينة البحث على أن تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال يؤدي إلى:

1. توحيد طرق القياس المحاسبي المتبعة في تقييم الحسابات.
2. توحيد طرق عرض التقارير المالية الأساسية.
3. توحيد المبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد التقارير المالية.
4. تماثل المبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد التقارير المالية من سنة لأخرى.
5. توحيد طرق عرض التقارير المالية الملحقة.
6. تماثل طرق عرض التقارير المالية الملحقة.

عرض نتيجة اختبار الفرض الفرعي الرابع الذي ينص على "يؤثر تطبق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على صدق تمثيل المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية" في الجدول التالي:

جدول رقم (6) اختبار العلاقة بين تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال وصدق تمثيل المعلومات المحاسبية.

	درجة التحقق										قيمة كا2	نصائح	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الترتيب
	موافق جدا		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق على الإطلاق						
	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%					
وجود إدارة مستقلة لنظام المعلومات المحاسبية في المنشأة	37	32.17	42	36.52	22	19.13	13	11.30	1	0.87	49.65	موافق	3.88	77.57	10
توصل تام بين مختلف العمليات وسلطة تسجيلها	30	26.09	58	50.43	22	19.13	5	4.35	0	0	92.52	موافق	3.98	79.65	7
وجود ضوابط رقابية علي أصول وممتلكات المنشأة	27	23.48	53	46.09	30	26.09	4	3.48	1	0.87	78.70	موافق	3.88	77.57	9
وجود مستندات مؤيدة لمختلف عمليات المنشأة	38	33.04	59	51.30	16	13.91	2	1.74	0	0	110.43	موافق	4.16	83.13	2
تسجيل فوري للعمليات بعد حدوثها	37	32.17	49	42.61	24	20.87	5	4.35	0	0	75.04	موافق	4.03	80.52	6
القيام بجرد فعلي علي فترات دورية	31	26.96	57	49.57	19	16.52	8	6.96	0	0	86.52	موافق	3.97	79.30	8
الالتزام بمبدأ الحيطة والحذر عند تقييم مختلف الحسابات بالتقارير المالية	41	35.65	48	41.74	18	15.65	8	6.96	0	0	75.13	موافق	4.06	81.22	4
توفير معلومات محاسبية قابلة للتحقق	42	36.52	49	42.61	12	10.43	12	10.43	0	0	78.61	موافق	4.05	81.04	5
التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية والتي تساعد في اتخاذ قرارات	44	38.26	51	44.35	16	13.91	4	3.48	0	0	94.09	موافق	4.17	83.48	1
وجود نظام فعال للرقابة الداخلية	42	36.52	49	42.61	22	19.13	2	1.74	0	0	87.30	موافق	4.14	82.78	3
المحور (ككل)	37	32	52	45	20	17	6	5	0	0	78.81	موافق	4.03	80.63	

ويتضح من الجدول السابق أن كا2 دالة عند مستوي 0.05 لصالح موافق وذلك على كل عبارات الجدول وهذا يجعلنا نقبل هذا الفرض الفرعي الذي ينص على "يؤثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على صدق تمثيل المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية " وهذا يعنى اتفاق أفراد عينة البحث على أن تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال يؤدي إلى:

1. التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية؛ والتي تساعد في اتخاذ قرارات.
2. وجود مستندات مؤيدة لمختلف عمليات المنشأة.

3. وجود نظام فعال للرقابة الداخلية.
4. الالتزام بمبدأ الحيطة والحذر عند تقييم مختلف الحسابات بالتقارير المالية.
5. توفير معلومات محاسبية قابلة للتحقق.
6. تسجيل فوري للعمليات بعد حدوثها.
7. فصل تام بين مختلف العمليات وسلطة تسجيلها.
8. القيام بجرد فعلي على فترات دورية.
9. وجود ضوابط رقابية على أصول وممتلكات المنشأة.
10. جود إدارة مستقلة لنظام المعلومات المحاسبية في المنشأة.

وبناء على مسبق يمكننا قبول الفرض الرئيسي الثاني الذي ينص على "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال و تحسين مستوى جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية".

الأمر الذي يعني أن تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال يؤدي إلى تحسين مستوى جودة المعلومات لمحاسبية الواردة بالتقارير المالية.

ثالثا: اختبار الفرض الثالث

والذي ينص على "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال ورفع مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية".

وسوف يتم عرض نتيجة اختبار الفرض الثالث في الجدول التالي:

جدول رقم (7) اختبار العلاقة بين تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال ورفع مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.

	درجة التحقق										قيمة كا2	نصائح	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الترتيب
	موافق جدا		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق على الإطلاق						
	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%					
زيادة شفافية وعدالة ووضوح عرض التقارير المالية	10	25.00	18	45.00	11	27.50	1	2.50	0	0.00	24.26	موافق	3.93	78.50	1
زيادة فرص اكتشاف الأخطاء غير المتعمدة في التقارير المالية	9	22.50	20	50.00	10	25.00	1	2.50	0	0.00	28.76	موافق	3.93	78.50	2
زيادة فرص اكتشاف الغش المتعمد في التقارير المالية	5	12.50	22	55.00	11	27.50	2	5.00	0	0.00	36.32	موافق	3.75	75.00	4
زيادة فرص اكتشاف الخلل في الإفصاحات في التقارير المالية	6	15.00	23	57.50	10	25.00	1	2.50	0	0.00	39.26	موافق	3.85	77.00	3

	درجة التحقق										قيمة كا2	نصائح	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الترتيب
	موافق جدا		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق على الإطلاق						
	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%					
تسهيل تحديد قدرة المنشأة علي الاستمرارية	7	17.50	20	50.00	9	22.50	4	10.00	0	0.00	26.95	موافق	3.75	75.00	5
المحور (ككل)	7	19	21	52	10	26	2	5	0	0.00	30.17	موافق	3.84	76.80	

ويتضح من الجدول السابق أن كا2 دالة عند مستوى 0.05، لصالح موافق وذلك على كل عبارات الجدول وهذا يجعلنا نقبل الفرض الذي ينص على: "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال ورفع مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية"، وهذا يعنى اتفاق أفراد عينة البحث على أن تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال يؤدي إلى:

1. زيادة شفافية وعدالة ووضوح عرض التقارير المالية.
2. زيادة فرص اكتشاف الأخطاء غير المتعمدة في التقارير المالية.
3. زيادة فرص اكتشاف الخلل في الإفصاحات في التقارير المالية.
4. زيادة فرص اكتشاف الغش المتعمد في التقارير المالية.
5. تسهيل تحديد قدرة المنشأة على الاستمرارية.

ثالثا: اختبار الفرض الرابع

والذي ينص على" توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال وتحقيق قيمة مضافة لعملاء المراجعة".

وسوف يتم عرض نتيجة اختبار الفرض الرابع في الجدول التالي:

جدول رقم (8) اختبار العلاقة بين تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال وتحقيق قيمة مضافة لعملاء المراجعة.

	درجة التحقق										**قيمة كا2**	**نصائح**	**المتوسط الحسابي**	**الوزن النسبي**	**الترتيب**
	موافق جدا		**موافق**		**محايد**		**غير موافق**		**غير موافق على الإطلاق**						
	ك	**%**	**ك**	**%**	**ك**	**%**	**ك**	**%**	**ك**	**%**					
تحسين نظم إعداد التقارير المالية	12	30.00	14	35.00	11	27.50	3	7.50	0	0.00	16.71	موافق	3.88	77.50	2
تحسين بيئة الرقابة بالمنشأة	14	35.00	10	25.00	11	27.50	5	12.50	0	0.00	14.52	موافق جدا	3.83	76.50	3
مراجعة أفضل للقوائم المالية بسبب الشمولية في تقدير وتحليل مخاطر الأعمال	10	25.00	17	42.50	7	17.50	6	15.00	0	0.00	18.92	موافق	3.78	75.50	6
تحسين أنشطة الرقابة الداخلية	7	17.50	23	57.50	5	12.50	5	12.50	0	0.00	37.77	موافق	3.80	76.00	4

	درجة التحقق										قيمة كا2	نصائح	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الترتيب
	موافق جدا		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق على الإطلاق						
	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%					
تدعيم مصداقية التقارير المالية مما يؤدي إلي تحسين القيمة السوقية للمنشأة	10	25.00	19	47.50	5	12.50	5	12.50	1	2.50	23.27	موافق	3.80	76.00	5
مساعدة المنشأة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية وتخفيض المخاطر التشغيلية	15	37.50	18	45.00	1	2.50	6	15.00	0	0.00	32.92	موافق	4.05	81.00	1
المحور (ككل)	11	28	17	42	7	17	5	13	0	0	19.43	موافق	3.85	77.08	

ويتضح من الجدول السابق أن كا2 دالة عند مستوي 0.05 لصالح موافق وذلك على كل عبارات الجدول وهذا يجعلنا نقبل الفرض الذي بنص على توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال وتحقيق قيمة مضافة لعملاء المراجعة" وهذا يعني اتفاق أفراد عينة البحث على أن تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال يؤدي إلي:

1. مساعدة المنشأة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية وتخفيض المخاطر التشغيلية.
2. تحسين نظم إعداد التقارير المالية.
3. تحسين بيئة الرقابة بالمنشأة.
4. تحسين أنشطة الرقابة الداخلية.
5. تدعيم مصداقية التقارير المالية مما يؤدي إلى تحسين القيمة السوقية للمنشأة.
6. مراجعة أفضل للقوائم المالية بسبب الشمولية في تقدير وتحليل مخاطر الأعمال.

تحليل إجابات العينة على الأسئلة وربطها مع الخلفية الشخصية للمستقصي منه

أولا: الاستبيان الموجة لمكاتب المراجعة

1. لتحليل إجابات العينة على الأسئلة وفقا الدرجة العلمية للمستقصى منه

قام الباحث بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية للاستجابات وفقا للدرجة العلمية كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (9) المتوسطات والانحرافات المعيارية للاستجابات وفقا لمتغير المؤهل العلمي.

المحور	المؤهل العلمي	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري
تخفيض المخاطر التي يمكن أن تواجهها المنشأة عند إعداد التقارير المالية.	بكالوريوس	104	16.6154	2.02080
	دبلوم دراسات عليا	7	16.2857	1.11270
	ماجستير	3	16.6667	0.57735
	دكتوراه	1	18.0000	0
قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للفهم.	بكالوريوس	104	24.3077	3.40496
	دبلوم دراسات عليا	7	24.0000	3.16228
	ماجستير	3	27.000	2.00000
	دكتوراه	1	27.0000	0
ملائمة المعلومات المحاسبية	بكالوريوس	104	25.0673	3.37974

المحور	المؤهل العلمي	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري
الواردة بالتقارير المالية.	دبلوم دراسات عليا	7	23.7143	2.13809
	ماجستير	3	23.3333	.57735
	دكتوراه	1	26.0000	0
قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للمقارنة.	بكالوريوس	104	24.1250	2.95825
	دبلوم دراسات عليا	7	24.2857	2.13809
	ماجستير	3	25.3333	1.15470
	دكتوراه	1	26.0000	0
صدق تمثيل المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية	بكالوريوس	104	40.3173	4.70336
	دبلوم دراسات عليا	7	39.2857	3.03942
	ماجستير	3	43.3333	2.08167
	دكتوراه	1	37.0000	0
(ككل)	بكالوريوس	104	130.4327	13.55089
	دبلوم دراسات عليا	7	127.5714	7.20780
	ماجستير	3	135.6667	3.21455
	دكتوراه	1	134.0000	0

وقد قام الباحث بحساب تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسطات آراء القائمين بالمراجعة وفقا للدرجة العلمية للمراجع وذلك على النحو التالي:

جدول (10) تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسطات آراء القائمين بالمراجعة وفقا للدرجة العلمية.

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة"ف"	مستوي الدلالة
تخفيض المخاطر التي يمكن أن تواجهها المنشأة عند إعداد التقارير المالية.	بين المجموعات	2.681	3	0.894	0.231	0.874
	داخل المجموعات	428.711	111	3.862		
	التباين الكلي	431.391	114			
قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للفهم.	بين المجموعات	29.011	3	9.670	.850	0.469
	داخل المجموعات	1262.154	111	11.371		
	التباين الكلي	1291.165	114			
ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.	بين المجموعات	21.063	3	7.021	0.647	0.586
	داخل المجموعات	1204.624	111	10.852		
	التباين الكلي	1225.687	114			
قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للمقارنة.	بين المجموعات	7.695	3	2.565	0.306	0.821
	داخل المجموعات	931.470	111	8.392		
	التباين الكلي	939.165	114			
صدق تمثيل المعلومات	بين المجموعات	45.724	3	15.241	0.722	0.541

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة"ف"	مستوي الدلالة
المحاسبية الواردة بالتقارير المالية	داخل المجموعات	2342.624	111	21.105		
	التباين الكلي	2388.348	114			
(ككل)	بين المجموعات	152.212	3	50.737	.293	.831
	داخل المجموعات	19245.910	111	173.387		
	التباين الكلي	19398.122	114			

يتضح من الجدول السابق أن قيمة "ف" غير دالة عند مستوى 0.05 بين متوسطات آراء القائمين بالمراجعة وفقا للدرجة العلمية الأمر الذي يعني أنه لا يوجد فرق دال إحصائيا عند مستوى 0.05 بين متوسطات أراء القائمين بالمراجعة على أثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية وفقا للدرجة العلمية للمراجع، وهذا يعني أن الدرجة العلمية للمراجع لم تؤثر في درجة إدراكه لأهمية تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال، وقد يرجع ذلك إلى أن خبرة المراجع قد تكون الأكثر تأثيرا من الدرجة العلمية في إدراكه أهمية تطبيق منهجية مراجعه مخاطر الأعمال ومن ثم لم تختلف أراء المراجعين وفقا لدرجتهم العلمية.

2. لتحليل إجابات العينة على الأسئلة وفقا للتخصص العلمي للمستقصى منه.

قام الباحث بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية للاستجابات وفقا للتخصص العلمي كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (11) المتوسطات والانحرافات المعيارية للاستجابات وفقا لمتغير التخصص العلمي.

المحور	التخصص العلمي	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري
تخفيض المخاطر التي يمكن أن تواجهها المنشأة عند إعداد التقارير المالية.	محاسبة	110	16.7455	1.85945
	إدارة أعمال	4	13.7500	1.50000
	اقتصاد	1	13.0000	0
قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للفهم.	محاسبة	110	24.6182	3.19398
	إدارة أعمال	4	18.2500	2.62996
	اقتصاد	1	23.0000	0
ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.	محاسبة	110	25.0818	3.27944
	إدارة أعمال	4	22.2500	1.50000
	اقتصاد	1	21.0000	0
قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للمقارنة.	محاسبة	110	24.2727	2.88911
	إدارة أعمال	4	22.0000	1.63299
	اقتصاد	1	23.0000	0
صدق تمثيل المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية	محاسبة	110	40.5091	4.52870
	إدارة أعمال	4	34.7500	2.87228
	اقتصاد	1	40.0000	0
(ككل)	محاسبة	110	131.2273	12.73776
	إدارة أعمال	4	111.0000	2.82843
	اقتصاد	1	120.0000	0

وقد قام الباحث بحساب تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسطات آراء القائمين بالمراجعة على وفقا للتخصص العلمي وذلك على النحو التالي:

جدول (12) تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسطات آراء القائمين بالمراجعة وفقا للتخصص العلمي.

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة"ف"	مستوي الدلالة
تخفيض المخاطر التي يمكن أن تواجهها المنشأة عند إعداد التقارير المالية.	بين المجموعات	47.769	2	23.884	6.973	0.001
	داخل المجموعات	383.623	112	3.425		
	التباين الكلي	431.391	114			
قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للفهم.	بين المجموعات	158.452	2	79.226	7.834	0.001
	داخل المجموعات	1132.714	112	10.114		
	التباين الكلي	1291.165	114			
ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.	بين المجموعات	46.673	2	23.337	2.217	0.114
	داخل المجموعات	1179.014	112	10.527		
	التباين الكلي	1225.687	114			
قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للمقارنة.	بين المجموعات	21.347	2	10.674	1.302	0.276
	داخل المجموعات	917.818	112	8.195		
	التباين الكلي	939.165	114			
صدق تمثيل المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية	بين المجموعات	128.107	2	64.053	3.174	0.046
	داخل المجموعات	2260.241	112	20.181		
	التباين الكلي	2388.348	114			
(ككل)	بين المجموعات	1688.804	2	844.402	5.340	0.006
	داخل المجموعات	17709.318	112	158.119		
	التباين الكلي	19398.122	114			

يتضح من الجدول السابق أن قيمة "ف" دالة عند مستوى 0.05 بين متوسطات آراء القائمين بالمراجعة وفقا للتخصص العلمي الأمر الذي يعني وجد فرق دال إحصائيا عند مستوى 0.05 بين متوسطات أراء القائمين بالمراجعة، وفقا للتخصص العلمي للمراجع، لصالح تخصص "المحاسبة" حيث بلغ متوسط الاستجابة (131.22)، كما يظهر في جدول رقم (11) وهذا يعني أن المراجعين ذوي الخلفية المحاسبية الأكثر قدرة علي تقدير أهمية استخدام منهجية مراجعه مخاطر الأعمال وتأثير ذلك على تخفيض المخاطر التي يمكن أن تواجهها المنشأة عند إعداد التقارير المالية، وتحسين مستوى ملاءمة المعلومات المحاسبية وقابليتها للفهم والمقارنة وصدق تمثيلها.

3. لتحليل إجابات العينة على الأسئلة وفقا لتخصص العلمي للمستقصى منه.

قام الباحث بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية للاستجابات وفقا لسنوات خبرة مراجع الحسابات كما هو موضح بالجدول، التالي:

جدول (13) المتوسطات والانحرافات المعيارية للاستجابات وفقا لمتغير سنوات الخبرة.

المحور	سنوات الخبرة	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري
تخفيض المخاطر التي يمكن أن تواجهها المنشأة عند إعداد التقارير المالية.	أقل من 5 سنوات	62	16.5645	2.29483
	من 5 سنوات إلي أقل من 10 سنوات.	24	16.9583	1.42887
	من 10 سنوات إلي أقل من 15 سنوات.	15	16.4000	1.54919
	من 15 سنوات إلي أقل من 20 سنوات.	10	16.2000	1.54919
	من 20 سنة فأكثر	4	17.0000	0.81650
قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للفهم.	أقل من 5 سنوات	62	24.2581	3.91691
	من 5 سنوات إلي أقل من 10 سنوات.	24	24.9167	2.08341
	من 10 سنوات إلي أقل من 15 سنوات.	15	24.1333	2.38647
	من 15 سنوات إلي أقل من 20 سنوات.	10	23.2000	3.61478
	من 20 سنة فأكثر	4	27.0000	1.63299
ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.	أقل من 5 سنوات	62	24.6129	3.97680
	من 5 سنوات إلي أقل من 10 سنوات.	24	26.7083	1.62799
	من 10 سنوات إلي أقل من 15 سنوات.	15	24.4667	2.09989
	من 15 سنوات إلي أقل من 20 سنوات.	10	23.9000	1.91195
	من 20 سنة فأكثر	4	24.0000	1.41421
قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للمقارنة.	أقل من 5 سنوات	62	23.5323	3.30284
	من 5 سنوات إلي أقل من 10 سنوات.	24	25.5833	1.81579
	من 10 سنوات إلي أقل من 15 سنوات.	15	24.2667	2.28244
	من 15 سنوات إلي أقل من 20 سنوات.	10	24.2000	2.14994
	من 20 سنة فأكثر	4	25.5000	1.00000
صدق تمثيل المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية	أقل من 5 سنوات	62	40.3871	5.21145
	من 5 سنوات إلي أقل من 10 سنوات.	24	40.9167	3.50052
	من 10 سنوات إلي أقل من 15 سنوات.	15	40.0667	3.53486
	من 15 سنوات إلي أقل من 20 سنوات.	10	38.1000	4.33205
	من 20 سنة فأكثر	4	41.7500	3.59398
(ككل)	أقل من 5 سنوات	62	129.3548	16.33873
	من 5 سنوات إلي أقل من 10 سنوات.	24	135.0833	6.82015
	من 10 سنوات إلي أقل من 15 سنوات.	15	129.3333	6.78935

المحور	سنوات الخبرة	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري
	من 15 سنوات إلي أقل من 20 سنوات.	10	125.6000	6.99524
	من 20 سنة فأكثر	4	135.2500	2.75379

وقد قام الباحث بحساب تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسطات آراء القائمين بالمراجعة وفقا لسنوات الخبرة وذلك على النحو التالي:

جدول (14) تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسطات آراء القائمين بالمراجعة وفقا لسنوات الخبرة.

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة"ف"	مستوي الدلالة
تخفيض المخاطر التي يمكن أن تواجهها المنشأة عند إعداد التقارير المالية.	بين المجموعات	5.991	4	1.498	0.387	0.817
	داخل المجموعات	425.400	110	3.867		
	التباين الكلي	431.391	114			
قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للفهم.	بين المجموعات	50.128	4	12.532	1.111	0.355
	داخل المجموعات	1241.038	110	11.282		
	التباين الكلي	1291.165	114			
ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.	بين المجموعات	99.386	4	24.846	2.427	0.052
	داخل المجموعات	1126.301	110	10.239		
	التباين الكلي	1225.687	114			
قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للمقارنة.	بين المجموعات	80.363	4	20.091	2.573	0.042
	داخل المجموعات	858.802	110	7.807		
	التباين الكلي	939.165	114			
صدق تمثيل المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية	بين المجموعات	67.221	4	16.805	0.796	0.530
	داخل المجموعات	2321.126	110	21.101		
	التباين الكلي	2388.348	114			
(ككل)	بين المجموعات	935.612	4	233.903	1.394	0.241
	داخل المجموعات	18462.510	110	167.841		
	التباين الكلي	19398.122	114			

يتضح من الجدول السابق أن قيمة "ف" دالة عند مستوى 0.05 بين متوسطات آراء القائمين بالمراجعة وفقا لسنوات الخبرة، الأمر الذي يعني أنه لا يوجد فرق دال إحصائيا عند مستوى 0.05 بين متوسطات أراء القائمين بالمراجعة، وفقا "لسنوات الخبرة" لصالح سنوات الخبرة (من 20 سنة فأكثر) حيث بلغ متوسط الاستجابة (135.25)، كما يظهر في جدول رقم (13) وهذا يؤكد ما ذكرناه سابقا أن عامل الخبرة في مجال العمل المراجعي هو الأهم وهو ما يفسر إدراك المراجعين الأكثر خبرة للأثر الإيجابي لتطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال بشكل أكبر.

4. لتحليل إجابات العينة على الأسئلة وفقا للتخصص العلمي للمستقصى منه.

قام الباحث بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية للاستجابات وفقا للمؤهل المهني لمراجع الحسابات كما هو موضح بالجدول.

جدول (15) قيمة ت ودلالتها الإحصائية لدلالة الفروق بين متوسطات آراء القائمين بالمراجعة وفقا للمؤهل مؤهل المهني.

المحور	مؤهل مهني في المراجعة	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة "ت"	مستوي الدلالة
تخفيض المخاطر التي يمكن أن تواجهها المنشأة عند إعداد التقارير المالية.	CPA	93	16.62	2.04	113	0.169	0.866
	جمعية المحاسبين والمراجعين	22	16.55	1.53			
قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للفهم.	CPA	93	24.44	3.40	113	0.380	0.705
	جمعية المحاسبين والمراجعين	22	24.14	3.30			
ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.	CPA	93	25.22	3.49	113	1.815	0.072
	جمعية المحاسبين والمراجعين	22	23.82	1.87			
قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للمقارنة.	CPA	93	24.18	3.02	113	0.001	0.999
	جمعية المحاسبين والمراجعين	22	24.18	2.20			
صدق تمثيل المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية	CPA	93	40.66	4.71	113	1.708	0.090
	جمعية المحاسبين والمراجعين	22	38.82	3.70			
(ككل)	CPA	93	131.12	14.02	113	1.172	0.244
	جمعية المحاسبين والمراجعين	22	127.50	7.14			

يتضح من النتائج التي يلخصها الجدول السابق أنه يوجد فرق دال إحصائيا عند مستوي 0.05 بين متوسطات آراء القائمين بالمراجعة وفقا للمؤهل مهني للمراجع، لصالح المراجعين الحاصلين على CPA حيث بلغ متوسط الاستجابة (131.12) وهذا يعني أن للمراجعين الحاصلين على CPA هم الأكثر إدراكا لأثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال على تخفيض المخاطر التي تواجه المنشأة عند إعداد التقارير المالية، وكذلك على تحسين مستوى جودة المعلومات المحاسبية.

5. لتحليل إجابات العينة على الأسئلة وفقا لمدى التعاون أو المشاركة مع احد المكاتب الأجنبية.

قام الباحث بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية للاستجابات وفقا للدورات التدريبية التي حصل عليها مراجع الحسابات كما هو موضح بالجدول

جدول (16) تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسطات أراء القائمين بالمراجعة وفقا لمدي المشاركة مع مكاتب أجنبية.

المحور	التعاون أو المشاركة مع مكتب مراجعة أجنبية	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة "ت"	مستوي الدلالة
تخفيض المخاطر التي يمكن أن تواجهها المنشأة عند إعداد التقارير المالية.	لا	50	16.04	2.22	113	2.833	0.005
	نعم	65	17.05	1.59			
قابلية المعلومات المحاسبية	لا	50	23.46	3.95	113	2.645	0.009

المحور	التعاون أو المشاركة مع مكتب مراجعة أجنبية	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة "ت"	مستوي الدلالة
الواردة بالتقارير المالية للفهم.	نعم	65	25.09	2.66			
ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.	لا	50	24.12	4.22	113	2.425	0.017
	نعم	65	25.58	2.14			
قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للمقارنة.	لا	50	23.06	3.32	113	3.901	0.000
	نعم	65	25.05	2.12			
صدق تمثيل المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية	لا	50	39.24	5.09	113	2.225	0.028
	نعم	65	41.12	3.99			
(ككل)	لا	50	125.92	16.35	113	3.396	0.001
	نعم	65	133.89	8.38			

يتضح من النتائج التي يلخصها الجدول السابق أنه يوجد فرق دال إحصائيا عند مستوي 0.05 بين متوسطات آراء القائمين بالمراجعة وفقا لمدى التعاون أو الشراكة مع مكاتب مراجعة أجنبية- لصالح مكاتب المراجعة التي لها علاقة تعاون أو شراكة مع احد المكاتب الأجنبية وهذا يعني أن المراجعين العاملين بمكاتب المراجعة التي لها علاقة شراكة أو تمثيل لمكاتب مراجعة أجنبية هم الأكثر إدراكا لأثر تطبيق منهج مراجعة مخاطر الأعمال على تخفيض المخاطر التي تواجه المنشأة عند إعداد التقارير المالية، وكذلك على تحسين مستوى جودة المعلومات المحاسبية، وقد يرجع هذا إلي التطبيق الفعال لرقابة الجودة على اعمال مراجعي الحسابات في تلك المكاتب نتيجة لهذا التعاون أو الشراكة.

6. لتحليل إجابات العينة على الأسئلة وفقا للدورات التدريبية للمستقصى منه.

قام الباحث بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية للاستجابات وفقا للدورات التدريبية التي حصل عليها لمراجع الحسابات كما موضح بالجدول.

جدول (17) المتوسطات والانحرافات المعيارية للاستجابات وفقا لمتغير الدورات التدريبية.

المحور	الدورات التدريبية	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري
تخفيض المخاطر التي يمكن أن تواجهها المنشأة عند إعداد التقارير المالية.	لا يوجد.	50	16.0400	2.22197
	معايير إعداد التقارير المالية الدولية.	35	16.3429	1.34914
	معايير المحاسبة الدولية.	30	17.8667	1.45586
قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للفهم.	لا يوجد.	50	23.4600	3.94974
	معايير إعداد التقارير المالية الدولية.	35	24.2000	2.82635
	معايير المحاسبة الدولية.	30	26.1333	2.02967
ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.	لا يوجد.	50	24.1200	4.22162
	معايير إعداد التقارير المالية الدولية.	35	24.5143	1.88448
	معايير المحاسبة الدولية.	30	26.8333	1.70361
قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للمقارنة.	لا يوجد.	50	23.0600	3.31607
	معايير إعداد التقارير المالية الدولية.	35	24.4857	2.02007
	معايير المحاسبة الدولية.	30	25.7000	2.08690
صدق تمثيل المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية	لا يوجد.	50	39.2400	5.09325
	معايير إعداد التقارير المالية الدولية.	35	39.5714	3.66450
	معايير المحاسبة الدولية.	30	42.9333	3.60969
(ككل)	لا يوجد.	50	125.9200	16.35429
	معايير إعداد التقارير المالية الدولية.	35	129.1143	6.52944
	معايير المحاسبة الدولية.	30	139.4667	6.73505

وقد قام الباحث بحساب تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسطات آراء القائمين بالمراجعة وفقا للدورات التدريبية التي حصل عليها المراجع وذلك علي النحو التالي:

جدول (18) تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسطات أراء القائمين بالمراجعة على وفقا للدورات التدريبية.

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف"	مستوي الدلالة
تخفيض المخاطر التي يمكن أن تواجهها المنشأة عند إعداد التقارير المالية.	بين المجموعات	66.119	2	33.059	10.137	0.000
	داخل المجموعات	365.272	112	3.261		
	التباين الكلي	431.391	114			
قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للفهم.	بين المجموعات	135.679	2	67.839	6.576	0.002
	داخل المجموعات	1155.487	112	10.317		
	التباين الكلي	1291.165	114			
ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.	بين المجموعات	147.497	2	73.749	7.661	0.001
	داخل المجموعات	1078.190	112	9.627		
	التباين الكلي	1225.687	114			
قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للمقارنة.	بين المجموعات	135.302	2	67.651	9.426	0.000
	داخل المجموعات	803.863	112	7.177		
	التباين الكلي	939.165	114			
صدق تمثيل المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية	بين المجموعات	282.790	2	141.395	7.521	0.001
	داخل المجموعات	2105.558	112	18.800		
	التباين الكلي	2388.348	114			
(ككل)	بين المجموعات	3527.432	2	1763.716	12.447	0.000
	داخل المجموعات	15870.690	112	141.703		
	التباين الكلي	19398.122	114			

يتضح من الجدول السابق أن قيمة "ف" دالة عند مستوى 0.05 بين متوسطات آراء القائمين بالمراجعة وفقا للدورات التدريبية التي حضرها المراجع ومن ثم يوجد فرق دال إحصائيا عند مستوى 0.05 بين متوسطات أراء القائمين بالمراجعة وفقا للدورات التدريبية لصالح دورات معايير المحاسبة الدولية" مما يعني أن المراجعين الحاصلين على دورات تدريبية في مجال معايير المحاسبة الدولية أكثر تأييدا لتطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال الأثر الايجابي لهذا على تخفيض المخاطر التي تواجهه المنشأة عند إعداد التقارير المالية، وكذلك على تحسين مستوي جودة المعلومات المحاسبية.

ثانيا: الاستبيان الموجة لعملاء المراجعة

5. لتحليل إجابات العينة على الأسئلة وفقا لدرجة العلمية للمستقصى منه.

قام الباحث بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية للاستجابات وفقا للدرجة العلمية كما هو موضح بالجدول.

جدول (19) المتوسطات والانحرافات المعيارية للاستجابات وفقا لدرجة العلمية.

المحور	المؤهل العلمي	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري
رفع مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.	بكالوريوس	33	19.0909	2.40265
	دبلوم دراسات عليا	5	18.8000	2.16795
	ماجستير	2	22.0000	2.82843
تحقيق قيمة مضافة لعملاء المراجعة	بكالوريوس	33	22.5758	2.90506
	دبلوم دراسات عليا	5	25.6000	1.67332
	ماجستير	2	26.0000	2.82843
(ككل)	بكالوريوس	33	41.6667	3.17871
	دبلوم دراسات عليا	5	44.4000	2.88097
	ماجستير	2	48.0000	0.00000

وقد قام الباحث بحساب تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسطات آراء عملاء المراجعة وفقا للدرجة العلمية وذلك علي النحو التالي:

جدول (20) تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسطات أراء عملاء المراجعة وفقا للمؤهل العلمي

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف"	مستوي الدلالة
رفع مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية	بين المجموعات	16.873	2	8.436	1.476	0.242
	داخل المجموعات	211.527	37	5.717		
	التباين الكلي	228.400	39			
تحقيق قيمة مضافة لعملاء المراجعة	بين المجموعات	57.114	2	28.557	3.653	0.036
	داخل المجموعات	289.261	37	7.818		
	التباين الكلي	346.375	39			
(ككل)	بين المجموعات	100.242	2	50.121	5.201	0.010
	داخل المجموعات	356.533	37	9.636		
	التباين الكلي	456.775	39			

يتضح من الجدول السابق أن قيمة "ف" دالة عند مستوى 0.05 بين متوسطات آراء عملاء المراجعة وفقا للمؤهل العلمي ومن ثم يوجد فرق دال إحصائيا عند مستوى 0.05 بين متوسطات أراء القائمين بالمراجعة وفقا للمؤهل العلمي- لصالح الحاصلين على درجة الماجستير" وهذا يعني أن عملاء المراجعة الحاصلين درجة علمية أعلى هم الأكثر قدرة علي تفهم أهمية ومزايا استخدام هذه المنهجية في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية وفي تحقيق قيمة مضافة لمنشآتهم.

2. لتحليل إجابات العينة على الأسئلة وفقا لدرجة العلمية للمستقصى منه.

قام الباحث بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية للاستجابات وفقا لمتغير التخصص العلمي كما هو موضح بالجدول.

جدول (21) قيمة ت ودلالتها الإحصائية لدلالة الفروق بين متوسطات آراء عملاء المراجعة وفقا للتخصص العلمي.

المحور	التخصص العلمي	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة "ت"	مستوي الدلالة
رفع مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية	محاسبة	30	19.4333	2.31462	38	1.058	.297
	إدارة أعمال	10	18.5000	2.71825			
تحقيق قيمة مضافة لعملاء المراجعة	محاسبة	30	23.9000	2.46842	38	3.160	0.003
	إدارة أعمال	10	20.8000	3.29309			
(ككل)	محاسبة	30	43.3333	3.15500	38	3.721	0.001
	إدارة أعمال	10	39.3000	2.26323			

يتضح من النتائج التي يلخصها الجدول السابق أن يوجد فرق دال عند مستوى 0.05 بين متوسطات آراء عملاء المراجعة وفقا للتخصص العلمي- لصالح تخصص المحاسبة وهذا يعني أن عملاء المراجعة الحاصلين على مؤهل محاسبي هم الأكثر قدرة علي تفهم أهمية ومزايا استخدام هذه المنهجية في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم المالية وفي تحقيق قيمة مضافة لمنشآتهم.

3. لتحليل إجابات العينة على الأسئلة وفقا للتخصص العلمي للمستقصى منه.

قام الباحث بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية للاستجابات وفقا لمتغير التخصص العلمي بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية للاستجابات وفقا لمتغير سنوات الخبرة كما هو موضح بالجدول.

جدول (22) المتوسطات والانحرافات المعيارية للاستجابات وفقا لمتغير سنوات الخبرة.

المحور	سنوات الخبرة	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري
رفع مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.	من 5 سنوات إلي أقل من 10 سنوات.	20	18.2500	2.35919
	من 10 سنوات إلي أقل من 15 سنوات.	10	20.5000	1.95789
	من 15 سنوات إلي أقل من 20 سنوات.	5	19.8000	1.78885
	من 20 سنة فأكثر	5	19.8000	3.03315
تحقيق قيمة مضافة لعملاء المراجعة.	من 5 سنوات إلي أقل من 10 سنوات.	20	21.5000	2.85620
	من 10 سنوات إلي أقل من 15 سنوات.	10	23.9000	1.96921
	من 15 سنوات إلي أقل من 20 سنوات.	5	24.8000	2.28035
	من 20 سنة فأكثر	5	26.4000	1.51658
(ككل)	من 5 سنوات إلي أقل من 10 سنوات.	20	39.7500	2.48945
	من 10 سنوات إلي أقل من	10	44.4000	1.17379

المحور	سنوات الخبرة	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري
	15 سنوات.			
	من 15 سنوات إلي أقل من 20 سنوات.	5	44.6000	2.30217
	من 20 سنة فأكثر	5	46.2000	2.68328

وقد قام الباحث بحساب تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسطات آراء عملاء المراجعة وفقا لسنوات الخبرة وذلك علي النحو التالي:

جدول (23) تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسطات أراء عملاء المراجعة وفقا لسنوات الخبرة.

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف"	مستوي الدلالة
رفع مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية	بين المجموعات	38.550	3	12.850	2.437	0.080
	داخل المجموعات	189.850	36	5.274		
	التباين الكلي	228.400	39			
تحقيق قيمة مضافة لعملاء المراجعة	بين المجموعات	126.475	3	42.158	6.902	0.001
	داخل المجموعات	219.900	36	6.108		
	التباين الكلي	346.375	39			
(ككل)	بين المجموعات	276.625	3	92.208	18.426	0.000
	داخل المجموعات	180.150	36	5.004		
	التباين الكلي	456.775	39			

يتضح من الجدول السابق أن قيمة "ف" دالة عند مستوى 0.05 بين متوسطات آراء عملاء المراجعة وفقا لسنوات الخبرة الأمر الذي يعني وجود فرق دال إحصائيا عند مستوى 0.05 بين متوسطات أراء عملاء المراجعة وفقا لسنوات الخبرة"- لصالح سنوات الخبرة " من 20 سنة وأكثر"، وهذا يعني أن عامل الخبرة يعتبر مؤثر في إدراك عملاء المراجعة لمزايا استخدام هذه المنهجية في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية وفي تحقيق قيمة مضافة لمنشآتهم.

4. لتحليل إجابات العينة على الأسئلة وفقا للتخصص العلمي للمستقصى منه.

قام الباحث بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية للاستجابات وفقا لمتغير التخصص العلمي بحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية للاستجابات وفقا للمسمى الوظيفي كما هو موضح بالجدول.

جدول (24) المتوسطات والانحرافات المعيارية للاستجابات وفقا لمتغير المسمى الوظيفي.

المحور	المسمى الوظيفي	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري
رفع مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.	مدير مالي	25	19.5600	2.41661
	مدير المراجعة الداخلية	10	18.7000	2.16282
	مدير إدارة الاستثمار	5	18.4000	3.04959
تحقيق قيمة مضافة لعملاء المراجعة.	مدير مالي	25	24.1200	2.53837
	مدير المراجعة الداخلية	10	22.0000	3.05505
	مدير إدارة الاستثمار	5	20.4000	2.88097

المحور	المسمى الوظيفي	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري
(ككل)	مدير مالي	25	43.6800	3.28786
	مدير المراجعة الداخلية	10	40.7000	2.05751
	مدير إدارة الاستثمار	5	38.8000	2.48998

وقد قام الباحث بحساب تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسطات آراء عملاء المراجعة وفقا للمسمى الوظيفي وذلك علي النحو التالي:

جدول (25) تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسطات أراء عملاء المراجعة وفقا للمسمى الوظيفي.

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف"	مستوي الدلالة
رفع مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية	بين المجموعات	8.940	2	4.470	0.754	0.478
	داخل المجموعات	219.460	37	5.931		
	التباين الكلي	228.400	39			
تحقيق قيمة مضافة لعملاء المراجعة	بين المجموعات	74.535	2	37.268	5.072	0.011
	داخل المجموعات	271.840	37	7.347		
	التباين الكلي	346.375	39			
(ككل)	بين المجموعات	134.435	2	67.218	7.716	0.002
	داخل المجموعات	322.340	37	8.712		
	التباين الكلي	456.775	39			

يتضح من الجدول السابق أن قيمة "ف" دالة عند مستوى 0.05 بين متوسطات آراء عملاء المراجعة وفقا لمتغير لمسمى الوظيفي الأمر الذي يعني وجود فرق دال إحصائيا عند مستوى 0.05 بين متوسطات أراء عملاء بالمراجعة وفقا لمتغير للمسمى الوظيفي لصالح وظيفة "مدير مالي"، وهذا يعني أن المدراء الماليين هم أكثر إدراكا لأهمية استخدام هذه المنهجية في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية وفي تحقيق قيمة مضافة.

النتائج والتوصيات

- **النتائج**

في ضوء الربط المنهجي لمشكلة البحث بنتائج الدراسة الميدانية أمكن التوصل إلى ما يلي:

1. يؤدي تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال إلى تخفيض المخاطر التي تتعرض لها المنشأة عند إعداد التقارير المالية.
2. يؤدي تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال إلى تحسين مستوى جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية، حيث يؤثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال بالإيجاب على:
   أ. قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للفهم.
   ب. ملاءمة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.
   ج. قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للمقارنة.
   د. صدق تمثيل المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.

3. كان أكثر فئات المراجعين تأييدا لتطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال وإدراكا للأثر الإيجابي لهذا المنهجية في تخفيض المخاطر التي تواجهها المنشأة محل المراجعة عند إعداد التقارير المالية، بالإضافة إلى تحسين مستوى جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية:
   أ. الحاصلين على مؤهل علمي في المحاسبة.
   ب. الأكثر سنوات خبرة.
   ج. الحاصلين على CPA.
   د. العاملين في مكاتب مراجعة لها علاقة تمثيل أو شراكة مع مؤسسات مراجعة أجنبية.
   هـ. الحاصلين على دورات تدريبية في معايير المحاسبة الدولية.
4. يؤدي تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال إلى رفع مستوى الإفصاح والشفافية في التقرير المالية.
5. يؤدي تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال إلى تحقيق قيمة مضافة لعملاء المراجعة.
6. كان أكثر فئات عملاء المراجعة تأييدا لتطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال وإدراكا لمزايا استخدام هذا المنهجية في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في قوائمهم المالية وفي تحقيق قيمة مضافة لهم هم:
   أ. الحاصلين على درجة علمية أعلى.
   ب. الحاصلين على مؤهل علمي في مجال المحاسبة.
   ج. الأكثر سنوات خبرة.
   د. المديرون الماليون.

التوصيات

في ضوء النتائج التي كشف عنها هذا البحث يوصي الباحث بما يلي:

1. ضرورة التركيز على الدور تقوم به المراجعة في تحسين مستوى جودة التقارير المالية للمنشآت محل المراجعة.
2. ضرورة تطوير منهجيات وأساليب المراجعة باستمرار من اجل القدرة على تجاوز صعوبات عملية.
3. زيادة الاهتمام بالبحوث الأكاديمية والمهنية التي تتناول تطوير منهجيات مراجعة مخاطر الأعمال.
4. إلزام مكاتب المراجعة بتطوير قدرات العاملين لديها سواء بالدورات التدريبية أو الحصول على مؤهلات مهنية في مجالات المراجعة أو بالاحتكاك بمكاتب المراجعة الأجنبية الأمر الذي ينعكس بالضرورة على تطوير مهنة المراجعة وتحسين مستوى جودتها.
5. تفعيل عملية تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال بحيث لا يتم هذا التطبيق بشكل شكلي.
6. ضرورة وضع استراتيجيات التفاوض مع العميل قبل البدء في برنامج المراجعة.

مراجع البحث

أولا: المراجع العربية:

1. إبراهيم، إيهاب نظمي صابر، (2005)" تطوير استراتيجية للتدقيق الخارجي في القطاع المصرفي الأردني بناء على مخاطر الأعمال"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.
2. أبو المكارم، عبد الفتاح وصفي، (2004) دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية، الطبعة الثانية، ص:272.
3. الجعافرة، محمد مفلح محمد (2008) "مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن.

4. الحلبي، نبيل، (2006)، "المشكلات التي تواجه مهنة التدقيق وأثرها على الفائدة والثقة بالتقارير المالية المنشورة من قبل الشركات السورية الخاصة"، دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 22 (2)، 211-248.
5. الحيالي، وليد ناجي (2007)، النظرية المحاسبية، منشورات الأكاديمية العربية بالدنمرك، الجزء الأول.
6. الدون س اندريكسن، (2005) ترجمة كمال خليفة أبو زيد، النظرية المحاسبية، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الرابعة.
7. الزيود، فهمي عليان وعامر، هشام، (1998) مبادئ القياس والتقويم في التربية، الطبعة الثانية، دار الفكر للطباعة عمان، ص 180.
8. السيد، فؤاد البهي (1997)، علم النفس الإحصائي وقياس العقل البشري، الطبعة الثانية، دار الفكر العربي، القاهرة، ص 513.
9. الشيرازي، عباس مهدي (1990)، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، الطبعة الأولى.
10. العنقري، حسام وسارة بنت عبد الله بكر،(2009)، القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث، مؤتمر إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، للفترة من 16- 18 ابريل، جامعة الزيتونة الأردنية، الخاصة، عمان المملكة الأردنية.
11. المحي، زاهر عطا الله (2004) تطوير أسلوب للتدقيق المبني على المخاطر لدى المصارف الأردنية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.
12. بو خالفة، وسيلة (2013)، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة التقارير المالية، دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقله للفترة (2008- 2012)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرياح، ورقله، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.
13. رضوان، حنان حلوة، (2005) مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري و التطبيقات العلمية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان.
14. رضوان، حنان حلوة، (2006)، النموذج المحاسبي المعاصر: من المبادئ إلى المعايير-دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية.
15. محمدي، عبد العال(2012)، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقي الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي الإداري، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير، بسكره.
16. مطر، محمد & السويطي، موسى، (2008) التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، في مجالات: القياس، العرض والإفصاح، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية.
17. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم (2006)،دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية، الطبعة الثانية.

ثانيا المراجع الأجنبية:

1- AAA, "Committee on concepts and standards for external reports", SOATATA, 1977; p.16
2- Abdullatif, M. & Al Khadash, H. (2010). "Putting audit approaches in context: The case of business risk audits in Jordan", International Journal of Auditing. 14 (1), 1-24.
3- Arens, A.A., Elder, RJ. &Beasley, M.S. (2008). Auditing and Assurance Services: an Integrated Approach, 12th edition. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
4- Australian Accounting Standards Board, "Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements", July 2004p: 17
5- Ballou, B. & Heitger, D. (2002). "The impact of business risk auditing on audit judgment and decision making research", Working Paper, Auburn University.
6- Barth ,M., W. Landsman, and M. Lang. (2008). International accounting standards and accounting quality., Journal of Accounting Research 46 (3): 467-498.

7- Bell, T., Marrs, F., Solomon, I. & Thomas, H. (1997), Auditing organizations through a strategic — system lens, (KPMG: the KPMG Business Measurement Process, Peat Marwick).
8- Biddle.G.C., Hilary, G.&Verdi, R.S. (2009). How does financial reporting quality Telate to investment efficiency ?, Journal of Accountiong and Economics, 48: 112-131.
9- Curtis, E & Turley, S (2005). "From business risk audits to audit risk standards', Paper presented at the National Auditing Conference, Birmingham.
10- Curtis, E. & Turley, S. (2006). "The Business risk audit - A longitudinal case study of an audit engagement". Accounting, Organizations and Society, 32, 439-461.
11- Eilifsen, A. Knechel, W. R. & Wallage, P. (2001). "Application of the business risk auait model: A field study". Accounting Horizons. 15. (3), 193-207.
12- Gibbins, M., Salterio,S, and Web, (2001). Evidence about Auditor client management negotiation concerning a client's financial reporting "Journal of Accounting Research 34,535-563
13- Gramling, A, Johnston, K., &Mayhew B. (2001)."Behavioral research in auditing: past, present, and future", Advances in Accounting Behavioral reseach. 4. pp 47-75
14- Gibbins, M., Salterio, S, and Web, (2001). Evidence about Auditor client management negotiation concerning a client's financial reporting "Journal of Accounting Research 34, 535-563
15- Higson, A. (1997), "Development in audit approaches: From audit efficiency to audit effectiveness", in Sherer, M. and Turley, S. (eds.), Current Issues in Auditing, Third Edition, (London: Paul Chapman Publishing Ltd. 198-215.
16- Humphrey, C., Jones, J, Khalifa, R., (2004), "Business risk auditing and the auditing profession: Status, identity, and fragmentation". Working Paper, University of Manchester.
17- Hsieh, T.y., (2011), Do the results of information transparency reflect fims, accounting quality African, Journal of Business Management, vol. 5(26): 10540-10549
18- Jeppesen, K.K. (2005), "The risk of business risk audits: Are big audit firms organized to meet the risks that face them '? Paper Presented at the 3 rd European Auditing Research Network Symposium, Amsterdam, 28 - 29 October.
19- Jones, K.L., G.V. Krishan, & K.D. Melendrez. 0 .Domodels of discretionary accruals detect cases of traudulent and restated earning? An empirical analysis. Contemporary Accounting Research, 25(2): 499-531
20- Knechel, W.R., Salterio, SJE. &Ballou, B. (2007) Auditing: Assurance & Risk, 3rd edition, Thomson South-western.
21- Knechel ,W.R. (2007). "The business risk audit, Origins, obstacles and opportunities, "Accounting Organizations, 32, pp 383-408
22- Koen, M., (2003) International accounting standard A practical Guide, the World bank, second edition,Washington
23- Lemon, W.M., Tatum, K.W. & Turley, W.S. (2000), Development in the Audit Methodologies of Large Accounting Firms. London: ABG Professional Information.
24- McDaniel, L. Martin, R.D.& Maines ,L.A.,(2002). Evaluating financial reporting quality: the effects of financial expertise vs. The AccountingReview. 77: 139-167
25- Ninlaphay, s. & P.Ussahawanitchakit, (20011). Accounting proessalism., Financial Reporting Quality and information Usefulness: Evidence from Exporting firms thailand. Journal of international business and economic. 11 (4): 155-166
26- Power. M (2000). The auditing Implosion: Regulation Risk from the inside, London, ICAEV.
27- Rich, J, Solomon,. I. and Trotman K, (1997). "Multi-auditor judgment and decision making research: A decade later "Journal of accounting Literature 16, pp 43-70
28- Sanoun, M. &Zarai, M. (2008). "Effect of auditee. business risk, audit risk and auditor business risk on auditor auditee negotiation outcomes", Research Paper, University of tunis.

29- Waroonkun, S., &Ussahawanitchakit, p., (2011), Accounting Quality, Accounting Performance and firm Survival: An Empirical investigation of Thai-list firms, International Journal of Business Research, Vol. 11 No. 4: 118- 143

بسم الله الرحمن الرحيم

الاستبيان

السادة/ ..... .المحترمين

تحية طيبة وبعد..

أقوم بأجراء دراسة حول أثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال في مكاتب المراجعة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية، حيث تتضمن الدراسة تحليلا مفصلا للجوانب النظرية للخصائص النوعية المحددة لجودة المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلي دراسة وتحليل منهجية مراجعة مخاطر الأعمال.

لذا، نرجو من حضرتكم التكرم بتعبئة القائمة المرفقة وإعطائها الأهمية المناسبة لما له من تأثير علي نتيجة الدراسة، مع التأكيد علي سرية المعلومات التي ستقدمونها، حيث أنها ستعالج لغايات البحث العلمي فقط.

شاكرا لكم تعاونكم ومقدرا حسن اهتمامكم..

د/ سامح سعودي

Dr.soudy@yahoo.com

1. **القائمة الخاصة بالمراجعين**.

أ. معلومات عامة يرجى اختيار الإجابة المناسبة عن طريق تحديد المكان المناسب:

			اسم مكتب المراجعة	الإجابة
Da1	المؤهل العلمي	Da1 .1	1. بكالوريوس	
		Da1 .2	2. دبلوم دراسات عليا	
		Da1 .3	3. ماجستير	
		Da1 .4	4. دكتوراه	
		Da1 .5	5. أخري، يرجي ذكره	
Da2	التخصص العلمي	Da2 .1	1. محاسبة	
		Da2 .2	2. إدارة أعمال	
		Da2 .3	3. اقتصاد	
		Da2 .4	4. أخري، يرجي ذكره	
Da3	سنوات الخبرة العملية	Da3 .1	1. أقل من 5 سنوات.	
		Da3 .2	2. من 5 سنوات إلي أقل من 10 سنوات.	
		Da3 .3	3. من 10 سنوات إلي أقل من 15 سنوات.	
		Da3 .4	4. من 15 سنوات إلي أقل من 20 سنوات.	
		Da3 .5	5. من 20 سنة فأكثر.	

			اسم مكتب المراجعة	الإجابة
Da4	الحصول على مؤهل مهني في المراجعة	Da4 .1 Da4 .2	1. جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية. 2. CPA.	
Da5	التعاون أو المشاركة مع مكاتب مراجعة أجنبية	Da5 .1 Da5 .1	1. لا. 2. نعم.	
Da6	الدورات التدريبية التي حضرها	Da6 .1 Da6 .2 Da6 .3 Da6 .4 Da6 .5	1. لا يوجد. 2. معايير أعداد التقارير المالية الدولية. 3. معايير المحاسبة الدولية 4. إدارة المخاطر Da6- 4 5. أخري، اذكرها.	

أ. الاستبيان

الجزء الأول		توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال وتخفيض المخاطر التي يمكن أن تواجهها المنشأة عند إعداد التقارير المالية يساهم تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال في:					
الرقم	الرمز	البيان	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق علي الإطلاق
			5	4	3	2	1
-1	A1- 1	تحليل أفضل لبيئة الأعمال للمنشأة.					
-2	A1- 2	فهم أفضل للاستراتيجيات الخاصة بالمنشأة.					
-3	A1- 3	تحسين قدرة المراجع على تحديد المخاطر التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على البيانات المالية.					
-4	A1- 4	تحليل وتقييم العمليات التشغيلية بالمنشأة.					
الجزء الثاني		يؤثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال علي قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للفهم. يساهم تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال في:					
الرقم	الرمز	البيان	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق علي الإطلاق
-5	A2- 1	الالتزام بالشكل المنصوص عليه في					

		معايير المحاسبة الدولية.						
-6	A2- 2	الالتـزام بـالمحتوى المنصـوص عليـه في معايير المحاسبة الدولية.						
-7	A2- 3	توضـيح المبـادئ المحاسـبية المتبعـة في إعداد التقارير المالية ضمن الإيضاحات المتممة لها.						
-8	A2- 4	توضيح الطرق المتبعة في تقييم مختلف الحسابات ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.						
-9	A2- 5	الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد التقارير المالية.						
-10	A2- 6	الإفصاح عن كيفية الوصول إلى بعض الأرقام التي تم دمجها.						
-11	A2- 7	تـوفير معلومـات محاسـبية تسـاعد المستخدمون في إجراء المقارنات الزمنية والمكانية من اجل التقييم النسبي للمركز المالي والأداء.						
الجزء الثالث		**يؤثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال علي ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.** **يساهم تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال في:**						
الرقم	**الرمز**	**البيان**	**موافق جدا**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق علي الإطلاق**	
-12	A3- 1	تقديم التقارير المالية فور حلول التاريخ المحدد.						
-13	A3- 2	تقـديم التقـارير الماليـة فـور طلبهـا مـن المستخدم طيلة السنة المالية.						
-14	A3- 3	إعـداد تقـارير ماليـة دوريـة تقـدم للمستخدمين خلال فترات محددة.						
-15	A3- 4	تقـديم معلومـات سـابقة ذات قيمـة تنبؤية عالية تساعد في اتخاذ القرارات.						
-16	A3- 5	تـدعيم إنتـاج معلومـات محاسبية تتمتع						

		بالقدرة التفسيرية.						
-17	A3- 6	توفر معلومات محاسبية تتمتع بالقدرة التأكيدية.						
الجزء الرابع		**يؤثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال علي قابلية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للمقارنة.** **يساهم تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال في:**						
الرقم	**الرمز**	**البيان**	**موافق جدا**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق علي الإطلاق**	
-18	A4- 1	توحيد المبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد التقارير المالية.						
-19	A4- 2	توحيد طرق القياس المحاسبي المتبعة في تقييم الحسابات.						
-20	A4- 3	توحيد طرق عرض التقارير المالية الأساسية.						
-21	A4- 4	توحيد طرق عرض التقارير المالية الملحقة.						
-22	A4- 5	تماثل المبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد التقارير المالية من سنة لأخرى.						
-23	A4- 6	تماثل طرق عرض التقارير المالية الملحقة.						
الجزء الخامس		**يؤثر تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال علي صدق تمثيل المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.** **يساهم تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال في:**						
الرقم	**الرمز**	**البيان**	**موافق جدا**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق علي الإطلاق**	
-24	A5- 1	وجود إدارة مستقلة لنظام المعلومات المحاسبية في المنشأة.						
-25	A5- 2	فصل تام بين مختلف العمليات وسلطة تسجيلها.						
-26	A5- 3	وجود ضوابط رقابية على أصول وممتلكات المنشأة.						

-27	A5- 4	توجد مستندات مؤيدة لمختلف عمليات المنشأة.						
-28	A5- 5	تسجيل فوري للعمليات بعد حدوثها.						
-29	A5- 6	القيام بجرد فعلي على فترات دورية.						
-30	A5- 7	الالتزام بمبدأ الحيطة والحذر عند تقييم مختلف الحسابات بالتقارير المالية.						
-31	A5- 8	توفير معلومات محاسبية قابلة للتحقق.						
-34	A5- 9	التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية، والتي تساعد في اتخاذ قرارات.						
-35	A5- 10	وجود نظام فعال للرقابة الداخلية.						

2. **القائمة الخاصة بعملاء المراجعة**.

أ. معلومات عامة: يرجى اختيار الإجابة المناسبة عن طريق تحديد المكان المناسب:

	اسم المنشأة:			الإجابة
Dc1	المؤهل العلمي	Dc1 .1 Dc1 .2 Dc1 .3 Dc1 .4 Dc1 .5	1. بكالوريوس 2. دبلوم دراسات عليا 3. ماجستير 4. دكتوراه 5. أخري، يرجي ذكره	
Dc2	التخصص العلمي	Dc2 .1 Dc2 .2 Dc2 .3 Dc2 .4	1. محاسبة 2. إدارة أعمال 3. اقتصاد 4. أخري، يرجي ذكره	
Dc3	سنوات الخبرة العملية	Dc3 .1 Dc3 .2 Dc3 .3 Dc3 .4 Dc3 .5	1. أقل من 5 سنوات. 2. من 5 سنوات إلي أقل من 10 سنوات. 3. من 10 سنوات إلي أقل من 15 سنوات. 4. من 15 سنة إلي أقل من 20 سنوات. 5. من 20 سنة فأكثر.	
Dc4	المسمى الوظيفي	Dc4 .1 Dc4 .2	1. مدير مالي. 2. مدير المراجعة الداخلية.	

	اسم المنشأة:			الإجابة
		Dc4 .3	3. مدير إدارة الاستثمار.	

ب. الاستبيان

الجزء الأول		توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال ورفع مستوى الإفصاح والشفافية التقارير المالية. يساهم تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال في:					
الرقم	**الرمز**	**البيان**	**موافق جدا**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق علي الإطلاق**
-1	C1-1	زيادة شفافية وعدالة ووضوح عرض التقارير المالية.					
-2	C1-2	زيادة فرص اكتشاف الأخطاء غير المعتمدة في التقارير المالية.					
-3	C1-3	زيادة فرص اكتشاف الغش المتعمد في التقارير المالية.					
-4	C1-4	زيادة فرص اكتشاف الخلل في الإفصاحات في التقارير المالية.					
-5	C1-4	تسهيل تحديد قدرة المنشأة على الاستمرارية.					
الجزء الثاني		**توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال إلى تحقيق قيمة مضافة لعملاء المراجعة.** **يساهم تطبيق منهجية مراجعة مخاطر الأعمال في:**					
الرقم	**الرمز**	**البيان**	**موافق جدا**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق علي الإطلاق**
-6	C2-1	تحسين نظم إعداد التقارير المالية.					
-7	C2-2	تحسين بيئة الرقابة بالمنشأة.					
-8	C2-2	مراجعة أفضل للقوائم المالية بسبب الشمولية في تقدير وتحليل مخاطر الأعمال.					
-9	C2-3	تحسين أنشطة الرقابة الداخلية.					
-10	C2-4	تدعيم مصداقية التقارير المالية مما يؤدي إلى تحسين القيمة السوقية للمنشأة.					
-11	C2-5	مساعدة المنشأة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية وتخفيض المخاطر التشغيلية.					