

أثر تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة - دراسة ميدانية

The Impact of the External Auditor Evaluate for the Internal Control, to Reduce the Audit Risk -Field Study

[10.35781/1637-000-128-005](https://doi.org/10.35781/1637-000-128-005)

د. حسين قاسم سالم ديان*
الباحث/ محمد عبدالله محمد باسردة**

*أستاذ المحاسبة المساعد - قسم المحاسبة والمراجعة - كلية العلوم الإدارية - جامعة عدن

الايميل: dayan789@yahoo.com

**مدرس في قسم المحاسبة والمراجعة - كلية العلوم الإدارية - جامعة شبوه.

الايميل: mbmtsb2023@Gmail.com

ملخص

المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة يؤدي إلى الحد من مخاطر المراجعة على القوائم المالية، كما قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها انه يجب على المراجع الخارجي إبلاغ لجنة المراجعة بأوجه القصور الهامة في تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية التي قد تؤثر عكسياً على قدرة المنشأة لكي يحد من مخاطر المراجعة على القوائم المالية وكذا يجب على المراجع الخارجي أن يأخذ في الاعتبار خصائص الإدارة ومدى ميلها إلى التلاعب والتحايل عند تقييم مخاطر الغش والتصرفات غير القانونية لكي يحد من مخاطر المراجعة على القوائم المالية. الكلمات المفتاحية:

المراجعة، نظام الرقابة الداخلية، المخاطر الملازمة، مخاطر الاكتشاف، القوائم المالية.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف الغش والارتباطات غير القانونية والتأكد من طريقة ودقة التقييم لنظام الرقابة الداخلية للحد من مخاطر المراجعة على القوائم المالية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة أقسام حيث تضمن القسم الأول المقدمة والدراسات السابقة، وتضمن القسم الثاني الإطار النظري للدراسة، بينما تضمن القسم الثالث الدراسة الميدانية ومن ثم النتائج التي تم التوصل إليها والتوصيات المقترحة، اتبع الباحثان في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أبرزها: أن نظام الرقابة الداخلية لدى المراجع الخارجي يعد خط الدفاع الرئيسي للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية وكذلك بينت الدراسة أن قيام

The Impact of the External Auditor Evaluate for the Internal Control, to Reduce the Audit Risk -Field Study

Dr. Hussein Qasim Salem Dayan*
Mohamed Abdallah Mohamed bi sardh**

*Assistant Professor in Accounting - Accounting Department- Faculty of Administrative Sciences - University of Aden.

Email: dayan789@yahoo.com

**Master in Accounting - Accounting Department- Faculty of Administrative Sciences- University of Shabwa.

Email: mbmts2023@Gmail.com

Abstract

This study aimed to find out the extent to which the external auditor evaluates the internal control system, detects fraud and illegal associations, and ensures the method and accuracy of the evaluation of the internal control system, to reduce the risks of audit on the financial statements.

To achieve the objectives of the study, the study was divided into three sections, where the first section included the introduction and previous studies, and the second section included the theoretical framework of the study, while the third section included the field study and then the results reached and the proposed recommendations, in this study, the researchers followed the descriptive analytical approach.

The study reached a set of conclusions, most notably, that the internal control system of the external auditor is the main line of defense to prevent fraudulent financial reporting, as well as the field study showed that the

external auditor evaluates the internal control system of the unit under review, leads to reducing the risks of audit on the financial statements, The study also made a set of recommendations, the most important of which is that the external auditor must inform the audit committee of important deficiencies in the design and operation of the internal control structure that may adversely affect the ability of the entity, in order to reduce the audit risks on the financial statements, as well as the external auditor must take into account the characteristics of management, and the extent of its tendency to manipulation, and fraud when assessing the risks of fraud and illegal behavior, in order to reduce the audit risks on the financial statements.

Keywords:

Auditing, Internal Control System, Inherent Risks, Detection Risks, Financial Statement.

مقدمة

واجهت مهنة المراجعة في الآونة الأخيرة تحديات كبيرة سببها إفلاس العديد من الشركات الكبرى في العالم مثل شركة أنرون للطاقة، وشركة آرثر إندرسون للمراجعة حيث كان السبب وجود مخالفات مالية لم تظهر في القوائم، والتقارير المالية، أدى إلى توجيه انتقادات عنيفة لمراجعي الحسابات وزيادة القلق لدى فئات كثيرة من المستثمرين والمساهمين وانخفاض ثقتهم في قدرة مهنة المحاسبة والمراجعة على حماية استثماراتهم وكذلك زيادة عدد الدعاوى القضائية ضد هؤلاء المراجعين. الأمر الذي ترتب عليه زيادة الحاجة الملحة إلى خدمات المراجع الخارجي باعتباره حكماً عادلاً بين الإدارة، والأطراف المختلفة ذات المصلحة في المنشأة وخوف هذه الأطراف من استغلال الإدارة لديها من معلومات في تحقيق مصالح ذاتية على حساب تلك الأطراف، مما قد يؤدي إلى نقل جزء من ثروتهم إلى الإدارة، لذلك يسعى المراجع الخارجي من خلال عملية المراجعة للوصول إلى رأي فني عن مدى عدالة القوائم المالية المقدمة له من قبل إدارة المنشأة محل المراجعة.

ومن هنا جاءت هذه الدراسة لاستقصاء بيئة المراجعة في الجمهورية اليمنية لمعرفة مدى قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة للحد من مخاطر المراجعة على القوائم المالية.

مشكلة الدراسة:

إن وجود مخاطر في المراجعة تعترض المراجع الخارجي أثناء قيامه بفحص القوائم المالية تعتبر من الأمور الهامة التي يجب على الجمعيات المهنية والمراجعين أخذها بعين الاعتبار والإسهام في الحد منها وفي هذا السياق يبرز التساؤل الرئيسي الذي يمثل مشكلة الدراسة الحالية وهو:
ما أثر تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة؟

أهمية الدراسة:

تظهر أهمية الدراسة في ضرورة قيام المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية المناسبة خاصة عند التقرير بتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة ومراعاة وجود المخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة وكذا مخاطر الاكتشاف.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة بصفة أساسية إلى معرفة مدى قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة في الحد من مخاطر المراجعة على القوائم المالية في الجمهورية اليمنية وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

(1) معرفة أثر تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة.

(2) معرفة أثر قيام المراجع الخارجي بالإجراءات اللازمة للكشف عن الغش والارتباطات غير القانونية للحد من مخاطر المراجعة على القوائم المالية.

(3) اقتراح التوصيات المبنية على نتائج الدراسة والتي من المتوقع أن تساهم في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية.

فرضيات الدراسة:

بناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها يمكن صياغة فرضيات الدراسة على النحو الآتي:

الفرضية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة.

الفرضية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة، تُعزى إلى (العمر، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخدمة).

منهجية الدراسة:

اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته لطبيعة الدراسة، وتم توظيف الاختبارات الإحصائية اللازمة من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS) وذلك لاختبار فرضيات الدراسة.

مصادر البيانات والمعلومات:

الدراسة النظرية: اعتمد الباحثان في الجانب النظري للدراسة على مصادر المعلومات الثانوية المتمثلة في الكتب والدراسات السابقة والدوريات والمجلات المهنية المتخصصة والمقالات والندوات العلمية والمؤتمرات بالإضافة إلى استخدام شبكة الانترنت والمواقع الالكترونية والمنشورات المتخصصة.

الدراسة الميدانية: فقد تم جمع بياناتها بالاعتماد على المصادر الأولية لجمع المعلومات، حيث تم تصميم استبانة بالاعتماد على الدراسات السابقة والإطار النظري للدراسة الحالية مكونة بفقراتها الإجرائية كما سيرد تفصيلها فيما بعد.

ثم وزعت على عينة الدراسة لمعرفة درجة تأييد مفرداتها للفرضيات التي تقوم عليها الدراسة الحالية.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تم إجراء الدراسة، وتطبيقها على المحاسبين القانونيين في الجمهورية اليمنية، وتم اختيار عينة عشوائية من صنعاء وعدن مقدارها (100) فرداً من أفراد المجتمع.

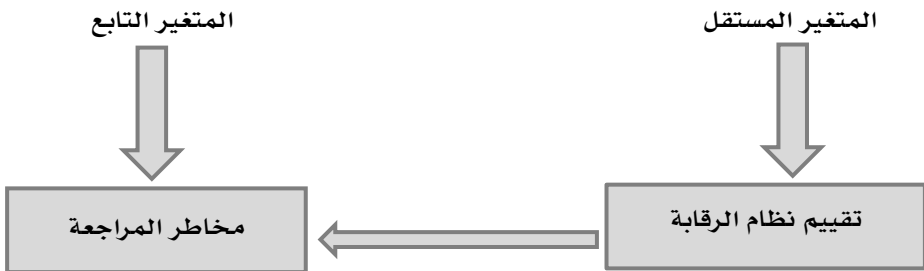
الحدود الزمنية: تتمثل في عام 2019م الذي تم فيه توزيع الاستبيانات وجمعها.

الحدود الموضوعية: اقتصرَت الدراسة على اختبار تأثير المتغيرات المستقلة الأربعة الواردة ضمن مساهمة المراجع الخارجي على المتغير التابع، وهو مخاطر المراجعة على القوائم المالية.

أداة الدراسة:

تتمثل أداة الدراسة في الاستبانة التي أعدها الباحثان ليخص بها المراجعين الخارجيين في الجمهورية اليمنية، وتم توزيع عدد (100) استبانة على عينة الدراسة، تم جمع 92 استبانة، وبعد فحصها تم استبعاد عدد (4) استبانات لعدم قابليتها للتحليل (فارغة تماماً من الإجابات)، وبهذا يكون عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (88) استبانة بنسبة (88%) من إجمالي الاستبانات الموزعة.

انموذج الدراسة:



هيكل الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث وتأكيداً لأهميته فقد احتوت الدراسة على ثلاثة عناصر هي:

- المقدمة والدراسات السابقة.
- الإطار النظري للدراسة.
- الدراسة الميدانية والنتائج والتوصيات.

الدراسات السابقة

تعرض هذا الدراسة أهم الدراسات السابقة، التي تناولت مدى قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة على القوائم المالية، بالإضافة إلى تحديد مدى ما تختلف به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

دراسات باللغة العربية:

1- دراسة (الحسيني، 2017) بعنوان "توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي" بحث تطبيقي على عينة من البنوك العراقية.

هدفت الدراسة الى التعرف على مدى فهم واستيعاب المدقق الخارجي لمكونات الرقابة الداخلية وهي (بيئة رقابية، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، نظام المعلومات والاتصال والمتابعة) والتي تعد مقياساً يمكن على أساسها تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية وإمكانية توظيفها لتعزيز جودة

التدقيق الداخلي، تم استخدام المنهج الوصفي واعتماد الاستبيان وتوصلت الدراسة إلى بعض الاستنتاجات منها أن بيئة الرقابة الداخلية تعد أهم مكون من مكونات الرقابة الداخلية، إذ أنه كلما كانت قوية تؤدي إلى فعالية بعض مكونات الرقابة الداخلية وبذلك تتحقق جودة التدقيق الخارجي.

2- دراسة (صالح، 2016م) «مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة - بالتطبيق على ديوان المراجعة القومي في الخرطوم».

هدفت الدراسة إلى معرفة المخاطر المحيطة بعمل المراجع الخارجي عند قيامه بتنفيذ المراجعة وبيان مسؤوليات المراجع القانونية والمهنية وتوضيح أثر تلك المخاطر على نمطية أداء عملية المراجعة واتبع الباحث المنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، كذلك اعتمد المنهج الاستنباطي.

ومن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة، أن عملية المراجعة تبدأ بتقدير المخاطر الرقابية وأن عملية تقويم المخاطر الرقابية بواسطة المراجع الخارجي تحدد مسار المراجعة، كما أن الدعاوى المرفوعة ضد المراجع الخارجي أغلبها نتاج إبداء المراجع رأيه غير المتحفظ بالتحريفات الجوهرية وأن توقع المراجع بوجود المخاطر المتلازمة يعتمد على عنصر الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية.

3- دراسة (جبار، 2011م) «مخاطر التدقيق وأثرها على جودة الاداء ومصادقية النتائج (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية في بغداد)».

هدفت الدراسة إلى أن التطور المتزايد أصبح أمراً يهدد نتائج عمل مدقق الحسابات، لذا استوجب الأمر دراسة هذه المخاطر والعوامل المؤثرة فيها من خلال تحديدها وتقدير مستوياتها واحتمالات حدوثها وأخذها بالحسبان عند التخطيط والتنفيذ لإجراءات التدقيق بهدف تقليل أثرها، لذا ينبغي التعرف عليها بفاعلية ودراسة العوامل المؤثرة فيها بغية تقدير درجات المخاطر والتعرف على المجالات التي ترتفع فيها وأخذ المستويات المقدرة لها في الاعتبار واتخاذ كل ما من شأنه تخفيض حدة تأثيرها في القوائم المالية ومن ثم تقليص مخاطر إبداء رأي تدقيقي غير مناسب إلى أدنى مستوى ممكن ومقبول، ذلك لأن رأي المدقق يتسم بالأهمية والخطورة وله تأثير في جهات عديدة، فعلى ضوءه تتخذ مواقف وتتخذ قرارات، ولهذا يجب أن يكون هذا الرأي بمستوى من الجودة ليفي بمتطلبات مستخدمي القوائم المالية، وأن التعرف على تلك المخاطر وتقديرها يعد أمراً مهماً لتعزيز فاعلية الأداء والوصول إلى نتائج منطقية.

4- دراسة (كرسوع، 2008م) «مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة في فلسطين» .

هدفت الدراسة إلى المساهمة في تقليل مخاطر التدقيق التي قد يتعرض لها المدقق الخارجي أثناء عملية التدقيق، اعتمدت الدراسة الاستبانة كأداة رئيسية حيث تم توزيعها على مكاتب التدقيق في قطاع غزة وتم اعتماد المنهج التحليلي الذي توصلت من خلاله إلى أن استخدام العينة الإحصائية

بشكل صحيح يؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق ومن الأمور المهمة التي تؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق التأكد من صحة ودقة التقديرات المحاسبية.

دراسات باللغة الإنجليزية:

1- دراسة (Matarneh, 2011) بعنوان:

«The Commitment of Jordanian Auditors to Assess Audit Risks»

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى قيام مدققي الحسابات في الأردن بتقييم المخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف عند تدقيق القوائم المالية واعتمدت الدراسة المنهج التحليلي، كما اعتمدت الدراسة على الاستبانة كأداة لجمع البيانات من خلال توزيعها على عينة مكونة من (70) مدققاً أردنياً، وقد اظهرت نتائج الدراسة أن هناك التزاماً من قبل مدققي الحسابات في الأردن في تطبيق إجراءات عملية التدقيق والقيام باختبار وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل سليم، وذلك عند تقييم مخاطر الرقابة.

2- دراسة (William, Lizabeth, 2000) بعنوان:

«Internet Risk and Control Risk»

هدفت الدراسة إلى بيان أثر العوامل المرتبطة بمجموعة من أرصدة الحسابات، وتلك المرتبطة بأرصدة حسابات معينة والمؤثرة على المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة عند تقدير المدقق لتلك المخاطر، كما تناولت الدراسة مجموعة من المتغيرات المستقلة المؤثرة على تقديرات المدققين عند تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة والمتمثلة في نتائج فحص إجراءات عملية التدقيق واتجاه الإدارة للمراوغة أو تجاوز إجراءات الرقابة وايضا اتجاه الإدارة للتقرير عن النتائج المالية المبالغ فيها. وتوصلت الدراسة إلى أن العوامل المرتبطة بمجموعة من الأرصدة والعوامل الخاصة المتعلقة بأرصدة حسابات معينة تؤثر على تقدير المخاطر الملازمة أكثر من تأثيرها على مخاطر الرقابة.

مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

طبقت هذه الدراسة في بيئة المراجعة اليمنية بالرغم من ظروف الحرب السائدة في حين أن الدراسات التي استعان بها الباحثون طبقت في بيئات مراجعة أخرى، كما أن هذه الدراسة طبقت على جميع المؤسسات بافتراض أن معظم مكاتب المراجعة تتناول جميع المنشآت دون استثناء، وتناولت الدراسة أغلب مخاطر المراجعة، في حين أن الدراسات التي استعان بها الباحثان اقتصر على البعض منها فقط مما جعلها الأكثر شمولاً وحدثة، ومن أوائل الدراسات المطبقة في الجمهورية اليمنية بحسب علم الباحثان.

الإطار النظري للدراسة

مفهوم المراجعة:

عرفت المراجعة بأنها عملية تجميع وتقييم أدلة الاثبات حول المعلومات من أجل تحديد درجة ارتباط، وامتنال المعلومات للمعايير والأسس المتبعة والإبلاغ عن نتيجة العملية من خلال رأي مهني محايد، ويجب أن يقوم بالمراجعة شخص كفؤ ومؤهل ومحايد». (سلامة، وآخرون، 2001م، ص21). كما عرفت أيضا بأنها عملية منظمة ومخططة وتتم بالتسقيق، وهي تشمل الحصول على الأدلة والإثباتات التي يتم تقييمها المتكونة من كل المؤثرات التي تؤدي في النهاية إلى قرارات المراجعين، وهي مرتبطة بتأكيدات عن إجراءات الأحداث الاقتصادية». (حمادة، 2004م، ص27).

نظام الرقابة الداخلية:

تعددت مفاهيم الرقابة الداخلية من قبل الجهات المختلفة فقد عرفها معيار المراجعة الأمريكي رقم (78. SAS)، بأنها " العمليات التي يقوم بها مجلس الإدارة، وإدارة المنشأة والموظفون الآخرون والمصممة بغرض توفير تأكيد معقول بخصوص تحقق الثقة في التقارير المالية وكذا فعالية وكفاءة التشغيل وأيضا الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة ". (شريم، وبركات، 2011م، ص192) وعرفها معيار المراجعة الدولي رقم 315 بأنها: «عملية مصممة ومتأثرة بالإدارة وبكل أولئك المعنيين بإدارة المنشأة التي من خلالها يمكن الحصول على تأكيد معقول بأن الأهداف المتمثلة بتحقيق مصداقية البيانات المالية وتحقيق كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية وتحقيق الالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة قد تم تحقيقها». (الذنيبات، 2010م، ص173) كما عرفت من البعض بأنها عملية متكاملة من السياسات والإجراءات التي تصممها الإدارة لتقديم ضمان معقول بشأن موثوقية التقارير المالية (خبة، 2019، ص18)

خصائص الرقابة الداخلية:

هناك العديد من الخصائص والمتطلبات التي يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي سليم حتى يتسنى تحقيق الاستفادة المرجوة منه ومن ضمن هذه الخصائص ما يأتي:

(www.arabinternalauditors.com)

فعالية نظام الرقابة الداخلية، الدقة في الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وكاملة عن الأداء، توافر عنصر المرونة في النظام، التوقيت المناسب، التوفير في النفقات، الاستمرارية والملاءمة وكذا التكامل في النظام.

كما أضاف البعض ان نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتصف بالموضوعية ويوفر تفاصيل كاملة عن أنشطة المنشأة. (العامري، والغالي، 2007م، ص245)

أهداف الرقابة الداخلية:

1- حماية أصول المنشأة من السرقة والضياع وسوء الاستعمال:

إن النظام الفعال للرقابة الداخلية لا بد وأن يهدف إلى المحافظة على ممتلكات المنشأة من الأصول المادية بكل أنواعها كالمخزونات والاستثمارات والمعدات والأدوات إلى غير ذلك. (مخلوف، 2007، ص95-97)

2 - فعالية وكفاءة العمليات والثقة بالقوائم المالية. (دحو، 2018، ص54)

تقييم نظام الرقابة الداخلية:

كما ذكرنا أن مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة من قبل مراجع الحسابات تعتبر الخطوة المبدئية للقيام بعملية المراجعة وذلك أن المراحل القادمة تعتمد على هذه المرحلة من حيث نطاق الاختبارات التالية، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً وفعالاً كلما قام المراجع بتصنيف حجم الاختبارات، وكلما كان النظام ضعيفاً كلما قام بتوسيع إجراءاته في تلك المناطق وللقيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب على المراجع القيام بما يأتي: (المطارنة، 2009م، ص221)

1- أن يتعرف المراجع على مكونات نظام الرقابة الداخلية من أنظمة فرعية.

2- التعرف على أساليب الرقابة الأساسية التي يتضمنها النظام.

3- أن يحدد الأخطاء المحتملة الحدوث.

4- أن يأخذ أنواع الرقابة المتكافئة في الاعتبار.

مخاطر المراجعة:

سيتم تناول مخاطر المراجعة من ثلاثة أبعاد الأول مفهومها والثاني مسبباتها والثالث مكوناتها (مخاطر ملازمة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف).

مفهوم مخاطر المراجعة:

عرفت من قبل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) بأنها: "مخاطر أن المراجع ربما يخفق دون أن يعلم في تعديل رأيه على القوائم المالية التي تتضمن تحريفات جوهرية" (AICPA. SAS NO.107,2009:para2).

كما عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من خلال معيار التدقيق الدولي رقم (200) بأنها: "مخاطر أن يبدي المراجع رأياً غير مناسب عن بيانات مالية تحتوي تحريفات جوهرية". (IFAC, ISA NO.200,2010:para13)

مسببات مخاطر المراجعة:

تعددت أسباب وجود مخاطر المراجعة منها ما يأتي: (الفيومي، 2008م، ص306)

- اعتماد المراجعة في تجميع الأدلة، والقرائن على أسلوب العينات، بعكس فحص جميع مفردات العينة.
- القصور، والمحددات الملزمة لنظام الرقابة الداخلية أو عدم تقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة.
- طبيعة معظم أدلة المراجعة حيث تعتبر مقنعة وليست حاسمة.
- الرأي الذي يبديه المراجع يكون دائماً عرضة للصواب والخطأ.
- عدم اكتشاف الغش والارتباطات غير القانونية في القوائم المالية.
- عدم التأكد من صحة ودقة التقديرات المحاسبية.

مكونات مخاطر المراجعة:

تقتضي معايير المراجعة المتعارف عليها أن يبدي المراجع رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، إلا أنه عند تحديده مستوى الخطر فإنه يقوم بتحديد مستوى الخطر لكل رصيد أو كل عنصر من عناصر القوائم المالية، ونتيجة لذلك فإن المخاطر النهائية لعملية المراجعة الخاصة برصيد معين أو نوع معين من العمليات تتوقف على ثلاثة عناصر هي طبيعة الرصيد أو النوع المعين من العمليات، فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة به، فاعلية إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية التي يستخدمها مراجع الحسابات في فحص هذا العنصر، وعموماً هناك ثلاث مكونات لخطر المراجعة هي: (نصر، والسيد، 2008م، ص185)

المخاطر الملزمة (المتأصلة):

عرفها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) بأنها «قابلية التأكيد للتحريف الذي يمكن أن يكون مادياً سواءً بصورة منفردة أو عندما يجمع مع التحريفات الأخرى وذلك قبل الأخذ بعين الاعتبار أي إجراءات رقابية ذات علاقة» (AICPA. SAS NO.107,2009:para21).

وعرفت أيضاً من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بأنها: "قابلية التأكيد حول الصفقة أو رصيد أو إيضاح لانحراف يمكن أن يكون مادياً سواءً بصورة منفردة أو عندما يجمع مع التحريفات الأخرى وذلك قبل الأخذ بعين الاعتبار أي إجراءات رقابية ذات علاقة" (IFAC, ISA NO.200,2010:para13).

وعرفت المخاطر الملزمة بأنها: "رصيد معين أو عمليات معينة للخطأ الجوهري إذا ما اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو عمليات أخرى وذلك بافتراض عدم وجود إجراءات سليمة للرقابة الداخلية". (الصاذق، وآخرون، 2004م، ص208)

وتتمثل المخاطر الملازمة في أربعة أنواع (مخاطر التشغيل، المخاطر المالية، مخاطر السوق، المخاطر السياسية). (متولي، 2003، ص96)
مخاطر الرقابة:

تتمثل مخاطر الرقابة في وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية على مستوى المنشأة، وليس على مستوى التقارير المالية، وفيما يلي بعض التعاريف لمخاطر الرقابة:
عرفت مخاطر الرقابة بأنها: «المخاطر الناتجة عن فشل الرقابة في منع اكتشاف وتصحيح التحريفات في الوقت المناسب والتي يمكن أن تحدث في رصيد حساب ما أو مجموعة من العمليات، والتي يمكن أن تكون جوهرية بصفة مستقلة أو عند تجمع مع تعريفات أرصدة حساب أخرى». (صالح، 2016، ص6)

وعرفت مخاطر الرقابة أيضاً بأنها: «مقياس لتوقعات المراجعين على قدرة نظام الرقابة الداخلية على منع وقوع أي أخطاء مادية وكشفها، والعمل على تصحيح لكل عملية ترتبط بهدف عملية المراجعة القائمة». (جربوع، وصالح، 2015م، ص211)
مخاطر الاكتشاف:

يرتبط خطر الاكتشاف بفعالية إجراءات المراجعة المطبقة من قبل المراجع لاكتشاف الأخطاء، أو بأسلوب تطبيقها، وقد تم تعريفها بأنها مخاطر مرتبطة بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجع التي يحددها المراجع الخارجي لتقليل مخاطرة المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، وكلما زادت مخاطر الأخطاء الجوهرية التي يعتقد المراجع أنها موجودة تتخفف مخاطر الاكتشاف التي يمكن قبولها، وبالعكس كلما انخفضت مخاطر الأخطاء الجوهرية التي يعتقد المراجع أنها موجودة تزيد مخاطرة الاكتشاف التي يمكن قبولها. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2007م: 222)

الإطار الميداني للدراسة

سيتم من خلال هذا الجزء استعراض مجتمع الدراسة وعينتها، وأداة الدراسة، وصدق أداة الدراسة وثباتها، واساليب التحليل الإحصائي المستخدمة.
مجتمع وعينة الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين الممارسين لمهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية، وقد بلغ عدد المراجعين الممارسين لمهنة المراجعة في الجمهورية اليمنية (15) شركة مراجعة، (180) مكتب مراجعة فردي، وذلك وفقاً للمعلومات الواردة في دليل المحاسبين القانونيين الصادر عن جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، وبناءً على الكشوفات الصادرة من إدارة المحاسبين القانونيين في وزارة التجارة، والصناعة (جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين 2019)
أما عينة الدراسة فقد تمثلت في عينة عشوائية، من مجتمع الدراسة، وتم توزيع استمارة الاستقصاء "الاستبيان" عليهم.

وقد وزع الباحثان عدد (100) استبانة على عينة الدراسة، تم جمع 92 استبانة، وبعد فحصها تم استبعاد عدد (4) استبانات لعدم قابليتها للتحليل (فارغة تماماً من الإجابات)، وبهذا يكون عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (88) استبانة بنسبة (88%) من إجمالي الاستبانات الموزعة، وتعد هذه النسبة عالية، ومناسبة تماماً لتحليلها إحصائياً، ويمكن عرض ذلك من خلال الجدول رقم (1) الآتي:

جدول (1)

استمارات الاستبيان الموزعة والمستلمة والصالحة للتحليل

عدد الاستبانات الموزعة	الاستبانات التي لم يتم استعادتها	الاستبانات المستلمة	الاستبانات المستبعدة	الاستبانات الصالحة للتحليل	نسبة الاستجابة
100	8	92	4	88	88%

أداة الدراسة الميدانية:

اعتمدت الدراسة على الاستبانة أداة رئيسة للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لموضوع الدراسة، وتحقيقاً لذلك فقد قام الباحثان بتصميم استمارة استقصاء/ استبيان، تهدف إلى قياس رأى أفراد عينة الدراسة حول تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة، وقد تم ذلك التصميم على النحو الآتي:

القسم الأول: اختص هذا القسم بالبيانات، والمعلومات العامة (المتغيرات الديموغرافية) لأفراد عينة الدراسة، واحتوى أربع متغيرات هي (العمر، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخدمة).

القسم الثاني: احتوى هذا القسم المعلومات الفنية، وينقسم إلى محورين هما:

المحور الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية

ويحتوي (8) فقرات، خصصت لقياس تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المحور الثاني: مخاطر المراجعة

ويحتوي المحور (12) فقرة، خصصت لقياس مخاطر المراجعة.

صدق أداة الدراسة وثباتها :

تم التحقق من ثبات وصدق الدراسة باستخدام معامل الصدق، والثبات بطريقة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، وذلك بالنسبة لكل محور على حدة وللأداة بالدراسة ككل، وكانت أهم النتائج التي تم التوصل إليها موضحة في الجدول رقم (2):

جدول رقم (2)

نتائج قيم معاملات الصدق والثبات بطريقة ألفا - كرونباخ

اسم المحور	عدد الفقرات	معامل الصدق	معامل كرونباخ ألفا (لثبات)
جميع فقرات الاستبيان	20	0.91	0.83
تقييم نظام الرقابة الداخلية	8	0.87	0.76
مخاطر المراجعة	12	0.94	0.89

يتضح من الجدول أعلاه رقم (2) أن جميع عبارات الاستبيان تتمتع بثبات، وصدق عالٍ، حيث بلغ معامل ألفا كرونباخ (0.89)، ومعامل الصدق (0.94) وهو أكبر من المستوى المعتمد في المقارنة (0.60)، وفيما يخص معامل الثبات لمحاور الاستبيان فقد حقق نسبة ثبات عالية تجاوزت الحد الأدنى في المقارنة (0.60) أي هناك ثبات في إجابات أفراد العينة تجاه عبارات، ومحاور الدراسة، ومن ثم فإن الاستبيان يتمتع بقدر عالٍ من الثبات، يمكن الاعتماد عليه في جمع بيانات الدراسة. أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة:

لغرض تحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد استخدمت الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (برنامج spss) (Statistical Package For Social Sciences)، النسخة 20. ولغرض إدخال البيانات إلى الحاسوب وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي المخصص لقياس الاتجاهات فقد استخدم ترميز البيانات وفقاً لهذا المقياس، حيث أعطي الرقم 5 للإجابة موافق بشدة، وهي أعلى درجات المقياس وتعني توافر هذه الفقرة بشكل تام، كما أعطي الرقم 4 للإجابة موافق، بينما أعطي الرقم 3 للإجابة محايد، وأعطي الرقم 2 للإجابة غير موافق، بينما أعطي الرقم 1 للإجابة غير موافق بشدة، وهي أدنى درجات المقياس، وتعني عدم توافر الفقرة بشكل تام، كما استخدم الوسط الحسابي الفرضي للدراسة (3)، ويحسب من الصيغة الآتية:

$$\mu = [1+2+3+4+5] / 5 = 15/5 = 3$$

وهذا يعني أنه إذا زاد المتوسط الحسابي المحتسب من البيانات عن الوسط الفرضي للدراسة فإنه يؤكد توافر الفقرة، بينما إذا كان المتوسط الحسابي المحتسب من البيانات أقل من المتوسط الفرضي للدراسة فإنه يشير إلى عدم توافر الفقرة، ولتحديد طول خلايا المقياس الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى ($5-1=4$)، ومن ثم تقسيمه على عدد خلايا المقياس للحصول على طول الخلية الصحيح أي ($0.80=5/4$) بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس وهي الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، وهكذا أصبح طول الخلايا كما يأتي:

- 1- من 1 وحتى 1.80 تمثل (غير موافق بشدة) نحو كل عبارة باختلاف المحور المراد قياسه، وتدل على درجة ضعيفة جداً من الموافقة.
 - 2- من 1.81 وحتى 2.60 تمثل (غير موافق) نحو كل عبارة باختلاف المحور المراد قياسه، وتدل على درجة ضعيفة من الموافقة.
 - 3- من 2.61 وحتى 3.40 تمثل (محايد) نحو كل عبارة باختلاف المحور المراد قياسه، وتدل على درجة متوسطة من الموافقة.
 - 4- من 3.41 وحتى 4.20 تمثل (موافق) نحو كل عبارة باختلاف المحور المراد قياسه، وتدل على درجة عالية من الموافقة.
 - 5- من 4.21 وحتى 5 تمثل (موافق بشدة) نحو كل عبارة باختلاف المحور المراد قياسه، وتدل على درجة عالية جداً من الموافقة.
- وتم تقدير كل فقرة، وكل مجال، والدرجة الكلية وفقاً لهذا المقياس، وقد كانت أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة في هذه الدراسة:
- معامل كرونباخ ألفا لاختبار ثبات أداة الدراسة.
 - التكرارات، والنسب المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة.
 - المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية.
 - اختبار الانحدار، والارتباط الخطي.
 - اختبار تحليل التباين الأحادي لمعرفة دلالة الفروق بين متوسطات آراء المبحوثين.

التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وعرض النتائج، واختبار الفرضيات سيتم من خلال هذا الجزء استعراض الخصائص الشخصية للمبحوثين، والتحليل الوصفي لإجاباتهم، وتحليل النتائج، واختبار الفرضيات.

أولاً: الخصائص الشخصية للمبحوثين

1- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر:

وقد جاءت النتائج كما يبينها الجدول رقم (3):

جدول رقم (3)

توزيع عينة الدراسة حسب العمر

النسبة %	التكرار	فئات العمر
19.3	17	أقل من 30 سنة
26.1	23	من 30 سنة - أقل من 40 سنة
42.0	37	من 40 سنة - أقل من 50 سنة
12.5	11	أكثر من 50 سنة
100.0	88	الإجمالي

يوضح الجدول السابق رقم (3) أن أكثر الموظفين يتركزون في الفئة العمرية (من 40 سنة - أقل من 50 سنة)، حيث يمثلون نسبة (42.0 %) من الإجمالي الكلي، ويأتي عدد الموظفين في الفئة العمرية (من 30 سنة - أقل من 40 سنة) في المرتبة الثانية بنسبة (26.1 %) في حين أن عدد الموظفين في الفئة العمرية (أقل من 30 سنة) يأتي في المرتبة الثالثة حيث يمثلون (19.3 %) وتأتي فئة الموظفين في الفئة العمرية (أكثر من 50 سنة) في المرتبة الرابعة وبنسبة متدنية بلغت (12.5 %).

2- توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب المؤهل العلمي:

وقد جاءت النتائج كما يبينها الجدول رقم (4):

جدول رقم (4)

توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	التكرار	المؤهل
38.6	34	بكالوريوس
42.0	37	ماجستير
18.2	16	دكتوراه
1.1	1	أخرى
100.0	88	الإجمالي

يوضح الجدول أعلاه رقم (4) أن الموظفين من حملة مؤهل ماجستير احتلوا المرتبة الأولى بنسبة (42.0%)، أما الموظفون من حملة مؤهل بكالوريوس فقد احتلوا المرتبة الثانية بنسبة (38.6%)، فيما احتل الموظفون من حملة مؤهل دكتوراه المرتبة الثالثة بنسبة (18.2%)، فيما احتل عدد الموظفون من حملة مؤهلات أخرى المرتبة الرابعة والأخيرة بنسبة (1.1%).

3- توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب المسمى الوظيفي:

وقد جاءت النتائج كما يبينها الجدول رقم (5):

جدول رقم (5)

توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

النسبة %	التكرار	المستوى الوظيفي
19.3	17	صاحب مكتب
5.7	5	شريك
29.5	26	مدير مراجعة
45.5	40	مراجع خارجي
100.0	88	الإجمالي

يتضح من الجدول السابق رقم (5) أن عدد الموظفين في الوظيفة (مراجع خارجي) احتلت المرتبة الأولى بنسبة (45.5%)، فيما احتل الموظفون في الوظيفة (مدير مراجعة) المرتبة الثانية بنسبة (29.5%)، أما الموظفون في الوظيفة (صاحب مكتب) فقد احتلوا المرتبة الثالثة بنسبة (19.3%) في حين أن عدد الموظفين في الوظيفة (شريك) احتل المرتبة الرابعة بنسبة (5.7%).

4- توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب سنوات الخدمة:

وقد جاءت النتائج كما يبينها الجدول رقم (6):

جدول رقم (6)

توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخدمة

النسبة %	التكرار	فئات سنوات الخدمة
13.6	12	أقل من 5 سنوات
17.0	15	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
48.9	43	من 10 إلى أقل من 15 سنة
20.5	18	15 سنة فأكثر
100.0	88	الإجمالي

يتضح من الجدول السابق رقم (6) إن عدد الموظفين الذين لديهم سنوات خبرة (من 10 الى أقل من 15 سنة) احتلت المرتبة الاولى بنسبة (48.9%)، فيما احتل الموظفون الذين لديهم سنوات خبرة (15 سنة فأكثر) المرتبة الثانية بنسبة (20.5%)، أما عدد الموظفين الذين لديهم سنوات خبرة (من 5 الى أقل من 10 سنوات) فقد احتل المرتبة الثالثة بنسبة (17.0%)، في حين أن الموظفين الذين لديهم سنوات خبرة (أقل من 5 سنوات) احتلوا الرابعة والأخيرة بنسبة (13.6%).

ثانيا: التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة، وعرض النتائج:

وقد قام الباحثان في هذا الجزء باستخدام المتوسطات، والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لتحليل فقرات الاستبيان المتمثلة في فقرات المحور الأول تقييم نظام الرقابة الداخلية - وفقرات المحور الثاني مخاطر المراجعة، وهي على النحو الآتي:

1- التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة للمحور الأول تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يوضح الجدول الآتي رقم (7) المتوسطات، والانحرافات المعيارية، والرتبة، والأهمية النسبية لفقرات تقييم نظام الرقابة الداخلية

جدول رقم (7)

المتوسطات، والانحرافات المعيارية، والرتبة، والأهمية النسبية لفقرات تقييم نظام الرقابة الداخلية

الأهمية النسبية	الاتجاه	الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	تقييم نظام الرقابة الداخلية	
92.2	موافق بشدة	3	.490	4.61	يجب على إدارة المنشأة الاعتراف بمسؤولياتها عن التصميم والمحافظة على تطبيق نظام الرقابة الداخلية عند إعداد التقارير المالية.	1
93.4	موافق بشدة	1	.473	4.67	يعتبر نظام الرقابة الداخلية خط الدفاع الرئيسي للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتمالية	2
89	موافق بشدة	7	.545	4.45	على الإدارة توفير تأكيدات معقولة بشأن إجراء المساءلة المحاسبية عن الأصول.	3
91	موافق بشدة	4	.523	4.55	يتطلب وجود مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.	4
92.8	موافق بشدة	2	.550	4.64	يجب أن تتوفر لدى المراجع الفهم الكافي لهيكل الرقابة الداخلية لتخطيط عملية المراجعة.	5

6	توفير تأكيدات معقولة بشأن الموافقة من جانب الإدارة على العمليات المالية قبل تنفيذها.	4.47	.624	6	موافق بشدة	89.4
7	يجب أن يتضمن تقرير الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية بالمشأة نقاط الضعف الهامة التي حددها المراجع.	4.49	.606	5	موافق بشدة	89.8
8	يقوم المراجع بإبلاغ لجنة المراجعة بأوجه القصور الهامة في تصميم، وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية التي قد تؤثر عكسياً على قدرة المشأة.	4.41	.705	8	موافق بشدة	88.2
	المتوسط العام		4.54			
	الانحراف المعياري		0.34893			

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، المحور الأول الوارد في قائمة الاستقصاء.

يتضح من الجدول السابق رقم (7) أن متوسطات إجابات أفراد العينة تجاه فقرات تقييم نظام الرقابة الداخلية كانت مرتفعة، حيث تراوحت بين (4.41-4.67)، وباتجاه موافق بشدة، وحصلت الفقرة رقم (2) والتي تنص على أنه: (يعتبر نظام الرقابة الداخلية خط الدفاع الرئيسي للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتمالية) قد حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (4.67)، وانحراف معياري (0.473). وباتجاه موافق بشدة، في حين أن الفقرة رقم (8) والتي تنص على أنه: (يقوم المراجع بإبلاغ لجنة المراجعة بأوجه القصور الهامة في تصميم، وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية التي قد تؤثر عكسياً على قدرة المشأة) قد احتلت المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (4.41) وانحراف معياري (0.705)، أما المتوسط العام للمحور فقد بلغ قيمة (4.54)، وانحراف معياري (0.34893) باتجاه موافق، كما نجد أن جميع المتوسطات لجميع الفقرات تجاوزت المتوسط الفرضي (3) مما يدل على أن اتجاهات الإجابات تجاه فقرات تقييم نظام الرقابة الداخلية كانت كبيرة، وهو أيضاً ما تؤكد أهميته النسبية للفقرات.

2- التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة للمحور الثاني مخاطر المراجعة:

يوضح الجدول التالي رقم (8) المتوسطات، والانحرافات المعيارية، والرتبة والأهمية النسبية

لفقرات المحور الثاني عن مخاطر المراجعة

جدول رقم (8)

المتوسطات والانحرافات المعيارية، والرتبة، والأهمية النسبية لفقرات مخاطر المراجعة

م	مخاطر المراجعة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه	الأهمية النسبية
1	يعمل المراجع على تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية عند تطوير برنامج المراجعة.	4.38	.553	3	موافق	87.6
2	لتقدير المخاطر الملازمة يعمل المراجع على استخدام اجتهاده المهني على مستوى البيانات المالية للتعرف على أمانه الإدارة.	4.12	.755	9	موافق	82.4
3	لتقدير المخاطر الملازمة يعمل المراجع على استخدام اجتهاده المهني على مستوى أرصدة الحسابات بالبيانات المالية المحتمل ان تكون قابلة للتحريف.	4.22	.864	5	موافق	84.4
4	يدرس المراجع التقدير الأولي للمخاطر الملازمة بالتزامن مع تقدير مخاطر الرقابة لغرض تحديد مخاطر الاكتشاف الملائمة.	4.06	.835	10	موافق	81.2
5	التقدير الأولي لمخاطر الرقابة هو عملية تقييم فعالية النظام المحاسبي، ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة بمنع حدوث معلومات خاطئة أساسية.	4.43	.657	2	موافق بشدة	88.6
6	يعمل المراجع على تقدير مخاطر الرقابة على مستوى عالٍ لبعض، أو كافة التأكيدات عندما يكون نظام الرقابة الداخلية غير فعال.	4.64	.550	1	موافق بشدة	92.8

7	يتضمن نظام الرقابة الداخلية بعض القيود الملزمة، والتي تحد من قدرته على المنع الكامل للأخطاء، والغش.	3.93	.920	11	موافق	78.6
8	يؤثر نوع إجراءات المراجعة المطبقة في عملية الفحص في مستوى مخاطر الرقابة.	4.15	.720	8	موافق	83
9	تقييم المخاطر الرقابية بواسطة المراجع يؤثر في تحديد مسار المراجعة.	4.15	.965	8	موافق	83
10	إن مخاطر الاكتشاف يرتبط مباشرة بإجراءات المراجع الجوهرية.	4.16	.771	7	موافق	83.2
11	يؤثر تقدير المراجع لمخاطر الرقابة مع تقديره لمخاطر الملازمة على طبيعة، وتوقيت، ومدى الإجراءات الجوهرية الواجب القيام بها.	4.19	.741	6	موافق	83.8
12	يؤثر التأكد من بذل العناية الكافية، والاهتمام في اختيار أساليب المعاينة الإحصائية في مستوى مخاطر الاكتشاف.	4.26	.669	4	موافق	85.2
	المتوسط العام	4.22				
	الانحراف المعياري	0.17830				

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية - المحور الثاني الوارد في قائمة الاستقصاء.

يتضح من الجدول السابق رقم (8) أن متوسطات إجابات أفراد العينة تجاه فقرات مخاطر المراجعة كانت مرتفعة، حيث تراوحت بين (3.93-4.64)، وباتجاه موافق، وموافق بشدة، وحصلت الفقرة رقم (6) والتي تنص على أنه: (يعمل المراجع على تقدير مخاطر الرقابة على مستوى عالٍ لبعض أو كافة التأكيدات عندما يكون نظام الرقابة الداخلية غير فعال) قد حصلت على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (4.64) وانحراف معياري (0.550). وباتجاه موافق، في حين أن الفقرة رقم (7) والتي تنص على أنه: (يتضمن نظام الرقابة الداخلية بعض القيود الملزمة، والتي تحد من قدرته على المنع الكامل للأخطاء، والغش) قد احتلت المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.93)، وانحراف معياري (0.920)، أما المتوسط العام للمحور فقد بلغ قيمة (4.22)، وانحراف معياري (0.17830) باتجاه موافق، كما نجد أن جميع المتوسطات لجميع الفقرات تجاوزت المتوسط الفرضي (3) مما يدل

على أن اتجاهات الإجابات تجاه فقرات مخاطر المراجعة كانت كبيرة وهو أيضاً ما تؤكد الأهمية النسبية للفقرات.

3- التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الدراسة:

يوضح الجدول الآتي رقم (9) المتوسطات، والانحرافات المعيارية، والرتبة والأهمية النسبية عن المحور الأول تقييم نظام الرقابة الداخلية، والمحور الثاني مخاطر المراجعة.

جدول رقم (9)

المتوسطات، والانحرافات المعيارية والرتبة والأهمية النسبية لمحاور الدراسة

رقم المحور	الأبعاد	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه	الأهمية النسبية
1	تقييم نظام الرقابة الداخلية	4.54	0.34893	1	موافق بشدة	90.8
2	مخاطر المراجعة	4.22	0.17830	2	موافق	84.4
	المتوسط العام	4.38				
	الانحراف المعياري العام	0.2637				

المصدر: التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، المحور الأول، والثاني الوارد في قائمة الاستقصاء.

يتضح من الجدول رقم (9) أن المتوسط العام لمحاور الدراسة بلغ (4.38) وباتجاه عام موافق، وانحراف معياري (0.2637) لم يتجاوز الواحد الصحيح مما يدل على تجانس إجابات أفراد العينة تجاه محور إجراءات المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة على القوائم المالية، أما فيما يخص محور الدراسة الأول نجد أن محور تقييم نظام الرقابة الداخلية قد حصل على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ 4.54 وانحراف معياري 0.34893، وباتجاه موافق بشدة فيما احتل المرتبة الثانية المحور الثاني مخاطر المراجعة فقد حصل على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي بلغ 4.22، وانحراف معياري (0.17830).

ثالثاً: اختبار الفرضيات:

لاختبار فرضيات الدراسة قام الباحثان باستخدام أسلوب ونموذج الانحدار الخطي البسيط، لإيجاد علاقة وتأثير المتغير المستقل المتمثلة بتقييم نظام الرقابة الداخلية والمتغير التابع المتمثل في مخاطر المراجعة واختبار T لعينتين مستقلتين واختبار تحليل التباين الأحادي وأسلوب الانحدار الخطي المتعدد بين المتغيرات المستقلة معاً والمتغير التابع، وفيما يأتي فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى:

(لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة).

طريقة الانحدار الخطي البسيط:

تم استخدام طريقة الانحدار الخطي البسيط وفق النموذج $y = a + bx$ ولكل فرضية فرعية على حدة كما يأتي:

ولاختبار الفرضية الأولى، قام الباحثان باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط بين قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية وبين مخاطر المراجعة وفق النموذج $y = a + bx$ حيث إن:

Y المتغير التابع، وهو مخاطر المراجعة.

X المتغير المستقل، وهو تقييم نظام الرقابة الداخلية.

a وهو عبارة عن ثابت الانحدار.

b وهو عبارة عن مقدار التأثير في المتغير التابع نتيجة تغير المتغير المستقل وكانت أهم النتائج اللازمة لاختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول (10):

جدول رقم (10)

نتائج الانحدار لمعرفة العلاقة بين تقييم نظام الرقابة الداخلية وبين مخاطر المراجعة

المتغير التابع/ مخاطر المراجعة								المتغير المستقل	
F		معامل التحديد R ²	معامل الارتباط R	اختبار T		الخطأ المعياري	معالم النموذج		
مستوى الدلالة	المحسوبة			مستوى الدلالة	المحسوبة				
				.285	1.075	.622	.669	α	ثابت الانحدار
.000	32.859	0.27	0.52	.000	5.732	.137	0.784	β	تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتضح من الجدول رقم (10) وجود علاقة ارتباطية ايجابية متوسطة بين تقييم نظام الرقابة الداخلية والحد من مخاطر المراجعة على القوائم المالية وهذا ما أوضحه معامل الارتباط لبيرسون، حيث بلغت قيمته (0.52) وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، وهو أيضاً ما يؤكد ميل نموذج الانحدار البالغ (0.784) كما يؤثر تقييم نظام الرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة بنسبة 0.27 أما ما نسبته (0.73) تعود لعوامل أخرى غير مدرجة في النموذج وهي ذات دلالة إحصائية

وهذا ما أوضحه اختبار F ، حيث بلغت قيمته (32.859) وبمستوى دلالة إحصائية (0.000)، وهي أقل من المستوى المعتمد في المقارنة 0.05.

وبهذه النتائج توصل الباحثان إلى رفض فرضية العدم H_0 للفرضية الفرعية الأولى التي تنص على أنه: (لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة والحد من مخاطر المراجعة على القوائم المالية)، وتقبل الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أنه: (يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة والحد من مخاطر المراجعة على القوائم المالية).

طريقة الانحدار الخطي المتعدد

تم اختبار الفرضية الرئيسة الأولى باستخدام الانحدار الخطي المتعدد وفق النموذج $y=a+b_1x_1+b_2x_2+b_3x_3+b_4x_4$ حيث إن:

Y المتغير التابع وهو مخاطر المراجعة.

X_1 المتغير المستقل وهي تقييم نظام الرقابة الداخلية.

B_1B_2 معاملات الانحدار.

a وهي عبارة عن ثابت الانحدار.

وكانت النتائج كما يبينها الجدول (11):

جدول (11)

نتائج الانحدار المتعدد للعلاقة بين تقييم نظام الرقابة الداخلية، ومخاطر المراجعة

مخاطر المراجعة								المقبران
F		معامل التحديد R ²	معامل الارتباط R	اختبار T		الخطأ المعياري	معالم النموذج	
مستوى الدلالة	المحسوبة			مستوى الدلالة	المحسوبة			
.000	94.357	0.51	0.71	.002	- 3.065	.076	0.217	ثابت الانحدار α
				.004	2.874	.054	0.049	B ₁ تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتضح من الجدول (11) وجود علاقة ارتباطية إيجابية متوسطة بين إجراءات المراجع الخارجي لتقييم نظام الرقابة الداخلية والحد من مخاطر المراجعة، وهذا ما أوضحه معامل الارتباط لبيرسون، حيث بلغت قيمته (0.71) وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، وهو ما تأكده معاملات الانحدار لإجراءات المراجع الخارجي لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتي بلغت (0.049)، وجميعها في الحد من مخاطر المراجعة، كما تؤثر إجراءات المراجع الخارجي (تقييم نظام الرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة بنسبة (0.51) أما ما نسبته (0.49) فتعود لعوامل أخرى غير مدرجة في النموذج وهي ذات دلالة إحصائية وهذا ما أوضحه اختبار F ، حيث بلغت قيمته (94.357) وبمستوى دلالة إحصائية (0.000)، وهي أقل المستوى المعتمد في المقارنة 0.05

وبهذه النتائج توصل الباحثان إلى رفض فرضية العدم H_0 للفرضية الرئيسة الأولى التي تنص على أنه: «لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة، وتقبل الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أنه: «يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة».

الفرضية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة تُعزى إلى (العمر، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخدمة).

وتتفرع إلى الفرضيات الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة، تُعزى إلى العمر.

لاختبار الفرضية قام الباحثان باستخدام تحليل التباين الأحادي وكانت النتائج كالآتي:
جدول رقم (12)

نتيجة اختبار تحليل التباين الأحادي لمتوسطات إجابات المبحوثين بحسب العمر

م	المحور	العمر	المتوسطات الحسابية حسب المؤهل	F المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار
1	تقييم نظام الرقابة الداخلية	أقل من 30 سنة	*4.6499	14.639	.000	توجد فروق جوهرية
		من 30 سنة - أقل من 40 سنة	4.1615			
		من 40 سنة - أقل من 50 سنة	4.1162			
		أكثر من 50 سنة	4.2894			
2	مخاطر المراجعة	أقل من 30 سنة	*4.7206	11.034	.000	توجد فروق جوهرية
		من 30 سنة - أقل من 40 سنة	3.8986			
		من 40 سنة - أقل من 50 سنة	4.1982			
		أكثر من 50 سنة	4.2197			

* فروق جوهرية وفقاً لاختبار L.S.D

يتضح من الجدول رقم (12) وجود فروق جوهرية بين متوسطات إجابات أفراد العينة تجاه محاور الدراسة المتمثلة في قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية ومخاطر المراجعة تعزى إلى العمر، وهذا ما أوضحه اختبار تحليل التباين الأحادي، حيث بلغت قيمة F المحسوبة لمحاور الدراسة (14.639، 11.034) على التوالي وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05

وعليه ترفض فرضية العدم التي تنص على أنه: (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول مساهمة المراجع الخارجي والحد من مخاطر المراجعة على القوائم المالية، تُعزى إلى العمر).

ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه: (توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية والحد من مخاطر المراجعة على القوائم المالية، تُعزى إلى العمر).

ولمعرفة اتجاه الفروق قام الباحث باستخدام اختبار الفروق البعدية L.S.D، وكانت الفروق
لمتغير قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية ومتغير مخاطر المراجعة لصالح الموظفين في
الفئة العمرية اقل من 30 سنة.

الفرضية الفرعية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول تقييم المراجع الخارجي
للمراقبة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة، تُعزى إلى المؤهل العلمي.

لاختبار الفرضية قام الباحثان باستخدام تحليل التباين الأحادي، وكانت النتائج كالآتي:

جدول رقم (13)

نتيجة اختبار تحليل التباين الأحادي لمتوسطات إجابات المبحوثين بحسب المؤهل

م	المحور	المؤهل	المتوسطات الحسابية حسب المؤهل	F المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار
1	تقييم نظام الرقابة الداخلية	بكالوريوس	4.2338	2.837	.043	توجد فروق جوهرية
		ماجستير	*4.3579			
		دكتوراه	4.0751			
		أخرى	4.1049			
2	مخاطر المراجعة	بكالوريوس	4.0172	3.713	.015	توجد فروق جوهرية
		ماجستير	*4.3935			
		دكتوراه	4.3125			
		أخرى	3.9583			

*فروق جوهرية وفقا لاختبار L.S.D

يتضح من الجدول رقم (13) وجود فروق جوهرية بين متوسطات إجابات أفراد العينة تجاه
محاور الدراسة المتمثلة في تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية ومخاطر المراجعة تعزى إلى المؤهل
العلمي، وهذا ما أوضحه اختبار تحليل التباين الأحادي، حيث بلغت قيمة F المحسوبة لمحاور الدراسة
(2.837، 3.713) على التوالي وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05

وعليه ترفض فرضية العدم التي تنص على أنه: (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات
المبحوثين حول تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة، تُعزى إلى المؤهل
العلمي). ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه: (توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين
حول تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة، تُعزى إلى المؤهل العلمي).

ولمعرفة اتجاه الفروق قام الباحثان باستخدام اختبار الفروق البعدية L.S.D، وكانت الفروق
لمتغير تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية بين حملة مؤهل الماجستير والدكتوراه لصالح حملة مؤهل
الماجستير أما فيما يخص متغير مخاطر المراجعة فكانت الفروق بين حملة البكالوريوس والماجستير
لصالح حملة الماجستير.
الفرضية الفرعية الثالثة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول تقييم المراجع الخارجي
للمراقبة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة، تعزى إلى المسمى الوظيفي.
لاختبار الفرضية قام الباحثان باستخدام تحليل التباين الأحادي وكانت النتائج كالآتي:

جدول رقم (14)

نتيجة اختبار تحليل التباين الأحادي لمتوسطات إجابات المبحوثين بحسب المسمى الوظيفي

م	المحور	المركز الوظيفي	المتوسطات الحسابية حسب المؤهل	F المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار
1	تقييم نظام الرقابة الداخلية	صاحب مكتب	4.0848*	4.812	.004	توجد فروق جوهرية
		شريك	4.1929			
		مدير مراجعة	4.1277*			
		مراجع خارجي	4.4129			
2	مخاطر المراجعة	صاحب مكتب	3.8676	6.364	.001	توجد فروق جوهرية
		شريك	4.1333			
		مدير مراجعة	4.2019*			
		مراجع خارجي	4.4000*			

* فروق جوهرية وفقاً لاختبار L.S.D

يتضح من الجدول رقم (14) وجود فروق جوهرية بين متوسطات إجابات أفراد العينة تجاه
محاور الدراسة المتمثلة في تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية ومخاطر المراجعة تعزى إلى المسمى
الوظيفي وهذا ما أوضحه اختبار تحليل التباين الأحادي حيث بلغت قيمة F المحسوبة لمحاور الدراسة
(4.812، 6.364) على التوالي، وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05
وعليه ترفض فرضية العدم التي تنص على أنه: (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات
المبحوثين حول تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة، تُعزى إلى المسمى
الوظيفي).

وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه: (توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة، تُعزى إلى المسمى الوظيفي)

ولمعرفة اتجاه الفروق قام الباحثان باستخدام اختبار الفروق البعدية L.S.D وكانت الفروق بين المسمى الوظيفي لمتغير تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية لصالح الموظفين في المسمى الوظيفي بين (صاحب مكتب - مدير مراجعة) لصالح الموظفين في المسمى الوظيفي مدير مراجعة، أما فيما يخص متغير مخاطر المراجعة فكانت الفروق لصالح الموظفين في المسمى الوظيفي مراجع خارجي ومدير مراجعة.

الفرضية الفرعية الرابعة:

«لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة، تُعزى إلى سنوات الخدمة».

لاختبار الفرضية قام الباحثان باستخدام تحليل التباين الأحادي، وكانت النتائج كالآتي:

جدول رقم (15)

نتيجة اختبار تحليل التباين الأحادي لمتوسطات إجابات المبحوثين بحسب سنوات الخدمة

م	المحور	سنوات الخدمة	المتوسطات الحسابية حسب المؤهل	F المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار
1	تقييم نظام الرقابة الداخلية	أقل من 5 سنوات	4.1469	1.942	.129	توجد فروق جوهرية
		من 5 إلى أقل من 10 سنوات	4.2366			
		من 10 إلى أقل من 15 سنة	4.3362			
		15 سنة فأكثر.	4.1376			
2	مخاطر المراجعة	أقل من 5 سنوات	3.9931	5.639	.001	توجد فروق جوهرية
		من 5 إلى أقل من 10 سنوات	4.1000			
		من 10 إلى أقل من 15 سنة	4.4360*			
		15 سنة فأكثر.	3.9722			

يتضح من الجدول رقم (15) وجود فروق جوهرية بين متوسطات إجابات أفراد العينة تجاه محور تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية تعزى إلى سنوات الخدمة، وهذا ما أوضحه اختبار تحليل التباين الأحادي، حيث بلغت قيمة F المحسوبة لمحاوَر الدراسة (1.942) وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05

أما فيما يخص محور مخاطر المراجعة فقد أظهرت النتائج فروق جوهرية تعزى إلى سنوات الخدمة حيث بلغت قيمة F المحسوبة (5.639) وبدلالة أقل من 0.05 وعليه ترفض فرضية العدم التي تنص على أنه: (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة، تُعزى إلى سنوات الخدمة).

ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه: (توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة، تُعزى إلى سنوات الخدمة).

ولمعرفة اتجاه هذه الفروق استخدم الباحثان اختبار الفروق البعدية $L.S.D$ ، وكانت الفروق لصالح الموظفين الذين لديهم سنوات خبرة (من 10 إلى أقل من 15 سنة).

وبتلك النتائج السابقة للفرضيات الفرعية الأربع من الفرضية الرئيسية الثانية توصل الباحث إلى رفض فرضية العدم للفرضية الرئيسية الثانية التي تنص على أنه: (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة، تُعزى إلى (العمر، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخدمة)، ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه: (توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول تقييم المراجع الخارجي للرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة، تُعزى إلى (العمر، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخدمة).

النتائج والتوصيات والمقترحات

أولاً: النتائج

- (1) وجود علاقة ارتباط إيجابية متوسطة بين قيام المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية والحد من مخاطر المراجعة على القوائم المالية بنسبة 52 %.
- (2) وجود تأثير لتقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة على القوائم المالية بنسبة 27 %.
- (3) وجود تأثير لإجراءات المراجع الخارجي والمتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية في الحد من مخاطر المراجعة على القوائم المالية بنسبة 51 %.
- (4) وجوب قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية كخطوة ضرورية في بداية المراجعة وقد توافرت هذه الفقرة بمستوى عال ووسط حسابي 4.54 في مكاتب المراجعة في كلا من محافظتي عدن وصنعاء.
- (5) يعتبر نظام الرقابة الداخلية الفعال خط الدفاع الرئيسي للوقاية من اعداد التقارير المالية الاحتيالية، وهذا ماكدته الدراسة حيث توافرت هذه الفقرة بمتوسط حسابي 4.67.
- (6) ضرورة قيام المراجع الخارجي بتقدير مخاطر الرقابة على مستوى عال لبعض او كافة التأكيدات خصوصا عندما يكون نظام الرقابة الداخلية غير فعال وتوافرت هذه الفقرة بمتوسط حسابي 4.64.
- (7) توجد علاقة عكسية بين كل من نظام الرقابة الداخلية ومخاطر المراجعة، كلما كان نظام الرقابة الداخلية في المنشأة قوياً وفعالاً كانت مخاطر المراجعة في حدودها الدنيا.
- (8) توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المبحوثين حول قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية والحد من مخاطر المراجعة على القوائم المالية، تعزى لكل من العمر، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي وسنوات الخدمة.

ثانياً: التوصيات:

- (1) يجب على المراجع الخارجي إبلاغ لجنة المراجعة بأوجه القصور الهامة في تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية التي قد تؤثر عكسياً على قدرة المنشأة، لكي يحد من مخاطر المراجعة على القوائم المالية.
- (2) يجب على المراجع الخارجي أن يأخذ في الاعتبار خصائص الإدارة ومدى ميلها إلى التلاعب والتحايل عند تقييم مخاطر الغش والتصرفات غير القانونية، لكي يحد من مخاطر المراجعة على القوائم المالية.
- (3) ضرورة أن يكون المراجع الخارجي على اهتمام بالدورات التدريبية والورش التعليمية المتخصصة لمواكبة التطورات والتحديثات في مجال المهنة خاصة فيما يتعلق بقيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية والحد من مخاطر المراجعة على القوائم المالية.

ثالثاً: المقترحات:

- (1) دراسة خصائص لجان المراجعة كأحد الركائز القوية والضامنة لفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- (2) دراسة مخاطر المراجعة انطلاقاً من تقسيماتها الأساسية كمخاطر اكتشاف ومخاطر الرقابة الداخلية والمخاطر الضمنية.
- (3) تحديث برامج الجامعات والمناهج التعليمية الخاصة بمهنة المراجعة والمحاسبة لمواكبة التطور الحاصل في المهنة، حيث تعد الجامعات البنية التحتية الأولى لأي مهنة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

أ- الكتب:

- 1- الذنبيات، علي، (2010) تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، نظرية وتطبيق، المكتبة الوطنية، عمان، الأردن.
- 2- الصادق، زكريا محمد، وآخرون، (2004)، المراجعة المتقدمة مدخل معاصر، الدار الجامعية، الجزء الثاني، الاسكندرية، مصر.
- 3- العامري، صالح والغالي، طاهر، (2007)، الإدارة والأعمال، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- 4- الفيومي، محمد، وآخرون، (2008)، دراسات متقدمة في المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
- 5- المطارنة، غسان فلاح، (2009)، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- 6- الوقاد، سامي محمد ووديان، لؤي محمد، (2010)، تدقيق الحسابات (1)، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- 7- جربوع، يوسف محمود، (2002)، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، فلسطين.
- 8- حمادة، طارق عبدالعال، (2004)، موسوعة معايير المراجعة، جامعة عين شمس، الاسكندرية، مصر.
- 9- سلامة، رأفت وآخرون، (2011)، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- 10- شريم، عبيد سعد، وبركات، لطف حمود، (2011)، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الامين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن.
- 11- متولي، عصام الدين محمد، (2003)، دراسات في الاتجاهات المعاصرة في المراجعة، دار جامعة أم درمان الاسلامية للطباعة والنشر.
- 12- نصر، عبد الوهاب، وشحاتة، شحاتة السيد، (2008)، مراجعة حسابات البنوك التجارية والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة والتأكيد المهني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

ب- الرسائل العلمية:

- 1- دحو، عامر حاج (2018) التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة احمد دراية، ادرار.
- 2- كرسوع، أرزاق، (2008)، "مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة"، رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الاسلامية، غزة.
- 3- خبه، عبدالاله (2019) "أثر تطبيق معايير صفات التدقيق الداخلي في فاعلية نظام الرقابة الداخلية"، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، المحاسبة، صنعاء، جامعة العلوم والتكنولوجيا.
- 4- مخلوف، احمد محمد، (2007)، "المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية"، في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر.

ج- المجلات العلمية والدوريات:

- 1- جبار، ناظم شعلان، (2011)، "مخاطر التدقيق وأثرها على جودة الاداء ومصداقية النتائج"، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية، مجلة المثى للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة المثى، بغداد.
- 2- الحسيني، مرتضى محمد (2017)، "توظيف مكونات الرقابة الداخلية لتعزيز جودة التدقيق الخارجي - بحث تطبيقي"، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 42، العدد 2.
- 3- صالح، خالد عبد العزيز، (2016)، "مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة"، بالتطبيق على ديوان المراجعة القومي، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، الخرطوم، المجلد 4، العدد 15.

د- المؤتمرات والوثائق:

- 1- الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2007)، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة" ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- 2- الجمهورية اليمنية، "وزارة الصناعة والتجارة، الإدارة العامة للمحاسبين القانونيين"، جدول المحاسبين القانونيين لعام 2019 م.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

- 1- AICPA, **American Institute Certified Public Accountants**, (2009), SAS No.107, Audit Risk and Materiality in Conduction and Audit, New York.
- 2- IFAC, International Federation of Accountants, (2010)• **IAS No.200**, Overall Objective of The Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing, New York.
- 3- Lizabeth , A. Austen, and William F. Messier, (2000) "**Internet Risk and Control Risk-Assessment: Evidence on the Effect of Persuasive and Specific Risk Factors**", Auditing:A Journal of Practice and Theory, Vol. 19, No. 2
- 4- Matarneh, G, (2011), **The Commitment of Jordanian auditors to assess audit risks**, International Journal of Business and Management.
- 5- - Lizabeth, A. Austen, and William F. Messier, (2000) "**Internet Risk and Control Risk-Assessment: Evidence on the Effect of Persuasive and Specific Risk Factors**", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 19, No. 2

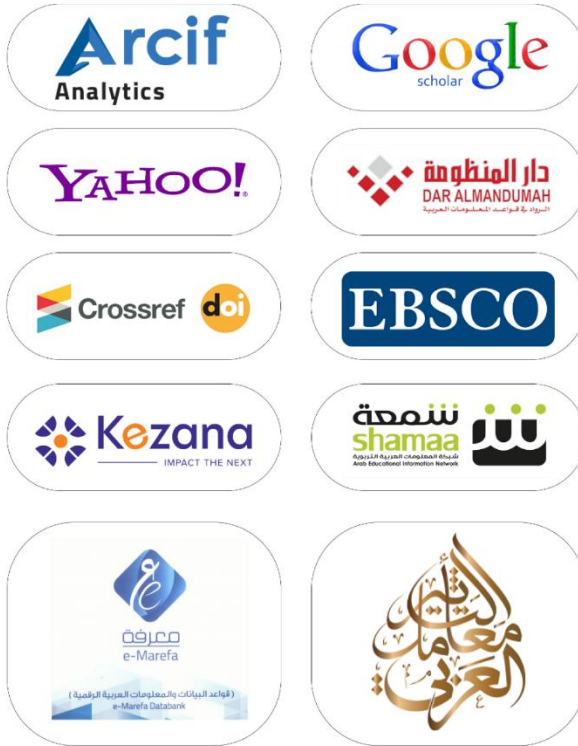
ثالثاً: المواقع الإلكترونية:

- 1- منتدى المراجعين الداخليين العرب، متاح في تاريخ 2018/3/15م على الرابط:
www.arabinternalauditors.com



مجلة الأندلس للعلوم الإنسانية والاجتماعية
مجلة دولية شهرية علمية محكمة
الترقيم الدولي الإلكتروني : ISSN : 2410- 521X
الترقيم الدولي الورقي : ISSN : 2410- 1818
البريد الإلكتروني : journal@andalusuniv.net

المجلة مفهرسة في المواقع الآتية :



2024	2023	2022	2021	2020	العام
0.3068	0.3759	0.1954	0.2692	0.0366	معامل أرسيف
1.55	1.25	1.73	1.60	1.60	معامل التأثير العربي