Comprehensive Journal of Science
Volume (10), Issue (39), (March, 2026)
ISSN: 3014-6266

مجلة العلوم الشاملة
المجلد (10) ملحق العدد 39 مارس 2026
ردمد: 3014-6266

الإطار النظري والتطبيق العملي في منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر دراسة تطبيقية بشركة الزاوية لتكرير النفط

كوثر عمار أقجام قسم المحاسبة ، المعهد العالي للعلوم والتقنية – الزهراء
هدى صبحي حمزة قسم المحاسبة ، كليـــة الاقتصاد ، جامعة الزاوية

Theoretical Framework and Practical Application of Risk-Based Auditing Methodology: A Case Study at Zawiya Oil Refining Company

Kawthar Ammar Aqjam, Department of Accounting, Higher Institute of Science and Technology – Al-Zahra
Huda Subhi Hamza, Department of Accounting, Faculty of Economics, Zawiya University
ajamkawtar@gmail.com

تاريخ الاستلام:2026/01/22 –تاريخ المراجعة: 2026/02/22– تاريخ القبول: 2026/03/10– تاريخ للنشر : 2026 /04/02

الملخص :

انطلاقا من أن قيمة عملية المراجعة تتمثل في ثقة الأطراف بالقوائم المالية وخلوها من الأخطاء، وهو ما تهدف إليه الإستراتيجية التي يتأسس عليها منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر إلي أن يكون في مقدور المراجع حال انتهائه من عملية المراجعة إصدار رأي سليم ونافع في القوائم المالية.

من ذلك فقد سعت هذه الدراسة لبيان الخلفية النظرية وفلسفة التفكير ومستلزمات العمل لتطبيق منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر، حيث إن الإستراتيجية العامة لمنهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر تهدف إلى تمكين المراجع من إعطاء رأي سليم ومفيد في القوائم المالية، والترجمة المباشرة لذلك أخطار أقل ومنفعة عالية بتكلفة اقتصادية، والإستراتيجية الموضوعة لتطبيق هذا المنهج تستدعي من المراجع أولاً تكوين انطباعاته وإصدار أحكامه التقديرية المهنية في شأن عدة مسائل حيوية تمثل الدعامات التي يتأسس عليها تطبيقه لهذا المنهج.

وهنا على وجه التحديد **مكمن الخطر** الذي يتمثل في احتمال إخفاق المراجع في الكشف عن خطأ جوهري في المعلومات المالية يعزى إلى انعدام التخطيط والأشراف أو الارتجال في تنفيذ عملية المراجعة وما يُخلفه ذلك من ضغوط زمنية واختناقات إجرائية في مكتب المراجع وايضاً في المنشأة التي يقوم بمراجعة عملياتها، ومن مكامن الخطر أيضاً في هذا الصدد ما يرجع إلى نقص الكفاءة الواجبة في من ينفذون عملية المراجعة، وما يخالط ذلك من عدم الرغبة في التعاون مع الآخرين وما يُسفر عنه من إهمال أو تقصير، ومن ثم شيوع أخطاء السهو وإغفال المعلومات.

الكلمات المفتاح : منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر، خطر المراجعة، الاهمية النسبية، الخطأ الجوهري.

Abstract:

Given that the value of the audit process lies in the parties' confidence in the financial statements and their freedom from errors, which is the aim of the strategy underpinning the risk-based audit approach, this study seeks to enable the auditor, upon completion of the audit process, to issue a sound and useful opinion on the financial statements.

Therefore, this study aims to clarify the theoretical background, the philosophy of thought, and the practical requirements for applying the risk-based audit approach. The general strategy of the risk-based audit approach aims to enable the auditor to provide a sound and useful opinion on the financial statements, directly translating to lower risks and higher benefits at an economic cost. The strategy developed for applying this approach requires the auditor to first form impressions and issue professional judgments on several vital issues that represent the pillars upon which the application of this approach is based. This is precisely where the risk lies: the auditor's potential failure to detect a material misstatement in financial information. This failure can stem from a lack of planning and supervision, or from improvisation during the audit process. Such failures can lead to time pressures and procedural bottlenecks within the auditor's office and the entity being audited. Another risk arises from insufficient competence among those performing the audit, coupled with a reluctance to cooperate, resulting in negligence or dereliction of duty. Consequently, errors of omission and omission of information become more common.

Keywords: Risk-based auditing approach, audit risk, materiality, material misstatement.

الكلمات المفتاحية :

1.**منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر** : تهدف الإستراتيجية العامة لمنهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر إلى تمكين المراجع من إعطاء رأي سليم ومفيد في القوائم المالية، والترجمة المباشرة لذلك أخطار أقل ومنفعة عالية بتكلفة اقتصادية.

2.**خطر المراجعة** : كمصطلح فني في سياق عملية فحص وتقييم تقارير النشاط الاقتصادي للمنشأة موضوع المراجعة أنما يتحدد في :

(عدم الأمان المترتب على إخفاق المراجع بغير عمد أو تقصير منه في تعديل رأيه على نحو مناسب في خصوص القوائم المالية التي تتضمن أخطاء هامة وجوهرية).

3.**الأهمية النسبية** : تقدير المراجع للأهمية النسبية يعد من صميم الحكم الشخصي المهني له ويتأثر بمدى إدراكه لحاجات الشخص المتعقل الذي يعتمد على القوائم المالية ويستخدم ما تفصح عنه معلومات محاسبية ومالية في ترشيد قراراته المرتبطة باستعمالاتها.

4.**الخطأ الجوهري** : هو ما ينتج عنه تحريفات جوهرية غير مقصودة في البيانات المالية.

المقدمـة :

منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر يتيح للمراجع الذي يقوم بتطبيقه فرصة إحداث التوازن بين أهمية إصداره رأياً فنياً سليماً ونافعاً في القوائم المالية بتكلفة اقتصادية وأخطار مهنية أقل.

والمحددات القيمية التي يقدرها المراجع للأهمية النسبية ومكونات خطر المراجعة وفقاً لإجراءات العمل بهذا المنهج توفر له معرفة نقاط الفصل المميزة لما هو هام وجوهري من عدمه ومقدار الخطر المصاحب في كل حالة، وعلى هذا النحو يستطيع المراجع تحديد بنود الحسابات التي يتعين إخضاعها للفحص الشامل لأنه غير مستعد لتقبل أي نوع من أنواع المخاطرة في مراجعتها، وهي بنود بطبيعتها ذات كم قليل، وفي نفس الوقت يستطيع المراجع دراسة مدى ضرورة إجراء فحوص اختباريه بطريق المعاينة على بنود الحسابات الباقية في مجتمعات الفحص على ضؤ إجراءات المراجعة الأخرى التي يمكن تطبيقها بدرجة عالية من الكفاءة وتسفر نتائجها عن عدم ضرورة المعاينة كلية أو إجراءها في أضيق نطاق ممكن على مجموعة من البنود قليلة الأهمية نسبياً وليست موضع لخطورة تذكر، وفي هذا اقتصاد وتوفير لوقت، جهد، تكلفة عملية

المراجعة، وبمعنى آخر مردود إيجابي على أتعاب المراجعة إما بالوفر في تكلفة المعطيات أو بالتوسع في قبول عمليات وعملاء جدد.

ناهيك عن أن **منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر** يؤلف بين الموضوعية الموجودة في الأساليب الإحصائية لتطبيقات المراجعة والمرونة والمبادءات الشخصية التي تنتجها الأساليب المعرفية للمعاينة.

كما أن هذه الدراسة في عمومها تعد بمثابة دعوة فكرية مفتوحة لمساهمة الأكاديميين المهتمين بالمراجعة لإحداث التطور المنشود لها كما أنها في نفس الوقت تقدم للممارسين أحدث أساليب العمل الفنية لتنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية.

مشكلة البحث :

طالما أن المنهج الذي يختاره مراجع الحسابات الخارجي لتنفيذ مهمته هو رهن بآرائه المنفردة، فلنا أن نتوقع وجود مناهج كثيرة يتبع تطبيقها بين ممارسي المهنة لإجراء عملية مراجعة القوائم المالية.

وفي هذا الصدد يمكن القول بأن كثرة المناهج المتاحة لتنفيذ عملية المراجعة لا تعني في الواقع وجود منهج صحيح وآخر خاطئ، وإنما هي حقيقة بمثابة طرق بديلة يتم للمراجع انتخاب انسبها للتطبيق في ضؤ اعتبارات عملية عديدة.

ورغم بداهة ما تقدم، فإن المتتبع لما أوصت به أدلة العمل المصدرة بوساطة أشهر المنظمات العالمية الممثلة لمهنة المراجعة يستطيع التمييز مرحلياً بين **مناهج ثلاثة** يشاع إتباعها بين المراجعين، والتي تتمثل اختصاراً في :

- منهج مراجعة المعاملات مستندياً
- منهج مراجعة الميزانية
- منهج المراجعة المؤسس على تقييم نظم المراقبة

والى وقت ليس ببعيد كان التقليد المراجعي السائد بين معظم ممارسي المهنة في ليبيا والخارج ينتهج الأسلوب الذي يجمع بين الفحص المستندي المكثف لمعاملات المنشأة خلال الفترة المالية موضوع المراجعة يلي ذلك تحقيق أصول وخصوم الميزانية مع نهاية نفس الفترة.

ولا يخفى ما كان لهذا الأسلوب من آثار سلبية على تنفيذ عملية المراجعة، حيث اتسمت إجراءاتها بالروتينية المفرطة والاستنغاذ الشديد للجهد، الوقت، وارتفاع التكلفة، ناهيك عن الاحتمالات القوية لاشتمال برامج المراجعة على فحوص أكثر من اللازم، حيث لا يتطلب الأمر ذلك، وفحوص أقل مما ينبغي حيثما تستدعي الحاجة، ويكمن الخطر.

ولقد باتت سلبيات منهجي المراجعة المستندية وتحقيق عناصر قائمة المركز المالي أكثر وضوحاً من انتشار شركات المساهمة كشكل قانوني للمشروعات التي تتسم معاملاتها بالضخامة والتعقيد، ويتم أحكام مراقبتها من خلال شبكة من النظم المحاسبية والإدارية للمعلومات التي تغطي كافة المتغيرات الداخلية والخارجية المؤثرة فيها وعليها إلى حد أنه أصبح معروفاً أن مجموعة من نظم المراقبة الداخلية السليمة تعنى بدرجة كبيرة إدارة سليمة لعمليات المنشأة.

ولعل التطور الذي لحق نظم المراقبة الداخلية للمعلومات هو الذي دعى المنظمات المهنية للمراجعة إلى تضمين معايير العمل الميداني للمراجع إلزاماً يقضي بوجوب دراسة وتقييم نظم المراقبة الداخلية المطبق في الوحدة الاقتصادية كأساس يعتمد عليه في تحديد نطاق الاختبارات التي تقف عنده عملية المراجعة وإجراءاتها.

وكانت الترجمة العملية لهذا المعيار من معايير العمل الميداني للمراجع أن تركز اهتمام الممارسة على نظم المعلومات المعمول بها في المنشأة إلى درجة جعلت البعض يرى أن عملية مراجعة القوائم المالية قد تحولت إلى عملية فحص وتقييم لنظم المراقبة الداخلية للمعلومات في المقام الأول.

ولِمَا لا وصلاحية نظم المراقبة الداخلية هي المحدد الرئيسي للحكم على مصداقية القوائم المالية للمشروع، وكلما اتسمت معاملاته بالتعقيد كلما أصبح هذا المحدد أكثر أهمية في تقدير جوهرية وأخطار الأخطاء التي قد تكتنف عملية تشغيل البيانات المحاسبية.

وعلى الرغم من الوفرات النسبية التي حققها منهج المراجعة المؤسس على فحص نظم الرقابة الداخلية، إلا أن تنفيذ عملية فحص القوائم المالية لم تزل تشتمل على بعض الصعوبات الإجرائية، والتي أبرزت الحاجة إلى منهج عملي يحقق التوازن بين اعتبارين بدى وكأنهما متناقضين هما :-

- الإقلال من الخطر المهني المتأصل في الطبيعة التطبيقية لعملية المراجعة، وذلك بتجنب الفحوص الزائدة أو الناقصة عما تستلزمه المعطيات موضوع المراجعة من ناحية.
- ومن ناحية أخرى، التأكد من أن إجراءات المراجعة التي يتم أتباعها يكون لها مردود إيجابي على أتعاب المهنة المؤداة بمستوى خطر مهني مقبول.

وكانت بداية توجه الممارسة للعمل على حل هذا التناقض الظاهري الذي يحيط بآدائها المهني مع مطلع الثمانينات، وذلك بالرسو على ملاحظة تكاد ترقى إلى مستوى الظاهرة التي تصدق على معظم البيانات الميدانية التي يحكم سلوكها في الأغلب الأعم من الحالات ما عرف بأسم "النمط الإحصائي".

وعلى سبيل الإيضاح، تبين إن 80% من حجم العمل المؤدى في عملية المراجعة له طبيعة روتينية مرتبطة ببعض الموضوعات المتكررة البسيطة مع أنه في نفس الوقت لا يمثل هذا الكم الروتيني المتكرر في أكثر الظروف تعقيداً سوى 20% من الأخطار المصاحبة لعملية المراجعة.

وإدراكاً لمدلول هذا الوضع أن أتجه تفكير الباحثين إلى استنباط الوسيلة التوفيقية المناسبة التي تتيح لمكتب المراجعة استخدام بعض حملة المؤهلات المتوسطة للقيام بمثل هذا العمل الروتيني، بما يؤدى غالى تخفيض تكلفة المراجعة، وبالتالي تحرير مؤسسي مكتب المراجعة وفئة المراجعين الأول من ذوي الخبرات والمؤهلات العالية من تلك الأعباء الروتينية وتفرغهم للتعامل الجاد مع مجالات المراجعة التي ولئن كانت تمثل حوالي 20% من حيث الكم إلا أنها تحمل في طياتها ما يقرب من 80 % من الأخطار المهنية الحقيقية في عملية فحص القوائم المالية.

ولقد تمثلت تلك الوسيلة التوفيقية التي صيغت للتعبير عما تقدم فيما عُرف بين الباحثين في أوساط المهتمين بالمراجعة بأسم " **منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر** "، وذلك هو المحور الرئيسي الذي يدور حوله هذا البحث.

لذا تكمن مشكلة البحث في محاولة الإجابة على السؤال التالي:

هل يقوم المراجع بالشركة محل البحث بتطبيق منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر أثناء أدائه للإجراءات عملية المراجعة لتقييم جوهرية الأخطاء المقدرة والمكتشفة في القوائم المالية؟.

وحتى تتم دراسة المشكلة وتحديد أبعادها بشكل واضح، رأت الباحثتان من أنه لابد من جمع البيانات والمعلومات بخصوصها سواء كانت هذه المعلومات والبيانات تتعلق بالماضي أو الحاضر أو المستقبل، من خلال التوجه إلى الشركة محل البحث وطرح بعض الأسئلة الشفهية، التي من شأنها تخدم البحث، وذلك بأجراء المقابلات الشخصية مع المراجعين والمحاسبين والمدراء والمسئولين، وأيضاً بعض الموظفين بالشركة ، ولقد كان فحو أجوبة كل تلك الأسئلة الشفهية يتلخص في :

على الرغم من أن هناك منظمات مهنية في البلاد تشرف وتنظم مهنة المراجعة وتضع وتقر معايير تحدد فيها جملة الإجراءات التي توحي بحتمية أن يكون عمل المراجع مخططاً ويتم تنفيذه تحت إشراف دقيق بوساطة شخص أو أشخاص يتوفر لديهم التدريب والمهارة الفنية التي تحددها معايير الأداء المهني المتعارف عليها بين جماعة الممارسين، إلا أنه لازال هناك خطراً ومكمن هذا الخطر يتمثل في احتمال إخفاق المراجع في الكشف عن خطأ جوهري في المعلومات المالية يعزى إلى انعدام التخطيط والإشراف.

فروض البحث :

بعد التعرف على مشكلة البحث وتحديد جوانبها، فإنه يمكن صياغة فروض البحث **على النحو التالي:**

1- يقوم المراجع بالشركة محل البحث بتطبيق منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر أثناء أدائه لإجراءات عملية المراجعة.
2- تتلاءم الظروف المحيطة بالشركة (البيئة المحيطة) بما يساعد المراجع على تطبيق هذا المنهج.
3- تتلاءم درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بما يساعد المراجع على تطبيق هذا المنهج.
4- تتلاءم درجة الاعتماد على إجراءات المراجعة التحليلية بما يساعد المراجع على تطبيق هذا المنهج.

أهداف البحث :

تهدف الإستراتيجية التي يتأسس عليها **منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر** إلى أن يكون في مقدور المراجع حال انتهائه من عملية المراجعة إصدار رأي سليم ونافع في القوائم المالية، وذلك بالشركة محل الدراسة. ويمكن التوصل إلى ذلك من خلال تحقيق **الأهداف الفرعية التالية:**

1- إن المعنى المباشر لسلامة رأي المراجع أن يكون دقيقاً وجاعلاً الخطر المهني في أقل حد له.
2- أن المعنى المباشر لمنفعة رأي المراجع هو أن يكون أقتصادياً للمراجع ذاته ولمن يعول عليه من الغير وقتاً، ومجهوداً، وتكلفة.
3- الموازنة بين اعتبارات السلامة والخطر المهني، والمنفعة وعدم الاستفادة الاقتصادية في سياق عملية المراجعة تتبنى في جزئها الأكبر على المقصود تحديداً للمعنى الاصطلاحي لمفهومي " **الأهمية النسبية وخطر المراجعة** ".

أهمية البحث :

تأتي **أهمية هذا البحث** من حاجة مهنة المراجعة في الوقت الحالي إلي ضرورة وضع أسس سليمة ومنهج مراجعة يطبق بأسلوب سهل ودقيق، ويساعد المراجعين حال انتهائهم من عملية المراجعة من إصادر رأيهم بشكل سليم ونافع في القوائم المالية.

حدود البحث :

تنقسم حدود البحث إلى حدود تطبيقية، وحدود بشرية ، وحدود موضوعية، وحدود زمنية، كما يلي:-

أ- حدود تطبيقية :

تقتصر الدراسة التطبيقية على شركة الزاوية لتكرير النفط ، وقد أبدت الشركة رغبتها في التعاون مع الباحثتان إيماناً منها بضرورة تعميم نتائج المراجعة على مستوى القوائم المالية المأخوذة كوحدة واحدة، وأن يقدم المراجع إصدار رأيه الفني الأنتقادي في مدى مصداقية القوائم المالية موضوع الفحص، وقبل هذا كله عليه أن يتيقن أولاً من جوهرية الأخطاء المقدرة والمكتشفة، وأيضاً التي لم يتم الكشف عنها من حيث آثارها التجميعية على القوائم المالية ككل متكامل في ضؤ ما خطط له ونفذه من محددات للأهمية النسبية وخطر المراجعة. وتعتقد الباحثتان أن الشركة هي مجال خصب لإجراء دراستهما الميدانية، كما أنها تعد بيئة مناسبة تتفق وطبيعة هذا البحث، بالإضافة إلى أن نتائج هذا البحث سوف تخدم البيئة المحيطة.

ب- حدود بشرية :

تمثل عينة البحث في المراجعين والمحاسبين ومدراء الإدارات ورؤساء الأقسام والموظفين بالشركة محل البحث.

ج- حدود موضوعية :

ركز هذا البحث على منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر، والذي يتيح للمراجع الذي يقوم بتطبيقه فرصة إحداث التوازن بين أهمية إصداره رأياً فنياً سليماً ونافعاً في القوائم المالية، بتكلفة اقتصادية وأخطار مهنية أقل.

د- حدود زمنية :

ستتم الدراسة خلال الفترة الممتدة بين سنة 2016 إلى غاية نهاية سنة 2019، لعينة من القوائم المالية ومجموعة من الوثائق والمستندات ذات العلاقة بوظيفة المراجعة بالشركة محل البحث.

منهجية البحث وأساليبه :

أ- منهج البحث:

في ضؤ طبيعة الدراسة والأهداف التي يسعى البحث إلى تحقيقها، فقد تم إستخدام المنهجين الوصفي والتحليلي، قصد الوصول إلى صورة واضحة عن مفهوم منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر باستخدام المسح الاجتماعي بتجميع وتحليل المعلومات الخاصة بمدي تطبيق المراجعين بالشركة محل البحث لمنهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر، وذلك بغرض التوصل إلى النتائج العلمية السليمة في هذا الصدد. حيث أن هذا المنهج يحقق أهداف البحث ويساعد على قياس فروضه، واختيار أدوات القياس، واستنباط النتائج من خلال تفسيرها.

ب- أساليب البحث:

1- **الأسلوب المكتبي:-** يعتمد هذا الأسلوب على القيام بمراجعة ودراسة الكتب والبحوث المرتبطة بموضوع البحث، وكذلك زيادة المواقع الالكترونية التي تعرضت لموضوع البحث، وذلك بهدف تحديد الإطار النظري للبحث، وإعداد قائمة الاستقصاء المستخدمة في جمع البيانات الميدانية اللازمة.

2- **الأسلوب الميداني:-** ويعتمد هذا الأسلوب على جمع البيانات الميدانية من أفراد العينة المختارين عن طريق قائمة الاستقصاء المعدة لهذا الغرض، وإجراء المقابلات الشخصية مع بعض المراجعين بالشركة محل البحث.

مجتمع وعينة البحث :

يتكون مجتمع البحث من المراجعين والمحاسبين بمختلف مستوياتهم الإدارية إن كانوا مدراء أو رؤساء أقسام بالشركة أو موظفين عاديين.

الدراسات السابقة :

1- دراسة (الخطيب، 2001) :هدفت هذه دراسة إلى دراسة تحليلية لتأثير تقييم المراجع الخارجي لدرجة المخاطر على درجة اعتماده على إدارة المراجعة الخارجية، وقد أظهرت هذه الدراسة أن درجة المخاطر لها تأثير جوهري على درجة اعتماد المراجع الخارجي على إدارة المراجعة الخارجية، وأن المراجعين لا يستفيدون الاستفادة الكاملة من الموارد المتاحة لإدارة المراجعة الخارجية، على الرغم من إقرارهم بأهمية ذلك، وطبقت هذه الدراسة على مكاتب التدقيق الأردنية، واستخدمت المنهج الوصفي التحليلي، وأوصت بضرورة تحديد مخاطر عملية المراجعة بشكل دقيق لما لها من تأثير على درجة اعتماد المراجع الخارجي على إدارة المراجعة الخارجية.

2- دراسة عوض (2005): وهدفت إلى دراسة تأثير مجموعة من الاستراتيجيات المقترحة لقياس وضبط مخاطر الأعمال في المراجعة على جودة الأداء المهني للمراجع، كما توصلت هذه الدراسة إلى العمل على تطوير شكل تقرير المراجع ليفصح عن درجة المخاطر النهائية التي يتحملها المراجع، في سبيل إبداء الرأي المهني ، وكذلك أسباب قبول درجة معينة من المخاطر، وذلك لإخلاء مسئولية المراجع وطبقت هذه الدراسة على عينة مكونة من ثلاث فئات الأكاديميين مكاتب المحاسبة والمراجعة، وطالبي الخدمة، واستخدمت المنهج التحليلي، وأوصت الدراسة ضرورة العمل على تقليل تأثير انعكاسات مخاطر الأعمال على جودة الأداء المهني، والعمل على قياس وضبط مخاطر الأعمال التي تؤدي إلى زيادة جودة الأداء المهني.

3- دراسة (لطفي (2008): هدفت هذه الدراسة إلى تحسين دقة أحكام المراجعين لأغراض تقييم مخاطر وجود الغش في التقارير المالية باستخدام وسائل دعم القرار، وتوصلت إلى أن المراجع يعتبر هو المسئول عن تخطيط وأداء عمليات المراجعة على نحو توفير تأكيد مناسب بان القوائم المالية خالية من أي تحريفات مادية مؤثرة بسبب وجود غش، ويفيد ذلك من الأمور ذات الأهمية النسبية الكبيرة، وأجريت الدراسة على عينة عشوائية على مراجعي الحسابات، واستخدم المنهج الوصفي التحليلي،

وأوصت الدراسة أن على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة عند تخطيط وأداء عملية المراجعة لتوفير التأكيد المناسب بان القوائم المالية خالية من أي تحريفات مادية مؤثرة بسبب وجود غش.

4- دراسة أبو ميالة، زبانية (2012):هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي 520 من وجهة نظر مراجعي الحسابات، كما توصلت نتائج الدراسة إلى أن الانحرافات المحتملة أدت إلى تخفيض مخاطر المراجعة، وطبقت هذه الدراسة على عينة عشوائية من مدققي المزاولون للمهنة في الضفة الغربية وعددهم (83) مدقق، واستخدم المنهج الوصفي التحليلي، كما أوصت الدراسة على مدقق الحسابات تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدته في فهم الأعمال وتحديد مناطق الخطورة المحتملة.

5- دراسة (جربوع، صباح 2015) :هدفت هذه الدراسة إلى تعرف مدى تأثير الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تخطيط وجودة عملية المراجعة، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومستوى مخاطر المراجعة، فكلما ارتفع مستوى الأهمية النسبية كلما انخفضت مخاطر المراجعة، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وطبقت هذه الدراسة على عينة من مراجعي الحسابات القانونيين العاملين في قطاع غزة وعددهم (147)، كما أوصت الدراسة أنه يتوجب علىالمراجع الخارجي مراجعة التقديرات المحاسبية التي اعتمدتها إدارة المنشأة والتأكد من دقتها وصحتها ومعقوليتها

6- دراسة (Blay A., et al.2008): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على قياس مخاطر وجود أخطاء جوهرية ودورها في توضيح قرارات تخطيط عملية المراجعة، كما توصلت نتائج هذه الدراسة إلى أن تقييم مخاطر المراجعة يؤثر بشكل جوهري على إجراءات المراجعة المخططة، وكذلك فإن تقييم المخاطر بشكل مرتفع يرتبط بشكل مباشر بجمع أدلة أكثر إقناعاً من حيث طبيعته، وأجريت هذه الدراسة على أربعة شركات مراجعة كبرى، واستخدمت المنهج التحليلي، وأوصت الدراسة بالعمل على تقييم مخاطر المراجعة بعناية مهنية فائقة لأنها تؤثر بشكل جوهري على إجراءات عملية المراجعة المخطط القيام بها.

7- دراسة (Matarneh, 2011):هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى قيام مراجعي الحسابات في الأردن بتقييم المخاطر الملازمة، ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف عند مراجعة القوائم المالية، كما بينت نتائج الدراسة أن هناك التزاماً من قبل مراجعي الحسابات في الأردن في تطبيق إجراءات عملية المراجعة، والقيام باختبار وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل سليم وذلك عند تقييم مخاطر الرقابة، وطبقت هذه الدراسة على عينة مكونة من (70) من مراجعي الحسابات في الأردن، واستخدمت المنهج الوصفي وأوصت الدراسة بتعزيز التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي خلال عملية المراجعة للتقليل من مخاطر تحريف البيانات المالية إلى أدنى حد ممكن.

8- دراسة (Hajihaa 2012):هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على المخاطر المكونة لنموذج مخاطر المراجعة في إيران، إذ إن تقييم المخاطر في عملية المراجعة يؤثر بشكل مباشر على تكلفة وتوقيت وجودة عملية المراجعة، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن أهم العوامل التي تؤثر على تقييم مخاطر المراجعة هي العوامل المؤثرة في المخاطر الملازمة، وطبقت هذه الدراسة على عينة من 60 من مدراء وشركاء وعاملين بمكاتب المراجعة الإيرانية، واستخدمت المنهج الوصفي التحليلي، وأوصت الدراسة بضرورة إزالة الاختلافات في القضايا المهنية مثل تقييم المخاطر، وثقافة وبيئة الشركات محل المراجعة، ويمكن لذلك أن يساعد في تعزيز دقة التقييمات، وخصوصا في تقييم عوامل الخطر السيطرة.

. تقييم مخاطر الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة:

أولاً: مخاطر المراجعة الناتجة من الأخطاء

تعتبر المخاطرة التي تتضمنها عملية المراجعة من العوامل المهمة التي يتعين على المراجع أن يأخذها في الاعتبار لتحديد قبول مهمة مراجعة جديدة أو الاستمرار في مهمة قائمة من عدمه، أو عند تخطيط عملية المراجعة بعد قبول أداء مهمة المراجعة وعند تصميم إجراء تنفيذ عملية المراجعة وبناء عليه فإن قرائن وأدلة الإثبات التي يستخدمها مدقق الحسابات في

مجال الأهمية النسبية لابد من أن تنقسم إلى مجموعات وفقاً لدرجة أهميتها النسبية وطبقاً للوزن النسبي لها، وهذا يعتمد على الحكم الشخصي للمدققين وخبراتهم العلمية والعملية، ويؤكد البعض على وجود علاقة طردية بين كمية أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها عند قيام المدقق بأداء مهامه وبين الأهمية النسبية للعنصر أو الحدث المالي (العلي، و الليلة ،2007 ،ص33)

ثانياً: الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة

لقد حدد معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية رقم (39) في (1983) الصادر عن معهد المحاسبين القانونيون الأمريكي (AICPA) مكونات الخطر في المراجعة كما يلي:

1- المخاطر الاحتمالية (الملازمة) :-

يعتبر الخطر الحتمي من مكونات خطر المراجعة وعوامل أو مؤشرات هذا الخطر لا يمكن تجاهلها عند تخطيط عملية المراجعة، ونظرا لهذا الدور فقط اهتم به عديد من المنظمات المهنية.

وقد عرفت المخاطر الاحتمالية بأنها: قابلية تعرض رصيد حساب معين من العمليات لحدوث خطأ جوهري، ويكون جوهريا إذا اجتمع مع غيره من الأخطاء في أرصدة حسابات، أو عمليات أخرى، وذلك مع عدم وجود إجراءات رقابة داخلية (الرحيلي، القريقري ،2005 ، ص391).

كما عرفة بعض الكتاب بأنه: قابلية تعرض حساب معين للظهور بقيمة غير صحيحة، بافتراض أنه لا توجد سياسات وإجراءات متعلقة بهيكل الرقابة الداخلية(الصحن،درويش، 1998 ،ص92)

في حين عرف **الخطر الحتمي (الملازم)** بأنه: "خطأ" جوهري يمكن حدوثه في أحد البنود المحاسبية أو في نوع معين من المعاملات ولا يرجع لضعف في الرقابة الداخلية".

وبناء على ما تقدم يمكن القول أن الخطر الحتمي أو الملازم أو المتأصل هو تقدير المراجع الاحتمال وجود أخطاء أكثر من الحد المقرر قبوله وقد يوجد في عملية مالية أو في رصيد حساب أو في معاملة أو جزء منها وذلك مع الأخذ في الاعتبار عدم وجود رقابة داخلية متعلقة به.

2- المخاطر الرقابية :-

تعرف مخاطر الرقابة على أنها الخطر الناتج عن احتمالية أن نظام الرقابة الداخلية الحالي للمنظمة لم يكتشف أو يمنع حدوث أخطاء جوهرية في القوائم المالية كلما زادت قوة نظام الرقابة الداخلية كان خطر الرقابة منخفضاً، وكلما ازدادت قيمة مخاطر الرقابة ازدادت كمية الاختبارات والإجراءات التي يقوم بها المدقق (Knechel w., et al, 2007،722)

ومـن هنـا فـإن تقـدير المراجـع للمخـاطر الرقابيـة لا يتوقـف علـى الرقابـة الداخليـة فحسـب، وإنمـا يتوقـف أيضـا علـى قـوة اختبـارات مـدى الالتـزام، وعلـى نتيجـة تلـك الاختبـارات. فـإذا كانـت النتـائج إيجابيـة فـإن تقـدير المراجـع للمخـاطر الرقابيـة يقـل، وإذا كانـت ضـعيفة فـإن تقـدير المراجـع للمخـاطر الرقابيـة سـوف يرتفـع وعمومـا فـإن تحديـد المراجـع المخـاطر الرقابـة الداخليـة ومجـالات الضـعف فـي نظـام الرقابـة الداخليـة يعتمـد إلـى حـد كبيـر علـى الحكـم الشخصـي للمراجـع، ويعـرف ضـعف الرقابـة الداخليـة الـذي يـؤدي إلـى تقـدير مرتفـع المخـاطر المراجعـة بأنـه غيـاب أو عـدم فاعليـة إجـراءات الرقابـة، والتـي تـؤدي إلـى وجـود خطـأ أو عـدم انتظـام فـي القـوائم الماليـة، وتتحـدد الأهميـة النسـبية لهـذا الخطـر بمقـدار أثـره علـى القـوائم. ويترتـب علـى ذلـك ضـرورة قيـام المراجـع بتحديـد احتمـال حـدوث خطـأ أو أوجـه عـدم انتظام لا تكتشف في الوقت المناسب وتؤثر جوهريا على عناصر القوائم المالية (لطفي، 1991، ص276) .

3- خطر الاكتشاف :-

هـو أن تـؤدي إجـراءات المراجعـة بـالمراجع إلـى نتيجـة مؤداهـا عـدم وجـود خطـأ فـي أحـد الأرصـدة أو فـي نـوع معـين مـن العمليـات، فـي الوقـت الـذي يكـون فيـه هـذا الخطـأ موجـود بالفعـل، ويكـون جوهريـا إذااجتمـع مـع أخطـاء

في أرصدة أخرى، أو في نوع آخر من العمليات (Messier, J., WilliamF ،2000 ،120)والمزيج المتكون من الخطر الطبيعي وخطر الرقابة يسمى خطر العميل وتتعلق مخاطر الاكتشاف بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المدقق التي يحددها لتقليل مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، وبالنسبة لمستوى معين من مخاطر التدقيق يكون للمستوى المقبول من مخاطر الاكتشاف على علاقة عكسية مع تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات ، وكلما زادت مخاطر الأخطاء الجوهرية التي يعتقد المدقق أنها موجودة تنخفض مخاطر الاكتشاف التي يمكن قبولها، وبالعكس كلما انخفضت مخاطر الأخطاء الجوهرية التي يعتقد المدقق أنها موجودة تزيد مخاطرة الاكتشاف التي يمكن قبوله (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2000 ،ص222) .

وتتضمن مخاطر الاكتشاف عنصرين هما :

الأول: المخاطر المتعلقة بفشل إجراءات المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء التي لا يتم منعها أو اكتشافها عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية. ويسمى مخاطر المراجعة التحليلية".

الثاني: المخاطر المتعلقة بالقبول غير الصحيح لنتائج الاختبارات التفصيلية في الوقت الذي يكون هناك خطا جوهري يوجب الرفض ولم يتم اكتشافه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة التحليلية وغيرها من الاختبارات الملائمة ويسمى مخاطر المراجعة التفصيلية (Arens, 2006, 242)

ثالثاً: علاقة الأهمية النسبية ومخاطر العميل

يراعي مراجعو الحسابات متطلبات المعيار الدولي للمراجعة 320 المقترح) الأهمية النسبية عند التخطيط للمراجعة وعند أدائها المعاد صياغته والمراجع) ، وكذلك المعيار الدولي للمراجعة 315 التعرف على مخاطر الأخطاء المادية وتقييمها عبر فهم المنشاة ومحيطها المعاد صياغته إضافة إلى الإرشادات الواردة في مذكرات الممارسة.

وعندما تكون سلطات خاصة مسؤولة عن الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات الواردة في البيانات المالية للمنشاة المراجع حساباتها، يتولى مراجعو الحسابات تخطيط وتنفيذ الإجراءات الكفيلة بالتعرف على مدى تطابق الأنشطة والمعاملات والمعلومات، من جميع الجوانب المادية (الاتحاد الدولي للمحاسبين ،2010 ،ص77).

تؤثر الأهمية النسبية على كل من طريقة تخطيط وتصميم مراجعي الحسابات الرقابة المطابقة وطريقة تقييمهم لنتائج الرقابة والإبلاغ عنها، والمبادئ والإجراءات المعتمدة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة لدعم رأي أو خلاصة ما حول التطابق تشبه تلك المعمول بها عند مراجعة أي تأكيد آخر للبيانات المالية، وقد تكون هناك اعتبارات خاصة تتعلق بتقييم المراجع للأهمية النسبية والمخاطر ووضع إجراءات المراجعة الخاصة برقابة المطابقة (العلي، والليلة، 2007 ، ص171)

1- مكونات مخاطر العميل

أ - مخاطر الغش

وهي مخاطر الغش والتحريف في القوائم المالية، وهذا الخطأ يعتبر من الأمور الصعبة والخطيرة، وعلى المراجع بذل العناية اللازمة لكشف هذه الأخطاء، وهناك نوعان من البيانات الكاذبة التي يجب على المراجع أن يأخذها في الاعتبار عند مراجعته لقوائم مالية، هما البيانات الكاذبة الناشئة عن التحريف والتلاعب في التقارير المالية، والبيانات الكاذبة الناشئة عن اختلاس الأصول (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2000،ص722).

وقد ركزت دراسات عديدة في الولايات المتحدة الأمريكية على أربعة متغيرات مستقلة للغش التي تؤثر على مخاطر العميل وهي متطلبات معايير المحاسبة والمراجعة، والتي تعكس قدرة واضعي هذه المعاير على زيادة مسئولية مراجعي الحسابات لأكتشاف الغش، ومجازاة العميل في حالة الإهمال والخسارة في سمعته نتيجة الفشل في اكتشاف الأخطاء، وهيكل الرقابة في المنشاة محل المراجعة والتي يجب على المراجع فحصها لاكتشاف أي تحريفات في القوائم المالية.

وإن الشك في أمانة العميل غالباً ما يؤدي إلى نزاعات مع العملاء والمساهمين وتنعكس هذه النزاعات على مدى ثقة العملاء والمساهمين بعملية التدقيق، ومن الأمور التي تجعل العميل محل حدوث خلافات متكررة بين العميل والمدقق السابق، وكذلك قد تنشأ خلافات مع الجهات الحكومية مثل الضرائب وهيئة أسواق المال (Arens, et al ، 2012 ، 265)

ب – مخاطر تغير المراجع

كثير من العملاء قامت بتغير المراجع وذلك فشل عملية المراجعة، **ويرجع ذلك إلى:**

أ– زيادة جودة المراجعة.

ب – تعارض مصالح العميل ورغباته مع موقف المراجع وعم التعاون بينهم.

ج– الضغوط المادية التي يتعرض لها المراجع.

ج – مخاطر حتمية

وهي احتواء القوائم المالية على أخطاء مادية قبل تنفيذ عملية المراجعة، ويستجيب المراجعون الدرجة الأعلى من المخاطر الحتمية إلى وجود أرصدة حسابات أو معاملات تحتاج إلى ممارسة حكما مهنية في تقييمها، والمخاطر الحتمية تقيس أيضا مخاطر المنازعات القضائية البعدية للمراجع.

رابعاً: علاقة الأهمية النسبية ومخاطر الأعمال:

يقصد بمخاطر الأعمال : تلك المخاطر التي سيعاني منها المراجع أو مكتب المراجعة نتيجة العلاقة مع العميل حتى ولو كان تقرير المراجع صحيحا " (عوض، 2005 .ص27).

1– مكونات مخاطر الأعمال

أ – مخاطر المقاضاة :

تعتبر مخاطر مقاضاة المراجعين من العوامل المهمة التي تؤثر على مهنة المراجعة من ناحية وعلى مهنة المحاسبة وجودتها من ناحية أخرى، فقد تزايدت حالات مقاضاة المراجعين في الآونة الأخيرة وذلك بعد انهيار كبرى الشركات العالمية (Messier, J., William F., ،2000،11)

ب– مخاطر الأضرار التي تلحق بالسمعة :

تعتبر الأضرار التي تلحق بسمعة المراجع ، كعنصر من مخاطر المراجعة، نتيجة للتقاضي أو الغرامات الجزائية التي تتم بحقه، وتعتبر سمعة المراجع إحدى محددات جودة الأداء، ويتم النظر لسمعة المراجع كأنها رأس مال المراجع (Ruddock, C., 1999) .

ج – مخاطر الجزاءات :

تعتبر الجزاءات المفروضة من قبل المنظمات والهيئات مسبب لأضرار كبيرة للمراجع يتعرض لها، الأسباب ترتبط بممارسته المهنية الناتجة عن ارتباطه بالعميل، ومخاطر الجزاءات مثل الغرامة والتأنيب والطرد من العضوية وسحب حقوق الممارسة.

وتتعلق مخاطر الأعمال بأهداف الأعمال أكثر من تعلقها بأهداف مراجعة القوائم المالية، فإن عملية المراجعة تقيس مخاطر الأعمال، ومن العوامل المؤثرة على تقييم مخاطر الأعمال وهي عدد مرتفع من

الـدعاوى القضــائية بالنسـبة للعميـل، والتغيـرات فـي مراجعـي العميـل خـلال الفتـرات السـابقة، والقـوائم الماليـة التـي سيتم استخدامه في العلاقة مع الاستغناء عن جزء منها (Housten, W., 1999).

كما ليس من المتوقع أن يعرض المراجع قوائم مالية دقيقة جداً، فهناك من الأحكام الشخصية والتقديرات التي يمكن أن تؤثر على عناصر معينة من عناصر الشخصية، أكثر من هذا فإن المنافع من تحقيق دقة عالية غالبا ما تكون قليلة، ومن هنا فقد تبنى المراجعون مبدأ الأهمية النسبية، والذي يشير إلى أن المراجع عند اتخاذه قرار يتعلق بعملية المراجعة يجب أن يعطي عناية أكثر فقط لتلك الأمور التي تؤثر بشكل جوهري على بيانات القوائم المالية، وإزاء ذلك فإن المراجع عليه أن يتحقق من ما إذا كانت النتائج المعد عنها التقرير داخل حدود المدى المقبول (السلطان، 2006 ,ص 42).

خامساً: العلاقة بين مخاطر المراجعة وأدلة إثبات المراجعة:

باستخدام نموذج مخاطر المراجعة توجد علاقة مباشرة بين مخاطر المراجعة المقبولة ومخاطر الاكتشاف المخطط، وتوجد علاقة عكسية بين مخاطر المراجعة ومدى أدلة الإثبات المخططة لتدعيم رأي المراجع عن القوائم المالية بمعنى أنه كلما انخفض مستوى مخاطر المراجعة المقبولة الذي يتم تخصيصها لتأكيد معين زاد مقدار أدلة الإثبات المخططة لتدعيم هذا التأكيد.

هذا فيما يتعلق بمخاطر المراجعة النهائية، في حين أنه على مستوى مكونات مخاطر المراجعة تنطبق العلاقة أيضا بالنسبة لمخاطر الاكتشاف، فكلما انخفض المستوى المقبول المخاطر الاكتشاف المحدد لتأكيد معين بواسطة المراجع زاد مقدار أدلة الإثبات المطلوبة لتنفيذ مخاطر الاكتشاف عند هذا المستوى والعكس صحيح. وعلى عكس ذلك توجد علاقة طردية بين المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية وبين مقدار أدلة الإثبات (Asare, S., Wright, 2004)

ونصت القواعد الدولية للمراجعة اتحاد المحاسبين الدولي (1987) على ضرورة أن يحصل المراجع (الخارجي) على قرائن وأدلة مراجع كافية ومناسبة خلال تنفيذ إجراءات الالتزام و الإجراءات الجوهرية وذلك لمساعدته على التوصل إلى نتائج معقولة يستند عليها في رأيه بشأن المعلومات المالية.

إن المراجع الخارجي عادة ما يعتمد على نفسه في تجميع أكبر قدر ممكن من أدلة و قرائن الإثبات التي يراها ضرورية وأساسية لإقناعه، وجعله مطمئنا لصحة العمليات والقوائم المالية ومدى دلالتها، ليقوم في النهاية بعمل القاضي في الحكم على مدى كفاية هذه الأدلة، فإذا ما تبين له أن هذه الأدلة أو القرائن ما زالت غير كافية بالقدر المناسب لجعله مقتنعا فإنه يسعى للحصول على مزيد منها حتى يتحقق الغرض المطلوب، وعادة ما يجد المراجع الخارجي أن من الضروري الاعتماد على قرينة مقنعة وليست مطلقة، وبالتالي يسعى المراجع إلى الحصول على قرائن من مصادر مختلفة أو متنوعة من أجل تأييد نفس التأكيد، ومن هنا يمكن القول أن المراجع الخارجي يكتسب ثقة متزايدة عندما تكون قرينة المراجع المأخوذة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة قرينة متناسقة(الحسيني، أمين، 1997،ص98).

وأيضا يرتبط مفهوم الأهمية النسبية والمخاطر في عملية المراجعة ببعضهما بشكل وثيق حيث تعتبر المخاطر مقياس لعدم التأكد بينما تعبر الأهمية النسبية عن مقياس للحجم الأهمية ، وبارتباطهما معا يمكن قياس عدم تأكد المرتبطة بالحجم أو القيمة ذات الأهمية، على سبيل المثال بيان أن المراجع يخطط الجمع أدلة إثبات معينة عند معدل مخاطر مراجعة مقبولة بنسبة 5% أو مخاطر الفشل في اكتشاف التحريفات التي تزيد عن التحريفات المقبولة بمقدار 25000 دينار (الأهمية النسبية) يعتبر توضيح دقيق وإيضاح ذو مغزى ، فإذا كان الإيضاح يلغي أيا من المخاطر أم مقدار الأهمية النسبية فسوف لا يكون.

ثانياً : الإطار العملي واختبار فرضيات للبحث

تهدف الدراسة الميدانية إلى اختبار صحة الفرضيات من خلال التكامل بين الإطار النظري والإطار العملي لتحقيق أهداف البحث واختبار الفرضيات **من خلال الإجراءات التالية:**

أولاً: تصميم أداة الدراسة

قامت الباحثتان بطرح محتويات الدراسة الميدانية في استبانة كأداة لجمع البيانات وأعتمدت في تصميمها على مجموعة من الأسئلة التي تكونت لدى الباحثتان من قراءة الأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، واحتوت القائمة على مجموعة من الأسئلة التي تغطي الإجابة عليها التحقق من صحة الفرضيات الدراسة من عدمه.

ثانياً: صدق وثبات أداة الدراسة

صدق الأداة:

اختبرت الباحثتان صدق أداة الدراسة إذ تم استخدام أسلوب الصدق، وذلك من خلال عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين من أصحاب الخبرة في مجال الدراسة، وقد أخذت الباحثتان بغالبية ملاحظات المحكمين لوضعها في صيغتها النهائية.

ثبات الأداة:

من أجل اختبار ثبات أداة الدراسة تم استخدام اختبار كرونباخ ألفا لاختبار الاتساق الداخلي للأداة، حيث تشير النتائج الواردة في الجدول (1) إلى درجة ثبات في استجابات عينة الدراسة كانت 85.6% وهي نسبة مقبولة، لأن قيمة ألفا المعيارية أكثر من 60%. وبالتالي يمكن القول بأن هذا المقياس ثابت بمعنى أن المبحوثين يفهمون بنوده بنفس الطريقة وكما تقصدها الباحثتان، وعليه يمكن اعتماده في هذه الدراسة الميدانية لكون نسبة تحقيق نفس النتائج لو أعيد تطبيقه مرة أخرى تقدر 85.6%.

جدول (1)
نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة (كرونباخ ألفا)

المجال	عدد الفقرات	قيمة ألفا
المحور الأول	8	0.758
المحور الثاني	8	0.709
المحور الثالث	8	0.748
المحور الرابع	8	0.741
فقرات الاستبيان	32	0.891

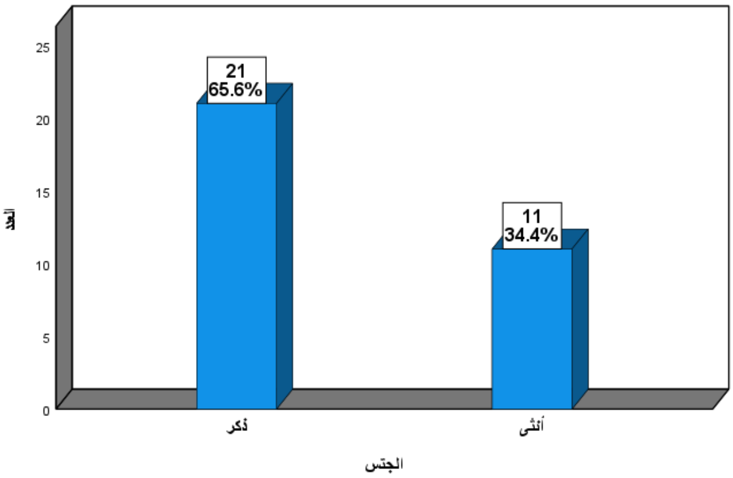
الأساليب الإحصائية المستخدمة:

في هذه الدراسة، تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية لتحليل بيانات العينة. شملت الأساليب الوصفية حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتقييم مدى تطبيق منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر، وملاءمة الظروف المحيطة، ودرجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، وإجراءات المراجعة التحليلية. كما تم استخدام اختبار t لعينة واحدة لاختبار الفرضيات المتعلقة بمدى تطبيق المراجعين للمنهج المذكور، وملاءمة العوامل البيئية والإجرائية التي تؤثر على هذا التطبيق، حيث ساعد اختبار t في تحديد ما إذا كانت المتوسطات المحسوبة تختلف دلالةً إحصائياً عن القيمة المرجعية. تم الاعتماد على مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 لتحديد مدى دلالة النتائج. جميع التحليلات تمت باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS 27.

جدول رقم (2)
توزيع أفراد العينة وفق الجنس

الجنس	العدد	النسبة
ذكر	21	%65.6
أنثى	11	%34.4
الإجمالي	**32**	**%100.0**

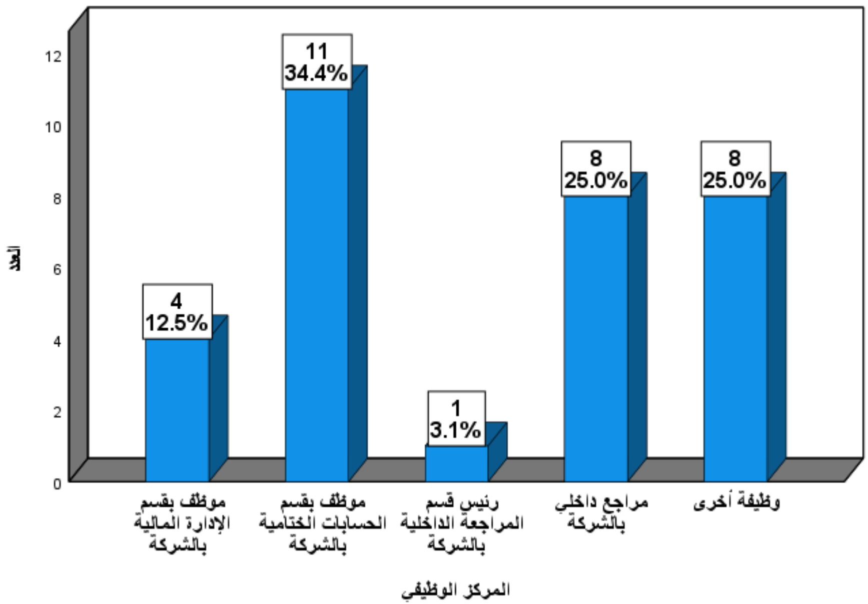
أظهرت نتائج توزيع أفراد العينة وفق الجنس (جدول 2) أن غالبية المشاركين كانوا من الذكور، بنسبة 65.6%، في حين بلغت نسبة الإناث 34.4%، مما يشير إلى أن العينة يغلب عليها الطابع الذكوري.



جدول رقم (3)
توزيع أفراد العينة وفق المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	العدد	النسبة
موظف بقسم الإدارة المالية بالشركة	4	%12.5
موظف بقسم الحسابات الختامية بالشركة	11	%34.4
رئيس قسم المراجعة الداخلية بالشركة	1	%3.1
مراجع داخلي بالشركة	8	%25.0
وظيفة أخرى	8	%25.0
الإجمالي	**32**	**%100.0**

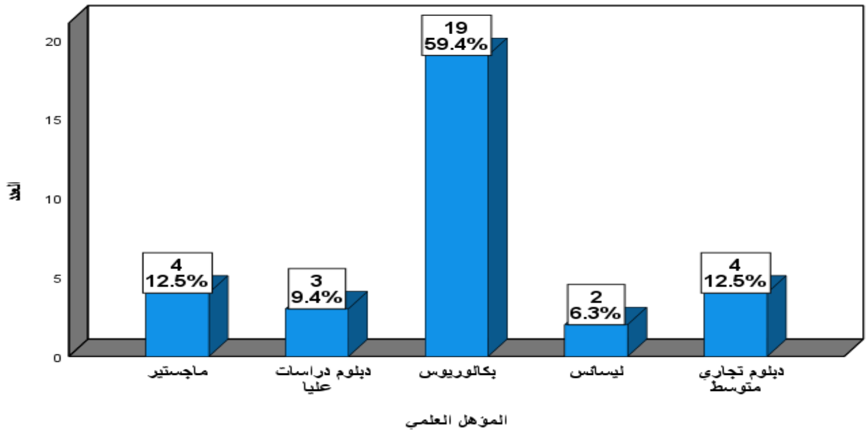
تشير نتائج توزيع أفراد العينة وفق المركز الوظيفي (جدول 3) إلى تنوع الوظائف بين المشاركين، حيث كان أكبر سهم لموظفي قسم الحسابات الختامية بنسبة 34.4%، يليه المراجعون الداخليون بنسبة 25.0%، ووظائف أخرى بنسبة 25.0%، بينما كان موظفو قسم الإدارة المالية يشكلون 12.5%، ورئيس قسم المراجعة الداخلية بنسبة 3.1%. هذا يعكس تمثيلاً متنوعاً للخبرات داخل العينة.



جدول رقم (4)
توزيع أفراد العينة وفق المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة
ماجستير	4	%12.5
دبلوم دراسات عليا	3	%9.4
بكالوريوس	19	%59.4
ليسانس	2	%6.3
دبلوم تجاري متوسط	4	%12.5
الإجمالي	**32**	**%100.0**

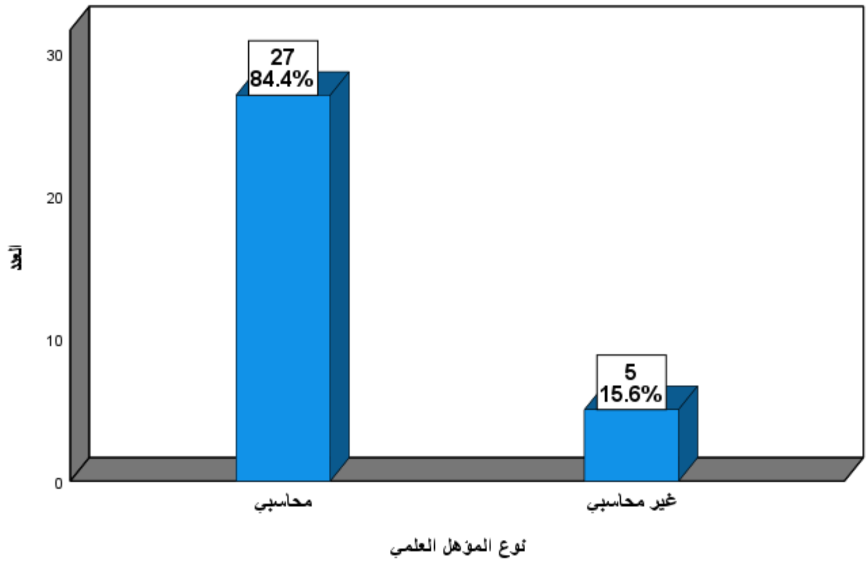
تشير نتائج توزيع أفراد العينة وفق المؤهل العلمي (جدول 4) إلى أن أغلب المشاركين يحملون شهادة البكالوريوس بنسبة 59.4%، تليها شهادتا الماجستير والدبلوم التجاري المتوسط بنسبة متساوية لكل منهما 12.5%، بينما حصل 9.4% منهم على دبلوم دراسات عليا، و6.3% يحملون ليسانس. هذا يعكس تنوعاً في المستويات التعليمية بين أفراد العينة.



جدول رقم (5)
توزيع أفراد العينة وفق نوع المؤهل العلمي

نوع المؤهل العلمي	العدد	النسبة
محاسبي	27	%84.4
غير محاسبي	5	%15.6
الإجمالي	**32**	**%100.0**

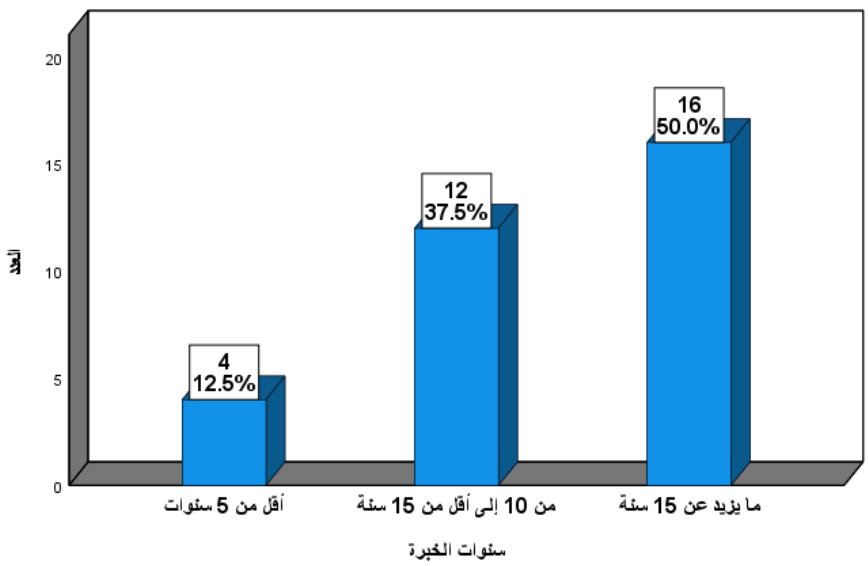
أظهرت النتائج الواردة بالجدول (5) أن غالبية أفراد العينة يحملون مؤهلات محاسبية بنسبة 84.4%، في حين يشكل غير المحاسبين نسبة 15.6%، مما يدل على تركيز العينة بشكل كبير على التخصصات المحاسبية.



جدول رقم (6)
توزيع أفراد العينة وفق سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة
أقل من 5 سنوات	4	%12.5
من 10 إلى أقل من 15 سنة	12	%37.5
من 15 سنة فأكثر	16	%50.0
الإجمالي	**30**	**%100.0**

أظهرت نتائج توزيع أفراد العينة وفق سنوات الخبرة الواردة بالجدول (6) أن نصف العينة (50.0%) لديهم خبرة تزيد عن 15 سنة، بينما يشكل من لديهم خبرة بين 10 إلى أقل من 15 سنة نسبة 37.5%، وأقل من 5 سنوات بنسبة 12.5%. هذا يعكس أن العينة تتسم بوجود خبرات مهنية عالية بشكل عام.



جدول (7)

إجابات عينة الدراسة على فقرات مدى تطبيق المراجع بالشركة محل البحث منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر أثناء أدائه لإجراءات عملية المراجعة

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	يتوفر لدى قسم المراجعة بالشركة فريق من المراجعين المؤهلين علمياً.	4.22	0.792	مرتفعة جدا
2	يتوفر لدى قسم المراجعة بالشركة فريق من المراجعين المؤهلين مهنياً.	4.25	0.718	مرتفعة جدا
3	عند تصميم خطة المراجعة فإن المراجع يقوم بوضع مستوى مقبول للأهمية النسبية، وذلك لاكتشاف كمية المعلومات الخاطئة الجوهرية.	3.91	0.818	مرتفعة
4	وفقاً لمنهج المراجعة المؤسس على الخطر يقوم المراجع بتحديد مدى الفحص الأرصدة الحسابات التي سيتم مراجعتها بالكامل نظراً لأهميتها النسبية المرتفعة.	4.09	0.588	مرتفعة
5	يقوم المراجع بتخطيط وأداء عملية المراجعة بهدف الحصول على ضمان معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من أي تحريف جوهري سواء نشأ عن طريق الأخطاء أو الغش.	4.13	0.660	مرتفعة
6	يقوم المراجع بدراسة مدى الاعتماد على أية بيانات قد أعطيت له من أشخاص ثبت أنهم اشتركوا في ارتكاب الخطأ والغش.	3.63	0.976	مرتفعة
7	يقوم المراجع بدراسة ما إذا كانت النتائج المتجمعة لإجراءات المراجعة والمشاهدات الأخرى تؤثر على تقييم مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش عند تخطيط عملية المراجعة.	3.88	0.751	مرتفعة
8	لتعزيز مستوى الثقة المطلوب في عملية المراجعة يقوم المراجع باختيار أحد الأساليب المعروفة لإجراء الفحوص الاختبارية للبنود المكونة لأرصدة الحسابات.	3.91	0.818	مرتفعة
	المتوسط العام	**4.00**	**0.471**	**مرتفعة**

وفقا للجدول (7)، أظهرت نتائج الدراسة المتعلقة بمدى تطبيق المراجع بشركة الزاوية لتكرير النفط لمنهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر أثناء أدائه لإجراءات عملية المراجعة أن هناك توافقاً مرتفعاً بين أفراد العينة حول هذا التطبيق، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للإجابات (4.00) بانحراف معياري قدره (0.471)، وهو ما يشير إلى درجة توافق مرتفعة. وقد تميزت بعض الفقرات بدرجة توافق مرتفعة جداً، مثل توفر فريق من المراجعين المؤهلين علمياً (المتوسط الحسابي = 4.22، الانحراف المعياري = 0.792) ومهنياً (المتوسط الحسابي = 4.25، الانحراف المعياري = 0.718)، مما يعكس قوة الكفاءة البشرية لدى قسم المراجعة بالشركة. كما أظهرت النتائج أن المراجعين يطبقون متطلبات المنهج القائم على الخطر عند تصميم خطة المراجعة، كتحديد مستوى الأهمية النسبية (المتوسط الحسابي = 3.91، الانحراف المعياري = 0.818)، وتحديد الحسابات ذات الأهمية النسبية المرتفعة التي يجب فحصها بالكامل (المتوسط الحسابي = 4.09، الانحراف المعياري = 0.588)، بالإضافة إلى التخطيط لضمان خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية سواء كانت ناتجة عن أخطاء أو غش (المتوسط الحسابي = 4.13، الانحراف المعياري = 0.660). وعلى الرغم من أن بعض الفقرات جاءت بدرجة توافق أقل نسبياً، مثل دراسة مدى الاعتماد على بيانات صادرة من أشخاص قد يكون لهم دور في ارتكاب الغش (المتوسط الحسابي = 3.63، الانحراف المعياري = 0.976)، فإن هذا لا ينفي التوجه العام الإيجابي نحو تطبيق منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر، مما يعكس وعياً مهنياً لدى المراجعين بأهمية هذا المنهج في تعزيز جودة وكفاءة عملية المراجعة.

جدول (8)

إجابات عينة الدراسة على فقرات مدى ملائمة الظروف المحيطة بالشركة (البيئة المحيطة) بما يساعد المراجع على تطبيق هذا المنهج

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	تهتم إدارة المراجعة الداخلية بالشركة بزيادة كفاءة الأداء بالشركة.	4.19	0.693	مرتفعة
2	تركز إدارة المراجعة الداخلية بالشركة على اختيار السياسات المحاسبية التي تتلاءم مع ظروف الشركة.	4.09	0.734	مرتفعة
3	ليس في مقدور المراجع التحكم في الظروف المحيطة بالشركة بما يجعله يحدد الخطر الملازم في مستوياته القصوى.	3.66	0.937	مرتفعة
4	تعتبر الظروف المحيطة محدد أساسي في تقدير المراجع بالشركة لدرجة الخطر الملازم لعملية وإجراءات المراجعة.	3.37	0.942	متوسطة
5	غالباً ما يقدر المراجع بالشركة درجة الخطر الملازم العملية المراجعة في حده الأقصى وهو بصدد التخطيط لعملية الفحص.	3.72	0.729	مرتفعة
6	من الأهمية بما كان إلمام المراجع بالظروف المحيطة ودراسة العوامل البيئية التي تعمل فيها المنشأة.	3.81	0.931	مرتفعة
7	أياً كان مصدر معرفة المراجع عن الظروف المحيطة بالشركة فإن من اللازم أن يتوفر له منها ذلك القدر من المعلومات الذي يسمح له بوضع تصور معقول عن احتمالات حدوث ما يترتب على الافتقار من أخطاء جوهرية في القوائم المالية.	3.87	0.554	مرتفعة
8	يقوم المراجع بالتخطيط المناسب لعملية المراجعة بما يكفل له في حدود المستطاع تقدير كثير من العوامل المرتبطة بالحالات الاقتصادية والسياسية والبيئية والاجتماعية على الصعيد المحلي التي تمارس في ظلها أنشطة الشركة.	3.56	0.801	مرتفعة
	المتوسط العام	**3.79**	**0.459**	**مرتفعة**

أشارت نتائج جدول (8) إلى أن أفراد عينة الدراسة عبّروا عن توافق مرتفع بشأن مدى ملائمة الظروف المحيطة بشركة الزاوية لتكرير النفط بما يساعد المراجع على تطبيق منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (3.79) بانحراف معياري (0.459)، مما يدل على إدراك إيجابي لأهمية البيئة المحيطة في دعم تطبيق هذا المنهج. وقد حصلت الفقرات التي تتعلق بدور إدارة المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء (المتوسط الحسابي = 4.19، الانحراف المعياري = 0.693) وتبني السياسات المحاسبية المناسبة لظروف الشركة (المتوسط الحسابي = 4.09، الانحراف المعياري = 0.734) على أعلى درجات التوافق، مما يعكس بيئة داخلية محفزة تساهم في تعزيز فعالية المراجعة. كما أظهرت النتائج اتفاقاً بين المشاركين حول أهمية معرفة المراجع بالظروف المحيطة لاتخاذ قرارات مراجعة دقيقة، كما في الفقرة التي تشير إلى ضرورة توافر المعلومات الكافية عن البيئة المحيطة للمراجع لوضع تصور حول احتمالية وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية (المتوسط الحسابي = 3.87، الانحراف المعياري = 0.554)، وكذلك أهمية دراسة العوامل البيئية المؤثرة على أنشطة الشركة (المتوسط الحسابي = 3.81، الانحراف المعياري = 0.931). في المقابل، جاءت الفقرة التي تشير إلى أن الظروف المحيطة تُعد محدداً أساسياً في تقدير المراجع لدرجة الخطر الملازم في أدنى مستوى من حيث التوافق (المتوسط الحسابي = 3.37، الانحراف المعياري = 0.942)، وهي درجة متوسطة، مما قد يشير إلى تفاوت في فهم العلاقة بين تقييم الخطر والظروف البيئية، أو إلى وجود تحديات تواجه المراجع في الربط العملي بينهما. بشكل عام، تعكس النتائج وعياً لدى المشاركين بأهمية البيئة المحيطة في دعم تطبيق منهج المراجعة القائم على الخطر، رغم وجود بعض التباين في مدى وضوح هذه العلاقة في بعض الجوانب.

جدول (9)
إجابات عينة الدراسة على فقرات مدى ملائمة درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بما يساعد المراجع على تطبيق هذا المنهج

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	تساهم الخبرة المالية والمحاسبية للمراجعين بالشركة في ضبط جودة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية بالشركة.	4.34	0.653	مرتفعة جدا
2	قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ولا سيما مجموعات الضبط المحاسبي فيه تمثل عنصرا أساسيا في عملية تكوين وصياغة رأي المراجع في القوائم المالية.	4.19	0.693	مرتفعة
3	يعمل نظام الرقابة الداخلية بالشركة على الفحص الدوري للتقارير المالية والتحقق من توافر الإيضاحات المتممة لها.	3.81	0.931	مرتفعة
4	يقوم نظام الرقابة الداخلية بالشركة بمتابعة أداء المراجع الداخلي والتحقق من التزامه بالمعايير المهنية.	3.69	0.859	مرتفعة
5	تعتبر الوسائل الفنية التي يستخدمها المراجع لتقييم نظم الرقابة الداخلية بالشركة مؤشر أساسي في تقدير المراجع لخطر الرقابة.	3.75	0.672	مرتفعة
6	نظام الرقابة الداخلية مليء بالثغرات، ولهذا لا يمكن الاعتماد عليه في الكشف عن الأخطاء الممكن حدوثها.	3.53	1.218	مرتفعة
7	تقوم إدارة الشركة بإعادة النظر في تقييم نظم الرقابة الداخلية إذا ما تبين إن الغش أو الخطأ كان يمكن منعه أو اكتشافه عن طريق نظام الرقابة الداخلية به.	3.72	0.924	مرتفعة
8	وجود خطر رقابة منخفض يسمح بقبول خطر كشف مرتفع لاحتمال اعتماد المراجع على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.	3.31	0.896	متوسطة
	المتوسط العام	**3.79**	**0.428**	**مرتفعة**

أظهرت نتائج جدول (9) أن أفراد عينة الدراسة عبّروا عن مستوى توافق مرتفع بشأن مدى ملاءمة درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في شركة الزاوية لتكرير النفط بما يساعد المراجع على تطبيق منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (3.79) بانحراف معياري (0.428)، مما يشير إلى أن المشاركين يرون في نظام الرقابة الداخلية عنصراً داعماً لتطبيق هذا المنهج. وقد أظهرت الفقرات المتعلقة بخبرة المراجعين وأثرها على جودة نظام الرقابة الداخلية أعلى درجات التوافق، حيث حصلت الفقرة الأولى على متوسط حسابي (4.34) وانحراف معياري (0.653)، وهي درجة توافق مرتفعة جداً، مما يعكس قناعة قوية بأهمية الكفاءة المهنية للمراجعين في تعزيز فعالية الرقابة. كما أبدى المشاركون توافقاً عالياً مع الرأي القائل بأن سلامة نظام الرقابة الداخلية، وخاصة من حيث الضبط المحاسبي، تمثل عنصراً أساسياً في تكوين رأي المراجع حول القوائم المالية (المتوسط الحسابي = 4.19، الانحراف المعياري = 0.693). كذلك أظهرت نتائج فقرات أخرى توافقاً مرتفعاً، منها دور نظام الرقابة الداخلية في الفحص الدوري للتقارير المالية (المتوسط الحسابي = 3.81، الانحراف المعياري = 0.931)، ومتابعة أداء المراجع الداخلي والتزامه بالمعايير المهنية (المتوسط الحسابي = 3.69، الانحراف المعياري = 0.859)، بالإضافة إلى استخدام المراجع لوسائل فنية لتقييم النظام وتقدير خطر الرقابة (المتوسط الحسابي = 3.75، الانحراف المعياري = 0.672). أما الفقرة التي عبّرت عن وجود ثغرات في نظام الرقابة الداخلية والتي تحد من إمكانية الاعتماد عليه في الكشف عن الأخطاء فقد سجلت توافقاً مرتفعاً أيضاً (المتوسط الحسابي = 3.53، الانحراف المعياري = 1.218)، وهو ما قد يشير إلى وجود بعض التحفظات العملية على كفاءة النظام رغم إدراك أهميته النظرية. وكانت الفقرة الأقل من حيث التوافق هي تلك المتعلقة بإمكانية قبول خطر كشف مرتفع عند وجود خطر رقابة منخفض (المتوسط الحسابي = 3.31، الانحراف المعياري = 0.896)، وهي درجة توافق متوسطة، مما قد يعكس ضعف فهم بعض المشاركين للعلاقة بين مستويات المخاطر وتقديرات المراجعة. بوجه عام، تعكس النتائج وجود إدراك إيجابي لدور نظام الرقابة الداخلية في دعم تطبيق منهج المراجعة القائم على الخطر، مع وجود بعض التباين في تقدير فعالية النظام عملياً عند التعامل مع الأخطاء أو حالات الغش.

جدول (10)
إجابات عينة الدراسة على فقرات مدى ملائمة درجة الاعتماد على إجراءات المراجعة التحليلية بما يساعد المراجع على تطبيق هذا المنهج

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	يعتمد المراجع على إجراءات المراجعة التحليلية قبل إجراء الفحوص الاختبارية على مستوى التفصيلي لأرصدة الحسابات.	3.81	0.780	مرتفعة
2	يتأكد المراجع بالشركة من وجود تفسيرات إدارية مقبولة لأي اتجاهات عامة غير عادية أو تقلبات غامضة تكون قد أوضحتها نتائج تحليل القوائم المالية.	3.91	0.777	مرتفعة
3	تعد إجراءات المراجعة التحليلية بمثابة ورقة الترشيح (الفلتر) يستخدمها المراجع في الكشف عن ثغرات ومواطن الضعف الرقابية.	3.94	0.840	مرتفعة
4	يحصل المراجع على تأكيد مناسب بأن أرصدة بعض الحسابات التي اختارها على وجه التحديد سليمة ودقيقة بدرجة عالية دون اللجوء إلى إجراء أي فحوص اختبارية تفصيلية.	3.28	1.023	متوسطة
5	عادتاً ما يتبع عملية تشغيل البيانات المحاسبية السماح بتسرب الأخطاء الجوهرية إلى أرصدة الحسابات دونما ضابط رقابي داخلي يفصح عنها.	3.22	0.941	متوسطة
6	تعطي الوسائل الفنية للإجراءات المراجعة التحليلية مؤشرات حيوية للمراجع عن السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة ومدى التزامها بأصول المحاسبة المتعارف عليها وثباتها في إتباعها من فترة مالية إلى أخرى.	3.84	0.628	مرتفعة
7	تعتبر النتائج التي يستخلصها المراجع من إتمام إجراءات المراجعة التحليلية أحد المحددات الرئيسية في تقديره لخطر الكشف.	3.97	0.782	مرتفعة
8	وجود خطر كشف منخفض في إجراءات المراجعة التحليلية يعني قبول خطر كشف مرتفع في الفحوص الاختبارية التفصيلية المزمع إجراءها.	3.72	0.958	مرتفعة
	المتوسط العام	**3.71**	**0.506**	**مرتفعة**

أوضحت نتائج جدول (10) أن أفراد عينة الدراسة أبدوا توافقاً مرتفعاً حول مدى ملاءمة الاعتماد على إجراءات المراجعة التحليلية بما يساعد المراجع على تطبيق منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للإجابات (3.71) بانحراف معياري (0.506)، وهو ما يشير إلى إدراك إيجابي للدور الذي تلعبه هذه الإجراءات في تعزيز جودة عملية المراجعة وتقليل الاعتماد الكامل على الفحوص التفصيلية. وقد أظهرت النتائج أن الفقرة المتعلقة باعتبار نتائج المراجعة التحليلية من المحددات الرئيسية لتقدير خطر الكشف سجلت أعلى متوسط حسابي (3.97) بانحراف معياري (0.782)، مما يعكس وعياً قوياً بأهمية التحليل المالي في دعم الحكم المهني للمراجع. كذلك، أبدى المشاركون توافقاً مرتفعاً مع الفقرة التي تشير إلى أن إجراءات المراجعة التحليلية تُستخدم كأداة لكشف الثغرات ومواطن الضعف في نظام الرقابة (المتوسط الحسابي = 3.94، الانحراف المعياري = 0.840)، وأيضاً مع التحقق من وجود تفسيرات إدارية مقبولة للاتجاهات غير العادية في القوائم المالية (المتوسط الحسابي = 3.91، الانحراف المعياري = 0.777). كما أظهرت فقرات أخرى توافقاً إيجابياً، مثل دور الإجراءات التحليلية في إعطاء مؤشرات حيوية للمراجع عن مدى التزام الشركة بالسياسات المحاسبية (المتوسط الحسابي = 3.84، الانحراف المعياري = 0.628)، وفاعلية هذه الإجراءات في مراحل ما قبل الفحوص التفصيلية (المتوسط الحسابي = 3.81، الانحراف المعياري = 0.780). في المقابل، جاءت فقرتان بدرجة توافق متوسطة، أولها حول إمكانية تأكيد سلامة أرصدة بعض الحسابات دون إجراء فحوص تفصيلية (المتوسط الحسابي = 3.28، الانحراف المعياري = 1.023)، وهو ما يشير إلى تحفّظ أو تردد لدى بعض المشاركين بشأن الاكتفاء بالإجراءات التحليلية دون اختبارات إضافية. كما عبّر المشاركون بدرجة مشابهة عن رأيهم بأن عملية تشغيل البيانات قد تسمح بتسرب أخطاء جوهرية دون ضبط رقابي كافٍ (المتوسط الحسابي = 3.22، الانحراف المعياري = 0.941)، مما يعكس شكوكاً بشأن كفاية نظام الرقابة في بعض الحالات. بصورة عامة، تؤكد النتائج على إدراك المشاركين لأهمية الإجراءات التحليلية في المراجعة المعتمدة على تقييم الخطر، مع وجود بعض الحذر المهني في الاعتماد الحصري على هذه الإجراءات دون تدعيمها بالفحوص التفصيلية عند الضرورة.

ثالثا: اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات:

قبل البدء باختبار الفرضيات لابد من إخضاع البيانات للتحليل للتأكد من أن هذه البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي أم لا، وللوقوف على ذلك تم استخدام اختبار Shapiro-Wilk، وعلى أساس الفرضية التالية:

الفرضية الصفرية: البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة: البيانات لا تخضع للتوزيع الطبيعي

والجدول التالي يبين نتائج اختبار Shapiro-Wilk.

جدول رقم (11): نتائج اختبار Shapiro-Wilk

المحور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Shapiro-Wilk	المعنوية المشاهدة
المحور الأول	4.00	0.471	0.964	0.353
المحور الثاني	3.79	0.459	0.966	0.391
المحور الثالث	3.79	0.428	0.933	0.149
المحور الرابع	3.71	0.506	0.978	0.740

من نتائج الجدول أعلاه رقم (11)، يتبين ان قيم مستوى المعنوية المشاهدة أكبر 0.05 مما يعني عدم رفض الفرضية الصفرية أي أن البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي، وبالتالي يمكن استخدام أساليب التحليل الاحصائي المعلمي في اختبار فرضية الدراسة.

اختبار فرضية الدراسة :

الفرضية الأولى:

الفرضية الصفرية: لا يقوم المراجع بالشركة محل البحث بتطبيق منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر أثناء أدائه لإجراءات عملية المراجعة.

الفرضية البديلة: يقوم المراجع بالشركة محل البحث بتطبيق منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر أثناء أدائه لإجراءات عملية المراجعة.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار t لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما موضحة بالجدول التالي:

جدول رقم (12)

نتائج اختبار t لاختبار الفرضية الأولى

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة
لا يقوم المراجع بالشركة محل البحث بتطبيق منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر أثناء أدائه لإجراءات عملية المراجعة	4.00	0.471	12.012	< 0.001

أظهرت نتائج اختبار الفرضية الأولى كما هو موضح في جدول (12) أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (4.00) بانحراف معياري قدره (0.471). وقد تم إجراء اختبار tلعينة واحدة للتحقق مما إذا كان المراجعون في الشركة محل الدراسة يطبقون منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر أثناء أدائهم لإجراءات المراجعة، وجاءت قيمة t المحسوبة (12.012) دالة إحصائياً عند مستوى معنوية أقل من(0.001) . هذه النتائج تشير إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، مما يعني أن المراجعين في الشركة محل البحث يطبقون منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر.

تدعم هذه النتيجة النتائج الوصفية السابقة التي أشارت إلى مستويات مرتفعة من التوافق مع فقرات تقيس تطبيق المنهج القائم على تقييم المخاطر، مما يعزز مصداقية نتائج الدراسة ويدعم أهمية دمج هذا المنهج ضمن السياسات والإجراءات التنظيمية للمراجعة في الشركة.

الفرضية الثانية:

الفرضية الصفرية: لا تتلاءم الظروف المحيطة بالشركة (البيئة المحيطة) بما يساعد المراجع على تطبيق هذا المنهج.

الفرضية البديلة: تتلاءم الظروف المحيطة بالشركة (البيئة المحيطة) بما يساعد المراجع على تطبيق هذا المنهج.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار t لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما موضحة بالجدول التالي:

جدول رقم (13)

نتائج اختبار t لاختبار الفرضية الثانية

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة
لا تتلاءم الظروف المحيطة بالشركة (البيئة المحيطة) بما يساعد المراجع على تطبيق هذا المنهج	3.79	0.459	9.671	< 0.001

أوضحت نتائج اختبار الفرضية الثانية، كما هو موضح في جدول (13)، أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (3.79) بانحراف معياري (0.459). وقد بلغت قيمة t المحسوبة (9.671) وكانت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية أقل من(0.001) . وبناءً على هذه النتائج، فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، مما يدل على أن الظروف المحيطة بالشركة، بما في ذلك البيئة التنظيمية والإدارية، تتسم بدرجة من التلاؤم تساعد المراجع على تطبيق منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر. تشير هذه النتيجة إلى أن المشاركين في الدراسة يرون البيئة المحيطة بالشركة كعامل داعم وموائم يمكن الاعتماد عليه عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة بناءً على تقييم المخاطر.

الفرضية الثالثة:

الفرضية الصفرية: لا تتلاءم درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بما يساعد المراجع على تطبيق هذا المنهج.

الفرضية البديلة: تتلاءم درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بما يساعد المراجع على تطبيق هذا المنهج.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار t لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما موضحة بالجدول التالي:

جدول رقم (14)

نتائج اختبار t لاختبار الفرضية الثالثة

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة
لا تتلاءم درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بما يساعد المراجع على تطبيق هذا المنهج	3.79	0.428	10.484	< 0.001

أظهرت نتائج اختبار الفرضية الثالثة، كما هو موضح في جدول (14)، أن المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة بلغ (3.79) بانحراف معياري قدره (0.428. وقد تم استخدام اختبار t لعينة واحدة لاختبار مدى ملاءمة درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بما يساعد المراجع على تطبيق منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر، وأسفرت النتائج عن قيمة t = 10.484 وكانت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية أقل من(0.001) . وبناءً على نتائج الاختبار، يمكن القول بأنه تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، مما يشير إلى أن درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل الدراسة تتسم بالملاءمة وتُسهم في دعم تطبيق منهج المراجعة القائم على تقييم الخطر.

الفرضية الرابعة:

الفرضية الصفرية: لا تتلاءم درجة الاعتماد على إجراءات المراجعة التحليلية بما يساعد المراجع على تطبيق هذا المنهج.

الفرضية البديلة: تتلاءم درجة الاعتماد على إجراءات المراجعة التحليلية بما يساعد المراجع على تطبيق هذا المنهج.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار t لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما موضحة بالجدول التالي:

جدول رقم (15)

نتائج اختبار t لاختبار الفرضية الرابعة

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة
لا تتلاءم درجة الاعتماد على إجراءات المراجعة التحليلية بما يساعد المراجع على تطبيق هذا المنهج	3.71	0.506	7.941	< 0.001

أظهرت نتائج اختبار الفرضية الرابعة، كما هو موضح في جدول (15)، أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (3.71) بانحراف معياري قدره (0.506). وقد تم استخدام اختبار t لعينة واحدة للتحقق من مدى ملاءمة درجة الاعتماد على إجراءات المراجعة التحليلية بما يساعد المراجع على تطبيق منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر، حيث بلغت قيمة7.941 = t ، وكانت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية أقل من(0.001) . وبناءً على نتائج الاختبار، فإن يمكن رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، مما يشير إلى أن إجراءات المراجعة التحليلية تُعد ملائمة وتُسهم في دعم تطبيق المنهج القائم على تقييم المخاطر من قبل المراجعين بالشركة محل الدراسة. تدل هذه النتيجة على وجود إدراك واضح لدى أفراد العينة بأهمية الإجراءات التحليلية كأداة فاعلة في الكشف عن الانحرافات وتقييم مستوى الخطر، وهو ما يدعم استخدامها كوسيلة مهنية لتوجيه القرارات في عملية المراجعة.

ملخص النتائج:

أظهرت نتائج الدراسة وجود درجة عالية من التوافق بين آراء أفراد العينة حول تطبيق منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر في شركة الزاوية لتكرير النفط، حيث بلغ المتوسط العام لتطبيق هذا المنهج أثناء أداء المراجع لإجراءات المراجعة (4.00) بانحراف معياري (0.471)، وهي درجة مرتفعة تعكس تبني هذا المنهج بشكل فعلي. كما أظهرت النتائج أن البيئة المحيطة بالشركة تُعد عاملاً مساعدًا في تسهيل تطبيق هذا المنهج، بمتوسط بلغ (3.79) وانحراف معياري (0.459). وفيما يخص نظام الرقابة الداخلية، بيّنت النتائج وجود ملاءمة واضحة للاعتماد عليه في تطبيق منهج المراجعة القائم على

الخطر، بمتوسط عام بلغ (3.79) وانحراف معياري (0.428)، مما يشير إلى قوة النظام الداخلي ودوره في دعم المراجع. كذلك، أوضحت نتائج تحليل الاعتماد على إجراءات المراجعة التحليلية وجود مستوى ملائم من الاعتماد على هذه الإجراءات بمتوسط عام قدره (3.71) وانحراف معياري.(0.506)
كما بينت اختبارات الفرضيات الأربع باستخدام اختبار t لعينة واحدة وجود فروق ذات دلالة إحصائية لصالح الفرضيات البديلة، وكانت جميع قيم t دالة عند مستوى أقل من (0.001)، مما يعكس اتفاقًا إحصائيًا قويًا على أن المراجعين في الشركة يطبقون فعليًا منهج المراجعة القائم على تقييم الخطر، وأن البيئة المحيطة، ونظام الرقابة الداخلية، وإجراءات المراجعة التحليلية تلعب جميعها دورًا مساندًا في هذا التطبيق.

الاستنتاجات:

1. يطبق المراجعون في شركة الزاوية لتكرير النفط منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر بدرجة مرتفعة وفاعلة.
2. البيئة المحيطة بالشركة تُعد مناسبة وتوفر ظروفًا تدعم تطبيق هذا المنهج بفعالية.
3. نظام الرقابة الداخلية في الشركة يُمثل عنصرًا أساسيًا في تقدير مخاطر المراجعة، ويمكن الاعتماد عليه لتعزيز جودة العمل الرقابي.
4. إجراءات المراجعة التحليلية تُستخدم بدرجة مقبولة وتُسهم في تحسين فعالية المراجعة، خصوصًا في تقييم الأخطاء الجوهرية.

التوصيات:

1. تعزيز استخدام منهج المراجعة القائم على تقييم الخطر في مؤسسات أخرى أسوة بتجربة شركة الزاوية.
2. الاستمرار في دعم وتطوير البيئة الداخلية والخارجية التي تعزز من فعالية تطبيق منهج المراجعة.
3. تقوية نظام الرقابة الداخلية بإجراء تقييمات دورية واستباقية للثغرات المحتملة التي قد تؤثر على جودة المراجعة.
4. تشجيع المراجعين على الاعتماد بصورة أوسع على إجراءات المراجعة التحليلية وتزويدهم بالأدوات الفنية المتقدمة لتحليل البيانات.
5. تنظيم دورات تدريبية متخصصة لتعميق فهم المراجعين بمفاهيم المخاطر وكيفية إدماجها في تخطيط وتنفيذ مهامهم.

المـــــــراجع :-

أولاً: المراجع العربية

1- أبو ميالة، سهيل، زباينة، سعيد دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدول 520 مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات المجلد الثاني، العدد الحادي والثلاثون(2012)
.
2- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة (2007).
5- الخطيب، صبحي محمود، دراسة تحليلية لتأثير تقييم المراجع الخارجي لدرجة المخاطر على درجة اعتماده على إدارة المراجعة الخارجية - دراسة نظرية تطبيقية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الثامن والثلاثون العدد الثاني، (2001).
6- جربوع، يوسف محمود، و صباح سالم أحمد، مدى تأثير الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تخطيط وجودة عملية المراجعة - دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة - فلسطين مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات العدد الثامن الجزء الأول، (2015).
8- الرحيلي عوض القريقري ، عبد الغني ، دور المراجع الخارجي في تقييم العوامل المرتبطة بالخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة (دراسة ميدانية). مجلة الإدارة العامة، المجلد الرابع والأربعون ، العدد الثاني (2005).
9- السلطان سلطان، المحمد العلي المراجعة بين النظرية والتطبيق، ط1، الرياض، دار المريخ (2006).
10- العلي، منهل مجيد أحمد، والليلة، تغريد سالم استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقاً المعايير التدقيق الدولية، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 87 ، العدد 29، (2007).
11- الصحن عبد الفتاح درويش، محمود المراجعة بين النظرية والتطبيق. ط1، الإسكندرية، الدار الجامعية (1998).
12- عوض، آمال محمد الاختبار التكيفي لاستراتيجيات قياس وضبط مخاطر الأعمال على جودة الاداء المهني للمراجع. المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الأول، (2005).
13 - لجنة معايير المراجعة السعودية، معيار مخاطر المراجعة الأهمية النسبية، الرياض (2000).
14 - لطفي، أمين السيد (2003)، الأهمية النسبية والمخاطر والمعاينة في المراجعة، ط1، القاهرة دور المكتبات الكبرى للنشر والتوزيع.

15 - لطفي، أمين السيد تحسين دقة أحكام المراجعين لأغراض تقييم مخاطر وجود الغش في التقارير المالية باستخدام وسائل دعم القرار، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف ، العدد الأول 228 ، (2008).
16- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض (2000).

ثانياً : المراجع الأجنبية:

1- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Audit risk andMateriality in Conducting an audit, Statement on Auditing Standards 47 ,AICPA, New York, NY, (2003). 2-46 .

2-Ansah, S.O., Moyes, G.D., Oyelere, P.B., and Hay, D., An Empirical Analysis of the Likelihood of Detecting Fraud in New Zealand, Managerial Auditing Journal, Vol. 17, No. 4, (2002). 192-204 .

3-Arens, A., Elder, R., Beasley, M., Auditing and Assurance Services: An integrated Approach. 11th, Pearson Prentice Hall .(2006) ,

4-Arens, A., Elder, R., Beasley, Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach. 14th, Prentice Hall,, Harlow, England .(2012) ,

5- Asare, S. and Wright, A., The Effectiveness of Alternative Risk Assessment and Program Planning Tools in a Fraud Setting, Contemporary Accounting Research, (2004). 325-352 .

6- Blay, A, Kizirian, T., Sneathen, D., Evidential Effort And Risk AssessmentIn Auditing. Journal of Business & Economics Research, Vol. 6, NO. 9, (2008). 39-52 .

7- Hajihaa, Z, Application of Delphi method for determining the affecting factors upon audit risk model. Management Science Letters, Vol.2, NO.1, (2012). 379-390.

8- Housten, W., the effects of fee pressure and client risk on audit seniors, time budget decisions, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol.18 No, 2, (1999). 70-86.

9- IFAC, International Standard on Auditing, ISA, No. 200, Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statement, New York, (2007). 17-18.

10- Knechel, W., et al, Auditing: Assurance and Risk. 3th, Thomson South-Western. Canada, (2007).

11- Matarneh, G., The commitment of Jordanian auditors to assess audit risks. International Journal of Business and Management, Vol. 6, NO.11, (2011). 267-274.

12- Messier, J. and William F., Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach, McGraw-Hill Companies, (2000).

13- Michael A., Gerard, B., Alexander K., and Miklos A., Continuous monitoring of business process controls: A pilot implementation of a continuous auditing system at Siemens, International Journal of Accounting Information Systems, Vo.7, No. 2, (2006). 137-161

14- Michael, Power, Business risk auditing Debating the history of its present Accounting, Organizations and Society, Vol.32, No. 1-2, (2007). 1-4.

15- Ruddock, C., Non-Audit Services and Earnings Conservatism: Is auditor Independence Impaired?, Working Paper, University of technology-Sydney, (1999). 1-25. 17- Shelton, S. W., O. R. Whittington, and D. Landsittel, Auditing Firms Fraud Risk Assessment Practices, Accounting Horizons, Vol.15, No.1, (2001). 19-32.