مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (38) العدد (3) 2016
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (38) No. (3) 2016

أثر تقدير الخطر الحتمي على اختبارات المراجعة– دراسة ميدانية –

الدكتور: لطيف زيود*

عهد سعيد**

(تاريخ الإيداع 31 / 3 / 2016. قُبِل للنشر في 5 / 6 / 2016)

□ ملخّص □

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر تقدير الخطر الحتمي على اختبارات المراجعة، لذلك تم إجراء مسح ميداني باستخدام الاستبانة على عينة من المراجعين الذين استطاع الباحث التواصل معهم، حيث تم توزيع /56/ استبانة، تم استرجاع /34/ استبانة منها، وقد أظهرت نتائج تحليل البيانات أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة المدروسة على وجود تأثير إيجابي طردي لتقدير الخطر الحتمي على اختبارات المراجعة.

كما أظهرت النتائج بأنه من الممكن تقسيم مكونات الخطر الحتمي اعتماداً على نتائج التحليل العاملي إلى ثلاثة مكونات، كما يمكن تقسيم مكونات اختبارات المراجعة إلى مكونين أثنين، الأمر الذي سمح بدراسة أثر تقدير كل من مكونات الخطر الحتمي على مكونات اختبارات المراجعة. وجاءت النتائج لتظهر بأن تقدير العامل الأول للخطر الحتمي يؤثر ايجاباً على العامل الأول لاختبارات المراجعة، في حين لم يظهر له أي تأثير على العامل الثاني لاختبارات المراجعة. أما فيما يخص العامل الثاني للخطر الحتمي فقد تبين بأن تقديره يؤثر إيجاباً على العامل الأول لاختبارات المراجعة، في حين لم يظهر له أي تأثير على العامل الثاني لاختبارات المراجعة. وأخيراً أظهرت النتائج وجود تأثير عكسي لتقدير العامل الثالث للخطر الحتمي على كل من العاملين الأول والثاني لاختبارات المراجعة.

الكلمات المفتاحية: الخطر الحتمي، اختبارات المراجعة.

* أستاذ – قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة تشرين– اللاذقية– سورية.

** طالب دكتوراه – قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة تشرين– اللاذقية– سورية .

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (38) العدد (3) 2016
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (38) No. (3) 2016

Effect of Inevitable risk Assessment on Audit A tests _ An Empirical Study_

Dr. Lateef Zayoud[*]
Ahed Saeed[**]

(Received 31 / 3 / 2016. Accepted 5 / 6 / 2016)

□ ABSTRACT □

The study aims to determine the effect of the inevitable risk assessment on audit tests. For this purpose, the Researcher has done a field survey by distributing a questionnaire on the sample of the auditors, with whom the researcher could communicate. 56 questionnaires have been distributed, and 34 questionnaires from which have been returned.

The results of data analysis showed that, there is consensus on the existence of a positive, extrusive effect of the inevitable risk assessment on the audit tests. And based on the results of the factorial analysis, the results showed that the inevitable risk could be divided into three factors and the audit tests into two factors, by which we are able to study the assessment effect for each factor of the inevitable risk on the components of the audit tests.

Also, The results showed that the assessment of the first factor of the inevitable risk affects positively on the first factor of the audit tests, while has no effect on the second factor of the audit tests. But, for the second factor of the inevitable risk has been showed that, its assessment affects positively on the first factor of the audit tests, while has no effect on the second factor of the audit tests.

Finally, the results showed that the assessment of the third factor of the inevitable risk has a reverse effect on both the first and the second factors of the audit tests.

Key words: Inevitable Risk. Audit Tests.

[*]**Professor- Department of Accounting - faculty of economics- Tishreen university- Lattakia- Syria.**
[**]**Postgraduate student- Department of Accounting - faculty of economics- Tishreen university - Lattakia- Syria.**

مقدمة:

لا يعد خطر المراجعة من المفاهيم المستحدثة على مهنة المراجعة، حيث يعد الخطر في عملية المراجعة واحداً من العوامل التي يجب على المراجع مراعاتها عند أدائه لعملية المراجعة، وذلك في مختلف المراحل وصولاً إلى إبداء رأيه الفني المحايد في القوائم المالية. ويمكن القول بأن مفهوم خطر المراجعة يعد واحداً من المفاهيم التي شغلت الفكر المحاسبي عموماً ومهنة المراجعة خصوصاً.

ولما كانت عملية المراجعة تهدف الى اعداد تقرير مهني محايد عن القوائم المالية بناء على ما يقوم به مراجع الحسابات من فحوص واختبارات، فإنه على المراجع ان يقوم بتخطيط اعمال المراجعة للوصول الى هذا التقرير في نهاية عملية المراجعة، إذ يتعلق هذا التخطيط بمجموعة من الإجراءات، والتي ترتبط بدورها بمستوى خطر المراجعة الذي يتم تقديره.

جاء في معايير المراجعة المهنية أن تقدير خطر المراجعة يساعد المراجعين في الإعداد الجيد لبرنامج المراجعة، ليس هذا فحسب بل أن أخذ مراجع الحسابات للخطر بعين الاعتبار قد يبدأ في اللحظات الأولى لقبوله المهمة، حيث أن التعرف على بيئة المراجعة والعوامل الخارجية لا سيما ظروف العميل وطبيعة النشاط الذي يمارسه بالإضافة إلى الموقع الجغرافي والشهرة التجارية وشهرة الإدارة التنفيذية، كلها تعتبر من العوامل المؤثرة التي تندرج ضمن إطار الخطر، ولعلّ الهدف الأهم من إعطاء أهمية بالغة لتقدير خطر المراجعة يتمثل في الحصول على مزيج مثالي من اختبارات عملية المراجعة تسهم في خفض الوقت والتكلفة التي لطالما تطلع المراجعون إلى تحقيقها بالإضافة إلى إبداء رأي فني يتمثل في عدالة وصحة عرض المعلومات في القوائم المالية من عدمها.

إن نجاح مراجع الحسابات في تقييمه لعوامل الخطر بشكل جيد وواقعي وأثرها في خطة وبرنامج المراجعة المكلف بها لا بدَّ وأن ينعكس إيجاباً على سمعة مهنة المراجعة وموقعها الاجتماعي والاقتصادي لا سيما في بيئة التقاضي التي يتسم بها عالم الأعمال حالياً.

تقضي معايير المراجعة المهنية لاسيما نشرة معايير المراجعة رقم / 47/ الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بضرورة تخطيط عملية المراجعة والرقابة عليها، بحيث تكون المخاطر التي تتضمنها تلك العملية مناسبة وعند ادنى مستوى ممكن وينبغي ان يتم التقرير عن تلك المخاطر بصورة كمية او غير كمية. وتتضمن العملية بصفة أساسية جدولة عملية المراجعة وتحديد الاحتياجات من الكوادر البشرية وتحديد المهام الملقاة على كل عضو من أعضاء فريق المراجعة، والوقت المتوقع لتنفيذ العملية وتكلفة تنفيذ كل عملية، ومن ثم تقدير الاتعاب المقابلة لذلك العمل.

مشكلة البحث:

تناول الأدب المحاسبي قضية خطر المراجعة من زوايا متعددة، فلقد ركز في جزء منه على المفاهيم الكمية لخطر المراجعة والآخر على مفاهيم نظرية، وفي كلتا الحالتين فإن حالة عدم التأكد الحتمية لطبيعة عمل المراجع المتمثلة في احتمال إبداء رأي غير صحيح عن قوائم مالية محل المراجعة ناجم عن الفشل في أداء سليم لعملية المراجعة يرتب على المراجع تحمل مستوى معين من الخطر لا يمكن تجاهله في مهنة المراجعة بسبب التأثيرات المختلفة التي يتركها الخطر على عموم إجراءات ومراحل عملية المراجعة، وعليه فإنه يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل التالي:

- ما هو أثر تقدير الخطر الحتمي على اختبارات المراجعة؟

أهمية البحث وأهدافه:

تتجلى أهمية البحث في تسليط الضوء على إحدى مكونات خطر المراجعة، وبيان مدى ارتباط عملية تقدير هذا المكون باختبارات المراجعة. فضلاً عن أن هذه الأهمية تبرز في كون هذا المكون "الخطر الحتمي" يركز على مجموعة من النقاط التي تُعد في غاية الأهمية لأي مراجع يسعى للوصول إلى رأي مهني دقيق، والمتمثلة بمجوعة الأرصدة أو العمليات التي يمكن أن تكون محل للتلاعب وللخطأ المقصود أو غير المقصود. بالإضافة إلى العوامل الخارجية التي قد تؤثر على هذه المخاطر. والعوامل التي تتعلق بالمركز المالي للمنشأة.

لذلك يهدف البحث إلى:

- دراسة مدى تأثير تقدير الخطر الحتمي على اختبارات المراجعة.

فرضية البحث:

الفرضية الأساسية: يؤثر تقدير الخطر الحتمي على اختبارات المراجعة.

وقد تفرع عن هذه الفرضية (اعتماداً على نتائج التحليل العاملي) على الفرضيات الآتية:

الفرضية ف1: يؤثر تقدير العامل الأول للخطر الحتمي على العامل الأول لاختبارات المراجعة.

الفرضية ف2: يؤثر تقدير العامل الأول للخطر الحتمي على العامل الثاني لاختبارات المراجعة.

الفرضية ف3: يؤثر تقدير العامل الثاني للخطر الحتمي على العامل الأول لاختبارات المراجعة.

الفرضية ف4: يؤثر تقدير العامل الثاني للخطر الحتمي على العامل الثاني لاختبارات المراجعة.

الفرضية ف5: يؤثر تقدير العامل الثالث للخطر الحتمي على العامل الأول لاختبارات المراجعة.

الفرضية ف6: يؤثر تقدير العامل الثالث للخطر الحتمي على العامل الثاني لاختبارات المراجعة.

منهجية البحث:

اعتمد الباحث على المسح الميداني لمكاتب المجتمع المدروس، إذ قام الباحث بتصميم استبانة تهدف إلى تحديد أثر تقدير الخطر الحتمي على اختبارات المراجعة.

مجتمع وأداة البحث:

يتكون مجتمع البحث من مجموعة من مكاتب المراجعة، ممّن تمكن الباحث من التواصل معهم، إذ قام الباحث بإرسال /56/ استبانة، تم استرجاع / 34/ استبانة منها. وينوه الباحث هنا إلى أنه في ظل الظروف الحالية لا يمكن تعريف المجتمع الإحصائي بدقة، الأمر الذي دفع باتجاه الاعتماد على عينة غير احتمالية.

إذ لا توجد في المعاينة غير الاحتمالية طريقة لتحديد احتواء كل وحدة في العينة، ولا يوجد ضمان لأن تحصل كل وحدة على فرصة لاحتوائها في العينة، لكون إطار المعاينة لا يحتوي على جميع وحدات المعاينة، لذلك تستخدم العينات غير الاحتمالية عندما يصعب تعريف المجتمع الإحصائي بدقة أو في حال عدم توفر قائمة بمجتمع المعاينة" (ناشمياز وناشمياز، 2004، ص190-191).

قياس متغيرات البحث:

تم الاعتماد على مجموعة من الدراسات السابقة، التي قامت بقياس بمتغيري هذه الاستبانة، وفقاً للآتي:الخطر الحتمي (متغير مستقل): تم الطلب من المستجوبين تحديد درجة الموافقة حول مدى قيامهم بتقدير مجموعة من النقاط،

وذلك وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي. وقد تم تحديد هذه النقاط استناداً إلى مجموعة من الدراسات السابقة مثل Boritz and Garber (1986)، Sinason (2000).

1. إجراءات المراجعة: اعتماداً على دراسة Mock and Wright (1999)، ودراسة عبد المجيد (1990)، تم الطلب من المستجوبين تحديد درجة الموافقة حول مدى موافقته على مجموعة من النقاط، وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

1 اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha): تم استخدام ألفا كرونباخ لاختبار الموثوقية والثبات.

2 اختبار Shapiro–Wilk للتوزيع الطبيعي.

3 التحليل العاملي.

4 نماذج الانحدار البسيط.

وقد طبق الباحث هذه الممارسات باستخدام الحزمة الجاهزة لإحصاءات العلوم الاجتماعية SPSS الإصدار 20.

الدراسات السابقة:

1. دراسة مبارز (1993) بعنوان: "دراسة تحليلية لمخاطر المراجعة وموقف مراقب الحسابات منها".

هدف هذا البحث إلى توضيح مخاطر المراجعة بكل أنواعها وموقف مراقب الحسابات من كل نوع من أنواع هذه المخاطر، بالإضافة إلى توضيح علاقة الأهمية النسبية بخطر المراجعة. وقد صنف الباحث الخطر الحتمي إلى عدة أنواع فرعية هي الخطر التشغيلي والخطر التسويقي والخطر المالي والخطر الإداري. كما صنف خطر الاكتشاف إلى الخطر الناتج من التحليل التحققي والخطر الناتج من التحقيق بالعينة. واقترح نموذجاً لقياس الخطر النهائي مستند إلى النموذج الأمريكي في قياس هذا الخطر.

2. دراسة Maletta and Kida (1993) بعنوان: " The Effect of Risk Factors on Auditors Configural Information Processing".

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار تأثير عوامل الخطر على قرارات المراجعة، وذلك انطلاقاً من النتائج التي توصلت إليها دراسة Libby (1985) المتعلقة بقرارات المراجع المبنية على تقييم نظام الرقابة الداخلية. وترتكز الدراسة على نقطتين رئيستين: **الأولى:** تأثير الخطر الحتمي على مدى ثقة المراجع بنظام الرقابة الداخلية وبالتالي تقليل جهد المراجع. **الثانية:** تأثير عوامل الثقة والموضوعية في المعلومات المحاسبية على قرارات المراجع.

باستخدام المنهج التجريبي تم التطبيق على مراجعين يعملون لدى مكاتب المراجعة الخمسة الكبار باستخدام سلسلة من الأسئلة التجريبية والمتعلقة بدورة المدينين لمنشأة صناعية. أشارت النتائج إلى أن قرارات المراجعة تكون أكثر تعقيداً عندما يأخذ المراجع عوامل الخطر بعين الاعتبار وأن العلاقة بين الخطر الحتمي وخطر الرقابة الداخلية يعتمد أكثر صراحة على كفاية وظيفة المراجعة الداخلية. كما بينت النتائج أن المراجعين الخارجيين يثقون أكثر بكفاية عمل المراجعة الداخلية عندما يتبين قوة نظام الرقابة الداخلية أكثر من تقييمهم لمستوى الخطر الحتمي.

3. دراسة محمد عبد الفتاح (1996) بعنوان: قياس وضبط مخاطر المراجعة– إطار مقترح.

حاول هذا البحث اقتراح إطار متكامل، يتضمن نموذجاً لقياس المخاطر الفعلية في عملية المراجعة، يعتمد على احتمالات قبلية لمكونات المخاطرة، يقوم المراجع بتحديدها في ضوء دراسة منشأة العميل، ودراسة هيكل الرقابة الداخلية المطبق وكذلك دراسة فاعلية إجراءات المراجعة التحليلية واختبارات التحقق أو التفاصيل. وعن طريق استخدام Bayes الإحصائي يتوصل المراجع إلى درجة المخاطرة الفعلية المتعلقة بالبند أو الحساب محل المراجعة من خلال تجميع

احتمالات المخاطرة الفعلية على مستوى الحساب أو البنود وكذلك في ضوء تطبيق الأهمية النسبية يتم التوصل إلى كل من المخاطرة الفعلية للرفض الخاطئ أو القبول الخاطئ. وكذلك يحتوي النموذج المقترح على أسس لتطوير الأساليب الإجرائية وكذلك الإحصائية التي يمكن أن يفيد منها المراجع لضبط المخاطرة الفعلية في عملية المراجعة والوصول بها إلى أدنى قيمة ممكنة. ومنه يمكن القول أن الإطار المقترح من خلال هذا البحث يقوم على محورين أساسيين، الأول يختص بقياس خطر المراجعة، والثاني، ضبط تلك المخاطر وذلك بغرض التحكم بقيمتها لإمكان إصدار تقرير مراجعة يحتوي على رأي أكثر موضوعية.

وينطلق البحث من الفرضيات التالية:

الفرض الأول: إمكانية القياس الموضوعي للمخاطرة في عملية المراجعة.

الفرض الثاني: إمكانية الضبط الموضوعي للمخاطرة في عملية المراجعة.

4. دراسة Dusnbury et al. (1996) بعنوان: " An Empirical Study of Belief – Based and Probability– Based Specification of Audit Risk".

تنطلق هذه الدراسة من أن المراجعين يستخدمون ثلاثة أجيال من النماذج لتخمين خطر المراجعة:

1 – النماذج الواردة في نشرات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

2 – نماذج خاصة بمكاتب المراجعة الكبيرة.

3 – نماذج خاصة بالمراجعين ومعتقداتهم والتي تعتمد على نوعية أدلة الإثبات.

وعادة ما تكون النماذج المستخدمة في الجيلين الثاني والثالث أكثر تحفظاً من نماذج معايير المراجعة الأمريكية. تنطلق الدراسة من فرضية رئيسية تقول بأن تخمين خطر المراجعة يحدد نطاق وإجراءات عملية المراجعة ويعطي أهمية لتطبيقاتها لاسيما في مجال جمع أدلة الإثبات. تظهر النتائج أن النماذج الخاصة بالمراجعين والمبنية على اعتقاداتهم هي أكثر تحفظاً منها التي تكون مطبقة لدى مكاتب المراجعة الرئيسية كما تظهر أن إشراك أدلة إثبات نوعية في تخمين خطر المراجعة سوف يرفع من جودة هذه النماذج، وتوصلت الدراسة إلى أن خطر المراجعة لازال غير مفهوم من قبل المراجعين.

5. دراسة Wright and Mockand (1999) بعنوان: " Are Audit Program Plans Risk-Adjusted?".

تقوم هذه الدراسة بتقييم نتائج دراسات سابقة حول تأثير خطر المراجعة على خطة المراجع، وتقوم بإشراك متغيرات جديدة مثل بيئة التخصص الصناعي للعميل، ويتكون مجتمع البحث للدراسة من أوراق عمل 74 مكتب مراجعة موزعة على الشكل التالي: 42 مراجع متخصص في الصناعات العامة، 32 مراجع متخصص في الصناعات التكنولوجية. وتم اعتماد مقياسين لقياس خطر المراجعة الأول هو المقاييس الواردة في دراسات سابقة، والثاني هو المقاييس المقبولة من المراجعين أنفسهم والخاصة بأوراق عمل المراجعين وقامت الدراسة على الأسئلة التالية:

- هل ترتبط خطة المراجعة بمستويات مختلفة من خطر التقديرات؟
- هل تعدل خطط المراجعة لتعكس خطر التقديرات مع مرور الوقت؟

أظهرت النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى خطر المراجعة الخاص بالعميل وخطة المراجعة، وعلاقة أخرى ذات دلالة إحصائية بين مستوى تقديرات خطر العميل ومستوى أدلة الإثبات في خطة المراجعة، وأيضاً أظهرت استجابة خطة المراجعة لخطر العميل مع مرور الوقت.

6. دراسة Houston et al. (1999) بعنوان: " The Audit Risk Model, Business Risk, and Audit Planning Decisions ".

تناقش هذه الدراسة فائدة نموذج خطر المراجعة في تخطيط عملية المراجعة لاسيما تكلفة قرارات المراجعة والعائد عليها. واعتمدت على المنهج التجريبي المطبق على مجموعة من المراجعين العاملين لدى مكاتب المراجعة الخمسة الكبار من خلال التطبيق على حالتين: ا**لأولى** تحوي أخطاء جوهرية **والثانية** لا تحوي أخطاء جوهرية ثم طلب من المراجعين أن يقوموا بتقدير عناصر نموذج الخطر بالإضافة إلى تقدير خطر الأعمال وتقديم توصياتهم بناءً على ذلك بخصوص تكلفة كل قرار وتحديد أتعاب المراجعة. وتشير النتائج إلى أن نموذج خطر المراجعة والوارد في النشرة (47) يلائم فقط عملية التخطيط في حال وجود أخطاء اعتيادية ومنتظمة أما في حالة الأخطاء غير العادية فلا يلائم النموذج عملية التخطيط.

7. دراسة Mertzlufft (2000) بعنوان: " The Effects of Audit Review and Audit Risk on Auditors Justifications and Judgments ".

تنطلق هذه الدراسة من أن آليات الرقابة غير واضحة في إجراءات المراجعة التي تنعكس بشكل أساسي في الخطوات التالية: تقدير خطر المراجعة– تخطيط المراجعة – تكوين الاختبارات – تقييم الأدلة – إبداء الرأي. حيث يقوم مدراء المراجعة باختبار الأدلة الأولية قبل إتمام مرحلة اختبارات التحقق، وأن عدد التكرارات خلال إجراءات المراجعة يتزايد تبعاً للتغيرات التي تطرأ على خطة المراجعة المبنية على اختبارات أدلة الإثبات. يبين هذا البحث كيف أن مكاتب المراجعة الكبيرة قد انتقلت إلى الفحص النظير ويؤثر الفحص النظير في الأحكام المهنية لمراجع الحسابات باتجاهين:

الأول: أن توقع الفحص النظير يمكن أن يؤثر في الحكم المهني الأولي لمراجع الحسابات

الثاني: أن الفاحص يمكن أن يقبل أو يرفض أو يفترض التغيرات تبعاً للخطة.

ويعتبر تحديد مكان الخطر في عملية المراجعة واحدة من المفاتيح الأساسية للوقت الحقيقي المقدر للمراجعة، وجميع المشاركين في المراجعة على كافة مستوياتها سواء مساعدين أو مدراء مراجعة يقومون بالإجراءات التحليلية التي تستخدم للتركيز على لفت الانتباه للمناطق الأكثر حساسية في المراجعة وتقدير الخطر المرتبط بحساسية هذه المناطق. وتشير الدراسات السابقة في مجال الخطر إلى أن توقع الفحص النظير يدفع بالمراجع إلى تقدير مستوى المخاطر بشكل عالي وبالتالي إطلاق أحكام مهنية بمستويات مختلفة حسب مستوى الخطر، لكن أياً من الدراسات السابقة لم تتناول كيف يؤثر توقع الفحص النظير في الأحكام المهنية في ظل مستويات مختلفة من الخطر. شملت الدراسة 112 مشارك يعملون في ثلاث مكاتب مراجعة تم تقسيمهم إلى ثلاثة مستويات، مشاركون في حالة خطر مرتفع ومشاركون في حالة خطر منخفض ومشاركون في حالتي الخطر، تم توجيه كتيب يحتوي على مجموعة من المعلومات المالية وغير المالية مأخوذ من بيانات شركة حقيقية مرفق بمجموعة من الأسئلة التجريبية، مع اطلاع المشاركين في كل حالة عن معلومات حول قوة الرقابة الداخلية ونزاهة الإدارة. وتبين النتائج أن المراجع في حالة الخطر المرتفع يزيد من موازنة وقت عملية المراجعة وهو أيضاً بنفس الحالة يكتب مبرراته عن حكمه المهني بشكل معقد وأقل توازناً عنها في الحالة التي يكون فيها خطر المراجعة منخفض.

8. دراسة Newman et al., (2001) بعنوان: " The Influence of Potentially Fraudulent Reports on Audit Risk Assessment and Planning".

تنطلق هذه الدراسة من أن المراجع يكون غير مطمئن لدوافع الإدارة نتيجة قابلية التقارير المالية للتلاعب والاحتيال، وهذه الدراسة تأخذ بعين الاعتبار وجود نوع من الاحتيال في القوائم المالية وخطة المراجع لهذه المخاطر

التي تسبق قيامه بعملية المراجعة، وتركز هذه الدراسة على استخدام المراجع لتقرير الإيرادات لتقييم شكوكه حول احتمال وجود احتيال في القوائم المالية عندما يخطط عملية المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى أن الخطر المتأصل وخطر الاكتشاف ومن ثم الخطر الكلي يمكن أن يزداد عندما يستخدم المراجع تقارير العميل وذلك بسبب التفاعل الديناميكي بين المراجع والعميل، ولان الإجراءات التي تساعد المراجع في تقدير خطر المراجعة يمكن أن لا تحقق أهدافها في تخفيض الخطر أو في زيادة كفاءة المراجعة.

9. دراسة Bedard and Graham (2002) بعنوان: " The Effects of Decision Aid Orientation on Risk Factor Identification and Audit Test Planning".

تنطلق هذه الدراسة من قاعدة أساسية في المراجعة وهي أن إدارة الخطر تستدعي دراسة وتحديد الحقائق المتعلقة بالعميل والتي يمكن أن تؤثر في استراتيجيات وأدلة المراجعة. وتهدف هذه الدراسة ما إذا كان مراجعي الحسابات يحددون ويميزون عوامل الخطر ويخططون اختبارات المراجعة باستخدام وسائل دعم القرار، وتطرح هذه الدراسة مفهوم سلبية وسائل دعم القرار بأنها التشديد على مخاطر العميل وعواقبه، أما الايجابية تعني أنه لم يتم تأكيد صحة هذه العوامل. وتقوم الدراسة على فرضية أساسية تقول بأن وسائل دعم القرار (السلبية والايجابية) سوف تؤثر بشكل إضافي على مستويات الخطر العالي أكثر منها على مستويات الخطر المتدني. مع بقاء السؤال المطروح كيف تؤثر قرارات تخطيط اختبارات الالتزام بتحديد عوامل الخطر وبمستوى الخطر المقدر؟ وبالتجريب على مكاتب المراجعة من خلال اختيار زوجين من المراجعين وإخضاعهم للتجربة المصممة توصلت النتائج إلى أن المراجعين يستخدمون وسائل دعم القرارات السلبية لتمييز المزيد من عوامل الخطر أكثر من وسائل دعم القرار الايجابية ولكن فقط عندما يكون الخطر مرتفعاً، كما توصلت الدراسة إلى أن استمرار المراجع بتقديم الخدمات مع نفس العميل يساهم أكثر في تحديد عوامل الخطر وأن مكاتب المراجعة يمكن أن تحسن من استراتيجيات المراجعة من خلال بعض التغيرات البسيطة التي يمكن للمراجع فعلها في تصميم وسائل دعم القرار المستخدمة في تخطيط عملية المراجعة.

10. دراسة مجاهد (2005) بعنوان: "أثر الاختلافات في عوامل مخاطر العميل على عمليات قرارات المراجعين في إطار التخطيط متعدد المراحل لعملية المراجعة – دراسة اختبارية".

هدف هذا البحث إلى تحديد أثر الاختلافات في عوامل مخاطر العميل على عمليات القرارات الخاصة بالمراجعين خلال مهام تخطيط عملية المراجعة المرتبطة بعلاقات متبادلة في إطار عملية التخطيط متعدد المراحل لعملية المراجعة بحيث تكون عملية تخطيط اختبارات المراجعة عملية متكاملة توضح أثر الاختلافات في عوامل المخاطر على تقدير المخاطر وتقدير فعالية افتراضات المراجعين واختباراتهم المخططة وقرارات برنامج المراجعة ومبرراتها وذلك بهدف زيادة كفاءة و فعالية عملية المراجعة. وقد انطلق الباحث من الفروض التالية:

-ترتبط عوامل المخاطر ايجابياً مع إجمالي الافتراضات التي يتم التوصل إليها من جانب المراجعين عن وجود الأخطاء وتحديد الأخطاء.

يرتبط وجود عوامل المخاطر ايجابياً بتخطيط اختبارات المراجعة الأكثر فعالية في اكتشاف الأخطاء المحتملة.

يرتبط وجود عوامل مخاطر العميل ايجابياً بمبررات تخطيط برنامج المراجعة. وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية: في حالة المخاطر المرتفعة تكون احتمالات افتراض وجود الخطأ أكبر من حالات المخاطر المنخفضة في المرحلة الأولى، وأن تكوين الافتراضات استمر في المرحلة الثانية، وهذا يعني وجود تكامل بين عمليات قرارات المراجعين في المراحل المتعددة لتخطيط عملية المراجعة .كما تبين أن عوامل المخاطر تؤثر في برنامج المراجعة وقرارات المراجعين فوجود عوامل المخاطر يترتب عليه تقدير أعلى للمخاطر.

11. دراسة Vandervelde et al (2005) بعنوان: " Experimental Tests of a Descriptive Theory of Auditee Risk Assessment ".

تناولت هذه الدراسة كيف يقوم المراجعون بتقييم خطر العميل خلال تخطيط عملية المراجعة على مستوى الحسابات في القوائم المالية وترى الدراسة أن فشل المراجع في تكوين تصور عن خطر العميل سوف يؤدي إلى إضعاف كفاءة وفاعلية عملية المراجعة. استخدمت الدراسة المنهج التجريبي وفق المستويات التالية:

التجربة الأولى: تختبر إذا كانت التنبؤات تستنبط من ثلاثة نماذج معيارية لتقدير خطر المراجعة المفترضة في أدبيات المراجعة والموصوفة في أحكام المراجعين.

التجربة الثانية: وصف نموذج تقدير خطر العميل باستخدام بيانات من خلال أساليب القياس النفسي.

وتشير النتائج في التجربة الأولى إلى أن النماذج غير المعيارية تصف بشكل عام أحكام المراجعين بينما نتائج التجربة الثانية تشير إلى أن نماذج تقدير خطر العميل يمكن أن تشرح بشكل أفضل عن طريق نماذج الوصف النسبي. كما تشير النتائج عموماً إلى انحراف نتائج البحث في أحكام المراجعين عن المنطقة المعيارية المحددة مسبقاً بمعنى وجود تشتت في الإجابات.

12. دراسة Chen et al., (2006) بعنوان: " An Empirical Examination of the Impact of Risk Factors on Auditor's Risk Assessment ".

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد عوامل الخطر التي تؤثر علي تقديرات المراجعين للخطر، بما في ذلك خطر المراجعة، خطر الأعمال، والخطر الشخصي.

اختبرت الدراسة الفرض التالي: المستويات المقدرة لخطر المراجعة، خطر الأعمال، الخطر الشخصي يكون خاضع لتقييم بيئة رقابة العميل، خصائص العميل، خصائص المراجع. ومن ثم تمثلت متغيرات الدراسة في ثلاث متغيرات تابعة هي خطر المراجعة، خطر الأعمال، الخطر الشخصي ، وثلاث مجموعات من المتغيرات المستقلة هي بيئة الرقابة، خصائص العميل، خصائص المراجع. اعتمدت الدراسة علي قائمة الاستقصاء كأداة لجمع البيانات، تم توزيعها على منشآت المراجعة باختلاف أحجامها وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها ما يلي: كلما كان هناك أنشطة رقابية فعالة بدرجة كبيرة في الشركة كان مستوى الخطر الشخصي وخطر المراجعة الذي يدركه المراجع عالي. وهنالك تأثير هام لعامل فعالية أنشطة الرقابة في تقدير خطر الأعمال، بجانب تقدير الخطر الشخصي. كما أن المراجعون في سنغافورة يعطون اهتمام أكبر لخطرهم الشخصي من الاهتمام بخطرهم التنظيمي. المتغير المستقل الثالث وهو خصائص المراجع لم تظهر أهميته في التحليل بشكل كامل.

13. دراسة أحمد (2008) بعنوان: "دراسة جدوى الإجراءات التحليلية في تخفيض خطر المراجعة".

هدف هذا البحث إلى استكشاف أثر الإجراءات التحليلية التي يجريها المراجع في مرحلة الاختبارات الأساسية للقوائم المالية على قراراته المرتبطة بتعديل خطة المراجعة الأساسية ومن ثم قياس اتجاهات المراجعين نحو السيطرة على خطر المراجعة. كما هدفت الدراسة إلى مناقشة وتفسير وتوجيه المراجعين نحو قبول تفسيرات الإدارة للتقلبات الجوهرية غير المتوقعة في أرقام القوائم المالية في ظل وجود أو عدم وجود دافع لدى الإدارة لتشويه القوائم المالية. وتنطلق الدراسة من الفرض القائل بميل المراجعين نحو توسيع الاختبارات المخططة عند اكتشاف تقلبات جوهرية غير متوقعة في أرقام القوائم المالية. وقد توصلت النتائج إلى تدعيم هذه الفرضية حيث يميل المراجعون إلى طلب المزيد من التوضيحات عند اكتشاف تقلبات غير متوقعة في أرقام القوائم المالية، وقد تتضمن خطة المراجعة تأييد لهذه

التوضيحات فتصبح لها حجية قوية، فإذا لم تتضمن الخطة تفسير واضح لهذه التوضيحات فان الأمر يستلزم توسيع الاختبارات المراجعة المخطط لها لتخفيض المخاطر الإضافية.

القسم النظري:

المخاطر الحتمية Inherent Risk

يعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المخاطر الحتمية على أنها "قابلية رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات للخطأ الذي قد يكون جوهرياً إذا اجتمع مع غيره من الأخطاء في أرصدة حسابات أخرى أو في عمليات أخرى، وذلك مع عدم وجود إجراءات خاصة للرقابة الداخلية". يتوقف حجم هذه المخاطر على عدد من العوامل يمكن إجمالها بالآتي (الشناوي، 2003):

- طبيعة الرصيد أو نوع معين من العمليات، إذ أن هذه المخاطر تكون أكبر كلما كان الرصيد أو النوع المعين من العمليات أكثر عرضة للخطأ المقصود أو غير المقصود.
- بعض العوامل الخارجية التي قد تؤثر على هذه المخاطر، ومثال ذلك التطورات التكنولوجية وتأثيرها على تقادم منتج معين مما يؤدي إلى المغالاة في تقييم المخزون.
- عوامل أخرى تتعلق بالمركز المالي للمنشأة مثل عدم كفاية رأس المال العامل المتاح للاستمرار في العمليات.

ويرى محمد عبد الفتاح (1996) أنه يمكن التوصل إلى هذه المعلومات من خلال ما يلي:

أ -مدى تكرار الأخطاء المادية والمخالفات التي تم اكتشافها خلال مراجعات الأعوام السابقة وكذلك الاتجاه العام الذي تأخذه تلك الأخطاء المادية والمخالفات.

ب -مدى تفهم محاسبي العميل للمبادئ المحاسبية التي تلقى القبول العام وكذلك للسياسات المحاسبية التي تتبناها المنشأة.

ت -مدى تفهم واقتناع المراجع نفسه بالسياسات والإجراءات الخاصة بالبيئة الرقابية للمنشأة.

ث -طبيعة أعمال منشأة العميل ودرجة تعقد المعاملات والحسابات التي تمسكها والتي قد تؤدي إلى معالجات محاسبية خاطئة مثل المنشآت التي تعمل في مجال العقارات أو تلك التي تعمل في مجال التنقيب عن النفط والغاز.

ج -طبيعة وأنواع المخزون التي تحتفظ بها المنشأة ومدى صعوبة جردها وتقييمها وكذلك مدى دقة وانتظام السجلات المحاسبية.

أما فيما يتعلق بمظاهر هذا المكون فقد تمَّ تقسيمه إلى ثلاثة مظاهر (مبارز، 1993؛ Blocher and Willinghan, 1985; Woodhead, 2001):

أ -مخاطر التشغيل Operating Risk: هي احتمال تقلب، أو تغير الأرباح، أو موقف السيولة، أو كلاهما بشكل غير مقبول في المستقبل، ويرجع ذلك التقلب إلى أسباب بعضها يرتبط بالبيئة التشغيلية المحيطة بالمنشاة، و على سبيل المثال الخدمات والسلع الموسمية أو ذات المخاطر المرتفعة، المنافسة الشديدة، الظروف الاقتصادية العامة التي تؤثر على صناعة المنشاة.

ب -المخاطر المالية Financial Risk: ترتبط هذه المخاطر بمقدرة المنشاة على مواجهة أعباء القروض والديون بسبب تحقيق درجة مرتفعة من الرافعة المالية، وبسبب عدم المقدرة على الحصول على تمويل ذاتي مقبول، وكذلك مقدار التدفقات النقدية من العمليات.

ت مخاطر السوق Market Risk: ترتبط هذه المخاطر بقابلية أسعار أسهم المنشأة للتغير، فالتقلبات الجوهرية في سعر السهم تعكس إدراك المستثمرين وفهمهم بان العوائد المستقبلية من الأسهم تعتبر ذات مخاطر عالية، وعلى النقيض من ذلك فان الأسهم ذات الأسعار الثابتة نسبياً ترتبط بمخاطر سوق منخفضة نسبياً.

تقدير المخاطر الحتمية

يوجد العديد من الأساليب التي يمكن للمراجع من خلالها تقدير المخاطر الحتمية وأكثرها وضوحاً وشيوعاً، قوائم الاستقصاء التي يعدها المراجع بعد إطلاعه على بيئة العمل والعميل و تقييمه للاسم التجاري لإدارة الشركة، فيما لو كانت تؤثر إيجاباً على سعر سهم الشركة، بالإضافة إلى ممارساتها فيما يتعلق بإدارة الأرباح والمضاربات (Nelson and Tong, 2005). كما تعتبر السياسات المحاسبية ومبررات اعتمادها واحدة من أساليب تقدير المخاطر الحتمية بالإضافة إلى حجم التقديرات المحاسبية وأثرها على القوائم المالية (Marshall et al., 2006).

يعتقد الباحث أن المخاطر الحتمية إما أن ترتبط بالعميل ذاته أو بالنشاط الصناعي الذي ينتمي إليه، أو بالاقتصاد الوطني الذي يعمل فيه، ويرى أنها من المؤشرات التي يمكن للمراجع أن يبني قبوله بمراجعة حسابات المنشأة أو رفضه لها.

على الرغم من تواجد الخطر الحتمي على مستوى كل من رصيد الحساب والمنشأة، إلا أن معظم الدراسات السابقة التي تعرضت لتقدير الخطر الحتمي انصبت على دراسة الخطر الحتمي على مستوى رصيد الحساب، لا سيما بعد قيام منشآت المراجعة الأربعة الكبيرة بإصدار تعليمات للمراجعين لتقييم احتمال الأخطاء المادية في الحسابات بعد الأخذ بالحسبان العوامل البيئية والملاحظات الناتجة عن المراجعة التحليلية، وتقييم النظم، ليقوم بعدها بتقييم احتمال الخطأ في الحسابات إما مرتفع أو متوسط أو منخفض، ليكون بعدها أساساً لتخطيط أعمال المراجعة (عبد الحميد، 1998).

وفي دراسة .Peters et al (1989) عن تقدير الخطر الحتمي خلال عملية المراجعة وإمكانية صياغته ضمن نموذج لبناء برنامج محوسب تم اعتماد كيفية استخدام المراجعين للمعرفة بالصناعة والعوامل المتعلقة بها في صياغة أحكام المراجعة وترتكز على أسلوب المقابلات والملاحظات ثم تحليل البيانات ضمن مجموعتين:

المجموعة الأولى إرشاديةPrescriptive تتعلق بما يجب على المراجعين أن يقوموا به لتقدير خطر المراجعة الحتمي.

المجموعة الثانية وضعية **Descriptive** تتعلق بما يقوم به المراجعون فعلاً لتقدير الخطر الحتمي.

تأخذ بعض الدراسات مثل Boritz and Garber (1986)، و Sinason (2000) عوامل عديدة تؤثر في تقدير الخطر الحتمي هي:

- القيمة المرتبطة بالحساب.
- قابلية الأصل للسرقة.
- درجة التعقيد للكميات التي تدخل في الحساب.
- الدرجة التي تؤثر بها الأحداث الخارجية على القيم في الحساب.
- تكرار الخطأ.
- الدرجة التي تكون فيها الأحوال المالية دافع للإدارة للتقرير الخاطئ في الحساب
- خبرة الأفراد القائمين بأداء وظائف المحاسبة المتضمنة للحساب.

تؤكد الدراسات على حساسية تقديرات المخاطر الحتمية لمشاكل السيولة ومستويات المخزون وقوة الرقابة الداخلية وتاريخ الأخطاء والغش، وما إذا كانت نتائج عملية المراجعة ترتبط بقرارات مهمة.

ويرى محمد عبد الفتاح (1996) أن تداخلاً بين مظاهر المخاطر الحتمية المتمثلة في مخاطر التشغيل، والمخاطر المالية، ومخاطر السوق، وأن هذا التداخل يفقد تلك المظاهر استقلاليتها، ذلك أن المخاطرة المالية تتوقف على مخاطر التشغيل حيث كلما زادت المخاطر التشغيل تزيد تبعاً لذلك المخاطر المالية، وكذلك مخاطر السوق هي دالة مخاطر التشغيل والمخاطر المالية.

يعتقد الباحث أنه وفي جميع الأحوال التي يلجأ إليها المراجعون لتقدير المخاطر الحتمية سواء عن طريق وضع تقديرات نوعية، ثم تحويلها إلى تقديرات كمية أو عن طريق إعطاء أعلى قيمة للمخاطر الحتمية وهي الواحد الصحيح – وهو افتراض غير واقعي – ثم تعدليه بعد البدء بعملية المراجعة، فإن المخاطر الحتمية حالة لا يمكن الحد منها حتى ولو تم اتخاذ جميع الإجراءات والتدابير، وحتى لو كان تقييم نظام الرقابة الداخلية على أنه ذو كفاءة عالية، كون المخالفات و الارتكابات أو الأخطاء هي حالة وفي أغلب الأحيان تكون مقصودة من الإدارة، وبالتالي لابد للمراجع من الفصل كخطوة أولية بين الأخطاء المقصودة والأخطاء غير المقصودة لتطوير آليات تقدير المخاطر الحتمية.

خطوات عملية المراجعة

تقوم عملية المراجعة على التخطيط الشامل لكل الخطوات التي يرغب المراجع باتباعها ويرى فيها ضرورة للوصول الى فهم وتصور كافي عن العمليات والمعلومات الواردة في القوائم المالية، وتتمثل هذه الخطوات في المراحل التالية:

1. تخطيط عملية المراجعة
2. تنفيذ عملية المراجعة
3. اعداد وإصدار التقرير النهائي للعمل

وتتضمن الخطوات السابقة مجموعة من الأنشطة الرئيسة مبنية وفق التالي (عبد المجيد، 1990):

اولاً. تخطيط عملية المراجعة: تشمل هذه الخطوة الأنشطة التالية:

1. التعرف على طبيعة المنشأة محل المراجعة
2. إعداد الخطة العامة لعملية المراجعة
3. الدراسة والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية
4. اعداد برنامج المراجعة
5. توزيع الاعمال والمهام على فريق المراجعة

ثانياً. تنفيذ عملية المراجعة (العمل الميداني) تشمل هذه الخطوة الأنشطة التالية:

1. اجراء اختبارات الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية
2. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية
3. الاختبارات الموسعة او الأساسية
4. تقييم ادلة وقرائن الاثبات
5. الرقابة على مستوى أداء القائمين بتنفيذ عملية المراجعة

ثالثاً. اصدار التقرير النهائي لعملية المراجعة وتشمل هذه الخطوة الأنشطة التالية:

1. اعداد التقرير النهائي بنتائج عملية المراجعة.
2. اصدار تقرير المراجعة.

ومن اجل تحقيق هذه الأهداف يجب التركيز على نشاطين هما تقييم نظام الرقابة الداخلية واجراء اختبارات الالتزام، تقييم ادلة الاثبات واجراء الاختبارات الجوهرية او الأساسية أو ما يسمى باختبارات التحقق.

النتائج والمناقشة:

يتناول هذا الجانب اختبار فرضية الدراسة واستخلاص النتائج من البيانات التي تم جمعها، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المذكورة سابقاً.

1. المعالجة الإحصائية.

1) طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

تبين نتيجة التحليل بأن قيمة ألفا كرونباخ لمتغير الخطر الحتمي تبلغ 45% وهو يشير إلى أن هذا المتغير لا يتصف بالثبات؛ إلا أن النتائج أظهرت بأنه إذا تمَّ حذف البندين 3، 7 سترتفع قيمة هذا المؤشر إلى 75.9% وهو معامل جيد. أما فيما يخص متغير اختبار المراجعة فقد أظهرت النتائج بأن قيمة ألفا كرونباخ تبلغ 92.6%، وهو معامل جيد جداً. بمعنى أن أداة القياس تعطي نفس النتائج في حال تطبيقها أكثر من مرة على نفس العينة وضمن نفس الظروف.

الجدول رقم (1) اختبار ألفا كرونباخ

المتغير	قيمة الاختبار Cronbach's Alpha
الخطر الحتمي (بعد حذف البندين 3 و7)	%75.9
اختبارات المراجعة	%92.6

2) اختبار Shapiro–Wilk للتوزيع الطبيعي:

نظراً لكون عدد الحالات (الاستبانات) أقل من 50 استبانة استخدم الباحث اختبار شابيرو– ويلك لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ويوضح الجدول رقم (2) أن نتائج الاختبار تبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل متغير أكبر من 0.05 (Sig.>0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، بمعنى أنه لا يمكن رفض الفرضية القائلة بعدم وجود اختلاف بين توزيع بيانات هذه المتغيرات والتوزيع الطبيعي، وعليه فإن الاختبارات المناسبة هي الاختبارات المعلمية.

الجدول رقم (2) اختبار Shapiro–Wilk للتوزيع الطبيعي

المتغير	قيمة الاختبار	مستوى المعنوية.Sig
الخطر الحتمي	0.971	0.949
اختبارات المراجعة	0.951	0.127

3) التحليل العاملي للمتغيرات المدروسة

التحليل العاملي لمتغير الخطر الحتمي

وفقاً لمخرجات التحليل العاملي بعد التدوير الخاص بفقرات هذا المتغير يمكن إعداد الجدول رقم (3) الذي يبين أن هناك ثلاث مكونات أساسية من بنود هذا المقياس يتجاوز الجذر الكامن لكل منها الواحد الصحيح، وقد فسرت هذه

المكونات 90.434% من التباين الكلي للبنود. مع ملاحظة بأن هناك 5 فقرات غير موجودة ضمن هذه المكونات، الأمر الذي يسمح بإختصار الأسئلة التي تقيس هذا المتغير لتصبح 8 فقرات او أسئلة.

الجدول رقم (3) التحليل العاملي لمتغير الخطر الحتمي

	فقرات الخطر الحتمي	العوامل		
		(1)	(2)	(3)
1	التركيز على العمليات الأكثر تعقيداً	.993		
2	طبيعة أعمال منشأة العميل ودرجة تعقد المعاملات والحسابات التي تمسكها التي تؤدي إلى حدوث معالجات محاسبية خاطئة	.960		
3	التركيز على الحسابات التي يسهل تحويلها إلى نقدية لكونها أيضاً أكثر عرضة للتلاعب وحدوث الأخطاء	.856		
4	التركيز على الحسابات التي يتم تقديرها لكونها عرضة للخطأ أو الاحتيال مثل مخصصات الديون المشكوك فيها	.615		
5	طبيعة وأنواع المخزون التي تحتفظ به المنشأة		.993	
6	التركيز على الحسابات الكبيرة بكونها عرضة للخطأ أكثر من الحسابات البسيطة		.960	
7	مدى الأخطاء المادية والمخالفات التي تم اكتشافها خلال مراجعات الأعوام السابقة وكذلك الاتجاه العام لهذه الأخطاء			.993
8	القيمة المرتبطة بالحساب			.615
	الجذر الكامن	3.796	3.744	4.216
	نسبة التباين المفسر (القيمة الإجمالية = 90%)	0.29	0.29	0.32

التحليل العاملي لمتغير اختبارات المراجعة

وفقاً لمخرجات التحليل العاملي بعد التدوير الخاص بفقرات هذا المتغير يمكن إعداد الجدول رقم (4) الذي يبين أن هناك مكونان أساسيان من بنود هذا المقياس يتجاوز الجذر الكامن لكل منهما الواحد الصحيح، وقد فسرا 87.83% من التباين الكلي للبنود. مع ملاحظة بأنه لا يوجد استبعاد لأي من الفقرات المسنخدمة في قياس هذا المتغير.

بالإضافة إلى ما سبق فقد أظهر التحليل العاملي لهذين المتغيرين أن قيمة محدد المصفوفة Determinant أكبر من 0.0001 وهذا يدل على عدم وجود مشكلة ارتباط ذاتي بين متغيرات هذه المقاييس. كما أظهرت النتائج بأن قيمة كيزر ماير أولكن KMO (Kaiser–Meyer–Olkin Measure of sampling) أكبر من 0.500 وهذا يعني أن حجم العينة يعد كافياً لإجراء التحليل العاملي. أما فيما يتعلق باختبار Barlett للدائرية فقد كان مستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يدل على أن هذه المصفوفة تمثل مصفوفة الوحدة. وهذا بالمجمل يدفع باتجاه عَدّ هذه المقاييس متسمة بالصدق.

الجدول رقم (4) التحليل العاملي لمتغير اختبارت المراجعة

	فقرات اختبارات المراجعة	العوامل	
		(1)	(2)
1	زيادة الاختبارات التفصيلية للأرصدة	.981	
2	زيادة الاختبارات التفصيلية للعمليات	.981	
3	التوسع في اختبارات المراجعة سواء من خلال توسيع حجم العينة ,أو زيادة ساعات المراجعة	.951	
4	تغيير توقيت اختبارات المراجعة	.951	
5	التحقق من الالتزام بالمبادئ والسياسات المحاسبية الموضوعة مسبقاً	.896	
6	زيادة إجراءات المراجعة التحليلية	.831	

7	تخصيص مراجعين أكثر خبرة	.810	
8	تغيير طبيعة اختبارات المراجعة		.968
9	زيادة اختبارات الرقابة		.932
10	تدعيم الأشراف على الفريق القائم بعملية المراجعة		.917
11	جعل اختبارات المراجعة غير قابلة للتنبؤ من قبل إدارة العميل		.805
	الجذور الكامنة	5.99	3.66
	نسبة التباين المفسر (القيمة الإجمالية = 88%)	0.54	0.34

2. نتائج اختبار فرضية الدراسة:

الفرضية: يؤثر تقدير الخطر الحتمي على اختبارات المراجعة.

النموذج الممثل لتلك العلاقة: $(Y= a_0+ a_1X)$

Y: اختبارات المراجعة. X: الخطر الحتمي.

لاختبار هذه الفرضية اعتمد الباحث على تحليل الانحدار الخطي البسيط.

يبين الجدول رقم (5) بأن 14.5% من التباين في اختبارات المراجعة يمكن أن يفسرها تقدير الخطر الحتمي.

الجدول رقم (5) Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.381	.145	.118	.33396

أما فيما يخص اختبار معنوية هذا النموذج فإن النتائج وفقاً للجدول (6) تبين بأن قيمة F تساوي 5.430 وقيمة Sig تساوي 0.026 وهي أصغر من مستوى الدلالة 0.05، وهذا يدل على أن النموذج دال إحصائياً عند مستوى الدلالة المحدد، بمعنى أن متغير الخطر الحتمي يؤثر معنوياً في اختبارات المراجعة، وبالتالي يمكن القول إن معامل الخطر الحتمي لا يساوي الصفر، أي قبول الفرضية البديلة.

الفرضية الابتدائية (العدم): $H_0: a_i = 0$

الجدول رقم (6) ANOVA

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.606	1	.606	5.430	.026
	Residual	3.569	32	.112		
	Total	4.175	33			

وفيما يتعلق بقيم ميل هذا النموذج (المعاملات B)، يمكن الاعتماد على نتائج الجدول رقم (7) الذي يبين بأن قيمة الثابت للنموذج معنوية $\alpha=0.05>Sig.=0.000$، فضلاً عن أن قيمة معامل الخطر الحتمي معنوية $\alpha=0.05>Sig.=0.026$، وبالتالي يأخذ النموذج الخاص باختبارات المراجعة الشكل الآتي:

$$Y=3.477 + 0.282X$$

وعليه يمكن قبول الفرضية القائلة بأن تقدير الخطر الحتمي يؤثر على اختبارات المراجعة.

الجدول رقم (7) Coefficients

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.477	.447		7.774	.000
	الخطر الحتمي	.282	.121	.381	2.330	.026

نظراً لكون التحليل العاملي أظهر وجود عدة عوامل خاصة بكل متغير مدروس، فإن الباحث سيقوم بدراسة تأثير كل عامل من عوامل متغير الخطر الحتمي على كل عامي متغير إجراءات المراجعة.

<u>الفرضية ف1</u>: يؤثر تقدير العامل الأول للخطر الحتمي على العامل الأول لاختبارات المراجعة.

<u>الفرضية ف2</u>: يؤثر تقدير العامل الأول للخطر الحتمي على العامل الثاني لاختبارات المراجعة.

$(Y_1= a_0+ a_1X_1)$ $(Y_2= a_0+ a_1X_1)$ حيث:

Y_1: العامل الأول لاختبارات المراجعة.

Y_2: العامل الثاني لاختبارات المراجعة.

X_1: العامل الأول للخطر الحتمي.

تبين نتائج التحليل وفقاً للجدول رقم (8) بأن القوة التفسيرية للنموذجين الممثلين للفرضيتين أعلاه تبلغ 30%، 9% على التوالي. كما أظهرت النتائج بأن هذه القوة بالنسبة للفرضية الأولى ذات دلالة إحصائية لأن قيمة Sig. والبالغة (0.001) أصغر من مستوى الدلالة 0.05. وترجع هذه الدلالة الإحصائية كما يبينها الجدول رقم (9) إلى العامل الأول للخطر الحتمي؛ إذ إن قيمة .Sig لهذا المتغير أصغر من مستوى الدلالة، مما يعني رفض فرضية العدم التي تقول إن معامل متغير العامل الأول للخطر الحتمي بالنسبة لهذه الفرضية يساوي الصفر، وبالتالي عدم إمكانية رفض الفرضية البديلة $a_2 \neq 0$.

وفقاً لذلك يصبح النموذج المُعبر عن الفرضية ف1 على الشكل الآتي:

$$Y_1= 2.820 + 0.440\ X_1$$

بمعنى أن متوسط البنود المعبرة عن العامل الأول للخطر الحتمي والمتمثلة بالبنود (التركيز على العمليات الأكثر تعقيداً، طبيعة أعمال منشأة العميل ودرجة تعقد المعاملات والحسابات التي تمسكها التي تؤدي إلى حدوث معالجات محاسبية خاطئة، التركيز على الحسابات التي يسهل تحويلها إلى نقدية لكونها أيضاً أكثر عرضة للتلاعب وحدوث الأخطاء، التركيز على الحسابات التي يتم تقديرها لكونها عرضة للخطأ أو الاحتيال مثل مخصصات الديون المشكوك فيها) تؤثر إيجاباً على العامل الأول لاختبارات المراجعة والمتمثل بالبنود (زيادة الاختبارات التفصيلية للأرصدة، زيادة الاختبارات التفصيلية للعمليات، التوسع في اختبارات المراجعة سواء من خلال توسيع حجم العينة ,أو زيادة ساعات المراجعة، تغيير توقيت اختبارات المراجعة، التحقق من الالتزام بالمبادئ والسياسات المحاسبية الموضوعة مسبقاً، زيادة إجراءات المراجعة التحليلية، تخصيص مراجعين أكثر خبرة). أما بالنسبة القوة التفسيرية للفرضية الثانية فإنها لا تُعد ذات دلالة إحصائية لأن قيمة .Sig والبالغة (0.082) أكبر من مستوى الدلالة 0.05. مما يعني عدم رفض فرضية العدم التي تقول إن معامل متغير العامل الثاني للخطر الحتمي بالنسبة لهذه الفرضية يساوي الصفر. بمعنى أنه لا يوجد تأثير معنوي لتقدير **العامل الأول** للخطر الحتمي على **العامل الثاني** لاختبارات المراجعة.

الجدول رقم (8) مؤشرات نموذج الانحدار البسيط للفرضيتين الفرعيتين 1 و2(القوة التفسيرية للنموذج، معنوية النموذج)

Model	R	R Square	Adj R Square	F	Sig.
$(Y_1= a_0+ a_1X_1)$	0.553	0.306	0.284	14. 086	0.001
$(Y_2= a_0+ a_1X_1)$	0.303	0.092	0.063	3. 231	0.082

الجدول رقم (9) نتائج تحديد معاملات نموذج الانحدار البسيط للفرضيتين الفرعيتين 1 و2

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
$(Y_1= a_0+ a_1X_1)$	(Constant)	2.810	0.458		6.139	0.000
	X_1العامل الأول للخطر الحتمي	0.440	0.117	0.553	3.753	0. 001
$(Y_2= a_0+ a_1X_1)$	(Constant)	3.794	0.498		7.619	0.000
	X_1 العامل الأول للخطر الحتمي	0.229	0.127	0.303	1.798	0. 082

<u>الفرضية ف3</u>: يؤثر تقدير العامل الثاني للخطر الحتمي على العامل الأول لاختبارات المراجعة.

<u>الفرضية ف4</u>: يؤثر تقدير العامل الثاني للخطر الحتمي على العامل الثاني لاختبارات المراجعة.

$(Y_1= a_0+ a_2X_2)$ $(Y_2= a_0+ a_2X_2)$ حيث:

Y_1: العامل الأول لاختبارات المراجعة.

Y_2: العامل الثاني لاختبارات المراجعة.

X_2: العامل الثاني للخطر الحتمي.

تبين نتائج التحليل وفقاً للجدول رقم (10) بأن القوة التفسيرية للنموذجين الممثلين للفرضيتين أعلاه تبلغ 22%، 9% على التوالي. كما أظهرت النتائج بأن هذه القوة بالنسبة للفرضية الثالثة ذات دلالة إحصائية لأن قيمة Sig. والبالغة (0.005) أصغر من مستوى الدلالة 0.05. وترجع هذه الدلالة الإحصائية كما يبينها الجدول رقم (11) إلى العامل الثاني للخطر الحتمي؛ إذ إن قيمة .Sig لهذا المتغير أصغر من مستوى الدلالة، مما يعني رفض فرضية العدم التي تقول إن معامل متغير العامل الأول للخطر الحتمي بالنسبة لهذه الفرضية يساوي الصفر، وبالتالي عدم إمكانية رفض الفرضية البديلة $a_2 \neq 0$.

وفقاً لذلك يصبح النموذج المُعبر عن الفرضية ف3 على الشكل الآتي:

$$Y_1= 2.981 + 0.387\ X_2$$

بمعنى أن متوسط البنود المعبرة عن العامل الثاني للخطر الحتمي والمتمثلة بالبنود (طبيعة وأنواع المخزون التي تحتفظ به المنشأة، التركيز على الحسابات الكبيرة بكونها عرضة للخطأ أكثر من الحسابات البسيطة) تؤثر إيجاباً على العامل الأول لاختبارات المراجعة والمتمثل بالبنود (زيادة الاختبارات التفصيلية للأرصدة، زيادة الاختبارات التفصيلية للعمليات، التوسع في اختبارات المراجعة سواء من خلال توسيع حجم العينة ,أو زيادة ساعات المراجعة، تغيير توقيت اختبارات المراجعة، التحقق من الالتزام بالمبادئ والسياسات المحاسبية الموضوعة مسبقاً، زيادة إجراءات المراجعة التحليلية، تخصيص مراجعين أكثر خبرة). أما بالنسبة القوة التفسيرية للفرضية الرابعة فإنها لا تُعد ذات دلالة إحصائية لأن قيمة .Sig والبالغة (0.075) أكبر من مستوى الدلالة 0.05. مما يعني عدم رفض فرضية العدم التي تقول بأن معامل متغير العامل الثاني للخطر الحتمي بالنسبة لهذه الفرضية يساوي الصفر. **<u>بمعنى لا يوجد تأثير معنوي لتقدير العامل الأول للخطر الحتمي على العامل الثاني لاختبارات المراجعة.</u>**

الجدول رقم (10) مؤشرات نموذج الانحدار البسيط للفرضيتين الفرعيتين 3 و 4(القوة التفسيرية للنموذج، معنوية النموذج)

Model	R	R Square	Adj R Square	F	Sig.
$(Y_1= a_0+ a_2X_2)$	0.47	.221	0.197	9. 095	0.005
$(Y_2= a_0+ a_2X_2)$	0.309	0.095	0.067	3. 377	0.075

الجدول رقم (11) نتائج تحديد معاملات نموذج الانحدار البسيط للفرضيتين الفرعيتين 3 و4

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
$(Y_1= a_0+ a_2X_2)$	(Constant)	2.981	0.512		5.827	0.000
	X_1العامل الثاني للخطر الحتمي	0.387	0.128	0.470	3.016	0. 005

<u>الفرضية فـ5</u>: يؤثر تقدير العامل الثالث للخطر الحتمي على العامل الأول لاختبارات المراجعة.

<u>الفرضية فـ6</u>: يؤثر تقدير العامل الثالث للخطر الحتمي على العامل الثاني لاختبارات المراجعة.

$(Y_1= a_0+ a_1X_3)$ $(Y_2= a_0+ a_1X_3)$ حيث:

Y_1: العامل الأول لاختبارات المراجعة.

Y_2: العامل الثاني لاختبارات المراجعة.

X_3: العامل الثالث للخطر الحتمي.

تبين نتائج التحليل وفقاً للجدول رقم (12) بأن القوة التفسيرية للنموذجين الممثلين للفرضيتين أعلاه تبلغ 14%، 22% على التوالي. كما أظهرت النتائج بأن القوة التفسيرية لكل منهما ذات دلالة إحصائية لأن قيمة .Sig والبالغة (0.030) (0.005) على التوالي أصغر من مستوى الدلالة 0.05. وترجع هذه الدلالة الإحصائية كما يبينها الجدول رقم (13) إلى العامل الثالث للخطر الحتمي؛ إذ أن قيمة .Sig لهذا المتغير في كل من الفرضيتين أصغر من مستوى الدلالة، مما يعني رفض فرضية العدم التي تقول إن معامل متغير العامل الثالث للخطر الحتمي بالنسبة الفرضتين يساوي الصفر، وبالتالي عدم إمكانية رفض الفرضية البديلة $a_2 \neq 0$.

وفقاً لذلك يصبح النموذج المُعبر عن الفرضيتين فـ5 و فـ6 على الشكل الآتي:

$$Y_1= 7.004 + (-0.714)\ X_3$$

$$Y_2= 7.651 + (-0.850)\ X_3$$

يُلاحظ هنا بأن إشارة قيمة المعامل الخاصة بالعامل الثالث للخطر الحتمي سالبة لكل من الفرضيتين ف 5 و ف6، فضلاً عن كون إشارة t لكل منهما سالبة وهذا يدل على وجود تأثير عكسي للعامل الثالث للخطر الحتمي على كل من العامل الأول والعامل الثاني لاختبارات المراجعة.

الجدول رقم (12) مؤشرات نموذج الانحدار البسيط للفرضيتين الفرعيتين 5 و6(القوة التفسيرية للنموذج، معنوية النموذج)

Model	R	R Square	Adj R Square	F	Sig.
$(Y_1= a_0+ a_3X_3)$	0.372	**0.139**	0.112	5. 155	0.030
$(Y_2= a_0+ a_3X_3)$	0.466	**0.217**	0.193	8. 879	0.005

الجدول رقم (13) نتائج تحديد معاملات نموذج الانحدار البسيط للفرضيتين الفرعيتين 6 و6

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
($Y_1= a_0+ a_3X_3$)	(Constant)	7.004	1.104		6.342	0.000
	X_1العامل الثالث للخطر الحتمي	-0.714	0.315	-0.372	-2.270	0. 030
($Y_2= a_0+ a_3X_3$)	(Constant)	7.651	1.001		7.619	0.000
	X_1 العامل الثالث للخطر الحتمي	-0.850	0.285	-0.466	-2.980	0. 005

الجدول رقم (14) نتيجة الفرضيات المذكورة أعلاه

الفرضية	نتيجة الفرضية	نتيجة العملية
الأساسية	مقبولة	يؤثر تقدير الخطر الحتمي إيجاباً على اختبارات المراجعة
ف1	مقبولة	يؤثر تقدير العامل الأول للخطر الحتمي إيجاباً على العامل الأول لاختبارات المراجعة.
ف2	مرفوضة	لا يؤثر تقدير العامل الأول للخطر الحتمي على العامل الثاني لاختبارات المراجعة.
ف3	مقبولة	يؤثر تقدير العامل الثاني للخطر الحتمي إيجاباً على العامل الأول لاختبارات المراجعة.
ف4	مرفوضة	لا يؤثر تقدير العامل الثاني للخطر الحتمي على العامل الثاني لاختبارات المراجعة.
ف5	مقبولة	يؤثر تقدير العامل الثالث للخطر الحتمي عكسياً على العامل الأول لاختبارات المراجعة.
ف6	مقبولة	يؤثر تقدير العامل الثالث للخطر الحتمي عكسياً على العامل الثاني لاختبارات المراجعة.

الجدول رقم (15) مكونات كل عامل من العوامل المدروسة

عوامل اختبارات المراجعة	
بنود العامل الأول	بنود العامل الثاني
زيادة الاختبارات التفصيلية للأرصدة. زيادة الاختبارات التفصيلية للعمليات. التوسع في اختبارات المراجعة سواء من خلال توسيع حجم العينة ,أو زيادة ساعات المراجعة. تغيير توقيت اختبارات المراجعة. التحقق من الالتزام بالميادئ والسياسات المحاسبية الموضوعة مسبقاً. زيادة إجراءات المراجعة التحليلية. تخصيص مراجعين أكثر خبرة.	تغيير طبيعة اختبارات المراجعة. زيادة اختبارات الرقابة. تدعيم الأشراف على الفريق القائم بعملية المراجعة. جعل اختبارات المراجعة غير قابلة للتنبؤ من قبل إدارة العميل.

عوامل الخطر الحتمي		
بنود العامل الأول	بنود العامل الثاني	بنود العامل الثالث
التركيز على العمليات الأكثر تعقيداً، طبيعة أعمال منشأة العميل ودرجة تعقد المعاملات والحسابات التي تمسكها التي تؤدي إلى حدوث معالجات محاسبية خاطئة، التركيز على الحسابات التي يسهل تحويلها إلى نقدية لكونها أيضاً أكثر عرضة للتلاعب وحدوث الأخطاء، التركيز على الحسابات	طبيعة وأنواع المخزون التي تحتفظ به المنشأة، التركيز على الحسابات الكبيرة بكونها عرضة للخطأ أكثر من الحسابات البسيطة.	مدى الأخطاء المادية والمخالفات التي تم اكتشافها خلال مراجعات الأعوام السابقة وكذلك الاتجاه العام لهذه الأخطاء، القيمة المرتبطة بالحساب.

التي يتم تقديرها لكونها عرضة للخطأ أو الاحتيال مثل مخصصات الديون المشكوك فيها.		

الاستنتاجات والتوصيات:

أولاُ: الاستنتاجات:

توصلت هذه الدراسة إلى الاستنتاجات الآتية:

1 -هناك موافقة من أفراد العينة المدروسة على أن تقدير الخطر الحتمي يؤثر إيجاباً على اختبارات المراجعة.

2 -هناك موافقة من أفراد العينة المدروسة على أن تقدير العامل الأول للخطر الحتمي والمتمثل بالبنود (التركيز على العمليات الأكثر تعقيداً، طبيعة أعمال منشأة العميل ودرجة تعقد المعاملات والحسابات التي تمسكها التي تؤدي إلى حدوث معالجات محاسبية خاطئة، التركيز على الحسابات التي يسهل تحويلها إلى نقدية لكونها أيضاً أكثر عرضة للتلاعب وحدوث الأخطاء، التركيز على الحسابات التي يتم تقديرها لكونها عرضة للخطأ أو الاحتيال مثل مخصصات الديون المشكوك فيها) تؤثر إيجاباً على العامل الأول لاختبارات المراجعة والمتمثل بالبنود (زيادة الاختبارات التفصيلية للأرصدة. زيادة الاختبارات التفصيلية للعمليات. التوسع في اختبارات المراجعة سواء من خلال توسيع حجم العينة ,أو زيادة ساعات المراجعة. تغيير توقيت اختبارات المراجعة. التحقق من الالتزام بالمبادئ والسياسات المحاسبية الموضوعة مسبقاً. زيادة إجراءات المراجعة التحليلية. تخصيص مراجعين أكثر خبرة).

3 -هناك موافقة من أفراد العينة المدروسة على أن تقدير العامل الأول للخطر الحتمي والمتمثل بالبنود (التركيز على العمليات الأكثر تعقيداً، طبيعة أعمال منشأة العميل ودرجة تعقد المعاملات والحسابات التي تمسكها التي تؤدي إلى حدوث معالجات محاسبية خاطئة، التركيز على الحسابات التي يسهل تحويلها إلى نقدية لكونها أيضاً أكثر عرضة للتلاعب وحدوث الأخطاء، التركيز على الحسابات التي يتم تقديرها لكونها عرضة للخطأ أو الاحتيال مثل مخصصات الديون المشكوك فيها) لا يؤثر على العامل الثاني لاختبارات المراجعة والمتمثل بالبنود (تغيير طبيعة اختبارات المراجعة. زيادة اختبارات الرقابة. تدعيم الأشراف على الفريق القائم بعملية المراجعة. جعل اختبارات المراجعة غير قابلة للتنبؤ من قبل إدارة العميل).

4 -هناك موافقة من أفراد العينة المدروسة على أن تقدير العامل الثاني للخطر الحتمي والمتمثل بالبنود (طبيعة وأنواع المخزون التي تحتفظ به المنشأة، التركيز على الحسابات الكبيرة بكونها عرضة للخطأ أكثر من الحسابات البسيطة) يؤثر إيجاباً على العامل الأول لاختبارات المراجعة والمتمثل بالبنود (زيادة الاختبارات التفصيلية للأرصدة. زيادة الاختبارات التفصيلية للعمليات. التوسع في اختبارات المراجعة سواء من خلال توسيع حجم العينة، أو زيادة ساعات المراجعة. تغيير توقيت اختبارات المراجعة. التحقق من الالتزام بالمبادئ والسياسات المحاسبية الموضوعة مسبقاً. زيادة إجراءات المراجعة التحليلية. تخصيص مراجعين أكثر خبرة).

5 -هناك موافقة من أفراد العينة المدروسة على أن تقدير العامل الثاني للخطر الحتمي والمتمثل بالبنود (طبيعة وأنواع المخزون التي تحتفظ به المنشأة، التركيز على الحسابات الكبيرة بكونها عرضة للخطأ أكثر من الحسابات البسيطة) لا يؤثر على العامل الثاني لاختبارات المراجعة والمتمثل بالبنود (تغيير طبيعة اختبارات المراجعة. زيادة اختبارات الرقابة. تدعيم الأشراف على الفريق القائم بعملية المراجعة. جعل اختبارات المراجعة غير قابلة للتنبؤ من قبل إدارة العميل).

6 -هناك موافقة من أفراد العينة المدروسة على أن تقدير العامل الثالث للخطر الحتمي والمتمثل بالبنود (مدى الأخطاء المادية والمخالفات التي تم اكتشافها خلال مراجعات الأعوام السابقة وكذلك الاتجاه العام لهذه الأخطاء، القيمة المرتبطة بالحساب) يؤثر عكسياً على العامل الأول لاختبارات المراجعة (زيادة الاختبارات التفصيلية للأرصدة. زيادة الاختبارات التفصيلية للعمليات. التوسع في اختبارات المراجعة سواء من خلال توسيع حجم العينة، أو زيادة ساعات المراجعة. تغيير توقيت اختبارات المراجعة. التحقق من الالتزام بالمبادئ والسياسات المحاسبية الموضوعة مسبقاً. زيادة إجراءات المراجعة التحليلية. تخصيص مراجعين أكثر خبرة).

7 -هناك موافقة من أفراد العينة المدروسة على أن تقدير العامل الثالث للخطر الحتمي والمتمثل بالبنود (مدى الأخطاء المادية والمخالفات التي تم اكتشافها خلال مراجعات الأعوام السابقة وكذلك الاتجاه العام لهذه الأخطاء، القيمة المرتبطة بالحساب) يؤثر عكسياً على العامل الثاني لاختبارات المراجعة والمتمثل بالبنود (تغيير طبيعة اختبارات المراجعة. زيادة اختبارات الرقابة. تدعيم الأشراف على الفريق القائم بعملية المراجعة. جعل اختبارات المراجعة غير قابلة للتنبؤ من قبل إدارة العميل).

ثانيا: التوصيات.

في ضوء النتائج السابقة يوصي الباحث بما يلي:

1 -ضرورة توعية المراجعين لطبيعة مخاطر المراجعة بمكوناتها الثلاثة لاسيما منها الخطر الحتمي.

2 -ضرورة استصدار معيار مراجعة محلي يوضح آليات تقدير خطر المراجعة بحيث ينعكس فيه تقديرات الخطر الحتمي على اختبارات المراجعة من حيث التوقيت والحجم.

3 -ضرورة الربط بين مدخل خطر المراجعة ومدخل خطر الاعمال عند بناء استراتيجية المراجعة لاسيما لجهة اشراك مؤثرات تقدير الخطر ومنها عوامل الخطر الحتمي المتمثلة بطبيعة الارصدة والحسابات وبيئة الاعمال.

4 -ضرورة سعي جمعية المحاسبين القانونيين في سورية لبناء مستوى عالي من الفهم لدى المراجعين لطبيعة واهمية مخاطر المراجعة ومتابعة تأهيلهم بشكل مستمر.

المراجع:

أحمد، عبد الله " *دراسة جدوى الإجراءات التحليلية في تخفيض خطر المراجعة* "، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، العدد الثاني، 2008، ص ص 13-45.

الشناوي، عزة، رفعت محمد، " *نحو تطوير تقرير مراقب الحسابات للإفصاح عن المخاطرة النهائية للمراجعة- دراسة تطبيقية*"، كلية التجارة- جامعة الأزهر (فرع البنات)، رسالة ماجستير غير منشورة، 2003.

مبارز، شعبان يوسف "*دراسة تحليلية لمخاطر المراجعة وموقف مراقب الحسابات منها* "، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، العدد الثالث، 1993، ص ص 243-286.

مجاهد، محمد عبد الله محمد "*أثر الاختلافات في عوامل مخاطر العميل على عمليات قرارات المراجعين في إطار التخطيط متعدد المراحل لعملية المراجعة – دراسة اختباريه* "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها، كلية التجارة، العدد الثاني،2005، ص ص 148-213

محمد عبد الفتاح، محمد عبد الفتاح، "*قياس وضبط مخاطر المراجعة- إطار مقترح* "، جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة، 1996.

ناشمياز، شافا فرانكفورت؛ ناشمياز، دافيد "طرائق البحث في العلوم الاجتماعية"، (ترجمة ليلى الطويل). ط(1)، دمشق، سورية، بترا للنشر والتوزيع، (2004).

Bedard ,J., and L. Graham "The Effects of Decision Aid Orientation on Risk Factor Identification and Audit Test Planning" Auditing: A journal of practice& theory , Vol.21, No.2,2002,pp39-56

Blocher, E., and Willingham, J. J., Analytical Review, McGraw-Hill B00k Company, 1985.

Chen ,et al " An Empirical Examination of the Impact of Risk Factors on Auditor's Risk Assessment " International Journal of Management, Vol.23, No. 3,2006, pp 515-528.

Dusnbury , R., et al, "An Empirical Study of Belief – Based and Probability– Based Specification of Audit Risk" Auditing: A journal of practice& theory , Vol.15, No.2,1996,pp12-28

Houston , R., et al "The Audit Risk Model, Business Risk, and Audit Planning Decisions" The Accounting Review, Vol.74,No.3, 1999,pp281-298.

Maletta , M., and T. Kida "The Effect of Risk Factors on Auditors Configural Information Processing" The Accounting Review, Vol.68,No.3,1993,pp681-691.

Marshall , R., et al "The Impact of Audit Risk, Materiality and Severity on Ethical Decision Making", Managerial Auditing Journal, Vol.21, No.5,2006.pp497-519.

Mertzlufft, S "The Effects of Audit Review and Audit Risk on Auditors Justifications and Judgments" PHD Thesis, University of Illioionis at Urbana, United States,2000

Mock, T ,and A.Wright, "Are Audit Program Plans Risk- Adjusted?", Auditing: A journal of practice & theory, Vol.18, No.1,1999,pp56-74.

Mock, T .,and A.Wright "Are Audit Program Plans Risk- Adjusted?" Auditing: A journal of practice & theory, Vol.18, No.1,1999,pp56-74.

Nelson, M., and Hung tong tan, "Judgment and Decision Making Research in Auditing: A task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective", Auditing: A journal of practice& theory, Vol.24,No.(Supplement), 2005, pp41-71

Newman, P., et al "The Influence of Potentially Fraudulent Reports on Audit Risk Assessment and Planning", The Accounting Review,Vol.76,No.1,2001, pp59-80.

Peters, J. M.; Lewis, B. L.; and Dhar, V., ""Assessing Inherent Risk During Audit Planning The Development of Aknowledge Based Model", Accounting Organizations and Society, Vol. 14, No. 4, 1989.

Vandervelde , S., et al "Experimental Tests of a Descriptive Theory of Auditee Risk Assessment" Work Paper, 2005.

Woodhead A. et al, "The impact of False Rejection Risk on Posterior Audit Risk Measurement", International Journal of Auditing,2001,Vol.5, pp21-32.