

دور مدخل النسبية في تحسين قدرة هيكل فريق المراجعة

محمد بكر عربي - هبة جمال هاشم- محمد إبراهيم أبو العلا

وفاء إبراهيم غريب

إشراف

د./هبة جمال هاشم

أ.د/ محمد بكر عربي

ملخص

تعتبر مهنة مراجعة الحسابات وظيفية اجتماعية تركز على تأدية خدمة مراجعة الحسابات، وتعتبر هذه الخدمة سلعة اقتصادية تستند على الثقة المتبادلة بين عضو المهنة والأطراف ذات العلاقة.

ولذلك ينتهي مراقب الحسابات لتحقيق أقصى درجات الاستقلالية والحياد عند أداء الأعمال الخاصة بعمليات المراجعة، وذلك لتقديم رأي يعكس فيه عدالة القوائم المالية المنشورة، وعلى مراقب الحسابات أن يكون عالماً بالأنظمة الإلكترونية حتى يتسنى له القيام بمهامه ومواكبة التطورات التي تحدث في بيئة العمل الحالية.

ومن جهة أخرى، فقد أدت الضغوط المتزايدة على مهنة المراجعة، وظهور العديد من حالات الانهيار المالي إلى الحاجة إلى وسائل مساعدة لتحسين جودة عملية المراجعة، وكذلك لمواجهة التطورات التكنولوجية الهائلة.

وحيث يستخدم المراجع أساليب الفحص التحليلي عند قيامه بعملية فحص القوائم المالية المرحلية وتتراوح الأساليب بين الأساليب الوصفية والأساليب الكمية، وهذا يعني أن أي ممارسة خاطئة للنسبية قد تؤدي إلى عواقب قانونية خطيرة.

Abstract:

The audit profession is a social function based on the performance of the auditing service, and this service is an economic commodity based on mutual trust between the profession member and related parties.

Therefore, the auditor ends to achieve the maximum degree of independence and impartiality when performing the work of auditing operations, in order to provide an opinion that reflects the fairness of the published financial statements. On the other hand, the increasing pressures on the audit profession, and the emergence of many cases of financial collapse have led to the need for assistance means to improve the quality of the audit process, as well as to face the huge technological developments.

Whereas, the auditor uses analytical examination methods when carrying out the process of examining the interim financial statements, and the methods range from descriptive methods to quantitative methods, and this means that any wrong practice of relativity may lead to serious legal consequences.

مشكلة البحث:

أن مشكلة البحث الرئيسية تتمثل في التساؤل عن مدى استفادة فريق المراجعة من مدخل النسبية؟ ودوره في تحسين قدرة هيكل فريق المراجعة؟
وعليه يمكن أن تتبلور مشكلة البحث من خلال التساؤلات البحثية الآتية:
❖ هل يساهم مدخل النسبية في تسهيل إجراءات المراجعة وتمكين المراجع من اكتشاف الأخطاء؟

❖ ما هي متطلبات مدخل النسبية في دعم قدرات هيكل فريق المراجعة؟
❖ ما مدى تأثير مدخل النسبية في تحسين جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات
أهداف البحث: من أجل الإحاطة بأبعاد مشكلة البحث فإنه يسعى إلى بلوغ الأهداف الآتية:
١. تقييم مدخل النسبية ودوره في التغلب على المعوقات التي أنتجها الاعتماد على الحكم المهني لمراقب الحسابات، في معالجة البيانات، ومعالجة الوثائق.
٢. دراسة العلاقة بين مدخل النسبية وجودة الأداء المهني لمراقب الحسابات

فرض البحث: في ضوء مشكلة البحث وأهدافه، يمكن صياغة فرض البحث كما يلي:

الفرض الرئيس:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل النسبية وتحسين قدرة هيكل فريق المراجعة على الوصول للمراجعة الكاملة.

ومن خلال ما سبق ويمكن تقسيم البحث إلى:

أولاً: محددات وأبعاد جودة الأداء المهني للمراجع.

ثانياً: أثر استخدام مراقب الحسابات لتكنولوجيا المعلومات على تحسين جودة المراجعة.

ثالثاً: النسبية وأثرها على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات.

رابعاً: اختبار فرض البحث.

أولاً: محددات وأبعاد جودة الأداء المهني للمراجع:

نالت جودة المراجعة اهتمام الكثير في الآونة الأخيرة حيث تمثل المراجعة أحد عناصر الرقابة الداخلية الفعالة وذلك نظراً لطبيعة عملها داخل المنشآت وإمام المراجعين الداخليين بظروف وأموال تلك المنشآت مع الاهتمام المتزايد برفع كفاءة نظم الرقابة من داخل وخارج المنشآت وتطور مفهوم المراجعة.

ويعتبر تقرير المراجعة القناة الأساسية التي يوصل مراقب الحسابات من خلالها المعلومات عن عملية المراجعة لمستخدمي القوائم المالية، ويعد الرأي الفني لمراقب الحسابات المنتج المهني الذي يوفر توكيداً إيجابياً Positive Assurance بشأن تأكيدات الإدارة Management Assertions.

بالقوائم المالية وإيضاحاتها المتممة، وحتى يتسنى لمراقبي الحسابات تحقيق الهدف من عملية المراجعة فإن عملهم ينطوي بالضرورة على سلسلة من الأحكام المهنية Professional Judgment وفقاً لمجموعة تكرر من الإرشادات والتوجيهات التي تتطلبها معايير المراجعة، لترشيد وتقنين هذه الأحكام، ولعل من الأحكام المهنية التي لاقت اهتماماً من واضعي المعايير الأمريكية والدولية والوطنية، للوفاء بمتطلبات مستخدمي تقرير المراجعة وما يتعلق بمسئولية مراقب الحسابات بشأن استمرارية عمله.

ولذا يجب على المراجع دراسة النسبية في الحالات الآتية:

- تقرير طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.
- تقييم تأثير المعلومات الخاطئة.
- تحديد مدى وطبيعة إجراءات تقييم المخاطر.

ولذلك تزايد الاهتمام بأداء مهام المراجعة بتزايد الانتقادات الموجهة لها نتيجة لعدم قدرتها على تلبية احتياجات العملاء وتزايد عدد القضايا المرفوعة ضد المراجعين، حيث ينذر هذا الأمر بخطر فقدان المهنة بمكانتها وسمعتها والشك في مصداقية المراجعين، وعدم الاعتماد على أعمالهم، وهذا النقد على مهنة المراجعة يعكس عدم الرضا على أداء المراجعين وتدني كفاءة أدائهم المهني.

ومن الأسباب الرئيسية لتدني كفاءة أداء المراجع أنه لم يعد قادراً على فهم عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه، وذلك نتيجة التطورات الكبيرة في معظم الأنشطة الاقتصادية والتكنولوجيا المصاحبة للعمليات الإنتاجية وكبر حجم الشركات وتعقد أنظمتها، الأمر الذي صعب من عمل المراجع في الإلمام بجميع جوانب الأنشطة الاقتصادية التي تتطلب إبداء رأيه حول قوائمها المالية، مما أدى إلى توجه مهنة المراجعة إلى التخصص في مراجعة نشاط معين الذي أصبح من أهم سماتها في الآونة الأخيرة.

ولذلك يعد التكوين الذاتي لمراقب الحسابات بمثابة حجر الزاوية لنجاحه في أدائه لمهام مهنته، ويمكن النظر إلى التكوين الذاتي لمراقب الحسابات من عدة زوايا:

- أنه بمثابة البنية الأساسية لشخصية مراقب الحسابات.
 - أنه جوهر أو قلب عملية المراجعة.
 - أنه من أهم مقومات نجاح المراقب في إنجاز عمله.
- وعلى الرغم من استقرار النظم الوضعية على اشتغال مسؤولية مراقب الحسابات على كل من المسؤولية المدنية والجنائية والتأديبية، إلا أن بعض النظم مثل (الولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة، وفرنسا) اتجهت نحو توسيع نطاق هذه

المسئولية لتشتمل على مسؤوليته عن مواجهة الأعمال غير المشروعة لعملائه، وضرورة إلزام المراقب بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمنشآت الخاضعة لرقابته.

وبناءً على ما سبق توصي الباحثة بالآتي:

- 1- على مكاتب المراجعة وبالتنسيق مع نقابة المحاسبين والمراجعين وضع برامج تدريبية لأعضائها للتعرف على كيفية آليات تطبيق استراتيجية مدخل النسبية والمسئولية المهنية في مجال الأنشطة المختلفة بصورة صحيحة وتنفيذه.
- 2- ضرورة إتباع استراتيجية لتحديد المسؤولية المهنية في ظل ما تشهده البيئة المهنية الحالية من منافسة وانفتاح اقتصادي بن دول العالم.
- 3- العمل على تبني سياسة الاندماج بين مكاتب المراجعة بما يمكنها من إتباع استراتيجية المسؤولية المهنية في أنشطة أو قطاعات معينة.
- 4- ضرورة تنظيم ندوات وورش ومؤتمرات علمية حول مدخل النسبية في مراجعة الأنشطة الاقتصادية المختلفة والمسئولية المهنية للمراجع في ضوء التطورات الحديثة التي طرأت على المجالات المختلفة.

ثانياً: أثر استخدام مراقب الحسابات لتكنولوجيا المعلومات على تحسين جودة المراجعة:

لقد أحدثت تكنولوجيا المعلومات تغيرات جذرية في مختلف جوانب الحياة المعاصرة، الأمر الذي ترتب عليه استفادة المنشآت الكبرى من هذه التغيرات والتطورات المتسارعة وذلك نتيجة حدة المنافسة بين مفردات ومكونات تلك المنشآت، وفي هذا الصدد تعاضد دور إدارة المراجعة حيث نقدم تقارير بنتائج متابعة التقييم الدوري لمكونات هيكل الرقابة الداخلية إلى مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، وتزداد أهمية المتابعة في ظل التقدم التكنولوجي والتشغيل الأخر وفي البيانات متاح في نهاية الفترة التي يتم فيها المتابعة، وهي يتم تفعيل المتابعة المستمرة ينبغي على المراجع اتباع أسلوب أو مدخل يُمكن من خلاله أداء عملية المراجعة بشكل فوري ومستمر.

ويعتبر التوسع في استخدام التقنيات الحديثة في تكنولوجيا المعلومات السمة السائدة في الآونة الأخيرة، بل أصبحت أهم المتغيرات البيئية المؤثرة في مهنة المحاسبة والمراجعة وقد تطور مفهوم الرقابة والمراجعة تطوراً ملحوظاً نتيجة كبر حجم المؤسسات الاقتصادية والتوسع في استخدام الحاسب بشكل ملحوظ والحاجة الملحة لضرورة تحقق السرعة والدقة في تشغيل وتخزين البيانات لإنتاج المعلومات بدقة وبسرعة ملائمة لاستخدامها في اتخاذ القرارات.

أن كفاءة الأداء أمر مهم يتطلب وجوده في جميع الأعمال التي تسند إلى القائمين بالتنفيذ للوصول إلى النتائج المرغوب فيها، وعدم توافر الكفاءة في أداء العمل يعرض القائم بتنفيذه إلى المساءلة، والقول نفسه ينطبق على مهنة المراجعة، فالمراجع ملزم بتنفيذ عملية المراجعة بدرجة عالية من الجودة حتى يستطيع أن يخلى مسؤوليته أمام كل الأطراف التي تعتمد على تقريره في اتخاذ قراراتها.

وتعرف جودة المراجعة على أنها أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية وفقاً لمعايير المراجعة مع اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تحويها القوائم المالية مثل المراجعة والعمل على تلبية الاحتياجات والتوقعات المعقولة للمستفيدين من خدمات المراجعة. ويقصد بكفاءة المراجعة هنا مدى قدرة المراجع على استخدام الموارد المتاحة له أفضل استغلال وتقاس كفاءة المراجعة بالعلاقة بين أتعاب المراجعة وكمية الموارد المستخدمة في أدائها. أما فعالية المراجعة فيقصد بها مدى قدرة المراجع على تحقيق أهداف المراجعة وتقاس بمستوى الجودة التي تؤدي بها عملية المراجعة.

هذا وبالرغم من أن الإدارة تقوم ببعض الممارسات في إطار معايير المحاسبة الدولية والتي تهدف إلى سلامة وموضوعية القياس المحاسبي والبعد عن التحيز والعدالة في العرض والإفصاح، إلا أن هذه المعايير ما تزال تعطي الإدارة مرونة واسعة في الاختيار بين السياسات والإجراءات والطرق المحاسبية البديلة والتي تستغل من قبل المديرين لتحقيق بعض الأغراض الشخصية كالعامل على تحقيق مستويات عالية من الأرباح بهدف زيادة مكافآتهم أو الحفاظ على مراكزهم الوظيفية، دون النظر إلى تأثيراتها على مستوى دخل الفترة المالية مما قد يلحق الضرر بمصالح الأطراف

الأخرى، هذا ومع أن هناك تبايناً في الدوافع التي تحرك الإدارة فإن سلوك التأثير على الدخل قد ينطوي على نوعين أحدهما يسمى إدارة الأرباح الجيدة (management good earnings) وهي التي تحدث عندما تتخذ الإدارة قرارات اختيارية من شأنها المحافظة على أداء مالي مستقر (كاستخدام بعض أساليب المحاسبة الإدارية)، والثاني هو إدارة الأرباح السيئة (bad earning management) وهي تنطوي على ممارسات غير مقبولة بهدف إخفاء الربح الحقيقي.

ولذلك فيجب مساندة الاهتمام الملحوظ من جانب الهيئات المهنية والباحثين بمسئولية المراجع من اكتشاف غش الإدارة وأهمية وفائدة هذه المسئولية، وذلك في محاولة لرفع مستوى المهنة والحفاظ على ثقة مستخدمي القوائم المالية والمستفيدين من خدمة المراجعة في المعلومات التي توفرها القوائم المالية مما يساعد على اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

ولذلك يعتبر كل من التأهيل العلمي والخبرة العملية، وإمام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها من أهم المتطلبات التي يجب أن تتوفر في مراجع الحسابات لضمان جودة عملية المراجعة ويجب أيضاً أن تبنى مكاتب المراجعة السياسات والإجراءات اللازمة لرقابة الجودة على أعمال المراجعة مما يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل مكاتب المراجعة والنهوض بها.

ثالثاً: النسبية وأثرها على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات:

تعتبر النسبية أحد العوامل المؤثرة على حكم المراجع المتعلق بمدى كفاية أدلة الإثبات باعتبار وجود علاقة طردية بين النسبية ومدى كفاية أدلة الإثبات.

ويتم تحديد النسبية بعد معرفة المراجع للمعلومات الكاملة عن العميل والظروف المحيطة به، بحيث تسمح له بإصدار حكمه الشخصي لتحديد العناصر التي تتعرض لمخاطر عالية، وتقدير المراجع النسبية المتعلقة بأرصدة حسابات معينة بفحصها وهل سيقوم بمراجعتها كاملاً أو مراجعة عينات منها هذا بالإضافة لتحديد حجم العينات وتحديد الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة.

ومما لا شك فيه أن التبعية التقريرية للمراجع وتمتعه بموضوعية عالية تمكنه من ممارسة مهامه بشكل ينعكس على جودة المراجعة بالمنشأة، هذا فضلاً عن دعم فريق المراجعة بالتخصصات الفنية الملائمة والضرورية وذات العلاقة المباشرة والمستمرة بعمل المنشأة علاوة على الإلمام بالنواحي المالية والمحاسبية والقدرة على التفكير الإستراتيجي طويل الأجل.

ويعتبر التقدير الأولي للنسبية بمثابة تحديد الحد الأقصى للتحريف الذي قد يوجد في القوائم المالية ولا يؤثر في قرارات المستثمر العادي، وبذلك فإنه يقل بقيمة النقدية واحدة عن المقدار الذي يعتبره المراجع ذات أهمية.

ومن الأفضل للمراجع أن يقرر المراحل الأولية لعملية المراجعة والمقدار الكلي والنهائي للتحريف في القوائم المالية الذي يعتبر هاماً، ويمكن تعديل هذا المقدار خلال تنفيذ عملية المراجعة بالزيادة ويسمى المقدار الجديد التقدير المعدل للأهمية النسبية.

وتستمد المراجعة أهميتها من الحاجة لخدماتها، ونستعرض فيما يلي بشيء من الإنجاز أهمية جودة مراجعة الحسابات من منظور كل من:

١- مكتب المراجعة (منفذي عملية المراجعة) الحفاظ على سمعة المكتب مما ينعكس إيجاباً عليه من خلال محافظة المكتب على عملائه الحاليين وجذب عملاء جدد، كما تجنبه إقامة دعوى ضده بسبب تدني الجودة فضلاً عن الدفاع في الدعوى المرفوعة ضده بمراجعاته لمعايير رقابة الجودة وبالتالي فإنها تحقق وفر في التكاليف القضائية المحتملة والتي عادة ما تفوق التكاليف المنفقة على رقابة الجودة.

٢- الجهة محل المراجعة (عميل المراجعة) زيادة الثقة في تقارير المراجعة حول القوائم المالية والحكم على مدى كفاءة الإدارة وقدرة الجهة على الاستمرارية.

٣- المساهمين (الحاليين والمتوقعين) زيادة احتمالية قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتقرير عنها والحد من لاحتيايل والتلاعب، كما تساعد في تخفيض صراعات الوكالة من خلال مساهمتها في الإجابة عن عدة تساؤلات .. هل المشروع يحقق الهدف من إنشائه؟ وهل تؤدي الإدارة عملاً بكفاءة؟

٤- دائنو وموردو المشروع (الحاليين والمتوقعين) مساعدتهم في تقييم الوضع المالي والتنبؤ بقدرة الشركة على الاستمرارية ومن ثم مساعدتهم على اتخاذ القرارات المتعلقة بمنح القروض والبيع بالأجل للمشروع.

٥- المنظمات المهنية، المحافظة على سمعة المهنة وتحسين نظرة المجتمع لها.

٦- المجتمع: المساعدة على استقرار الأسواق لمالية من خلال الإنذار المبكر عن الأخطار.

وأدى عدم وجود مفهوم موحد لجودة مراجعة الحسابات إلى عدم وجود مقياس موحد ومقبول لها بين الأطراف المهتمة بها، وترتب على ذلك شيوع منهجان لقياس الجودة، يقوم الأول على استخدام بدائل القياس بمعنى ربط الجودة بوجود تلك المقياس، بينما يقوم الثاني على إيجاد مقومات معينة للجودة ومن ثم قياس مدى توفر تلك المقومات في مكتب المراجعة وموظفيه.

فزيادة جودة التقارير المالية من شأنها تخفيض المشاكل المترتبة على عدم تماثل المعلومات، بين الأطراف الداخلية للشركة والأطراف المتعاملة في أسواق رأس المال، وبالتالي زيادة الثقة لكل من المستثمرين والمقترضين، مما يدعم من قدرة الشركة على زيادة استثماراتها، وخفض تكلفة الاقتراض، وكنتيجة لذلك شهدت السنوات الأخيرة اهتمامًا كبيرًا بضرورة ضمان جودة التقارير المالية.

وبالتالي يمكن القول بأن التوسع في الإفصاح عن التقديرات المحاسبية ومقاييس القيمة العادلة، في الأونة الأخيرة على الرغم مما يوفره من معلومات أكثر ملاءمة قد تساعد في ترشيد عملية اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية، كمثال لتطبيق المعايير المحاسبية على أساس المبادئ إلا أنه من شأنه أن يخفض من درجة ثقة المستخدمين في جودة التقارير المالية الواردة بها.

يوجد طلب إجباري على المحتوى المعلوماتي لتقرير لجنة المراجعة، المفصح عنه للطرف الثالث، وخاصة المساهمين، حيث طالبت العديد من البورصات العالمية، وكذلك التقارير الصادرة عن المنظمات المهنية، أن يتم الإفصاح عن تكوين لأن المراجعة بالشركات وعضويتها ومهامها، وتنظيم أعمال اللجنة الذي يوضح

المسئوليات والواجبات الخاصة بها وطبيعة العلاقة بينها وبين كلاً من إدارة الشركة والمراجع ومراقب الحسابات.

وفي الآونة الأخيرة تعالت مطالب المستخدمين لتزويد التقرير بالمعلومات التي تضيف الثقة والمصدقية على المعلومات بالقوائم المالية حتى يتمكنوا من استغلالها بالشكل الأمثل في عملية صنع القرار وقد أعرب العديد من أصحاب المصلحة عن القلق إزاء توفير التقارير الحالية لقيمة إعلامية ضئيلة والرغبة في تعديل المعايير الحالية، واتخذ المنظمون في جميع أنحاء العالم إجراءات لتحسين الشفافية في تقرير مراجعة الحسابات.

وأيضاً من أجل تحسين فهم عملية المراجعة ولمواءمة توقعات المستخدمين فضلاً عن موثوقية القوائم المالية التي تمت مراجعتها وكذلك كزيادة القيمة المعلوماتية لتقرير مراقب الحسابات حيث يوفر معلومات تخص بيئة الشركة وكذلك بيئة إعداد القوائم المالية والمراجعة.

ولذلك تلعب النسبية دوراً رئيسياً ومباشراً في عملية المراجعة لأنها تؤثر على كل من تخطيط إجراءات عملية المراجعة ومقدار ونوعية أدلة المراجعة واختيار التقرير (الرأي) الذي سيتم إصداره، حيث تتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على درجة عالية من التأكد، وليس تأكيداً مطلقاً - بأن القوائم المالية تخلو من أي تحريفات مؤثرة أو جوهرية، ويستلزم ذلك التركيز في جميع مراحل المراجعة على العناصر التي تزداد فيها مخاطر المراجعة.

وتعتبر النسبية أحد أكثر المفاهيم الرئيسية أهمية في مجال المراجعة، من الناحية النظرية والعملية على حد سواء كأنها نتاج وأمر منطقي وفقاً لأسلوب العينات، ومفاهيم "الخطأ المقبول" و"التوكيد المعقول" كما تمثل نظرة مراقب الحسابات في تحديد النسبية نظرة احترافية تؤثر بشكل مباشر على مقدار الجهد المطلوب من خلال تجنب الأعمال غير الضرورية.

وترى الباحثة أن النسبية مفهوم يتعلق بالأخطاء لها تأثير سلبي على القرارات التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية، وأنها مسألة تقدير وحكم مهني من قبل

مراقب الحسابات ويتأثر بتصوره لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية، كما أن تلك الأحكام تصدر في ضوء الظروف المحيطة.

ولكى تحقق عملية المراجعة هدفها، ودورها الإيجابي، يجب أن تتسم بالجودة وقد حظى موضوع جودة المراجعة وأدوات تحسينها اهتمامًا كبيرًا من قبل المنظمين، وواضعي المعايير، والأكاديميين، والممارسين على السواء خاصة من ناحية الحكم المهني لمراقبي الحسابات.

وتمثل النسبية عنصرًا ومكونًا هامًا، وأداة رئيسية لتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، والتي بدورها تحدد جودتها (Edgleyal 2017) بحيث تمكن مراقبي الحسابات من تحديد طبيعة وتوقيت مدى إجراءات المراجعة، كما تشكل مرجعًا مهمًا لتقييم التحريفات التي يكتشفها مراقبو الحسابات والحد الأقصى لرغبته في تحملها وتأثيرها على صدق وعدالة القوائم المالية.

وفي هذا السياق تعتمد أحكام مراقبي الحسابات بشأن الشبيه في المقام الأول على وجهة النظر المهنية بسبب عدم وجود مبادئ توجيهية موحدة، الأمر الذي يثير القلق إزاء وجهات النظر المختلفة، بشأن تقييمات النسبية غير المتجانسة التي يجريها مراقبي الحسابات وبالتالي تتأثر قرارات أصحاب المصالح وتتأثر جودة المراجعة.

وفيما يتعلق بمتطلبات مراقبي الحسابات لإصدار حكمه الكمي بشأن النسبية، يشير (Choudhary et al 2017) إلى أن مراقب الحسابات عليه أن ينفذ إجراءات المراجعة بطريقة تكشف عن التحريفات الجوهرية، كما ينبغي التعبير عن مستوى النسبية على مستوى القوائم المالية، لتخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة كمبلغ محدد كميًا، كما يجب تطبيق حدود النسبية على مستوى كل عنصر من عناصر القوائم المالية، لتحديد التحريفات المقبولة في صورة مبالغ كمية أيضًا.

وترى الباحثة أن مراقبي الحسابات الذين ينتمون لمنشآت مراجعة كبيرة يختلفون في تحديدهم لمستويات النسبية عن غيرهم مما ينتمون لمنشآت صغيرة الحجم وهذا يؤثر بدوره على مستوى النسبية المحدد مما يؤثر على جودة أداء عملية المراجعة.

رابعاً: اختبار فرض البحث:

تقييم إعتماذية (مصادقية) المتغيرات:

يستخدم معامل ألفا في تقييم مصادقية مجموعة من العبارات التي تقيس متغير معين، وذلك لبحث مدي الإعتماذ على نتائج الدراسة الميدانية وعدم وجود تحيز أو تحريف في النتائج عند التحليل، مما يؤدي إلى إمكانية تعميم النتائج، مع العلم بأن معامل الصدق هو الجذر التربيعي لمعامل الثبات. ويوضح الجدول رقم (١) معاملات ألفا لمتغيرات الدراسة الرئيسية التي يتم قياسها باستخدام مجموعة من المتغيرات الفرعية، ويتبين من الجدول أن قيم معامل ألفا تتراوح بين (٠.٦٥٦، ٠.٧٧٣)، وهو ما يعني مستوى مقبول من إعتماذية (مصادقية) المقاييس وذلك بالنسبة لكافة المتغيرات، حيث تمثل ٦٠% الحد الأدنى المقبول لمعامل ألفا، وإرتفاع معدلات الإعتماذية يعكس إرتفاع درجة الإتساق الداخلي بين محتويات كل متغير من المتغيرات، كما أنه يعني إمكانية الإعتماذ على هذه المتغيرات في الواقع العملي.

جدول رقم (١) تقييم إعتماذية (مصادقية) المتغيرات

معامل الثبات	معامل الصدق	المتغير
٠.٧٧٣	٠.٨٧٩	المحور الأول: أهمية تطبيق مدخل النسبية من قبل مراقب الحسابات.
٠.٦٥٦	٠.٨٠٩	المحور الثاني: أثر تطبيق مدخل النسبية في تحسين قدرة هيكل فريق المراجعة.

التحليل الإحصائي الوصفي لأهم متغيرات الدراسة:

سيتم عرض التحليل الوصفي لأهم متغيرات الدراسة والتي يعكسها ما ورد بقائمة الإستقصاء من أسئلة وأهم ما يترتب عنه من نتائج.

١ - التحليل الوصفي لمتغير أهمية تطبيق مدخل النسبية من قبل مراقب الحسابات: يوضح الجدول رقم (٢) عرض الاحصاءات الوصفية المتمثلة في الأوساط الحسابية المقاسة على مقياس ليكرت الخماسي، وانحرافها المعياري، وترتيب الأهمية النسبية، وذلك كما يلي:

جدول رقم (٢) أهمية تطبيق مدخل النسبية من قبل مراقب الحسابات

الإكاديميين			المراجعين الداخليين والمراقبين الماليين			مراقبي الحسابات			البيان			
الترتيب حسب الأهمية النسبية	الانحراف المعياري النسبية الأهمية	الوسط الحسابي	الترتيب حسب الأهمية النسبية	الانحراف المعياري النسبية الأهمية	الوسط الحسابي	الترتيب حسب الأهمية النسبية	الانحراف المعياري النسبية الأهمية	الوسط الحسابي				
٨	٧٤.٠	٠.٤٨	٣.٧٠	١	٩٦.٨	٠.٣٦	٤.٨٤	١	٩٧.٢	٠.٣٥	٤.٨٦	١- تأثير الأخطاء والمخالفات على قرارات مستخدمي القوائم المالية.
٢	٩٦.٤	٠.٣٨	٤.٨٢	٤	٩٥.٦	٠.٤٢	٤.٧٨	٤	٧٧.٢	٠.٤٠	٣.٨٦	٢- دراسة أسباب وجود تحريف جوهري بالقوائم المالية.
٥	٧٦.٤	٠.٣٨	٣.٨٢	٢	٩٦.٨	٠.٣٦	٤.٨٤	٥	٧٧.٢	٠.٤٠	٣.٨٦	٣- تخطيط خطر المراجعة بحيث يخفضها إلى أقل مستوى مقبول.
٧	٧٤.٨	٠.٤٤	٣.٧٤	٥	٧٦.٨	٠.٤٠	٣.٨٤	٢	٩٧.٢	٠.٣٥	٤.٨٦	٤- تحديد مستوى خطر الاكتشاف الذي يكون مستعداً لقبوله وفقاً لتقدير إجراء التحقيق المناسب.
٤	٧٨.٠	٠.٢٩	٣.٩٠	٦	٧٦.٨	٠.٤٠	٣.٨٤	٦	٧٧.٠	٠.٣٩	٣.٨٥	٥- تحديد طبيعة ومدى إجراءات تقييم المخاطر.
٦	٧٥.٨	٠.٤١	٣.٧٩	٣	٩٦.٨	٠.٣٦	٤.٨٤	٨	٧٥.٠	٠.٤٣	٣.٧٥	٦- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.
١	٩٦.٨	٠.٣٨	٤.٨٢	٧	٧٦.٢	٠.٣٩	٣.٨١	٣	٧٨.٢	٠.٤٠	٣.٩١	٧- وضع مستوى مقبول للنسبية وذلك لاكتشاف الأخطاء الجوهرية في المعلومات.
٣	٩٥.٤	٠.٤٢	٤.٧٧	٨	٧٥.٠	٠.٤٣	٣.٧٥	٧	٧٦.٠	٠.٤٣	٣.٨٠	٨- تقسيم أدلة وقرائن الإثبات إلى مجموعات وفقاً لدرجة أهميتها ووزنها النسبي.
--	--	٠.٢٣	٤.١٢	--	--	٠.٢١	٤.١٢	--	--	٠.٢١	٤.١٣	الإجمالي
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	٠.٢٢	٤.١٢	الإجمالي الكلي

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على نتائج الدراسة الميدانية. يتضح من الجدول السابق أن متوسط الحسابي لاتجاهات فئات عينة البحث كان (٤.١٢) وبانحراف معياري (٠.٢٢)، وبما أن المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت الخماسي هو (٣)، فهذا يعني أن أهمية تطبيق مدخل النسبية من قبل مراقب الحسابات كانت ذات أهمية كبيرة حيث أن متوسطها أكبر من (٣).

٢ - التحليل الوصفي لمتغير أثر تطبيق مدخل النسبية في تحسين قدرة هيكل فريق المراجعة:

يوضح الجدول رقم (٣) عرض الاحصاءات الوصفية المتمثلة في الأوساط الحسابية المقاسة على مقياس ليكرت الخماسي، وانحرافها المعياري، وترتيب الأهمية النسبية، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (٣) أثر تطبيق مدخل النسبية في تحسين قدرة هيكل فريق المراجعة

الأكاديميين				المراجعين الداخليين والمرافقين الماليين			مراقبي الحسابات			البيان		
الترتيب حسب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب حسب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب حسب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
٦	٩٥.٠	٠.٤٣	٤.٧٥	٣	٩٦.٢	٠.٣٩	٤.٨١	١	٩٦.٠	٠.٤٠	٤.٨٠	١ - تساهم العوامل المؤثرة على النسبية في تعزيز قدرة مراقب الحسابات على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
١	٩٦.٦	٠.٣٧	٤.٨٣	٥	٩٥.٦	٠.٤٢	٤.٧٨	٦	٩٥.٠	٠.٤٣	٤.٧٥	٢ - تحديد النسبية بدقة في تخفيض المخاطر التي تتعرض لها المراجعة في مرحلتها التخطيط والتنفيذ وبالتالي رفع كفاءة مراقب الحسابات.
٣	٩٥.٨	٠.٤١	٤.٧٩	٦	٩٥.٦	٠.٤٢	٤.٧٨	٢	٩٦.٠	٠.٤٠	٤.٨٠	٣ - تؤثر النسبية في نوعية وكمية الأدلة وقرائن

دور مدخل النسبية في تحسين قدرة هيكل فريق المراجعة

وفاء إبراهيم خريجة

											الآليات التي يستخدمها المراقب مما ينعكس ايجابياً على جودة المراجعة وتعزيز الثقة في تقرير المراجعة.	
٤	٩٥.٨	٠.٤١	٤.٧٩	٤	٩٦.٢	٠.٣٩	٤.٨١	٤	٩٥.٤	٠.٤٢	٤.٧٧	٤- اتخاذ المراقب لكافة التدابير لمتابعة عمل فريق المراجعة والتأكد من أداء المهام المكلفون بها كفريق متجانس.
٢	٩٦.٤	٠.٣٨	٤.٨٢	٧	٩٥.٠	٠.٤٣	٤.٧٥	٥	٩٥.٤	٠.٤٢	٤.٧٧	٥- عدم اعتماد المراجع على المعرفة الشخصية بالعميل أو موظفيه أو إلى سمعتهم الطيبة في المجتمع، والحكم على أساس موضوعي لبنود القوائم المالية.
٥	٩٥.٤	٠.٤٢	٤.٧٧	١	٩٧.٤	٠.٣٣	٤.٨٧	٣	٩٦.٠	٠.٤٠	٤.٨٠	٦- تساعد المراقب في تحديد مخاطر عملية المراجعة مما يؤثر ايجابياً على جودة الأداء المهني للمراجع.
٧	٩٥.٠	٠.٤٣	٤.٧٥	٢	٩٦.٨	٠.٣٦	٤.٨٤	٧	٧٧.٦	٠.٣٧	٣.٨٨	٧- تؤثر النسبية على نوع الرأي الذي يتعين على المراجع إصداره بشكل مباشر وفوري.
--	--	٠.٢٣	٤.٨١	--	--	٠.٢٤	٤.٨٠	--	--	٠.٢٣	٤.٧٩	الإجمالي
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	٠.٢٣	٤.٨٠	الإجمالي الكلي

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على نتائج الدراسة الميدانية.

يتضح من الجدول السابق رقم (٣) أن المتوسط الحسابي لاتجاهات فئات عينة الدراسة كان (٤.٨٠) وبانحراف معياري (٠.٢٣)، وبما أن المتوسط الحسابي لمقياس ليكرت

الخماسي هو (٣)، فهذا يعني أن أثر تطبيق مدخل النسبية في تحسين قدرة هيكل فريق المراجعة كان ذو أهمية كبيرة حيث أن متوسطه أكبر من (٣).

٣- اختبار فرض البحث:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل النسبية وتحسين قدرة هيكل فريق المراجعة على الوصول للمراجعة الكاملة"

ولإثبات صحة أو عدم صحة هذا الفرض تقوم الباحثة بالاختبارات التالية كما يلي:

(أ) معامل الارتباط:

يبين الجدول التالي رقم (٤) معاملات الارتباط بين مدخل النسبية كمتغير مستقل وتحسين قدرة هيكل فريق المراجعة على الوصول للمراجعة الكاملة كمتغير تابع.

جدول رقم (٤) نتائج اختبار معامل الارتباط للفرض الأول

المتغير التابع تحسين قدرة هيكل فريق المراجعة على الوصول للمراجعة الكاملة	المعاملات	المتغير المستقل مدخل النسبية
٠.٩٢٩	Correlation	
٠.٠٠٠	Sig.	
١٥٠	N	

ويتضح للباحثة من الجدول السابق ما يلي:

أنه توجد علاقة ارتباطية طردية بين مدخل النسبية كمتغير مستقل وتحسين قدرة هيكل فريق المراجعة على الوصول للمراجعة الكاملة كمتغير تابع حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (٠.٩٢٩) في المتوسط بقيمة احتمالية (٠.٠٠٠) وهي أقل من مستوي الدلالة الاحصائية (٠.٠٥)، مما يعني وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين مدخل النسبية وتحسين قدرة هيكل فريق المراجعة على الوصول للمراجعة الكاملة.

(ب) تحليل الانحدار البسيط:

جدول رقم (٥) نتائج تحليل الانحدار للفرض الأول

النسبة غير المفسرة %	معامل التحديد R ²	القرار عند $\alpha = 0.05$	مستوي الدلالة	قيمة F	درجات الحرية	مصادر الاختلاف
١٣.٨ %	٨٦.٢ %	معنوي	٠.٠٠٠	1.301E3	١	الانحدار
					١٤٨	البواقي

من خلال الجدول رقم (٥) يتضح ما يلي:

١- أن قيمة معامل التحديد تساوي ٨٦.٢ %، وهذا يعني أن مدخل النسبية يفسر تحسين قدرة هيكل فريق المراجعة على الوصول للمراجعة الكاملة بنسبة ٨٦.٢ %، أما بالنسبة الباقية فتفسرها متغيرات أخرى لم تدخل في العلاقة الانحدارية بالإضافة إلى الأخطاء العشوائية الناتجة عن أسلوب سحب العينة ودقة القياس وغيرها.

٢- كانت قيمة مستوي الدلالة أكبر من قيمة مستوي المعنوية $\alpha = 0.05$ ، مما يعني إمكانية تعميم نتائج العينة على المجتمع.

ومما سبق يتضح عدم صحة فرض العدم وقبول الفرض البديل والذي ينص على أنه: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدخل النسبية وتحسين قدرة هيكل فريق المراجعة على الوصول للمراجعة الكاملة"

خلاصة النتائج

(١) تمثل المراجعة أحد عناصر الرقابة الداخلية الفعالة، وذلك نظرًا لطبيعة عملها في المنشآت وإلمام المراجعين بظروف وأحوال تلك المنشآت ومع الاهتمام المتزايد برفع كفاءة نظم الرقابة من داخل وخارج المنشآت وتطور مفهوم المراجعة الداخلية بحيث خرج نطاق عملها من مجرد التركيز على النواحي المالية إلى ما هو أبعد من ذلك.

- ٢) قيام المراجع بإعطاء بعض عناصر وبنود القوائم المالية له أهمية كبيرة عند التخطيط لإجراءات عملية المراجعة.
- ٣) يوجد للنسبية دورًا كبيرًا في التغلب على المشاكل التي تنتج عن مخاطر عملية المراجعة، أي كلما زاد المستوى المقبول للنسبية كلما انخفضت مخاطر المراجعة.
- ٤) ويقوم المراجع بدراسة مدخل النسبية عند تخطيط عملية المراجعة وتقييم ما إذا كانت القوائم المالية كوحدة واحدة تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي لشركة، ولكن ليس بالشكل المطلوب مما يؤثر على عدم اكتشاف الأخطاء بالسرعة وبالدقة المطلوبة.
- ٥) لا يكون للخطأ تأثير هام ولكنه يهم العميل أو أنه قد يكون في الواقع له دلالات أبعد من قيامه باختبار وحيد، ولذلك فالنسبية تساعد على رفع كفاءة المراجع وتخفيض المخاطر التي تتعرض لها عملية المراجعة في مرحلتي التخطيط والتنفيذ.

التوصيات:

- ١- اقتراح إصدار المنظمات المهنية لمعيار مراجعة يتناول بناء توجيه مهني يحكم إصدار المعدين لأحكامهم المهنية على أن يتضمن هذا التوجيه تعريف دقيق للنسبية يتيح للمعدين القدرة على تحديد العناصر الهامة نظرًا لتأثيرها على جودة عملية المراجعة، بالإضافة إلى وضع إرشادات تضمن وجود مستوى مقبول من التعاون بين المراجعين لتحقيق جودة الأداء المهني للمراجعة.
- ٢- اقتراح تعاون مكاتب المراجعة الكبرى مع المنظمات المهنية لدعم وإنشاء أكاديمية للتدريب على ممارسة أعمال المراجعة وطرق قياس النسبية، مجانًا أو بتكلفة منخفضة نسبيًا ومن أجل تعزيز قدرتهم على تقديم تلك الخدمات بالمستوى المطلوب.
- ٣- اقتراح الاستفادة من الآليات التي قدمتها الباحثة من خلال قيام هيكل فريق المراجعة بمكاتب المراجعة بالاعتماد عليها في تحسين جودة عملية المراجعة ومساهمتها في القضاء على التحديات والصعوبات التي تواجه ممارسة أعمال المراجعة والحصول على نتائج أفضل حول مدى عدالة عرض القوائم المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية.

٤ - اقتراح التقسيم المتوازن لأعمال المراجعة والتزام المراجعين بمعايير الأداء والارشادات المهنية ومراجعة كلاً منهما لأعمال المراجع الآخر مما يؤدي إلى القضاء على ضغوط إدارة العمل على المراجعين لإصدار رأي مخالف للواقع، ويجعل المراجعين في موقف أقوى لمواجهة تهديدات إدارة العميل والقضاء على ظاهرة تسوق الرأي.

المراجع:

١. إبراهيم أحمد إبراهيم شرف، (٢٠٢٠)، أثر العوامل النوعية على تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي على الأهمية النسبية في سياق مراجعته للقوائم المالية: دراسة تجريبية على مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، *مجلة كلية التجارة، جامعة دمنهور، المجلد ٧، العدد ١، ص ٣٣ - ٩٢*.
٢. أحمد السيد إبراهيم صالح، (٢٠١٧)، "أثر درجة الإفصاح في تقرير لجنة المراجعة على مستوى التحفظ المحاسبي بالقوائم المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الرابع والخمسون، ص ١- ٣٤*.
٣. أحمد عادل أحمد عباس، (٢٠١٧)، "أثر الإفصاح عن التقديرات المحاسبية على جودة التقارير (دراسة تطبيقية)"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الرابع والخمسون، ص ١- ٢٤*.
٤. أحمد نبيل محمد كمال محمد، (٢٠١٨)، "دراسة تحليلية لاستخدامات أساليب وأدوات المراجعة المعتمدة على الحاسب الآلي في منشآت المراجعة"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، المجلد التاسع العدد الأول، ص ١١١*.
٥. بوسي حمدي حسن موسى، (٢٠١٧)، "أثر النمط الإدراكي والتخصصي الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين قدرته على اكتشاف الغش - دراسة تجريبية"، *جامعة دمنهور، المكتبة الرقمية*.
٦. جودة المراجعة" (٢٠١٦) - <https://ar-ar-facebook.com>
٧. جيهان عادل أمير، (٢٠١٩)، "تقييم أثر التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية"، *مجلة كلية التجارة للاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة بورسعيد، ص ١ - ٥١*.
٨. حنان محمد اسماعيل يوسف، (٢٠١٥)، "أثر المحتوى الإعلامي لرأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل لسنة ٢٠١٥ على قرار منح الائتمان (دراسة تجريبية)"، *مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية*.

٩. خالد محمد عبد المنعم زكي لبيب، (٢٠١٥)، "الإطار العلمي لمعايير التكوين الذاتي ومسئولية مراقب الحسابات الخارجي"، جامعة القاهرة، كلية التجارة. / <https://www.aliqtisadalislami.net/>
١٠. خالد موسى ديور، (٢٠١٣)، "دور استراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في الحد من ممارسة إدارة الأرباح (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، طبعة الأزهر، ص ٣.
١١. صالح ميلود خلاط، (٢٠١٨)، "أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة"، (دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين)، مجلة جامعة صبراتة العلمية، جامعة صبراتة، العدد الرابع، ص ١-٢٩.
١٢. محمد البشير غيث، خالد علي، (٢٠٠٦)، "جودة المراجعة: دراسة ميدانية لتأثير عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة من منظور مراجعي الحسابات"، مجلة المعرفة، العدد الرابع، ص ١ - ٤١.
١٣. محمد عبدالنبي بخيت محمد، (٢٠١٧)، أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية في التقرير الجديد لمراقب الحسابات على تطبيق فجوتي المعلومات والاتصال (دراسة تجريبية)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول - المجلد الرابع والخمسون، ص ١ - ٢٨.
١٤. مهند محمد جاسم التميمي، د. على محمد البازي، د. حيدر كاظم التميمي، (٢٠١٨)، "مدي قدرة مراقب الحسابات المستقل على تدقيق تطبيق متطلبات التجارة الإلكترونية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية (JAFS)، المجلد الثالث، مقر ٢، العدد ٤٤، الفصل الثالث، ص ١٦٨.
15. Accounting Tools, (2021), What is Materiality in Accounting Information, **Accounting Tools**.
16. Choudhary, P., Merkley, K. & Schipper, Is, (2017), "Direct Measures of Auditors Quantitative Materiality Judgment: Properties, Determinants and Consequences for Audit Characteristics and Financial Reporting Reliability", **Working Paper Cornell University**.
17. Choudhary, P., Merkley, K. & Schipper, Is, (2017), **op cit**, p.2.
18. IAASB, (2017), Forming an Opinion and reporting on Financial Statements, International Standard on Auditing (ISA) 700 (Revised), New York Ny.
19. Kumer I., Mackowiak E. (2018), Materiality IN Accounting and Auditing In Economic and Social Development (Book of Proceedings) 32 and **International Scientific Conference on Economic and Social**, p.218.