مدى تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية بتطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر: وجهة نظر المراجعين

د. جعفر عثمان الشريف عبد العزيز

قسم إدارة الأعمال – كلية إدارة الأعمال جامعة المجمعة

مدى تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية بتطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر: وجهة نظر المراجعين

د. جعفر عثمان الشريف عبد العزيز

قسم إدارة الأعمال – كلية إدارة الأعمال جامعة المجمعة

تاريخ تقديم البحث: 21/ 2/ 2024م تاريخ قبول البحث: 21/ 4/ 2024م

ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية، وذلك من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين الذين ينتمون إلى مكاتب المراجعة المرخص لها بمزاولة المهنة في المملكة العربية السعودية. واعتمدت الدراسة على قائمة استبيان انطوت على مجموعة من التساؤلات؛ لاستطلاع آراء المستقصي منهم، وتحقيق الهدف من الدراسة. وأُجريت الدراسة الميدانية على عينة مكون من (197) مراجعاً خارجياً. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر معنوي إيجابي دال إحصائياً، وبدرجات متفاوتة لتطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية، حيث كان الأثر بدرجة متوسطة في مجال تطبيق متطلبات المخاطر الملازمة، وبدرجة كبيرة في مجال تطبيق متطلبات مخاطر الرقابة، وبدرجة متوسطة في مجال تطبيق مخاطر الاكتشاف. ومن أبرز التوصيات التي خرجت بها الدراسة ضرورة تعزيز قدرة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية في مجال خفض مخاطر المراجعة الخارجية، حيث يسهم ذلك في تعرفهم على مشاكل العملاء، والمحافظة على استقلاليتهم، وبالتالي تحسين جودة المراجعة، وضرورة اهتمامهم بالاتجاهات الحديثة في مجال مهنة المراجعة، وذلك من خلال تبني وتطبيق المعايير الدولية للمراجعة ذات العلاقة بجودتها.

الكلمات المفتاحية: مخاطر المراجعة، مراجعي الحسابات الخارجيين، المملكة العربية السعودية.

Extent to Which the Quality of External Auditing in the Kingdom of Saudi Arabia Improved by Applying Risk-based Auditing Requirements: Auditors' Perspective

Dr. Jafar Othman Elsharif Abdul-Aziz
Business Administration - Faculty of Business Administration
Majmaah University

Abstract:

This study aims to identify the impact of applying the risk-based audit requirements to the improvement of external audit in the Kingdom of Saudi Arabia as perceived by the external auditors, who work for auditing offices licensed to practice this profession in the Kingdom of Saudi Arabia. The study adopted a questionnaire that involved several questions to seek the views of the respondents and to achieve the study objectives. The field study was conducted on a sample of (197) external auditors. The study concluded that there was a positive, statistically significant impact in varying degrees of applying risk-based auditing requirements to the improvement of quality of external auditing in the Kingdom of Saudi Arabia, whereas such impact was moderate in the field of applying the inherent risk requirements. It was high in the field of applying control risk requirements and moderate in the field of applying detection risks. Among the most prominent recommendations that came out of the study is the need to strengthen the ability of external auditors in the Kingdom of Saudi Arabia in the field of reducing external audit risks, as this contributes to their recognition of clients' problems, maintaining their independence, thus improving the quality of auditing, and the need for them to pay attention to modern trends in the field of the auditing, by adopting and applying international auditing standards related to its quality.

keywords: audit risks, external auditors, Kingdom of Saudi Arabia

أولاً: الإطار المنهجي للدراسة:

1. المقدمة:

يشهد عصرنا الحالي العديد من المتغيرات، وفي مختلف المجالات ومن أمثلتها التطور في تقنية وتكنولوجيا المعلومات وانفتاح الأسواق وانهيار العديد من كبريات الشركات العالمية، مما أدى إلى وجود حاجة ماسة لآليات تنهض بمهنة المراجعة للإسهام في إيجاد حلول للمشاكل الناتجة عن هذه التغيرات (حسين وبوشديق،2021؛ Sudarmono and Tobing, 2022). وتعتبر مهنة المراجعة الخارجية من المهن التي تخدم طوائف متعددة، كما تعتمد على الثقة المتبادلة بين مراجع الحاسبات الخارجي، والجهات ذات العلاقة من المستخدمين والمستفيدين، حيث تزايد اعتماد تلك الجهات على القوائم المالية المراجعة، والتي تمثل مصدراً للمعلومات الموثوقة والملائمة؛ لاتخاذ القرارات الاقتصادية والأداة المحايدة التي تضفي مزيداً من الثقة والمصداقية على المهنة بصورة عامة (جبار،2011). وتواجه المنشآت مهما اختلف حجمها وملكيتها وشكلها القانوني العديد من المخاطر، والتي تتطلب تفعيل المراجعة المبنية على المخاطر، حيث أصبحت مخاطر المراجعة أمراً يهدد نتائج عمل المراجع الخارجي، الأمر الذي يستوجب ضرورة دراستها، واحتمال حدوثها وتقدير مستوياتها، وأخذها في الحسبان (عبد الغفار،2018)، ووفقاً لعبد الرزاق (2014) ومهلهل (2014) فإن ذلك يتحقق من خلال تطوير أساليب وإجراءات المراجعة الخارجية، وممارستها بشكل يتوافق مع تزايد الاحتياجات للمعلومات من أصحاب المصالح المختلفة، وعدم اقتصارها على المراجعة المالية والمحاسبية فقط.

ويرى كل من (Okolie et al., 2014 ؛Al-Khaddash et al., 2013 Blay et al., 2014 ؛Anis, 2014 ؛Bills et al., 2015)؛ Tyokoso and Tsegba, 2015)؛ Nawaiseh, 2016 ، إن جودة المراجعة الخارجية ترتبط بدرجة كبيرة بمخاطرها، والتي تتعلق بفشل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على صدق وعدالة القوائم المالية محل المراجعة، وذلك باعتبار أن المخاطر التي تتضمنها عملية المراجعة تعتبر من العوامل التي يتوجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يوليها عنايته عند التخطيط لعملية المراجعة، وتصميم إجراءاتها وتنفيذها حتى مرحلة إبداء رأيه في مدى عدالتها وصدقها (Yager and Franciis,2021). ويعود عدم رضا المستفيدين من خدمات المراجعة إلى توقعهم بحصولهم عن معلومات مالية تُعبِر عن صدق وعدالة القوائم المالية، وأنها خالية من التحريفات الجوهرية، والتي يؤثر وجودها على قراراتهم الاقتصادية، وثقتهم في تقارير المراجعة خصوصاً بعد فضائح بعض الشركات العالمية، وتوجيه العديد من الانتقادات لمهنة المراجعة؛ بسبب عدم قدرتها على كشف الأخطاء الجوهرية، أو التقصير في تنفيذ عملية المراجعة، وقد أثر ذلك بصورة كبيرة في جودة الخدمات التي تقدمها المهنة للعديد من الطوائف المستفيدة من خدماتها (العيد،2013)، لذا فإن قيام المراجع الخارجي بتخفيض مخاطر المراجعة إلى الحد الأدنى يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة، وبالتالي زيادة القيمة المضافة التي تحققها، وذلك من خلال زيادة الثقة في تقارير المراجعة، وبما يفي باحتياجات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية (عبد الجليل،2018). وعلى مستوى المملكة العربية السعودية فقد دخلت مهنة المراجعة الخارجية

عهداً جديداً من التطور والنهوض بها وبممارسيها اعتباراً من العام 2021، حيث صدر نظام مهنة المحاسبة والمراجعة الجديد، والذي تضمن تغيير مسمى الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إلى الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. وعلى المستوى التنظيمي لممارسي المهنة فقد فُصل نظام المحاسبة والمراجعة عن تنظيمها، وبصورة عامة فإن النظام يهدف إلى تحسين جودة أداء المراجعين والمحاسبين، وحماية مصالح المستثمرين وتعزيز الشفافية في التعاملات المالية، والحد من المخالفات المهنية (المغامس،2021). وفي ضوء ما سبق فإن الدراسة الحالية تسعى إلى التعرف على أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية، وذلك من خلال استطلاع آراء عينة من مراجعي الحسابات الخارجيين الذين ينتمون إلى مكاتب المراجعة المرخص لها بمزاولة المهنة في المراجعة في المملكة العربية السعودية.

2.مشكلة الدراسة:

تتسم بيئة الأعمال في الوقت الراهن بالتغيرات السريعة والمعقدة، ولعل أبرزها الاتجاه نحو التحول الرقمي Digital Transformation الذي أحدث تغيرات جزرية في مختلف المجالات، ومنها مجالي المحاسبة والمراجعة، وذلك من خلال إتاحة تقنيات حديثة، مثل: البيانات الضخمة Big Data ، والحوسبة السحابية Cloud Computing ، وأنظمة الدفع الإلكتروني Electronic Payment Systems، والخدمات الرقمية Digital Services (بدوي،2021)، الأمر الذي يطرح العديد من التحديات والتساؤلات أمام مهنة المراجعة، وذلك من حيث منهجيات ومعايير المراجعة

التي يجب تطبيقها لمواكبة هذه التغيرات المتسارعة، حيث تنطوي مهنة المراجعة بشكل أو بآخر على العديد من المخاطر التي يجب على مراجعي الحسابات الخارجيين أخذها في الاعتبار، وذلك نظراً للآثار السلبية المترتبة على حدوث تلك المخاطر، ويفرض ذلك على المراجعين الخارجيين أن يكونوا مدركين ومتفهمين لتلك المخاطر، وأن يبذلوا قصارى جهدهم للحد منها، وتخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن من أجل الارتقاء بالرأي الذي يصدرونه حول مدى عدالة القوائم المالية، وعكسها للحقيقة التجارية للمنشآت محل المراجعة، وبالتالي جودة عملية المراجعة (عبد الجليل،2018). وتكمن مشكلة الدراسة الحالية في وجود العديد من المتغيرات التي تشهدها بيئة الأعمال في المملكة العربية السعودية، والتي شهدت في السنوات القليلة الماضية تحولات كبيرة، وانفتاح على الأسواق العالمية، الأمر الذي يتطلب أن تواكب مهنة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية هذه التطورات. وبناءً على ما ذكر يرى الباحث أن هناك حاجة ماسة إلى التعرف على أثر تطبيق متطلبات المراجعة الخارجية المبنية على المخاطر في تحسين جودتها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية.

3.أهمية الدراسة:

تنبع الأهمية العلمية لهذه الدراسة من الأهمية البالغة التي تحظى بها جودة المراجعة الخارجية، حيث تؤدي جودتها إلى زيادة ثقة المستخدمين والمستفيدين من القوائم المالية محل المراجعة، وبالتالي زيادة الاعتماد عليها في ترشيد قراراتهم الاقتصادية، كما تكتسب أهميتها من مواكبتها للتطورات الدولية في مجال المهنة،

والتي تهدف إلى زيادة الوعي بالمخاطر المرتبطة بعملية المراجعة الخارجية وتبني الآليات الرقابية الفاعلة. أما أهميتها التطبيقية فتتمثل في أنها تتماشى مع المستهدفات الاقتصادية لرؤية المملكة 2030، ومنها تنويع الاقتصاد وجذب الاستثمار الأجنبي، وذلك من خلال تطوير ممارسات المراجعة الخارجية وتوجيه الشركات بشأن إدارة المخاطر والامتثال للأنظمة واللوائح، وكذلك يتوقع الباحث أن تسهم نتائجها في إفادة صناع القرار في كافة المنشآت في المملكة العربية السعودية وأصحاب المصلحة في التعرف على أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية، كما يتوقع الباحث أن تسهم كذلك في رفع درجة الوعي لدى مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية بأهمية تبني وتطبيق المراجعة المبنية على المخاطر في كافة مراحل عملية المراجعة باعتبارها آلية متقدمة لخفض مخاطر المراجعة الخارجية.

4.أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيس لهذه الدراسة في التعرف على أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية، وذلك من خلال استطلاع آراء عينة من مراجعي الحسابات الخارجيين الذين ينتمون إلى مكاتب المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية، كما تهدف إلى التعرف على مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq$ 0.05) في آراء المستقصى منهم حول أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على

المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية، والتي تُعزى للمتغيرات الديموغرافية.

5.حدود الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة في الاتي:

أ. حدود موضوعية: اقتصرت الحدود الموضوعية لهذه الدراسة على متغيراتها التي تهدف إلى التعرف على أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية.

ب. حدود زمانية: أُجريت هذه الدراسة خلال الفصل الدراسي الثاني من العام الدراسي 1445هـ.

ج. حدود بشرية: اقتصرت هذه الدراسة على مراجعي الحسابات الخارجيين الذين ينتمون إلى مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية.

ثانياً: الإطار النظري للدراسة:

1. المراجعة المبنية على المخاطر:

تشير أدبيات المراجعة إلى أن المراجعة المبنية على المخاطر تُعد بمثابة أهم المداخل المبتكرة، وتم تبنيها وممارستها منذ تسعينيات القرن الماضي، حيث أوضح كل من Lemon et al., (2000) و Higson (1997) أن مدخل المراجعة على المبنية المخاطر يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالتغيرات في مجال تقييم المخاطر والتخطيط لعملية المراجعة وإجراءات جمع أدلة الإثبات عن طريق المراجع. ويرى خروات وأبو الطويرات (2018) أن مدخل المراجعة المبني على المخاطر يهدف بصورة رئيسة إلى توسيع تركيز المراجع الخارجي على مخاطر المراجعة. وأشار

Curtis and Turley (2007) إلى أن هناك جدل في بيئة المراجعة الحديثة بين جدوى الاختبارات التفصيلية في عملية المراجعة في ظل نظام محاسبي جيد، ولكن قد ينعدم الفهم الجيد لمخاطر المراجعة المتعلقة بالمنشأة محل المراجعة.

مما سبق يخلص الباحث إلى أن أهم سبب في تبني مدخل المراجعة المبني على المخاطر يتمثل في وجود قناعة لدى العديد من الشركات بأن فشل عملية المراجعة قد يعود إلى عدم فعالية إجراءات المراجعة في اكتشاف الأخطاء الجوهرية، بالإضافة إلى المشاكل التي تواجهها المنشآت محل المراجعة مثل مشاكل الاستمرارية والعولمة والتغيرات التكنولوجية. وتبنت المنظمات المهنية الدولية والأمريكية مدخل المراجعة المبني على المخاطر من خلال إصدار العديد من المعايير التي تقوم على هذا المدخل، حيث تناولت المعايير الدولية (200-240-340) مدخل المراجعة على أساس المخاطر، كما تناولت المعايير الأمريكية (99-82-53-47-39) نفس المدخل (مصطفى،2021).

مما سبق يخلص الباحث إلى أن اهتمام المنظمات المهنية الدولية بضرورة تبني وتطبيق المراجعة المبنية على المخاطر يؤكد أن المخاطر في مجال المراجعة الخارجية أمر مُحتمل الحدوث؛ لذلك فإن الضرورة تقتضي التحوط لها لتحقيق عملية مراجعة ذات جودة عالية. ويشير المعنى اللفظي لكلمة مخاطر Risk إلى احتمال تحقيق خسارة أو الحصول على نتيجة سيئة أو غير ذلك بسبب عدم التأكد (محمد وخالد، 2021). وكان الخطر في البداية مرتبطاً باستخدام العينات الإحصائية، حيث كان يُعبر عن مفهوم الخطر بتعابير مستقاة منها ومن هذه التعابير مستوى الثقة وقابلية التصديق والاحتمالية (جبار،2011).

وعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في معيار المراجعة الدولي رقم (200) مخاطر المراجعة بأنها الخطر الذي ينتج من إبداء المراجع رأياً غير سليم عندما تتضمن القوائم المالية أخطاء جوهرية(IAASB 2013)، كما عرفها أيضاً في معيار المراجعة الدولي رقم (315) بأنها معرفة المنشأة والمحيط الذي تعمل فيه بغرض تحديد وتقييم المخاطر الجوهرية (IAASB, 2012).

مما سبق يخلص الباحث إلى أن مخاطر المراجعة تعني قبول مراجع الحسابات الخارجي لمستوى معين من عدم التأكد عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وذلك عن طريق استخدام الخبرة ونزعة الشك المهني التي يجب أن يتحلى بها. ويرى كل من (مصطفى، 2021؛ وعبد الرحمن ومحمد،2022؛ وقمر الدين وآدم، 2022) أن أهمية قياس وتقدير مخاطر المراجعة من قبل مراجع الحسابات الخارجي تعود لعدد من الأسباب أهمها ما يلي:

أ. ازدياد تكلفة المراجعة وانخفاض أتعابها؛ مما دفع مكاتب المراجعة إلى تخفيض خطرها وتكلفتها، وأدى ذلك إلى ازدياد الاهتمام بإنجاز عملية المراجعة بشكل أكثر كفاءة.

ب. يحقق منهج المراجعة القائم على المخاطر التوازن بين التكلفة والمنفعة من خلال خفض المخاطر المهنية المتأصلة في عملية المراجعة عن طريق تجنب الفحص الزائد أو الناقص عما تستلزمه العمليات.

ج. اتصاف البيئة التي يعمل فيها مراجع الحسابات الخارجي بعدم التأكد، كما يعتمد على الأسس الاختبارية، مثل: أسلوب العينات والحكم الشخصي في اتخاذ بعض القرارات، ويترتب على ذلك تحمله درجة من المخاطر عند إبداء

رأيه المهني، وإضافة لما ذكر يرى الباحث أن أهمية قياس وتقدير مراجع الحسابات الخارجي لمخاطر المراجعة من الأهمية بمكان حيث تقدم له استشارة لوضع التخطيط المناسب لعملية المراجعة، وكيفية تنفيذها مما يؤدي إلى دعم ثقة مستخدمي القوائم المالية في القوائم المالية محل المراجعة. وتتعدد مسببات مخاطر المراجعة، حيث حاول كل من أبو الحسن (2018)، وعلي وعبد الحميد (2021) حصرها في الآتي:

أ. اعتماد مراجع الحسابات الخارجي على أسلوب العينات في جمع أدلة الإثبات.

ب. القصور الملازم لنظم الرقابة الداخلية، والتي تمثل دليل معقول وليس مطلق في منع وقوع الأخطاء أو كشفها.

ج. طبيعة معظم أدلة الإثبات في المراجعة، والتي تعتبر مقنعة وليست حاسمة.

ويسعى مراجع الحسابات الخارجي أثناء تنفيذه لعملية المراجعة إلى الحصول على تأكيدات معقولة بخلو القوائم المالية محل المراجعة من التحريفات الجوهرية، وبالتالي يلجأ إلى استخدام نموذج خطر المراجعة لتحديد مستوى المخاطر المقبول، حيث أشار كل من Nikolovski et al., (2016) و Messier et al., (2010) إلى أن مستوى المخاطر المقبول في مجال المراجعة على يحسب بالمعادلة الآتية:

مخاطر المراجعة المقبولة = مخاطر الاكتشاف **X** المخاطر الملازمة **X** مخاطر الرقابة. ويرى الباحث أن قيام مراجع الحسابات الخارجي بتحديد قيمة المخاطر

المقبولة يساعده في إبداء رأي فني محايد وموثوق، حيث أصبح تقييم المخاطر ضرورة في ظل ما تواجهه المهنة من تعقيدات بالتوازي مع توسع الأنشطة.

2.مكونات مخاطر المراجعة:

تم تقسيم مخاطر المراجعة الخارجية إلى أنواع عديد، وسيعتمد الباحث في هذه الدراسة تصنيف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)، حيث قسم مخاطر المراجعة إلى ثلاثة مكونات رئيسة، ويمكن للباحث تناولها على النحو الآتي:

أ. مخاطر المراجعة الملازمة:

عرف Arens et al., (2017) مخاطر المراجعة الملازمة بأنها احتمال وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية في ضوء الأهمية النسبية مع عدم أخذ الرقابة الداخلية في الحسبان. وعرفت إيمان (2021) مخاطر المراجعة الملازمة بأنها قابلية رصيد الحساب أو فئات المعاملات للأخطاء بشكل فردي أو عند تجميعها مع تحريفات في أرصدة أو فئات أخرى بغض النظر عن الرقابة الداخلية ذات الصلة. مما سبق يمكن للباحث تعريف المخاطر الملازمة بأنها المخاطر المتعلقة بتعرض أرصدة حسابات، أو فئات معاملات بسبب طبيعتها لتحريفات جوهرية قد تكون هامة ومؤثرة بمفردها، أو عند تجميعها مع تحريفات في أرصدة أو فئات أخرى مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية مناسبة.

ولا شك أن عملية تقدير مراجع الحسابات الخارجي للمخاطر الملازمة ليست بالأمر اليسير نظراً للعديد من العوامل التي يتعين عليه مراعاتها، وقد حاول كل

من؛ (Chang et al., 2008 ؛ Peter and Ebimobowei, 2013 Arens et al., 2017) حصرها في الآتي:

– طبيعة نشاط العميل: ترتبط المخاطر الملازمة بطبيعة نشاط العميل، حيث إن لكل نشاط مخاطر ملازمة له، كما أن تدفق العمليات يختلف من منشأة إلى أخرى، فمثلاً فقد تتعرض الشركات التي تستخدم تكنولوجيا المعلومات لمخاطر أكبر، والتي تتمثل في التقادم وسرية البيانات والمعلومات.

– تدفق الأصول: تنتج المخاطر الملازمة من وجود تحريفات جوهرية في أرصدة بعض الحسابات، والتي يمكن أن تتعرض للسرقة والاختلاس: مثل النقدية والاستثمارات في الأوراق المالية، وأوراق القبض، وأوراق الدفع والمخزون.

– التقديرات المحاسبية: تنتج المخاطر الملازمة من طبيعة بعض الحسابات التي قد تحتاج إلى قدر كبير من التقدير، واستخدام الحكم الشخصي، ومن أمثلتها: الديون المعدومة، ومخصص هبوط أسعار المخزون، وإهلاك الأصول الثابتة.

– طرق التقييم المستخدمة: حيث تتعدد المعالجات المحاسبية لبعض البنود، فاختيار معالجة محاسبية معينة قد يخضع للحكم الشخصي؛ مما يجعل تلك الحسابات عُرضة لمخاطر التقييم.

هـ. الوضع الاقتصادي العام: تتأثر المنشآت بالأوضاع الاقتصادية السائدة؛ مما يجعلها عُرضة للإفلاس وبالتالي مخاطر خطر عدم الاستمرارية.

ومن العرض السابق يمكن القول أن مراجع الحسابات الخارجي يستطيع أن يقيم ويقدر المخاطر الملازمة قبل التعرف على نظام الرقابة الداخلية وتقييم مدى فعاليته.

ب. مخاطر الرقابة:

يقصد بمخاطر الرقابة احتمال وجود أخطاء مهمة بسبب عجز نظام الرقابة الداخلية عن اكتشافها أو منعها في وقت حدوثها (عبد الجليل، 2017). وعرفها (Arens et al., (2017 بأنها قياس تقدير المراجع لاحتمال اكتشاف الأخطاء التي تتجاوز الحد المقبول في مجموعة محددة من البنود من نظام الرقابة الداخلية. مما سبق يخلص الباحث إلى أن مخاطر الرقابة تنشأ نتيجة احتمال عدم تمكن أنظمة الرقابة الداخلية من اكتشاف أو منع الأخطاء الجوهرية في بنود معينة، عليه يمكن للباحث تعريف مخاطر الرقابة بأنها المخاطر الناشئة من احتمال وجود انحرافات جوهرية في بند أو نشاط معين بحيث لو جُمعت مع بعضها البعض أصبحت مادية. إن تقييم مراجع الحسابات الخارجي لخطر الرقابة الداخلية له تأثير جوهري على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، حيث يعتمد مراجع الحسابات الخارجي في تحديد حجم العينة التي سيجري عليها اختباراته على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، ويؤدي فشله في تقييم مخاطر الرقابة الداخلية إلى حدوث أخطاء في تحديد حجم العينة الملائم. وهناك العديد من العوامل التي تؤثر في تقييم مخاطر الرقابة، وقد حاول كل من Askary et al., (2018) و Peter Ebimobowei, (2013) and حصرها في الآتي:

– مدى نزاهة الموظفين: يعتمد نظام الرقابة الداخلية في تنفيذه بشكل أساسي على موظفي المنشأة محل المراجعة، حيث أن عدم نزاهة الموظفين يشير إلى عدم كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

– بساطة الأسلوب التشغيلي: ويُقصد بذلك أنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية بسيطاً، كان من السهل تطبيقه بالكفاءة والفعالية المطلوبة.

– كفاءة إدارة المراجعة الداخلية: تمثل إدارة المراجعة الداخلية حلقة مهمة من حلقات نظام الرقابة الداخلية، فكلما زادت كفاءتها زادت كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

– الفصل بين الواجبات: يُعتبر الفصل بين الواجبات من أهم المؤشرات على مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية، حيث يساعد ذلك في منع التلاعب والاختلاس.

– تقييم نظام الرقابة الداخلية: يمثل تقييم نظام الرقابة الداخلية آلية لتحديد نقاط القوة والضعف في النظام المحاسبي والإداري، كما يُعتبر من العوامل الهامة التي تساعد مراجع الحسابات الخارجي في تقييم مخاطر الرقابة.

مما سبق يخلص الباحث إلى أن تقدير مخاطر الرقابة الداخلية يفرض على مراجع الحسابات الخارجي القيام بإجراء اختبارات للضوابط الرقابية عند قيامه بتقدير مخاطر الرقابة الداخلية، حيث تُعد هذه الاختبارات من أهم قرائن وأدلة الإثبات، علاوة على كونها أداة يستخدمها مراجع الحسابات الخارجي لقياس مخاطر الرقابة الداخلية.

ج. مخاطر الاكتشاف:

عرف محمد وخالد (2021) مخاطر الاكتشاف بأنها المخاطر الناتجة عن احتمال عدم تمكن الاختبارات التي يجريها مراجع الحسابات الخارجي من كشف الانحرافات الجوهرية أو المخاطر الناشئة عن احتمال وجود انحراف

جوهري في بند أو نشاط معين أو مجموعة من الانحرافات في بنود محددة بحيث لو تم تجميعها مع بعض تصبح انحرافات جوهرية مع عدم تمكن مراجع الحسابات من اكتشافها خلال إجراءات المراجعة التحليلية. كما عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مخاطر الاكتشاف في معيار المراجعة الدولي رقم (200)الموسوم بـ "هدف عملية المراجعة والمبادئ التي تحكمها" بأنها المخاطر الناجمة عن عدم كشف إجراءات المراجعة التي ينفذها المراجع للأخطاء الجوهرية إما منفردة أو عند جمعها مع الأخطاء الأخرى (IAASB,2013, P:6).

مما سبق يمكن للباحث تعريف مخاطر الاكتشاف بأنها المخاطر الناجمة من إجراءات المراجعة التي ينفذها مراجع الحسابات الخارجي، والتي قد تؤدي إلى قبول المراجع عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه الخطأ موجود إذا جُمع مع خطأ آخر في أرصدة أخرى. ويرى موسى وفتوحة (2016) أن مخاطر الاكتشاف تتكون من نوعين من المخاطر هما:

– المخاطر المتعلقة بفشل إجراءات المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء التي لا يتم اكتشافها عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية.

– المخاطر المتعلقة بالمراجعة التفصيلية، والتي تتمثل في القبول غير الصحيح لنتائج الاختبارات التفصيلية في الوقت الذي يكون هناك خطأ جوهري يوجب الرفض، ولم يتم اكتشافه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية، أو إجراءات المراجعة التحليلية أو غيرها من الاختبارات الأخرى الملائمة.

ويقوم مراجع الحسابات الخارجي بتقدير مخاطر الاكتشاف في ضوء تقدير مخاطر المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة وذلك باستخدام المعادلة الآتية:

مخاطر الاكتشاف= مخاطر المراجعة الممكن قبولها (المخاطر النهائية)

المخاطر الملازمة **X** مخاطر الرقابة

حيث توجد علاقة عكسية بين مخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف، بمعنى أن مخاطر الاكتشاف تنخفض كلما زادت مخاطر الرقابة. مما سبق يستنتج الباحث أنه باستطاعة مراجع الحسابات الخارجي، وبناءً على تقييمه للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة أن يخفض خطر الاكتشاف إلى أدنى مستوى ممكن من خلال قيامه بالفحص التحليلي واختبارات العينة.

3.جودة المراجعة الخارجية:

ظهر في مجال مهنة المراجعة العديد من المصطلحات التي تُستخدم لوصف جودة المراجعة مثل جودة المراجعة Audit quality، رقابة الجودة Quality control، ضمان الجودة Quality assurance.وتعود هذه الاختلافات في المصطلحات في اعتقاد الباحث إلى الاختلاف في تحديد الهدف من جودة المراجعة. وعرف كل من(Defond and Zhang, 2014؛ Sayyar et al., 2015؛ Cindori, 2018؛ Niemi et al., 2018)

جودة المراجعة الخارجية بأنها قدرة مراجع الحسابات الخارجي على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في النظام المحاسبي للمنشأة محل المراجعة والتقرير عن تلك الأخطاء. وعرفها دوارة (2014) بأنها درجة الثقة التي يقدمها مراجع الحسابات الخارجي لمستخدمي القوائم المالية. ويتمثل مفهوم جودة المراجعة من وجهة نظر

المنظمات المهنية في التزام المراجعين الخارجيين بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية التي تحكم ممارسة المهنة، وكذلك التزام منسوبي مكاتب وشركات المراجعة بمعايير الأداء، والتي تتمثل في المتطلبات الأخلاقية كالنزاهة والموضوعية والاستقلالية، وتوفر المهارات والتأهيل العلمي والعملي والكفاءة في أعضاء الفريق. مما سبق يخلص الباحث إلى أن هناك صعوبة في إيجاد مفهوم موحد لجودة المراجعة، حيث تتعدد الأطراف المهتمة بجودتها، كما تختلف اهتماماتهم، ويهتم مراجع الحسابات الخارجي بتوافق إجراءات المراجعة مع المعايير المهنية أكثر من اهتمامه بمخرجات المراجعة، بينما تركز الأطراف المستفيدة على مخرجات المراجعة. ويرى يوسف وآخرون (2022)، وعلي وآخرون (2020) أن أهمية جودة المراجعة الخارجية تنبع من الآتي:

أ. تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية، والتي تعتبر إرشادات لتطبيق إجراءات المراجعة، والتي تتمثل في معايير رقابة الجودة، والتي تهدف إلى تحسين جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات الخارجيين.

ب. تمثل جودة المراجعة أداة تنافسية، حيث تعتبر المنافسة على أتعاب المراجعة أحد أهم المخاطر التي تهدد مهنة المراجعة، والتي تؤثر سلباً على استقلالية مراجعي الحسابات الخارجيين وبالتالي جودة المراجعة.

ج. تعمل جودة المراجعة على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، والتي يُقصد بها اختلاف ما تتوقعه الأطراف ذات العلاقة من مراجع الحسابات الخارجي وبين ما يمليه عليه واجبه المهني (محمد وآخرون،2021)، وترتب على ذلك تصاعد الانتقادات والدعاوى القضائية ضد مراجعي الحسابات الخارجيين.

ويرى الباحث أن السبيل الأفضل لتضييق فجوة التوقعات يكمن في الاهتمام بجودة المراجعة.

ثالثاً: الدراسات السابقة وفروض الدراسة:

1. الدراسات السابقة:

اطلع الباحث على عدد من الأدبيات العربية والأجنبية ذات الصلة بموضوع الدراسة الحالية، وخصص الباحث هذا الجزء من الدراسة لتناول بعض من تلك الدراسات، حيث هدفت دراسة(2023) Sujana and Dharmawan إلى بيان تأثير مخاطر المراجعة على جودتها في إندونيسيا، وخلُصت الدراسة إلى أن تخطيط مراجعي الحسابات الخارجيين في إندونيسيا لا يأخذ في الاعتبار مخاطر المراجعة؛ مما يؤدي إلى عدم جودتها. وتختلف هذه النتيجة مع نتيجة دراسة قدوري (2023)، والتي هدفت إلى بيان كيفية التحكم في بعض المؤشرات التي تؤثر على جودة المراجعة من خلال الإجراءات الصحيحة لتقديرها، وذلك من وجهة نظر عينة من مراجعي الحسابات الخارجيين وأساتذة الجامعات المتخصصين في مجال المراجعة في الجزائر. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر لمدخل المراجعة القائم على التقدير الجيد لمخاطرها يؤدي إلى تحسين جودتها. ومن الدراسات التي حاولت قياس تأثير تطبيق المراجعة على أساس المخاطر في جودة المراجعة الخارجية دراسة (2022) ,.Le et al ، والتي استهدفت الكشف عن العوامل المؤثرة على تطبيق مدخل المراجعة على أساس المخاطر، وأثر ذلك على جودة المراجعة الخارجية في فيتنام. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية دالة إحصائياً بين

تطبيق المراجعة على أساس المخاطر وجودة المراجعة الخارجية في فيتنام، وهي نفس النتيجة التي توصلت إليها دراسة الكنيدري (2022) والتي هدفت إلى التعرف على مستوى تطبيق مكاتب المراجعة في الكويت للمراجعة على أساس المخاطر، وأثر ذلك في جودة المراجعة الخارجية، حيث خلُصت الدراسة إلى أن مراجعي الحسابات الخارجيين في الكويت يطبقون مدخل المراجعة القائم على المخاطر، مما انعكس إيجاباً على جودة المراجعة الخارجية، كما توصلت إلى وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية بين تطبيق مدخل المراجعة على أساس المخاطر ، وجودة المراجعة في مكاتب المراجعة في الكويت. وحاولت دراسة عطية (2022) اقتراح إطار لتقدير المخاطر لأغراض تخطيط عملية المراجعة باستخدام عملية التحليل الشبكي الضبابي في مكاتب المراجعة في جمهورية مصر العربية، وطُبقت الدراسة على عينة من المراجعين والممارسين لمهنة المراجعة في مكاتب المراجعة، وعينة من أساتذة الجامعات المصرية في تخصص مراجعة الحسابات، وعينة من مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات في جمهورية مصر العربية. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقدير المخاطر باستخدام التحليل الشبكي الضبابي، وتخطيط عملية المراجعة، كما خلُصت إلى أن الإطار المقترح كافي وفعال في عملية تخطيط المراجعة. ومن الدراسات التي تناولت علاقة تقييم مراجع الحسابات لمخاطر المراجعة بجودة تقريره المهني وبالتالي جودة عملية المراجعة دراسة حسين وبو شديق (2021)، والتي هدفت بصورة رئيسة إلى التعرف على مفهوم مخاطر المراجعة، وأثرها في جودة تقرير المراجع الخارجي، وذلك بالتطبيق على عينة من مراجعي الحسابات

الخارجيين العاملين في مكاتب المراجعة الخارجية في منطقة الجبل الأخضر في ليبيا. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن تقييم مراجع الحسابات الخارجي لمخاطر المراجعة يسهم في جودة تقريره، وبالتالي جودة المراجعة الخارجية. وأكدت نتائج العديد من الدراسات في مجال المراجعة أن هناك تأثير إيجابي لجودة عملية المراجعة في تخفيض مخاطرها ومن تلك الدراسات دراسة Salih and Flayyih (2020) ، والتي هدفت إلى قياس أثر جودة المراجعة في الحد من المخاطر المهنية للمراجعة الخارجية في العراق، كما هدفت إلى تقديم إطار معرفي لمفهوم جودة ومخاطر المراجعة الخارجية حيث تم تطبيق الدراسة على عدداً من المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة في مكاتب المراجعة في العراق، وعينة من أساتذة الجامعات العراقية في تخصص المحاسبة. ومن أبرز ما توصلت إليه الدراسة أن هناك أثراً إيجابياً لجودة المراجعة في تخفيض المخاطر المهنية للمراجعة الخارجية. وأجرى عبد الجليل (2018) دراسة هدفت إلى التعرف على أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في بيئة الأعمال الجزائرية، وذلك بالتطبيق على عينة من محافظي الحسابات المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في الجزائر. وخلُصت الدراسة إلى أن مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر يلتزمون بتقييم وضبط مخاطر المراجعة؛ مما أسهم في تحسين جودتها. وتتفق هذه النتيجة مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة عبد الغفار (2018)، والتي حاولت وضع إطار متكامل لتفعيل استخدام المراجعة على أساس المخاطر وفق إطار Coco للحد من مخاطر المراجعة والتخفيف من حدة

آثارها في جمهورية مصر العربية، والتي توصلت إلى أن تقدير مراجعي الحسابات لمخاطر المراجعة وتقيمها يلعب دوراً مهماً في جودة المراجعة الخارجية.

وتعقيباً على ما عُرض من دراسات يخلُص الباحث إلى أن نتائج الدراسات السابقة جاءت إلى حد كبير متشابهة من حيث وجود علاقة إيجابية بين تطبيق المراجعة المبنية على المخاطر وجودتها. وتتشابه الدراسة الحالية مع معظم الدراسات السابقة من حيث تناولها لموضوع المراجعة المبنية على المخاطر وجودة المراجعة الخارجية كإحدى متغيرات الدراسة، كما تتشابه معها في المنهج المتبع (المنهج الوصفي التحليلي). إلا أن الاختلاف الرئيس بين الدراسة الحالية وما تم عرضه من دراسات يكمن بصورة رئيسة في الهدف، حيث تهدف الدراسة الحالية إلى التعرف على أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية، كما تختلف عنها في بيئة التطبيق، حيث تم تطبيق الدراسة الحالية على عينة من مراجعي الحسابات الخارجين المرخص لهم بمزاولة المهنة في المملكة العربية السعودية، وهو ما لم تتطرق له أي من الدراسات السابقة التي استعرضها الباحث، ويمثل ذلك من وجهة نظر الباحث فجوة بحثية تسعى الدراسة الحالية إلى الإسهام في تغطيتها. ومما لا شك فيه أن الدراسة الحالية استفادت كثيراً مما سبقها من دراسات سابقة، حيث حاولت أن توظف كثيراً من الجهود السابقة للوصول إلى تشخيص دقيق لمشكلة الدراسة وصياغة أسئلتها. ومن جوانب الاستفادة العلمية من الدراسات السابقة ما يلي:

أ. استفادت الدراسة الحالية من الدراسات السابقة في تحديد المنهج العلمي المتبع، وهو المنهج الوصفي التحليلي الذي يلائم طبيعتها.

ب. وظفت الدراسة الحالية دراسة كل من محمد وخالد (2021) ومصطفي (2021) في إثراء الإطار النظري للدراسة.

2. فروض الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها ومتطلبات تطبيق المراجعة المبنية على المخاطر، وفي ضوء ما توصلت إليه الدراسات السابقة من نتائج؛ يمكن للباحث صياغة فروضها على النحو الآتي:

الفرض الأول: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq$ 0.05) بين تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر الملازمة وجودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية.

الفرض الثاني: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq$ 0.05) بين تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على مخاطر الرقابة وجودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية.

الفرض الثالث: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq$ 0.05) بين تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على مخاطر الاكتشاف وجودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية.

الفرض الرابع: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq$ 0.05) في آراء المستقصى منهم، حول أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على

المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية، تُعزى للمتغيرات الديموغرافية.

رابعاً: إجراءات الدراسة:

1. منهج الدراسة:

وفقاً لطبيعة الدراسة الحالية والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي نظراً لملائمته لطبيعتها في التعرف على أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية. ويستند هذا المنهج على وصف الظاهرة موضوع الدراسة بصورة مفصلة من خلال جمع البيانات المتعلقة بالمشكلة المراد دراستها ومن ثم تحليلها تحليلاً دقيقاً وتفسيرها وصولاً للنتائج.

2. مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون المجتمع الأساسي لهذه الدراسة من جميع مراجعي الحسابات الخارجيين الذين ينتمون إلى مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، حيث يبلغ عدد مكاتب المراجعة المرخص لها بمزاولة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية وفقاً للموقع الرسمي للهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبية (377) مكتباً، تضم (632) مراجعً،ا مُرخص لهم بمزاولة المهنة https://socpa.org.sa، حيث كان آخر تحديث لموقع الهيئة على الشبكة الدولية للمعلومات في تاريخ 2024/2/15م. أما عينة الدراسة ونسبة للانتشار الجغرافي لمجتمع الدراسة على مستوى مناطق ومحافظات المملكة فقد استخدم الباحث أسلوب المعاينة العشوائية المنتظمة رغبة من الباحث في تمثيل مراجعي

الحسابات الخارجيين في جميع مناطق محافظات المملكة بما يتوافق مع نسبة توافرهم في مجتمع الدراسة، حيث استخدم الباحث معادلة ستيفن ثامبسون، وهي معادلة مصممة خصيصاً لتحديد حجم العينة المناسب من مجتمع الدراسة، وتنص على:

$$n = \frac{N \times p(1-p)}{\left[\left[N-1 \times \left(d^2 \div z^2\right)\right] + p(1-p)\right]}$$

حيث:

n = حجم المجتمع.

z = الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة 0.95 وتساوي 1.96.

d = نسبة الخطأ وتساوي 0.05.

P= نسبة توفر الخاصية والمحايدة 0.50.

وبالتطبيق في المعادلة تصبح عينة الدراسة (239) مراجعاً. وبعد تحديد حجم العينة قام الباحث بتوزيع عدد (253) استبانة على عينة الدراسة، حيث تم إرسالها لهم عبر البريد الإلكتروني عن طريق استخدام نموذج قوقل فورم. وتم استرداد (219) استبانة، وتمثل نسبة (87 %) من الاستبانات الموزعة، وتم استبعاد عدد (22) استبانة لعدم اكتمال بياناتها ليصبح عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل (197) استبانة. ويرجع السبب في اختيار عينة الدراسة من مراجعي الحسابات الخارجيين الذين يزاولون المهنة في مكاتب المراجعة بمدينة الرياض للأسباب الآتية:

أ. وجود العديد من مكاتب وشركات المراجعة في مدينة الرياض والتي تلتزم نسبة كبيرة منها بتطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر.

ب. وجود عدد كبير من مراجعي الحسابات الخارجيين على درجة كبيرة من التأهيل العلمي الأمر الذي يمثل قيمة مضافة لهذه الدراسة.

ج. وجود مكاتب مراجعة تضم مراجعين على مستوى عالي من الكفاءة المهنية والخبرة في مجال المراجعة.

3. الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

جدول (1): الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

المتغير	التوزيع	التكرارات	النسبة %
الجنس	ذكر	149	75.63
	أنثى	48	24.37
	المجموع	197	%100
المؤهل العلمي	الدبلوم الوسيط	52	26.40
	بكالوريوس	107	54.31
	ماجستير	32	16.24
	دكتوراه	6	3.05
	المجموع	197	%100
عدد سنوات الخبرة	أقل من (5) سنوات	53	26.90
	من (5- 10) سنوات	76	38.58
	من (11-15) سنة	49	24.88
	أكثر من (15) سنة	19	9.64
	المجموع	197	%100
المسمى الوظيفي	مراجع	134	68.02
	مالك	19	9.64
	شريك	44	22.34
	المجموع	197	%100

المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة 2024

يوضح الجدول (1) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفقاً للجنس، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، والمسمى الوظيفي.

يتضح من الجدول أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من الذكور؛ إذ يبلغ عددهم في العينة (149) فرداً، ويمثلون ما نسبته (75.63%) من العينة الكلية، في حين بلغ عدد الإناث في العينة (48) فرداً، ويمثلن (24.37%) من العينة الكلية. ويعزو الباحث ذلك إلى طبيعة مهنة مراجعة الحسابات التي تناسب الذكور أكثر من الإناث. ويتضح كذلك أن غالبية أفراد عينة الدراسة بكالوريوس فأعلى؛ حيث بلغ عددهم (145) فرداً في العينة، أي ما نسبته (73.60%) من العينة الكلية، مما يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة على وعي وإدراك بما يُطرح عليهم من أسئلة. واشتملت العينة على (52) فرداً من حملة الدبلوم الوسيط، ويمثلون (26.40%). ويتضح كذلك أن (53) فرداً من العينة لم تتجاوز خبرتهم العملية (5) سنوات، ويمثلون (26.90%)، وهناك (76) فرداً خبرتهم العملية بين (5) إلى (10) سنوات، ويمثلون نسبة (38.58%) من العينة الكلية، أما أفراد عينة الدراسة الذين تجاوزت سنوات خبرتهم (10) سنوات فقد بلغوا (68) فرداً، ويمثلون (34.52%) من العينة الكلية، ويدل ذلك على أن غالبية أفراد عينة الدراسة مدركون لطبيعة أسئلة الاستبانة. وهناك عدد (134) فرداً من أفراد العينة مسماهم الوظيفي مراجع، ويمثلون (68.02%) من العينة الكلية، وعدد (19) فرداً من أفراد العينة مسماهم الوظيفي مالك، ويمثلون (9.64%) من العينة الكلية، وعدد (44) فرداً من أفراد العينة مسماهم الوظيفي شريك، ويمثلون (22.34%) من العينة

الكلية، ويدل ذلك على أن غالبية أفراد عينة الدراسة من المراجعين الممارسين للمهنة مما يجعلهم مدركون لتطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر.

4. أداة الدراسة:

قام الباحث بإعداد استبانة بهدف التعرف على أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية، وذلك استناداً إلى بعض الدراسات السابقة ذات الصلة بمتغيرات الدراسة الحالية مثل دراسة علي وعبد الحميد (2021) ودراسة عبد الجليل (2018). وطور الباحث الاستبانة بما يتناسب وموضوع الدراسة الحالية وبيئتها التي طُبقت فيها. واشتملت على محورين كما يأتي:

المحور الأول: واشتمل على البيانات الشخصية لعينة الدراسة، وتشمل: الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، والمسمى الوظيفي.

المحور الثاني: واشتمل على فقرات متطلبات تطبيق المراجعة المبنية على المخاطر. واشتمل هذا المحور على (40) فقرة، تقيس ثلاثة أبعاد لمتطلبات تطبيق المراجعة المبنية على المخاطر.

وتم تحديد مستوى الموافقة بخمس مستويات حسب مقياس ليكرت الخماسي لتقدير درجة الإجابة على عبارات الاستبانة لقياس أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية، وذلك لكل عبارة من عبارات محاور الاستبانة، ومن وجهة نظر عينة الدراسة. ومستويات الموافقة هي (لا أوافق بشدة وتدل على أن أثر التطبيق منخفض جداً-لا أوافق وتدل على أن درجة أثر التطبيق منخفض -محايد وتدل على أن أثر التطبيق متوسط-

أوافق وتدل على أن أثر التطبيق مرتفع –أوافق بشدة وتدل على أن أثر التطبيق مرتفع جداً). ولتحديد درجة أثر كل فقرة وفقاً للمتوسط الحسابي للمقياس الخماسي، قام الباحث بحساب مدى المقياس (5-1 = 4)، ومن ثم تقسيم الناتج على أكبر قيمة للمقياس للحصول على طول الفئة (4÷5= 0.80)، وبناءً على هذه القيمة تم تكوين المتوسطات الحسابية لكل فئة من فئات المقياس الخماسي.

5.صدق الأداة:

للتأكد من صدق الأداة؛ تم إخضاعها لعدد من الإجراءات، وهي:

أ. الصدق الظاهري (صدق المحكمين): تم عرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على خمسة من أعضاء هيئة التدريس المتخصصين في مجال المراجعة، وثلاثة من أعضاء هيئة التدريس المتخصصين في الإحصاء الإداري؛ لاستطلاع آرائهم حول مدى وضوح صياغة كل عبارة من عبارات محاورها، ومدى أهميتها ومناسبتها للمحور الذي تنتمي إليه، وما تتطلبه من حذف أو إضافة لبعض العبارات. وتم الأخذ بمرئياتهم وملاحظاتهم، حيث تم اعتماد العبارات التي توافق عليها (90%) فأكثر من المحكمين.

ب. صدق الاتساق الداخلي: بعد التأكد من الصدق الظاهري للأداة تم تطبيق الأداة على عينة عشوائية من مراجعي الحسابات الخارجيين في مدينة الرياض وعددهم (20) مراجعاً من خارج عينة الدراسة، وعليه تم التأكد من صدق الاتساق الداخلي بحساب معاملات ارتباط بيرسون (Pearson) بين الدرجة الكلية لكل بُعد والدرجة الكلية للاستبانة كما يوضحه الجدول التالي:

جدول (2): مؤشرات الارتباط لبيرسون بين الدرجة الكلية لكل بُعد والدرجة الكلية للاستبانة (العينة الاستطلاعية: n=20)

البُعد	الارتباط بالدرجة الكلية
تطبيق مراجعي الحسابات الخارجيين لمتطلبات المراجعة المبنية على المخاطر الملازمة.	0.458**
تطبيق مراجعي الحسابات الخارجيين لمتطلبات المراجعة المبنية على مخاطر الرقابة.	0.329**
تطبيق مراجعي الحسابات الخارجيين لمتطلبات المراجعة المبنية على مخاطر الاكتشاف.	0.609**

المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة 2024

يتضح من جدول (2) أن معاملات الارتباط لبيرسون لمحاور الاستبانة تتراوح بين (0.329** و 0.609**) وهي مؤشرات دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01**). مما سبق يمكن القول أن هناك اتساق بين الدرجة الكلية لكل محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة، ويدل ذلك على أن الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

6.ثبات الأداة:

تم حساب ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لقياس معامل الثبات لكل بعد من أبعاد الاستبانة كما يوضحه الجدول أدناه:

جدول (3): مؤشرات ثبات ألفا كرونباخ لفقرات محاور الاستبانة

البُعد	عدد الفقرات	معامل الثبات ألفا كرونباخ	معامل الصدق
الأول	12	0.844	0.83
الثاني	14	0.713	0.67
الثالث	14	0.753	0.73

المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة 2024

يتضح من جدول (3) أن ألفا كرونباخ لجميع فقرات محاور الاستبانة > 0.60، ويكون هناك تجانس واتساق كبير بين متغيرات الدراسة كلما اقتربت قيمة ألفا كرونباخ من الواحد صحيح، ويحدث العكس إذا اقتربت قيمة ألفا كرونباخ من الصفر.

7. الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) في تحليل بيانات الدراسة، حيث تم استخدام معامل الثبات ألفا لقياس ثبات المقاييس المستخدمة في الدراسة، كما تم استخدام اختبار كولمجروف بغرض التحقق من مدى خضوع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي، وأُستخدم معامل الارتباط لقياس الاتساق بين الدرجة الكلية لكل بُعد من أبعاد الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة، كما تم استخدام المتوسطات الحسابية (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري)، واختبار "ت" (Independent Sample T-test)، ومربع كآي، واختبار كروسكال واليس في التحقق من صحة فروض الدراسة.

خامساً: مناقشة نتائج تحليل البيانات:

قبل عرض نتائج الدراسة ومناقشتها لجأ الباحث إلى استخدام اختبار كولمجروف –سمرنوف للتحقق من مدى خضوع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي، والجدول أدناه يوضح ذلك.

جدول (4): اختبار التوزيع الطبيعي (Sample K-S)

البُعد	عدد	قيمة Z	قيمة مستوى
تطبيق مراجعي الحسابات الخارجيين لمتطلبات المراجعة المبنية على	12	0.594	0.936
تطبيق مراجعي الحسابات الخارجيين لمتطلبات المراجعة المبنية على	14	0.719	1.483
تطبيق مراجعي الحسابات الخارجيين لمتطلبات المراجعة المبنية على	14	0.937	0.759
جميع الأبعاد	**40**	**0.746**	**1.039**

المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة 2024

يتضح من جدول (4) أن قيمة Z المحسوبة أقل من قيمة Z الجدولية (1.28)، ومستوى الدلالة أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين توزيع بينات الاستبانة والتوزيع الطبيعي. وبعد التأكد من خضوع بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي، ولتفسير النتائج المتعلقة بقياس أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية؛ وبالتالي التحقق من صحة فروض الدراسة، قام الباحث بإعداد الجداول الإحصائية التالية التي توضح استجابات عينة الدراسة المتعلقة بفقرات فروض الدراسة على النحو التالي:

الفرض الأول: ونصه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر الملازمة وجودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية".

جدول(5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المتعلقة بفقرات تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر الملازمة مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

م	مضمون الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيم كآي المحسوبة	درجة الحرية	القيمة الجدولية	مستوى الدلالة	مستوى الموافقة
1	التعرف على طبيعة عمل المنشأة وطبيعة عمل القطاع الذي تنتمي إليه المنشأة.	4.07	0.654	94.55	3	8.51	0.000	مرتفع
2	تقييم الأداء المالي للمنشأة ومقارنته مع أداء المنشآت الأخرى.	3.94	0.570	82.14	3	8.51	0.000	مرتفع
3	التعرف على الأطراف ذات العلاقة التي يمكن أن تؤثر أو تتأثر بعمل المنشأة.	3 .78	0.487	93.00	3	8.51	0.000	مرتفع
4	الحصول على تأكيدات بشأن ثبات الطرق والسياسات المحاسبية التي تطبقها المنشأة في معالجة العمليات المالية.	3.54	0.583	82.23	3	8.51	0.000	مرتفع
6	التأكد من مدى موضوعية الأحكام الشخصية والتقديرات المحاسبية التي أقرتها إدارة المنشأة.	3.49	0.719	89.16	3	8.51	0.000	مرتفع
7	الفحص والاطلاع على التعاميم والمنشورات التي توضح السياسات الإدارية والتنظيمية لعمل المنشأة.	3.41	0.861	102.34	3	8.51	0.000	مرتفع
8	التقصي والتحقق من نزاهة واستقامة إدارة المنشأة والتأكد من عدم وجود دعاوى قضائية أو قانونية ضد الإدارة.	3.36	0.717	96.10	3	8.51	0.000	متوسط

9	الاطلاع والتحقق من اتباع المنشأة للتشريعات والأنظمة التي تنظم عمل القطاع الذي تنتمي إليه المنشأة.	3.31	0.637	91.25	3	8.51	0.000	متوسط
10	فحص ومراجعة تقارير المراجعة للأعوام السابقة للتعرف على طبيعة مخاطر المراجعة السابقة.	3.27	0.432	84.67	3	8.51	0.000	متوسط
11	الأخذ في الاعتبار وجود مؤشرات تدل على الاحتيال في القوائم المالية للمنشأة.	3.21	0.619	77.59	3	8.51	0.000	متوسط
12	الأخذ في الاعتبار أن للمنشأة عدد كبير من الأطراف ذات العلاقة.	3.16	0.428	83.71	3	8.51	0.000	متوسط
الدرجة الكلية لجميع الفقرات		3.37	0.619	81.93	3	8.74	0.000	متوسط

المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة 2024

يتضح من جدول (5) أن المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات هذا الفرض أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس هذا الفرض. ويرجع ذلك في اعتقاد الباحث إلى أن مراجعي الحسابات الخارجيين يقومون بتقدير مخاطر المراجعة الملازمة باستخدام العديد من الأساليب، مثل الأساليب التحليلية ومنها المعلومات المتوفرة عن المنشأة محل المراجعة والصناعة التي تنتمي إليها وباستخدام أسلوب المراجعة الشاملة. ولإثبات صحة الفرض أو عدم صحته تم استخدام اختبار (كآي تربيع)، (Chi-Square)، ويظهر الجدول أن قيم مربع كآي المحسوبة أكبر مقارنة بالقيم الجدولية لكل فقرة من فقرات الفرض عند مستوى دلالة (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث بلغت

قيمة كآي تربيع لجميع فقرات الفرض (81.93)، وهذه القيمة أكبر من القيمة الجدولية (8.74)، ويشير ذلك إلى وجود فروق دالة إحصائياً بين المتوسط الحسابي العام للفرض (3.37)، والمتوسط الفرضي (3). مما سبق يستنتج الباحث أن الفرض الاول ونصه: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر الملازمة وجودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية" تم التحقق من صحته في جميع الفقرات التي تقيسه. وبمقارنة نتيجة هذا الفرض مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة من نتائج، نجدها تتفق مع دراسة كل من (قدوري، 2023؛ La et al., 2022؛ الكندري، 2023؛ حسين وبو شديق،2021؛ عبد الجليل،2018؛ عبد الغفار،2018).

الفرض الثاني: ونصه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على مخاطر الرقابة، وجودة المراجعة

جدول(6): المتوسطات الحسابية والانحرافات المتعلقة بفقرات تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على مخاطر الرقابة مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

م	مضمون الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيم كآي المحسوبة	درجة الحرية	القيمة الجدولية	مستوى الدلالة	مستوى الموافقة
1	التأكد من وجود وسلامة نظام معلومات محاسبي لدى المنشأة.	4.81	0.594	88.42	3	8.51	0.000	مرتفع جداً
2	التحقق من كفاية الضوابط الرقابية الكافية لحماية أصول وممتلكات المنشأة.	4.79	0.627	94.26	3	8.51	0.000	مرتفع جداً
3	التحقق من سلامة تفويض الصلاحيات، وتحديد المسؤوليات لتنفيذ الأعمال في المنشأة.	4.77	0.580	91.84	3	8.51	0.000	مرتفع جدً
4	التحقق من كفاية المستويات الإشرافية في تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية.	4.68	0.780	78.91	3	8.51	0.000	مرتفع جداً
6	التحقق من الفصل التام بين المهام التي ترتبط ببعضها البعض، حيث يراقب كل شخص ما قام به الآخر.	3.94	0.367	93.22	3	8.51	0.000	مرتفع
7	التحقق من فعالية المراجعة الداخلية واستقلاليتها ومراجعة دورها في حوكمة المنشأة.	3.86	0.487	88.20	3	8.51	0.000	مرتفع
8	التحقق من وجود إدارة للمخاطر بالمنشأة، والتأكد من وجود تنسيق تام بينها وبين إدارة المراجعة الداخلية.	3.80	0.543	83.09	3	8.51	0.000	مرتفع

9	فحص ومراجعة مدى تبني المنشأة للأساليب العلمية والمهنية في إدارة الموارد البشرية (تعيين، ترقية، فصل...الخ).	3.76	0.657	80.11	3	8.51	0.000	مرتفع
10	فحص ومراجعة مدى التزام المنشأة بتحليل البيانات بالتقارير الدورية والاستفادة من نتائجها.	3.67	0.597	79.63	3	8.51	0.000	مرتفع
11	التحقق من مستوى فاعلية إجراءات الضبط الداخلي والرقابة على عمليات المنشأة.	3.61	0.539	85.54	3	8.51	0.000	مرتفع
12	الأخذ في الاعتبار إجراءات المراجعة المناسبة المطبقة في عمليات الفحص وأثرها في زيادة مستوى جودة المراجعة.	3.54	0.479	76.54	3	8.51	0.000	مرتفع
13	التعرف على كيفية إشراف الإدارة على المسؤوليات مثل ثقافة المنشأة، والتزام الإدارة بالنزاهة والقيم الأخلاقية.	3.46	0.638	90.61	3	8.51	0.000	مرتفع
14	التحقق من مدى استقلال المكلفين بالحوكمة، وإشرافهم على نظام الرقابة الداخلية.	3.39	0.743	96.31	3	8.51	0.000	متوسط
الدرجة الكلية لجميع الفقرات		3.89	0.521	80.73	3	8.96	0.000	مرتفع

المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة 2024

يتضح من جدول (6) أن المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات هذا الفرض أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس هذا الفرض. ويرجع ذلك في اعتقاد

الباحث إلى وجوب قيام المراجع بالحصول على فهم كل مكون من مكونات الرقابة الداخلية بالدرجة التي تكفي لتخطيط المراجعة، وذلك عن طريق القيام بإجراءات لفهم تصميم الأنشطة الرقابية المتعلقة بعملية المراجعة والتأكد من تطبيقها، وذلك بغرض تحديد نوع البيانات التي يتوقع أن تحتوي على غش أو أخطاء جوهرية، وكذلك دراسة العوامل التي تؤثر على مخاطر وجود غش أو أخطاء جوهرية. ولإثبات صحة الفرض أو عدم صحته تم استخدام اختبار (كآي تربيع)، (Chi-Square)، ويظهر الجدول أن قيم مربع كآي المحسوبة أكبر مقارنة بالقيم الجدولية لكل فقرة من فقرات الفرض عند مستوى دلالة (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث بلغت قيمة كآي تربيع لجميع فقرات الفرض (80.73)، وهذه القيمة أكبر من القيمة الجدولية (8.96)، ويشير ذلك إلى وجود فروق دالة إحصائياً بين المتوسط الحسابي العام للفرض (3.89)، والمتوسط الفرضي (3). مما سبق يستنتج الباحث أن الفرض الثاني ونصه: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين بتطبيق متطلبات المراجعة المبنية على مخاطر الرقابة وجودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية" تم التحقق من صحته في جميع الفقرات التي تقيسه. وبمقارنة نتيجة هذا الفرض مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة من نتائج، نجدها تتفق مع دراسة كل من (قدوري، 2023؛ La et al., 2022؛ الكندري، 2023؛ حسين وبو شديق،2021؛ عبد الجليل،2018؛ عبد الغفار،2018؛ عطية 2022)،

وفي نفس الوقت وتختلف مع نتيجة دراسة Sujana and Dharmawan (2023).

الفرض الثالث: ونصه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على مخاطر الاكتشاف وجودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية".

جدول(7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المتعلقة بفقرات تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على مخاطر الاكتشاف مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

م	مضمون الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيم كآي المحسوبة	درجة الحرية	القيمة الجدولية	مستوى الدلالة	مستوى الموافقة
1	الأخذ في الاعتبار طبيعة ونطاق الإجراءات التحليلية من أجل تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوى.	4.19	0.632	96.18	3	8.51	0.000	مرتفع جداً
2	مراعاة تخطيط وتصميم إجراءات المراجعة المناسبة التي تراعي طبيعة عمل المنشأة.	4.05	0.481	75.25	3	8.51	0.000	مرتفع
3	الأخذ في الاعتبار مستوى خبرة المراجعين في مراجعة القطاع الذي تنتمي إليه المنشأة، ومدى قدرتهم على تفسير نتائج المراجعة.	3.96	0.703	89.24	3	8.51	0.000	مرتفع
4	مقارنة البيانات الحالية مع البيانات السابقة للمنشأة بشكل جيد.	3.87	0.627	98.01	3	8.51	0.000	مرتفع

5	الفهم الجيد لطبيعة عمل المنشأة والتعرف على تعقيدات البيانات المالية.	3.78	0.632	76.19	3	8.51	0.000	مرتفع
6	مراعاة الاختيار السليم لحجم عينة المراجعة وبذل العناية المهنية الواجبة في اختيار أساليبها.	3.75	0.471	99.06	3	8.51	0.000	مرتفع
7	مراعاة المراجع لضرورة التفاعل والمشاركة مع فريق المراجعة.	3.70	0.753	92.00	3	8.51	0.000	مرتفع
8	تقييم نظام المراجعة الداخلية المطبق في المنشأة، وتحديد مدى الاعتماد عليه.	3.68	0.589	81.46	3	8.51	0.000	مرتفع
9	مراعاة أنواع الأخطاء التي يمكن أن تحدث في البيانات المالية في المنشأة.	3.59	0.628	85.63	3	8.51	0.000	مرتفع
10	الأخذ في الاعتبار تأثيرات المخاطر المادية للأخطاء التي يمكن أن تحدث في البيانات المالية في المنشأة.	3.53	0.497	91.27	3	8.51	0.000	مرتفع
11	توسيع نطاق إجراءات المراجعة في حالة وجود أخطاء جوهرية بدرجة كبيرة.	3.42	0.586	82.41	3	8.51	0.000	مرتفع
12	ممارسة الشك المهني في تقييم مدى كفاية ومناسبة أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها.	3.37	0.696	97.36	3	8.51	0.000	متوسط

13	استخدام الوسائل التقنية الحديثة في تنفيذ أعمال المراجعة.	3.26	0.521	86.29	3	8.51	0.000	متوسط
الدرجة الكلية لجميع الفقرات		3.31	0.594	82.56	3	8.62	0.000	متوسط

المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة 2024

يتضح من جدول (7) أن المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات هذا الفرض أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس هذا الفرض. ويرجع ذلك في اعتقاد الباحث إلى علاقة مخاطر الاكتشاف بفعالية إجراءات المراجعة في اكتشاف الأخطاء، حيث يلتزم مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية استخدام إجراءات مراجعة ملائمة، وتطبيقها وتفسيرها بصورة صحيحة. ولإثبات صحة الفرض أو عدم صحته تم استخدام اختبار (كآي تربيع)، (Chi-Square)، ويظهر الجدول أن قيم مربع كآي المحسوبة أكبر مقارنة بالقيم الجدولية لكل فقرة من فقرات الفرض عند مستوى دلالة (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث بلغت قيمة كآي تربيع لجميع فقرات الفرض (82.56)، وهذه القيمة أكبر من القيمة الجدولية (8.62)، ويشير ذلك إلى وجود فروق دالة إحصائياً بين المتوسط الحسابي العام للفرض (3.31)، والمتوسط الفرضي (3). مما سبق يستنتج الباحث أن الفرض الثالث، ونصه: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على مخاطر الاكتشاف وجودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية" تم التحقق من صحته في جميع الفقرات التي تقيسه. وبمقارنة نتيجة هذا الفرض مع ما توصلت إليه

الدراسات السابقة من نتائج، نجدها تتفق مع دراسة كل من (قدوري، 2023؛ La et al., 2022؛ الكندري، 2023؛ حسين وبو شديق،2021؛ عبد الجليل،2018؛ عبد الغفار،2018).

الفرض الرابع: ونصه "توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في آراء المستقصى منهم حول أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية، تُعزى للمتغيرات الديموغرافية".

اشتملت الدراسة على أربعة متغيرات لأفراد عينة الدراسة؛ وهي: الجنس، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي، وأجرى الباحث اختبار "ت" واختبار كروسكال واليس للتعرف على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في استجابات عينة الدراسة، وذلك على النحو الآتي:

1. متغير الجنس:

لاختبار وجود فروق في استجابات أفراد عينة الدراسة تُعزى لمتغير الجنس: (ذكر، أُنثى)، تم احتساب قيمة "ت" (Independent Sample T-test) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري للعينة، وجدول (8) يوضح ذلك.

جدول (8) نتائج اختبار "ت" للفروق بين استجابات عينة الدراسة حول أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية، والتي تُعزى لمتغير الجنس

المحور	الجنس	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة "ت"	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية	ذكور	149	3.34	0.627	1.531	0.153	غير دالة
	إناث	48	3.59	0.497			

المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة 2024

يتضح من جدول (8) أن القيمة الاحتمالية (sig) للدرجة الكلية لاستجابات عينة الدراسة حول أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية تساوي (0.153)، وهي أكبر من مستوى الدلالة (0.05)؛ مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في استجابات عينة الدراسة حول أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية تُعزى لمتغير الجنس.

2. متغير المؤهل العلمي:

للتعرف على وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في استجابات أفراد عينة الدراسة وفقاً لاختلاف متغير المؤهل العلمي؛ استخدم الباحث الاختبار اللامعلمي كروسكال واليس (Kruskal Wallis Test) لتوضيح الفروق بين استجابات عينة الدراسة، وجدول (9) يوضح ذلك.

جدول (9) نتائج اختبار كروسكال واليس للفروق بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية، والتي تُعزى لمتغير المؤهل العلمي

المحور	المؤهل العلمي	العدد	متوسط الرتب	قيمة مربع كآي	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية	الدبلوم الوسيط	52	83.23	3.634	0.164	غير دالة
	بكالوريوس	107	64.39			
	ماجستير	32	54.09			
	دكتوراه	6	72.61			

المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة 2024

يتضح من جدول (9) أن القيمة الاحتمالية (sig) للدرجة الكلية لاستجابات عينة الدراسة حول أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية تساوي (0.164)، وهي أكبر من مستوى الدلالة (0.05)؛ مما يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) في استجابات أفراد عينة الدراسة حول أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية تُعزى لمتغير المؤهل العلمي.

3. متغير عدد سنوات الخبرة:

للتعرف على وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في استجابات أفراد عينة الدراسة وفقاً لاختلاف متغير عدد سنوات الخبرة؛ استخدم الباحث الاختبار اللامعلمي كروسكال واليس (Kruskal Wallis Test) لتوضيح الفروق بين استجابات عينة الدراسة، وجدول (10) يوضح ذلك.

جدول (10) نتائج اختبار كروسكال واليس للفروق بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية، والتي تُعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة

المحور	عدد سنوات الخبرة	العدد	متوسط الرتب	قيمة مربع كآي	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية	أقل من (5) سنوات	53	66.14	3.422	0.121	غير دالة
	من (5- 10) سنوات	76	96.28			
	من (11-15) سنة	49	74.42			
	أكثر من (15) سنة	19	81.07			

المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة 2024

يتضح من جدول (10) أن القيمة الاحتمالية (sig) للدرجة الكلية لاستجابات عينة الدراسة حول أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية تساوي (0.121)، وهي أكبر من مستوى الدلالة (0.05)؛ مما يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) في استجابات أفراد عينة الدراسة حول أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية تُعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة.

4. متغير المسمى الوظيفي:

للتعرف على وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في استجابات أفراد عينة الدراسة وفقاً لاختلاف متغير المسمى الوظيفي؛ استخدم الباحث الاختبار اللامعلمي كروسكال واليس (Kruskal Wallis Test) لتوضيح الفروق بين استجابات عينة الدراسة، وجدول (11) يوضح ذلك.

جدول (11) نتائج اختبار كروسكال واليس للفروق بين متوسطات استجابات عينة الدراسة حول أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية، والتي تُعزى لمتغير المسمى الوظيفي

المحور	المسمى الوظيفي	العدد	متوسط الرتب	قيمة مربع كآي	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية	مراجع	134	89.67	3.643	0.152	غير دالة
	مالك	19	73.57			
	شريك	44	91.68			

المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الدراسة 2024

يتضح من جدول (11) أن القيمة الاحتمالية (sig) للدرجة الكلية لاستجابات عينة الدراسة حول أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية تساوي (0.152)، وهي أكبر من مستوى الدلالة (0.05)؛ مما يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) في استجابات أفراد عينة الدراسة حول أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية تُعزى للمسمى الوظيفي.

خامساً: الخلاصة والتوصيات لأبحاث مستقبلية:

أدت التطورات الاقتصادية والتكنولوجية، وانفتاح الأسواق، وزيادة المنافسة في السنوات القليلة الماضية إلى ازدياد الحاجة إلى وجود آليات تنهض بمهنة المراجعة، حيث ازداد الطلب على الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة، إلا أنها تواجه العديد من الصوبات التي من شأنها أن تشكل تهديداً لنتائج عمل مراجع الحسابات الخارجي ولعل أبرزها مخاطر المراجعة بأشكالها المختلفة، ويتطلب ذلك قيام المراجع بدراستها، والتعرف على العوامل المؤثرة فيها، من خلال تحديدها وتقدير مستوياتها، واحتمالات حدوثها وضرورة أخذها في الحسبان عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وذلك بهدف خفضها إلى أدنى مستوى ممكن، وبالتالي التخفيف من حدة آثارها على القوائم المالية محل المراجعة. وتشير الاتجاهات الحديثة في مراجعة الحسابات إلى أن التعرف على مخاطر المراجعة وتقديرها يُعد أمراً في غاية الأهمية في تعزيز جودة المراجعة الخارجية والتي تمثل قيمة مضافة تضفي مزيداً من الثقة لدى الأطراف ذات العلاقة في صدق وعدالة القوائم المالية وعكسها للحقيقة التجارية للمنشأة محل المراجعة.

هذا، وقد سعت الدراسة الحالية إلى التعرف على أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية، وذلك من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين الذين ينتمون إلى مكاتب المراجعة المرخص لها بمزاولة المهنة في المملكة العربية السعودية. ومن خلال نتائج تحليل بيانات الدراسة تم التوصل للنتائج الآتية:

1. وجود أثر معنوي إيجابي ذو دلالة إحصائية وبدرجة متوسطة لتطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر الملازمة، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات محور تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر الملازمة 3.37، وبانحراف معياري 0.62.

2. وجود أثر معنوي إيجابي ذي دلالة إحصائية، وبدرجة كبيرة لتطبيق متطلبات المراجعة المبنية على مخاطر الرقابة، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات محور تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على مخاطر الرقابة 3.89، وبانحراف معياري 0.52.

3. وجود أثر معنوي إيجابي ذي دلالة إحصائية، وبدرجة متوسطة لتطبيق متطلبات المراجعة المبنية على مخاطر الاكتشاف، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات محور تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على مخاطر الاكتشاف 3.31، وبانحراف معياري 0.59.

4. عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية، تُعزى للمتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة في استجاباتهم حول أثر تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر في تحسين جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية.

ويرى الباحث أن هناك مجموعة من المحددات للدراسة الحالية، وقد تحد من تعميم نتائجها، ويتمثل ذلك في اعتمادها على أسلوب المعاينة الإحصائية نظراً للانتشار الجغرافي لمكاتب المراجعة في جميع مناطق ومدن المملكة العربية السعودية، وكذلك مدى استجابة المستقصى منهم لتعبئة استمارة الاستبانة الموزعة عليهم، وتسليم بعضهم لاستمارة الاستبانة وهي غير مكتملة البيانات؛

مما أدى لاستبعادها من الاستبانات الصالحة للتحليل. ومن المسح الأدبي والدراسات السابقة وفي ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، فقد يكون لدى الباحث العديد من الأفكار التي تسهم في رفع درجة الوعي بأهمية تطبيق متطلبات المراجعة المبنية على المخاطر، وأثر ذلك في تحسين جودتها، والتي يمكن إبرازها من خلال التوصيات التطويرية التالية:

1. تعزيز قدرة مراجعي الحسابات الخارجيين في المملكة العربية السعودية في مجال خفض مخاطر المراجعة الخارجية، حيث يسهم ذلك في تعرفهم على مشاكل العملاء، والمحافظة على استقلاليتهم وبالتالي تحسين جودة المراجعة.

2. ضرورة تضمين فقرة في تقرير المراجعة تشير إلى تقدير المراجع لمخاطر المراجعة وكيفية استجابته لها.

3. ضرورة اهتمام مراجعي الحسابات الخارجيين بالاتجاهات الحديثة في مجال مهنة المراجعة، وذلك من خلال تبني وتطبيق المعايير الدولية للمراجعة ذات العلاقة بجودتها.

4. ضورة قيام الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بعقد ندوات ومؤتمرات وورش عمل حول أهمية تبني وتطبيق المراجعة المبنية على المخاطر، لما في ذلك من أهمية في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

5. ضرورة تطوير الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين لمعايير المراجعة الدولية لتتماشى مع بيئة الأعمال في المملكة العربية السعودية، وبما يسهم في تحسين جودتها.

المراجع:

المراجع العربية:

أبو الحسن، نسرين بابكر. (2018). دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، الخرطوم، جامعة النيلين، السودان.

إيمان، عميرش. (2021). مدى قيام المراجع الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها–دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين بفرنسا، ***مجلة البحوث والدراسات التجارية***، 5(1)، 1-21.

بدوي، هشام حسن. (2021). التحول الرقمي وأثره على عملية المراجعة، ***المجلة الإفريقية للمراجعة الشاملة***، 24، 1-149.

جبار، ناظم شعلان. (2011). مخاطر التدقيق وأثرها على جودة الأداء ومصداقية النتائج (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية)، ***مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية***، 1(1)، 111-147.

حسين، محسن مكائيل، وبوشديق، عائشة سالم. (2021). أثر مخاطر المراجعة على جودة تقرير المراجع الخارجي، ***مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية***، 18(7)، 560-574.

خروات، عصام الدين السائح، وأبو الطويرات، موسى رمضان. (2018). موقف مراجع الحسابات الخارجي الليبي من مخاطر أعمال العميل، ***مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية***، 2، 1-34.

دوارة، سامر. (2014). أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير غير منشورة، حلب، جامعة حلب، الجمهورية العربية السورية.

عبد الجليل، لخذاري. (2017). مدخل تحليل مخاطر المراجعة لرفع كفاءة وجودة المراجعة الخارجية: دراسة تطبيقية بتعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية الوادي، ***مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية***، 10(1). 20-31.

عبد الجليل، لخذاري. (2018). أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية-دراسة على عينة من محافظي الحسابات، رسالة دكتوراه غير منشورة، بسكرة، جامعة محمد خيضر، الجزائر.

عبد الرحمن، عبد العظيم مصطفى، ومحمد صالح حامد. (2022). المتطلبات المهنية للمراجعة وأثرها في الحد من مخاطر المراجعة: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة في السودان، ***المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية***، 16(1)، 1-32.

عبد الرزاق، سحر محمد. (2014). دور المراجعة الداخلية في تفعيل تطبيق نظام إدارة المخاطر (ERM) في الشركات الصناعية المصرية، ورقة مقدمة للمؤتمر العلمي السنوي " دور المحاسبة والمراجعة في إدارة المخاطر المعاصرة"، في الفترة من 11-12 أكتوبر، 2014، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.

عبد الغفار، نورهان محمد. (2018). أثر تفعيل استخدام مدخل المراجعة على أساس المخاطر وفق إطار COSO على تحسين جودة المراجعة وانعكاساته على كفاءة الأداء المالي في الشركات المساهمة المصرية، ***مجلة البحوث المالية والتجارية***، 19(2)، 187- 107.

عطية، محمد أحمد. (2022). إطار مقترح لتقدير المخاطر لأغراض تخطيط عملية المراجعة باستخدام التحليل الشبكي الضبابي: دراسة اختبارية، ***مجلة الدراسات والبحوث التجارية***، 42(2)، 171-198.

علي، أبو عبيدة جبريل، ومحمد، عبد المنعم عبد القيوم، ومحمد، إمام الدين الجيلي. (2020). دور لجان المراجعة في جودة خدمات المراجعة الخارجية، ***المجلة الدولية لنشر الدراسات العلمية***، 6(2)، 1-20.

علي، زين العابدين إبراهيم، وعبد الحميد، زينب بابكر. (2021). الاتجاهات المعاصرة للمراجعة ودورها في الحد من مخاطر المراجعة في بيئة الأعمال السودانية (دراسة ميدانية على ديوان المراجع القومي وبعض مكاتب المراجعة الخارجية العاملة بولاية الخرطوم)، ***مجلة الريادة للمال والأعمال***، 2(1)، 1-16.

العيد، خيراني. (2013). مدى مساهمة عوامل جودة الأداء لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة: دراسة حالة الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، ورقلة، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.

قدوري، منال. (2023). تقدير مخاطر المراجعة كمدخل لدعم جودة المراجعة الخارجية: دراسة إحصائية، ***مجلة البشائر الاقتصادية***، 9(2)، 423-404.

قمر الدين، نسرين الأمين، وآدم الهادي. (2022). تقييم المخاطر وأثرها على جودة التقارير المالية، ***المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية***، 12(2)، 1-27.

الكنيدري، علي أحمد حسن. (2022). أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة، ***المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية***، 14(2)، 1-27.

محمد، عبد العظيم موسى، كندة، رضوان النيل، والصديق، بابكر إبراهيم. (2021). دور حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة (دراسة ميدانية على عينة من شركات التأمين بمدينة الدمازين)، ***المجلة العربية للعلوم الإنسانية والاجتماعية***، 1، 34- 1.

مصطفى، فاطمة علي. (2021). أثر قياس وتقدير مخاطر المراجعة على جودة تقرير المراجع الخارجي-من وجهة نظر المراجعين: دراسة حالة ولاية الخرطوم، ***مجلة القلزم للدراسات الاقتصادية والاجتماعية***، 2، 88-120.

المغامس، أحمد عبد الله. (2021). النظام الجديد قفزات نحو المستقبل، ***مجلة المحاسبون***، 92، 1-56.

مهلهل، سمير سليم. (2014). إطار مقترح لتطوير الدور الاستراتيجي للمراجع الداخلي في تحسين مخاطر الشركات بالتطبيق على قطاع الحديد والصلب في ليبيا: بيان المسؤولية، رسالة دكتوراه غير منشورة، القاهرة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.

موسى، علي محمد، وفتوحة، مصطفى ساسي. (2016). التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة، ***المجلة الجامعة***، 18(1)، 1-30.

يوسف، عائشة محمد، وأبكر، محمد عبد الله، والطاهر، عاصم الربيع. (2022). أثر تكامل المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الداخلية والخارجية العاملة بولاية جنوب دافور-مدينة نيالا)، ***مجلة ريحان للنشر العلمي***، 26، 199-232.

Al-Marājiʿ al-ʿArabīyah:

Abd al-Ghaffār, Nūrhān Muḥammad. (2018). Athar Tafʿīl istikhdām madkhal al-murājaʿah ʿalá Asās al-makhāṭir wafqa iṭār COSO ʿalá Taḥsīn Jawdah al-murājaʿah wa-inʿikāsātuhu ʿalá kafāʾat al-adāʾ al-mālī fī al-sharikāt al-musāhamah al-Miṣrīyah, Majallat al-Buḥūth al-mālīyah wa-al-tijārīyah, 19 (2), 187-107.

Abd al-Jalīl, Lakhdhārī. (2017). madkhal taḥlīl Makhāṭir al-murājaʿah li-rafʿ kafāʾat wjwdh al-murājaʿah al-khārijīyah: dirāsah taṭbīqīyah btʿāwnyh al-ḥubūb wālbqwl al-jāffah li-Wilāyat al-Wādī, Majallat al-Dirāsāt al-iqtiṣādīyah wa-al-mālīyah, 10 (1). 31-20.

Abd al-Jalīl, Lakhdhārī. (2018). Athar Makhāṭir al-murājaʿah ʿalá Jawdah al-murājaʿah al-khārijīyah fī al-bīʾah aljzāʾryt-drāsh ʿalá ʿayyinah min mḥāfẓy al-Ḥisābāt, Risālat duktūrāh ghayr manshūrah, Baskarah, Jāmiʿat Muḥammad Khayḍar, al-Jazāʾir.

Abd al-Raḥmān, ʿAbd al-ʿAẓīm Muṣṭafá, wa-Muḥammad Ṣāliḥ Ḥāmid. (2022). al-Mutaṭallabāt al-mihnīyah lil-murājaʿah wa-atharuhā fī al-ḥadd min Makhāṭir al-murājaʿah: dirāsah maydānīyah ʿalá ʿayyinah min Makātib al-murājaʿah fī al-Sūdān, al-Majallah al-ʿArabīyah lil-ʿUlūm al-Insānīyah wa-al-Ijtimāʿīyah, 16 (1), 32-1.

Abd al-Razzāq, Saḥar Muḥammad. (2014). Dawr al-murājaʿah al-dākhilīyah fī Tafʿīl taṭbīq Niẓām Idārat al-makhāṭir (ERM) fī al-sharikāt al-Ṣināʿīyah al-Miṣrīyah, Waraqah muqaddimah lil-Muʾtamar al-ʿIlmī al-Sanawī "Dawr al-muḥāsabah wa-al-murājaʿah fī Idārat al-makhāṭir al-muʿāṣirah", fī al-fatrah min 11-12 Uktūbir, 2014, Kullīyat al-Tijārah, Jāmiʿat ʿAyn Shams, Jumhūrīyat Miṣr al-ʿArabīyah.

Abū al-Ḥasan, Nisrīn Bābakr. (2018). Dawr al-takhaṣṣuṣ al-qiṭāʿī llmrājʿ al-khārijī fī al-ḥadd min Makhāṭir al-murājaʿah, Risālat mājistīr ghayr manshūrah, al-Kharṭūm, Jāmiʿat al-Nīlayn, al-Sūdān.

Alī, Abū ʿUbaydah Jibrīl, wa-Muḥammad, ʿAbd al-Munʿim ʿAbd al-Qayyūm, wa-Muḥammad, Imām al-Dīn al-Jīlī. (2020). Dawr lijān al-murājaʿah fī Jawdah

khidmāt al-murājaʿah al-khārijīyah, al-Majallah al-Dawlīyah li-Nashr al-Dirāsāt al-ʿIlmīyah, 6 (2), 20-1.

Alī, Zayn al-ʿĀbidīn Ibrāhīm, wa-ʿAbd al-Ḥamīd, Zaynab Bābakr. (2021). al-Ittijāhāt al-muʿāṣirah lil-murājaʿah wa-dawruhā fī al-ḥadd min Makhāṭir al-murājaʿah fī bīʾat al-Aʿmāl al-Sūdānīyah (dirāsah maydānīyah ʿalá Dīwān al-marājiʿ al-Qawmī wa-baʿḍ Makātib al-murājaʿah al-khārijīyah al-ʿāmilah bi-Wilāyat al-Kharṭūm), Majallat al-riyādah lil-māl wa-al-aʿmāl, 2 (1), 16-1.

Al-ʿĪd, khyrāny. (2013). Madá musāhamah ʿawāmil Jawdah al-adāʾ lmḥāfẓy al-Ḥisābāt fī ḍabṭ Makhāṭir al-murājaʿah: dirāsah ḥālat al-Jazāʾir, Risālat mājistīr ghayr manshūrah, Warqalah, Jāmiʿat qāṣdy mrbāḥ, al-Jazāʾir.

Al-Kanaidri, ʿAlī Aḥmad Ḥasan. (2022). Athar madkhal al-murājaʿah ʿalá Asās al-makhāṭir ʿalá Jawdah al-murājaʿah, al-Majallah al-ʿIlmīyah lil-Dirāsāt wa-al-Buḥūth al-mālīyah wa-al-idārīyah, 14 (2), 27-1.

Almghāms, Aḥmad ʿAbd Allāh. (2021). al-niẓām al-jadīd qfzāt Naḥwa al-mustaqbal, Majallat almḥāsbwn, 92, 56-1.

Aṭīyah, Muḥammad Aḥmad. (2022). iṭār muqtaraḥ li-taqdīr al-makhāṭir l'ghrāḍ takhṭīṭ ʿamalīyat al-murājaʿah bi-istikhdām al-Taḥlīl alshbky alḍbāby: dirāsah akhtbāryh, Majallat al-Dirāsāt wa-al-Buḥūth al-Tijārīyah, 42 (2), 198-171.

Badawī, Hishām Ḥasan. (2021). al-taḥawwul al-raqmī wa-atharuhu ʿalá ʿamalīyat al-murājaʿah, al-Majallah al-Ifrīqīyah lil-murājaʿah al-shāmilah, 24, 149-1.

Dawwārah, Sāmir. (2014). Athar Jawdah al-murājaʿah al-khārijīyah ʿalá hāmish Amān al-mustathmir fī ẓill taṭbīq Asālīb al-muḥāsabah al-ibdāʿīyah (dirāsah maydānīyah), Risālat mājistīr ghayr manshūrah, Ḥalab, Jāmiʿat Ḥalab, al-Jumhūrīyah al-ʿArabīyah al-Sūrīyah.

Ḥusayn, Muḥsin mkāʾyl, wbwshdyq, ʿĀʾishah Sālim. (2021). Athar Makhāṭir al-murājaʿah ʿalá Jawdah taqrīr al-marājiʿ al-khārijī, Majallat al-Buḥūth wa-al-Dirāsāt al-iqtiṣādīyah, 18 (7), 574-560.

Imān, ʿmyrsh. (2021). Madá qiyām al-marājiʿ al-khārijī btqyym Makhāṭir al-tadqīq al-khārijī wa-al-istijābah lhā-drāsh taṭbīqīyah li-ʿayyinah min al-

mudaqqiqīn alkhārjyyn bi-Faransā, Majallat al-Buḥūth wa-al-Dirāsāt al-Ṭijārīyah, 5 (1), 21-1.

Jabbār, Nāẓim Shaʻlān. (2011). Makhāṭir al-tadqīq wa-atharuhā ʻalá Jawdah al-adāʾ wmṣdāqyh al-natāʾij (dirāsah taṭbīqīyah fī al-Sharikah al-ʻĀmmah lltjhyzāt al-zirāʻīyah), Majallat al-Muthanná lil-ʻUlūm al-Idārīyah wa-al-iqtiṣādīyah, 1 (1), 147-111.

Khrwāt, ʻIṣām al-Dīn al-Sāʾiḥ, wa-Abū al-Ṭūwayrāt, Mūsá Ramaḍān. (2018). Mawqif Marājiʻ al-Ḥisābāt al-khārijī al-Lībī min Makhāṭir aʻmāl al-ʻAmīl, Majallat al-ʻUlūm al-iqtiṣādīyah wa-al-siyāsīyah, 2, 34-1.

Muhalhil, Samīr Salīm. (2014). iṭār muqtaraḥ li-taṭwīr al-Dawr al-istirātījī llmrājʻ al-dākhilī fī Taḥsīn Makhāṭir al-sharikāt bi-al-taṭbīq ʻalá Qiṭāʻ al-Ḥadīd wālṣlb fī Lībiyā: bayān al-Masʾūlīyah, Risālat duktūrāh ghayr manshūrah, al-Qāhirah, Jāmiʻat ʻAyn Shams, Jumhūrīyat Miṣr al-ʻArabīyah.

Muḥammad, ʻAbd al-ʻAẓīm Mūsá, Kindah, Raḍwān al-Nīl, wa-al-ṣadīq, Bābakr Ibrāhīm. (2021). Dawr Ḥawkamat al-sharikāt fī tḍyyq Fajwat al-tawaqquʻāt fī al-murājaʻah (dirāsah maydānīyah ʻalá ʻayyinah min sharikāt al-taʾmīn bi-madīnat aldmāzyn), al-Majallah al-ʻArabīyah lil-ʻUlūm al-Insānīyah wa-al-Ijtimāʻīyah, 1, 34-1.

Mūsá, ʻAlī Muḥammad, wftwḥh, Muṣṭafá Sāsī. (2016). Al-takhaṣṣuṣ al-qiṭāʻī llmrājʻ wa-dawruhu fī takhfīḍ Makhāṭir al-murājaʻah, al-Majallah al-Jāmiʻah, 18 (1), 30-1.

Muṣṭafá, Fāṭimah ʻAlī. (2021). Athar Qiyās wa-taqdīr Makhāṭir al-murājaʻah ʻalá Jawdah taqrīr al-marājiʻ alkhārjy-mn wijhat naẓar almrājʻyn: dirāsah ḥālat Wilāyat al-Kharṭūm, Majallat alqlzm lil-Dirāsāt al-iqtiṣādīyah wa-al-Ijtimāʻīyah, 2, 120-88.

Qaddūrī, Manāl. (2023). taqdīr Makhāṭir al-murājaʻah ka-madkhal li-Daʻm Jawdah al-murājaʻah al-khārijīyah: dirāsah iḥṣāʾīyah, Majallat al-Bashāʾir al-iqtiṣādīyah, 9 (2), 404-423.

Qamar al-Dīn, Nisrīn al-Amīn, wa-Ādam al-Hādī. (2022). Taqyīm al-makhāṭir wa-atharuhā ʻalá Jawdah al-taqārīr al-mālīyah, al-Majallah al-ʻArabīyah lil-ʻUlūm al-Insānīyah wa-al-Ijtimāʻīyah, 12 (2), 27-1.

Yūsuf, ʻĀʼishah Muḥammad, wʼbkr, Muḥammad ʻAbd Allāh, wālṭāhr, ʻĀṣim al-Rabīʻ. (2022). Athar takāmul al-murājaʻah al-dākhilīyah wa-al-raqābah al-dākhilīyah ʻalá Jawdah al-murājaʻah al-khārijīyah (dirāsah maydānīyah ʻalá Makātib al-murājaʻah al-dākhilīyah wa-al-khārijīyah al-ʻāmilah bi-Wilāyat Janūb dāfwr-mdynh nyālā), Majallat Rayḥān lil-Nashr al-ʻIlmī, 26, 232-199.

المراجع الأجنبية:

Al- Khaddash, H, Al Nawas, R, and Ramadan, A. (2013). Factors affecting the quality of Auditing: the Case of Jordanian Commercial Banks. *International Journal of Business and Social Science* 4(11): 206- 222.

Anis, A. (2014). Auditor Perceptions of Audit firm Rotation impact on audit quality in Egypt, *Accounting and Taxation* 6(1): 105-120.

Arens, A, A, Elder, R, J, and Beasley, M, S. (2017). Auditing and Assurance Services: Pearson.

Askary, S, Arnaout, J, M, and Abughazaleh, N. M. (2018). Audit evidences and modelling audit risk using goal programming, *International Journal of Applied Decision Sciences* 11 (1), 18-35.

Bills, K, L, Cunningham, L, M, and Myers, L, A. (2015). Small Audit Firm Membership in Associations, Networks, and Alliances: Implications for Audit Quality and Audit Fees, *The Accounting Review* 91(2): 29-35.

Blay, A, M. Notbohm, M, Schelleman, C, and Valencia, A. (2014). Audit Quality Effects of an Individual Audit Engagement Partner Signature Mandate, *International Journal of Auditing* 18(3): 172-192.

Chang, S, Tsai, C, F, Shih, D, H, Hwang, and C, L. (2008), I. The development of audit detection risk assessment system: Using the fuzzy theory and audit risk model, *Expert Systems with Applications*, 35, 1053–1067.

Cindori, S. (2018). The significance of assessing money laundering risk as a part of auditing operations, *Athens Journal of Business & Economics*, 4(1), 69-82.

Curtis, E, and Turley, S. (2007). The business risk audit: A longitudinal case study of an audit engagement, *Accounting, Organizations & Society*, 32(4), 461-439.

Defond, M. and Zhang, J. (2014). A Review of Archival Auditing Research, *Journal of Accounting and Economics*, 58(2), 275-326.

Higson, A. (1997). Developments in audit approaches: from audit efficiency to audit effectiveness? In Sherer, M. and Turley, S. (eds.) Current issues in auditing, 3rd Paul Chapman Publishing Ltd, London, UK.

International Auditing and Assurance Standards Board, (2012). Annual report, responding to the Needs of An Interconnected World.

International Auditing and Assurance Standards Board, (2013). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, New York, New York 10017 USA.

Le, T. T, Nguyen, T, A, and Ngo, T, C. (2022). Risk-based approach and quality of independent audit using structure equation modeling–Evidence from Vietnam. European Research *Management and Business Economics*, 28(3), 1-11.

Lemon, W.M, Tatum, K.W. and Turley, W.S. (2000). Developments in the audit methodologies of large accounting firms, APB, UK.

Messier, W, J, Steven G, and Douglas P. (2010). Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach, 2ed, Mc Graw- Hill Companines.

Nawaiseh, M, E, (2016). Impact of External Audit Quality on Earnings Management by Banking Firms: Evidence from Jordan, *British Journal of Applied Science and Technology* 12(2): 1-14.

Niemi, L, Knechel, W, R, Ojala, H, and Collis, J. (2018). Responsiveness of auditors to the audit risk standards: Unique evidence from Big 4 audit firms, *Accounting in Europe*, 15(1), 33-54.

Nikolovskia, p, Igor, Z, Goce, M, Snežana, D, and Vera, K. (2016). The Concept of Audit, Risk, *International Journal of Sciences: Basic and Applied Research*, 1-11.

Okolie, A, O, Izedonmi, F, O, and Enofe, A, O. (2014). The Impact of Audit Quality on the Share Prices of Quated Companies in Nigeria, *Research Journal Finance and Accounting* 5(8): 150-166.

Peter, E, G, and Ebimobowei, A. (2013). Audit Risk Assessment and Detection of Misstatements in Annual Reports: Empirical Evidence from Nigeria, *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(1), 97-109.

Salih, J, I, Flayyih, H, H. (2020). Impact of Audit Quality in Reducing External Audit Profession Risks, International Journal of Innovation, Creativity and Change, 13(7), 1-24.

Sayyar, H, Basiruddin, R, Abdul Rasid, S. and Elhabib, M. (2015). The Impact of Audit Quality on Firm Performance: Evidence from Malaysia, *Journal of Advanced Review on Scientific Research*, 10(1), 1-19.

Sudarmono, S, and Tobing, A. (2022). Designing Risk-Based Internal Audit Plan in the Internal Auditor Division (A Case Study in PT. XY) *Budapest International Research and Critics Institute*, 5 (1), 1528-1542.

Sujana, E, and Dharmawan, N, A. (2023). Audit Quality Improvement and the Role of Risk: Audit as a Moderator, A*ustralasian Accounting, Business and Finance Journal*, 17(4),1-16.

Tyokoso, G, M, and Tsegba, L, N. (2015). Audit Quality and Earnings Management of Listed Oil Marketing Companies in Nigeria, *European Journal of Business and Management* 7(29): 34- 42.

Yager, K, and Francis, P. (2021). Decision graphics: Simple tools to improve audit decision-making, *international journal of government auditing*, 48(3), 1-22.