

The impact peer Review Application on Reducing Audit Risk – A field study on the accounting auditing offices operating in Khartoum state –

Ibrahim Yagub Ismail Osman

College of Sciences and Arts || Qurayyat- Jouf University || KSA
Nyala University || Sudan

Aisha Mousa Mohammed Yousaf

Faculty of Economic and commercial Studies || Nyala University || Sudan

Abeer Abdallah Mohammed Grayb

College of Business || Jouf University || KSA
Elfashir University || Sudan

Abstract: The study aimed to identify the peer review and the extent of its use in the audit offices, and then to know its impact on reducing risks in the audit, the study used the descriptive analytical method to collect and analyze the study data based on primary sources such as the questionnaire where the study was applied in the audit offices in Khartoum, the study reached Results: Most of the accounting and auditing offices operating in Khartoum state are interested in implementing peer review. There is a positive and statistically significant relationship between risks and the inverse relation between the review of the report and the discovery risks. The study concluded with recommendations including the need to pay attention to the accounting and audit offices operating in Khartoum State to apply peer review to include all offices in Sudan due to their importance in improving the quality of audit.

Keywords: peer review, inherent risk, control risk, detection risk.

أثر تطبيق مراجعة النظير على تقليل مخاطر المراجعة – دراسة ميدانية على مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم –

إبراهيم يعقوب إسماعيل عثمان

كلية العلوم والآداب بالقرينات || جامعة الجوف || المملكة العربية السعودية
جامعة نيالا || السودان

عائشة موسى محمد يوسف

كلية الاقتصاد والدراسات التجارية || جامعة نيالا || السودان

عبير عبد الله محمد قريب

كلية الأعمال || جامعة الجوف || المملكة العربية السعودية
جامعة الفاشر || السودان

المستخلص: هدفت الدراسة إلى التعرف على مراجعة النظير ومدى استخدامها بمكاتب المراجعة، ومن ثم معرفة أثره على تقليل المخاطر في المراجعة، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لجمع وتحليل بيانات الدراسة معتمدة على المصادر الأولية متمثلة في الاستبانة

حيث تم تطبيق الدراسة في مكاتب المراجعة بالخرطوم، توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن معظم مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم تهتم بتطبيق مراجعة النظر، توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين كل من مراجعة النظر والمخاطر الكامنة، مراجعة الارتباط ومخاطر الرقابة، وعلاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين مراجعة التقرير ومخاطر الاكتشاف، وخلصت الدراسة إلى توصيات منها، ضرورة اهتمام مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم بتطبيق مراجعة النظر لتشمل جميع المكاتب بالسودان نسبة لأهميتها في تحسين جودة المراجعة وتطويرها.

الكلمات المفتاحية: مراجعة النظر، المخاطر الكامنة، مخاطر الرقابة، مخاطر الاكتشاف.

المقدمة: Introduction

يعتبر تحديد الأخطاء في القوائم المالية أحد خطوات أداء مهنة المراجعة، والقصور في تحديد هذه الأخطاء يؤدي إلى مخاطر المراجعة وهي التي تنتج عندما لا يقوم المراجع بكامل أعماله (لا يبذل العناية المهنية الكافية) مما يجعله غير قادر على اكتشاف الأخطاء الجوهرية، وعليه يقر بسلامة وعدالة المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمال المنشأة بالرغم من عدم وجود ذلك وبالتالي يتعرض للمسؤولية القانونية، وهذا بدوره أدى إلى فقدان الثقة في مكاتب المراجعة، مما زاد من أهمية وجود مراجعة النظر وهي فحص أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية بواسطة بعضها البعض بافتراض وجود معايير أداء محددة لمراجعة الاجراءات والاستراتيجيات المتعلقة بعملية المراجعة لضمان جودة عملية المراجعة.

مشكلة الدراسة Study Problem :

تواجه شركات المراجعة كثير من المخاطر بعد كتابة تقرير المراجعة والتي قد تؤدي إلى رفع دعاوى قضائية ضدها وفقدان ثقة العملاء في مهنة المراجعة، حيث تعتبر مراجعة النظر أداة من أدوات تحسين جودة المراجعة وتقليل عدم الثقة فهناك العديد من الدراسات التي تناولت أهمية مراجعة النظر منها دراسة (أبو ذر وطه، 2012)، تمثلت مشكلة الدراسة في تعرض سمعة بعض الشركات إلى الاساءة لعدة اسباب مما أدى إلى الفشل المالي لهذه الشركات، توصلت الدراسة إلى وجود أثر لجميع معايير مراجعة مكاتب المراجعة النظرية على تحسين جودة عملية المراجعة (في المكاتب الأردنية). ودراسة (بشير 2017)، هدفت الدراسة إلى التعرف على وجهات نظر العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية حول أثر أسلوب مراجعة النظر في جودة مكاتب المراجعة الخارجية، توصلت الدراسة إلى أن مراجعة النظر لها دور كبير في تعزيز الالتزام بمعايير المراجعة، ويقلل من الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة) وباستعراض النماذج المختصرة من الدراسات السابقة التي تناولت أهمية مراجعة النظر وجد الباحث ان هنالك فجوة بهذه الدراسات لذلك قام الباحثون بإجراء هذه الدراسة ويمكن صياغة المشكلة في الاسئلة التالية

أسئلة الدراسة: Study Questions

هل لتطبيق مراجعة النظر في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم أثر على تقليل مخاطر المراجعة"، وتتفرع منها التساؤلات الآتية:

- 1- هل تطبق مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم مراجعة النظر؟.
- 2- هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعة النظر وتقليل المخاطر الكامنة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم؟.

3- هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعة النظر وتقليل مخاطر الرقابة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم؟.

4- هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعة النظر وتقليل مخاطر الاكتشاف في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم؟.

فرضيات الدراسات:

- الفرضية الرئيسة: "لتطبيق مراجعة النظر أثر على تقليل مخاطر المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم"، وتتفرع منها الفرضيات التالية:
- الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعة النظر وتقليل المخاطر الكامنة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.
- الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعة النظر وتقليل مخاطر الرقابة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.
- الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعة النظر وتقليل مخاطر الاكتشاف في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

أهداف الدراسة: Study Objectives

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- 1- التحقق من مدى تطبيق مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم لمراجعة النظر.
- 2- دراسة أثر تطبيق مراجعة النظر على تقليل المخاطر الكامنة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.
- 3- معرفة أثر تطبيق مراجعة النظر على تقليل مخاطر الرقابة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.
- 4- دراسة أثر تطبيق مراجعة النظر على تقليل مخاطر الاكتشاف في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

أهمية الدراسة العلمية والعملية: Study Importance

تمثلت أهمية الدراسة العلمية والعملية في أنها تساعد في إبراز مدى وجود تطبيق لمراجعة النظر بين مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم بهدف تقليل المخاطر التي تتعرض لها أحياناً، كما قد تساهم في تغطية بعض الفجوات العلمية والمنهجية التي لم تتناولها بعض الدراسات السابقة ذات العلاقة بهذه الدراسة لأن مراجعة النظر تعتبر من الأعمال المهمة التي تساهم في زيادة جودة المراجعة وتقليل مخاطرها.

2- الإطار النظري والدراسات السابقة: Literature Review

أولاً- الإطار النظري.

مراجعة النظر

مفهوم مراجعة النظر:

عرفت مراجعة النظر بأنها: "فحص أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية بواسطة بعضها البعض بافتراض وجود معايير أداء محددة" (كامل، 2001، 16)، وأيضاً عرفت بأنها: "قيام مكتب مراجعة بفحص سياسات وإجراءات رقابة الجودة لمكتب مراجعة آخر، وكذلك فحص عينة من مهام المراجعة التي قام بها مكتب المراجعة تحت الفحص، بحيث يتم فحص أوراق العمل والوثائق الأخرى المرتبطة بهذه العينة من قوائم مالية أو تقارير قام المكتب بإصدارها"

كما عرفت بأنها: "نظام بمقتضاه يتم استخدام خبرات المستهدفين لمهنة المراجعة في تقييم جودة عمل مهنيين آخرون في ضوء مجموعة من المعايير العامة للأداء، ويكون المراجع القائم بالتقييم لديه خبرة تمكنه من تقييم أداء مكتب مراجعة آخر" (هاشم، 2011، 14).

أهمية مراجعة النظر:

تتمثل أهمية مراجعة النظر في الآتي (محمود، 2017، 26):

- 1- تعتبر أداة لتأكيد جودة عملية المراجعة وجودة المراحل التي تمر بها ابتداءً من مرحلة التخطيط للمراجعة ومرحلة تنفيذ الإجراءات وتجميع أدلة الإثبات وأخيراً مرحلة إعداد تقرير المراجعة.
- 2- تساعد مراجعة النظر الممتهين للمراجعة على زيادة فعالية الإجراءات التي تتعلق بالتنفيذ العملي لعملية المراجعة.
- 3- تساعد في تحسين طريقة أداء الوظائف الرئيسة للمراجع وتقديم النصح والإرشاد في هذا المجال.
- 4- تقدم مراجعة النظر أساس لوضع وتنفيذ الخطة الاستراتيجية لتحسين جودتها.
- 5- تفيد في إخضاع إجراءات وآليات كل مكتب من مكاتب المراجعة المشاركة في برنامج مراجعة النظر لقواعد وآليات معيارية محددة بالبرنامج.
- 6- تفيد في تحديد نقاط الضعف الأساسية في أداء مكتب المراجعة الذي خضع للتقييم وتوصيل تلك النقاط لذلك المكتب لاتخاذ الإجراءات التصحيحية، كما يقوم فريق العمل القائم بمراجعة النظر بالاطلاع على تقرير مراجعة النظر السابق وذلك للوقوف على التوصيات التي قام مكتب المراجعة بتنفيذها.

أهداف مراجعة النظر:

تتمثل أهداف مراجعة النظر في الآتي (بشير، 2017، 26-28):

- 1- إبداء رأي فني مستقل عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب المحاسبة والمراجعة يوفر له ضماناً معقولاً عن مدى اتساقه مع المعايير المهنية.
- 2- تقويم مدى ملائمة سياسة مكتب المحاسبة والمراجعة والإجراءات المتعلقة بكل عنصر من عناصر رقابة الجودة.
- 3- تحديد ما إذا كان نظام رقابة الجودة للمكتب محل الفحص مناسب وشامل وملائم في تصميمه للمكتب.

- 4- تقييم مدى كفاية التوثيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة ومدى التزام الأفراد العاملين بالمكتب بهذه السياسات والإجراءات بغرض التأكد من الالتزام بالمعايير المهنية.
- 5- تحسين جودة الممارسة من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة توافقاً مع معايير الرقابة على جودة أداء عمليات المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.
- 6- التأكد من اعتماد تقرير المراجعة من شريك ثان بخلاف الشريك المشرف على عملية المراجعة.
- 7- التأكد من قيام المراجع الخارجي بتقويم نظام الرقابة الداخلية لكل شركة مساهمة يتم مراجعتها وتقديم وصف دقيق لأي مهمة في النظام.
- 8- التأكد من تبني مكاتب المحاسبة والمراجعة المسجلة لدى الهيئة لمعايير رقابة الجودة.
- 9- إبداء الرأي حول ما إذا كان نظام الرقابة على الجودة يؤكد لمنشأة المراجعة بصورة معقولة الالتزام بالمعايير المهنية.
- 10- التحقق من مدى ملاءمة سياسات وإجراءات المنشأة بالنسبة لكل عنصر من عناصر الرقابة على الجودة.
- 11- تحسين أدوات الرقابة على الجودة وتدعيم الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.
- 12- المحافظة على مركز المهنة فيما يتعلق بجودة الأداء وفعالية عملية المراجعة.
- 13- تقييم مدى التزام مكاتب المراجعة بالمعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا.
- 14- الحكم على مدى التزام مكتب المراجعة وجودة أدائه وذلك في إطار التنظيم الذاتي.
- 15- تقييم مدى كفاية التوثيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة ومدى التزام الأفراد العاملين بالمكتب بهذه الإجراءات والتأكد من الالتزام بالمعايير المهنية.

أنواع مراجعة النظر:

تطور برنامج مراجعة الفحص وأصبح في عام 2001م يشمل ثلاثة أنواع من الفحص للتحقق من جودة عمليات المراجعة وهي (محمود، 2017، 23):

مراجعة النظام: تهدف إلى التأكد من أن نظام مراجعة الجودة مطبق فعلاً ووفقاً لمعايير رقابة الجودة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

مراجعة الارتباط: وتعني تمكين القائم بعملية المراجعة من الوصول إلى تأكيد مناسب عن مراعاة المعايير المهنية عند ارتباط العميل بالمراجع.

مراجعة التقرير: تهدف إلى مساعدة المراجع على أداء عمله على أعلى مستوى من جودة الخدمة.

برنامج مراجعة النظر:

يقوم بتنفيذ برنامج مراجعة النظر فريق من المراجعين المحترفين من أجل تقييم كفاءة نظام مراقبة الجودة الداخلية لمكاتب المراجعة الأخرى، وموافقتهما مع معايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها في المهنة، ويعرف برنامج مراجعة النظر بأنه مجموعة من المعايير الخاصة صممت لقيادة وإدارة عملية المراجعة والمحاسبة في الشركات والدوائر الحكومية، وقد تم إصدارها من قبل المراقب العام للولايات المتحدة الأمريكية، وتم نشرها ضمن معايير المحاسبة الحكومية، وإحدى متطلبات هذه المعايير هو خضوع المنظمات المالية لبرنامج المراقبة ومراجعة النظر على الأقل مرة كل ثلاث سنوات، ولتلبية متطلبات برنامج مراجعة النظر، قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتطوير برنامج يهدف إلى تقييم مراجعي الحسابات المحليين، وقد حظي برنامج مراجعة النظر بنجاح ملحوظ منذ تأسيسه عام 1991م، وتشمل عملية مراجعة النظر ثلاث خطوات رئيسة تتمثل في الآتي (أبو ذروطه، 2012، 791-792):

الخطوة الأولى الإعداد: تتضمن عملية الإعداد تزويد المراجعين المسؤولين عن عملية المراجعة بكافة المعلومات والبيانات التي يحتاجون إليها في تنفيذ عملية المراجعة، والتي تساعدهم في تحقيق الأهداف المرجوة. بالإضافة إلى مساعدتهم في إنجاز العمل بإتقان وكفاءة أكبر، وتزويدهم بالمعايير التي ينبغي عليهم مراعاتها عند التقييم، ومدى اتباع الشركات والمنظمات لهذه المعايير، كما يتم تزويدهم بوصف لنظام مراقبة الجودة والكيفية التي يجب أن يكون عليها، وتحتاج عملية الإعداد في الغالب إلى فترة شهرين.

الخطوة الثانية زيارة الموقع: يقوم فريق مراجعة النظير بزيارة مكاتب المراجعة ويمكث الفريق مدة أسبوع، يقومون خلالها بمراجعة أوراق عمليات المراجعة، والملفات الإدارية، بالإضافة إلى إجراء مقابلات واجتماعات مع الإدارة والموظفين في مكاتب المراجعة.

الخطوة الثالثة التقرير: يقوم فريق مراجعة النظير في نهاية الزيارة بإعداد تقرير يتضمن رأيهم بمدى موافقة اتباع مكاتب المراجعة لمعايير المراجعة المطبقة، كما يقدم الفريق لإدارة المكتب أو المنظمة توصيات يمكنهم اتباعها من أجل تطوير العمل، وتقديم شرح للإدارة حول عملية المراجعة والملاحظات التي عليها والجوانب التي ينبغي الانتباه والمحافظه عليها، ويتم إصدار هذا التقرير في مدة تتراوح بين أسبوع وأربعة أسابيع بعد الانتهاء من زيارة الموقع.

معايير أداء مراجعة النظير :

تتمثل معايير أداء مراجعة النظير في الآتي (AICPA, 2004, 1-7):

- 1- فحص وتقييم نظام رقابة الجودة المصمم والمطبق داخل مكتب المراجعة.
- 2- إجراء اختبارات للتحقق من مدى شمول وملائمة سياسات وإجراءات رقابة الجودة المرتبطة بكل عنصر من عناصر رقابة الجودة وموافقتها للمعايير المهنية.
- 3- التحقق من مدى التزام مكتب المراجعة بسياسات وإجراءات رقابة الجودة الموضوعية.
- 4- التحقق من مدى كفاية توثيق تلك السياسات والإجراءات وتوصيلها للأفراد.
- 5- فحص ملفات التقارير وأوراق العمل لعينة من عمليات المراجعة لتحديد مدى الالتزام بمعايير المراجعة وعناصر الرقابة.
- 6- فحص السجلات الداخلية لمكتب المراجعة الخاصة بالآتي:
 - أ- تعيين الأفراد بالمكتب.
 - ب- تطوير أداء الأفراد وترقيتهم.
 - ج- تطبيق برامج التعليم المهني المستمر.
 - د- تخصص الأفراد على العمليات والمهام.
 - هـ- اختبارات تقييم وقبول العملاء الخاصة بالمكتب.

المحور الثاني- مخاطر المراجعة:

يقصد بالخطر في اللغة الإشراف على الهلاك (عريقات وعقل، 2010م، 15)، أما في الاصطلاح فإن المخاطر عُرِفَتْ بأنها احتمال حدوث شيء غير مرغوب فيه، أي احتمال التعرض للضرر أو الخسارة (عباس، 2002م، 150)، أما مخاطر المراجعة هي التي تنتج عندما لا يقوم المراجع بكامل أعماله (لا يبذل العناية المهنية الكافية) مما يجعله غير قادر على اكتشاف الأخطاء الجوهرية، وعليه يقر بسلامة وعدالة المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمال المنشأة بالرغم من عدم وجود ذلك وبالتالي يتعرض للمسؤولية القانونية، وتنقسم المسؤولية القانونية إلى مسؤولية مدنية ومسؤولية جنائية (علي وشحاتة، 2016م، 53)، وخطر المراجعة هو الخطر الذي ينشأ عندما يبدي المراجع رأياً غير

سليم عن القوائم المالية بالمنشأة، بحيث يمكن للمراجع أن يرفض قوائم مالية خالية من التحريفات دون وجه حق، أو يقر بأنها خالية من التحريفات الجوهرية بالرغم من وجودها (القاضي وآخرون، 2011، 272)، ويعتبر تحديد الأخطاء في القوائم المالية أحد خطوات أداء مهنة المراجعة (محمد وحافظ، 2012م، 13)، أي أن للمراجعة دور فعال في إدارة تلك المخاطر من خلال التأكيد الموضوعي والمستقل لبيانات المنشأة (متولي، 2014م، 238)، وأن المراجع يعتبر مسؤولاً عن المخاطر التي تؤثر على البيانات المالية (الأخطاء الجوهرية وليس كل الأخطاء)، لذلك يجب عليه أن يخطط بصورة سليمة لعملية المراجعة ويبذل ما في وسعه حتى يتفادى تلك المخاطر أو يقللها لأدنى حد ممكن، وذلك بإتباع قوانين ومعايير ومتطلبات تنفيذ مهنة المراجعة وتشريعاتها وسلوك تنفيذها، أما الأهمية النسبية للمخاطر الجوهرية يتم تحديدها عندما يكتشفها المراجع ثم ينسبها إلى إجمالي مخاطر المراجعة المكتشفة ككل (عصمان، 2013م، 225).

مكونات مخاطر المراجعة:

يتكون خطر المراجعة من ثلاثة مكونات أساسية هي:

- 1- المخاطر الكامنة: وهي تمثل مقياساً لتقدير المراجع بوجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية قبل أن يتم أخذ فعالية الرقابة الداخلية في الاعتبار (قريط وآخرون، 2017، 250)، كما عرفت بأنها تقدير المراجع لاحتمال وجود أخطاء أكثر من الحد المقرر قبوله وقد يوجد في عملية مالية أو في رصيد حساب أو في معاملة أو جزء منها مع الأخذ في الاعتبار عدم وجود رقابة داخلية متعلقة به (رشوان، 2017، 50).
- 2- مخاطر الرقابة: وهي تمثل مقياساً لتقدير المراجع بحدوث أخطاء جوهرية لن يتم اكتشافها ومنعها بواسطة نظام الرقابة الداخلية لدى العميل، أي أن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة لم يكشف أو يمنع حدوث أخطاء جوهرية في القوائم المالية.
- تسمى المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة معاً بمخاطر الأخطاء الجوهرية، كما تسمى بخطر العميل لوجودهما قبل المراجعة حيث لا يستطيع المراجع تغيير مستواهما الفعلي بل يستطيع تقييمهما وتحديد طبيعته وتوقيت حدوثهما (خرواط، 2009م، 233-263)، أي لهما صلة بالمنشأة محل المراجعة وبيئتها ولا يستطيع المراجع التحكم فيها حتى إذا قام بعملية المراجعة بنسبة 100% (الجابر، 2013م، 30).
- 3- مخاطر الاكتشاف: وهي تخضع لسيطرة المراجع لأنها من مسؤولياته (الياسري، مرجع سابق، 342)، ويمكن للمراجع أن يخفف منها عن طريق بذل العناية المهنية والالتزام بمعايير المراجعة وإبداء رأي محايد عن عدالة القوائم المالية بعد تقويم نظام الرقابة الداخلية وتوضيح مواطن الضعف والخلل فيه وتقديم النصح للإدارة بمعالجته (الجابر، مرجع سابق، 30)، وتتضمن مخاطر الاكتشاف عنصرتين هما (Arens, 2006, 242):
العنصر الأول: المخاطر المتعلقة بفسل إجراءات المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء التي لا يتم منعها أو اكتشافها عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية ويسمى مخاطر المراجعة التحليلية.
العنصر الثاني: المخاطر المتعلقة بالقبول غير الصحيح لنتائج الاختبارات التفصيلية في الوقت الذي يكون هنالك خطأ جوهرية يوجب الرفض ولم يتم اكتشافه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة التحليلية وغيرها من الاختبارات الملائمة ويسمى مخاطر المراجعة التفصيلية.

الدور التأكيد للمراجعة في مجال إدارة المخاطر:

تقوم المراجعة بخمسة أدوار لإدارة المخاطر تتمثل في الآتي (متولي، مرجع سابق، 238):

- 1- قديم التأكيد عن فعاليات إدارة المخاطر الموجودة بالمنشأة.

- 2- التقرير عن أن المخاطر قد تم تقييمها بصورة صحيحة.
- 3- تقييم العمليات التي تقوم بها إدارة المخاطر.
- 4- تقييم التقارير الخاصة بالمخاطر الرئيسية التي تواجهها المنشأة.
- 5- مراجعة العمليات الرئيسية لإدارة المخاطر.

ثانياً- الدراسات السابقة:

- دراسة أبو ذر وطفه، 2012م: هدفت الدراسة إلى تقييم جودة مكاتب المراجعة في الأردن بالاعتماد على معايير مراجعة النظير المعتمدة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. تمثلت مشكلة الدراسة في تعرض سمعة بعض شركات المراجعة إلى الإساءة لعدة أسباب، وترتب على ذلك تزايد حالات الفشل المالي للشركات، مما جعل الجمهور يتساءلون عن مدى مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي حول هذا الفشل، وعلاقة ذلك بمدى فاعلية عملية المراجعة التي يقوم بها للبيانات المالية، وكفاءة وفاعلية مكاتب المراجعة، وفي ظل اهتزاز الثقة في التقارير المالية المنشورة وتقارير المراجعة التي تصدرها مكاتب المراجعة، أصبح من الضروري البحث عن عوامل تحسن المهنة والعاملين فيها بما يزيد من كفاءتها وفعاليتها. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لجمع وتحليل بيانات الدراسة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، وجود أثر لجميع معايير مراجعة مكاتب المراجعة النظرية على تحسين جودة عملية المراجعة في المكاتب الأردنية. أوصت الدراسة باعتماد معايير مراجعة مكاتب المراجعة النظرية في جميع مكاتب المراجعة، وتدريب مدققي الحسابات في مكاتب المراجعة على الإجراءات التي تتطلبها عملية تطبيق معايير مراجعة النظير (أبوذر وطفه، 2012، 788-814).
- دراسة Hajihaa, 2012: هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على المخاطر المكونة لنموذج مخاطر المراجعة في إيران. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وطبقت هذه الدراسة على عينة مكونة من (60) من مدراء وشركاء وعاملين بمكاتب المراجعة الإيرانية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن أهم العوامل التي تؤثر على مخاطر المراجعة هي العوامل المؤثرة في المخاطر الملازمة. أوصت الدراسة بضرورة إزالة الاختلافات في القضايا المهنية مثل تقييم المخاطر وثقافة وبيئة الشركات محل المراجعة، ويمكن لذلك أن يساعد في تعزيز دقة التقييمات خاصة تقييم عوامل الخطر (Hajihaa, 2012, 379-390).
- دراسة بشير، 2017م: تمثلت مشكلة الدراسة في تباين ما يتوقعه مستخدمي تقارير المراجعة الخارجية والبيانات الواردة في تقرير المراجع الخارجي مما ينتج عنه تحفظ مجلس الإدارة في تقارير المراجعة. هدفت الدراسة إلى التعرف على وجهات نظر العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية حول أثر أسلوب مراجعة النظير في جودة مكاتب المراجعة الخارجية. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج من خلال دراسة الحالة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن مراجعة النظير لها دور كبير في تعزيز الالتزام بمعايير المراجعة، ويقلل من الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة. أوصت الدراسة بإعطاء موضوع جودة المراجعة أكبر قدر من الاهتمام من قبل المنظمات المهنية والهيئات العلمية في السودان لما له من أهمية وأثر على مهنة المراجعة (بشير، 2017).
- دراسة محمود، 2017م: تمثلت مشكلة الدراسة في عدم التزام العديد من مكاتب المراجعة والمنشآت ذات الصلة بمراجعة النظير. هدفت الدراسة إلى بيان دور مراجعة النظير في تضيق فجوة التوقعات، ودراسة دور مراجعة النظير في الحد من فجوة أداء مكاتب المراجعة. اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي، المنهج الاستقرائي، المنهج التاريخي، والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، يؤدي استخدام أسلوب مراجعة النظير إلى

تحقيق سمعة جيدة لمكتب المراجعة، وجود المؤهلات والكفاءة المهنية الكافية لدى مكاتب المراجعة وإلمامهم بواجباتهم ومسئولياتهم يقلل من فجوة الأداء. أوصت الدراسة بتحديد نقاط الضعف الأساسية في أداء مكاتب المراجعة الخاضعة للتقييم والعمل على معالجتها، الاهتمام بوجود المعاهد العلمية المتخصصة في مجال مراجعة النظر، وإجراء مزيد من البحوث في هذا المجال (محمود، 2017).

- دراسة الياسري، 2017م: هدفت الدراسة إلى معالجة مخاطر المراجعة وأثرها على عدالة وحياد القوائم المالية التي تمت مراجعتها بواسطة المراجع المستقل، إلقاء الضوء على أهم مخاطر المراجعة، ووضع الحلول الممكنة لتفادي تلك المخاطر، توصلت الدراسة إلى أن مراجع الحسابات ليس باستطاعته أن يسيطر على المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة لأنهما من مسؤولية المنشأة، أما مخاطر الاكتشاف تخضع لسيطرته لأنها من مسؤولياته.
- دراسة رشوان، 2017م: هدفت الدراسة إلى التعرف على تحليل العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وأثرها على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة في مكاتب المراجعة الخارجية العاملة في قطاع غزة. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، يوجد أثر لمخاطر المراجعة والأهمية النسبية على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، يوجد دور للأهمية النسبية في التغلب على المشاكل التي تنتج من مخاطر عملية المراجعة. أوصت بضرورة تحديد الأهمية النسبية والإطار الزمني بشكل دقيق لتنفيذ عملية المراجعة، ويجب أن يثبت المراجع في تقريره قيمة المخاطر التي وجدها والتي اكتشفها وأسبابها وطرق معالجتها (رشوان، 2017، 35-77).

- دراسة حسن وجبار، 2018م: هدفت الدراسة إلى معرفة مخاطر المراجعة بأنواعها والعوامل التي تؤثر فيها وكذلك إيجاد الحلول الممكنة للحد من تلك المخاطر. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن إتباع مراجع الحسابات لأسلوب المراجعة التحليلية يساعده في اكتشاف الغش والخطأ مما يقلل من درجة مخاطر المراجعة.
- من الاستعراض السابق نجد أن الدراسات السابقة معظمها يهدف إلى توكي أهمية مراجعة النظر ودوره في الحد من مخاطر المراجعة وهو الهدف الذي تسعى إليه الدراسة الحالية التي تم تطبيقها في البيئة السودانية بولاية الخرطوم.

3- منهجية الدراسة وإجراءاتها: Study Methodology

منهج الدراسة:

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لجمع وتحليل بيانات الدراسة معتمدة على المصادر الأولية متمثلة في الاستبانة.

مجتمع الدراسة وعينتها.

يتكون مجتمع الدراسة من مكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدة بولاية الخرطوم، حيث تم استهداف مدراء المكاتب أو من ينوب عنهم في كل مكتب، وقد تم اختيار (40) مكتب بطريقة العينة القصدية وتم توزيع عدد (40) استبانة على هذه المكاتب وتمكن الباحثين من استرداد (30) استبانة، أما الاستبانات الصالحة للتحليل فقد بلغت (29) استبانة خضعت للتحليل وتم اختبار صدق وثبات الاستبانة باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

التحليل العاملي:

أخضعت بيانات الاستبانة للتحليل العاملي بغرض فهم الاختلافات بين مجموعة كبيرة من متغيرات الدراسة، حيث أن التحليل العاملي يستعمل متغيرات معيارية لتوزع عليها بنود المتغيرات بحسب انحرافاتها عن الوسط الحسابي وتكون العلاقات بين المتغيرات داخل العامل الواحد أقوى من العلاقة مع المتغيرات في العوامل الأخرى (زغلول، 2003)

جدول رقم (1): التحليل العاملي للمتغير المستقل (مراجعة النظير):

4	3	2	1	العبارات
-.124	.749	.337	.143	يحرص مكتبكم على إبلاغ لجنة مراجعة الزميل عن رغبته للخضوع لبرامج مراقبة الجودة.
.269	.918	-.052	.068	يحرص مكتبكم على اعتبار لجنة مراجعة الزميل هي الجهة المسؤولة عن الحكم على الخلافات التي تنشأ بين الشركة وفريق مراجعة الزميل.
.610	.078	.285	.486	يقوم مكتبكم بإجراء عملية مراجعة الزميل وفقاً لمعايير لجنة مراجعة الزميل المتفق عليها.
.216	.172	.299	.699	يحرص مكتبكم على أن تتم عملية المراجعة وفق متطلبات السرية المنصوص عليها في المعايير وتفسيراتها.
.948	.081	.135	.131	يعتمد مكتبكم معيار الأداء المتوافق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها.
.028	.018	.401	.784	يهتم مكتبكم بأن يكون كل مراجع فيه حاصل على التدريب اللازم، والذي يؤهله لمراجعة الزميل بكفاءة عالية.
-.006	.180	.335	.795	يحرص مكتبكم على أن تكون إجراءات التكاليف مطابقة للمعايير المهنية.
.053	-	.062	.791	يضع مكتبكم معايير وإرشادات بشأن الاعتبارات والأنشطة المطبقة على تخطيط عملية مراجعة الزميل للبيانات المالية.
.221	.127	.003	.767	يحرص مكتبكم على مراجعة إجراءات التكاليف وتوجيهها بشكل مباشر لمراجعة وتقييم ممارسات المحاسبة والمراجعة في الشركة.
.243	.205	.051	.725	يحرص مكتبكم على مراجعة المخاطر التي يمكن أن تنبع من عملية المراجعة.
.083	.120	.840	.221	يلتزم مكتبكم بتقديم تقرير مراجعة النظام المبني على جودة أداء مكاتب المراجعة.
.222	.087	.846	.168	يحرص مكتبكم على التعاون في تقديم التقارير المناسبة في الوقت المناسب.
1.116	1.205	1.507	5.256	Eigenvalues
		75.698		Total variance explained (Cumulative %)
		.757		Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.
		162.594		Bartlett's Test of Sphericity

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2019م

جدول رقم (2): التحليل العاملي للمتغير التابع (مخاطر المراجعة)

3	2	1	العبارات
-.082	.628	.493	توجد تحريفات بالقوائم المالية قبل المراجعة لها مخاطرها على العميل.
.014	.922	.112	للمراجع دور في الحد من التحريفات التي يقوم بها العميل.
.083	.186	.756	توجد مخاطر للمراجعة عند قصور الرقابة الإدارية بالمنشأة.
-.027	.020	.879	توجد مخاطر للمراجعة عند قصور الضبط المحاسبي بالمنشأة.
-.016	.044	.870	توجد مخاطر للمراجعة عند قصور الضبط الداخلي بالمنشأة.
.055	.167	.758	للمراجع دور في الحد من مخاطر قصور الرقابة الداخلية.
.917	-.242	.241	توجد مخاطر على المراجع إذا لم يكتشف تحريفات جوهرية بالقوائم المالية وأقر بصحتها.
.787	.530	-.282	يعتبر المراجع مسؤولاً عن مخاطر عدم اكتشاف التحريفات.

3	2	1	العبارة
1.372	1.746	3.316	Eigenvalues
		80.433	Total variance explained (Cumulative %)
		.494	Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.
		137.367	Bartlett's Test of Sphericity

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2019م

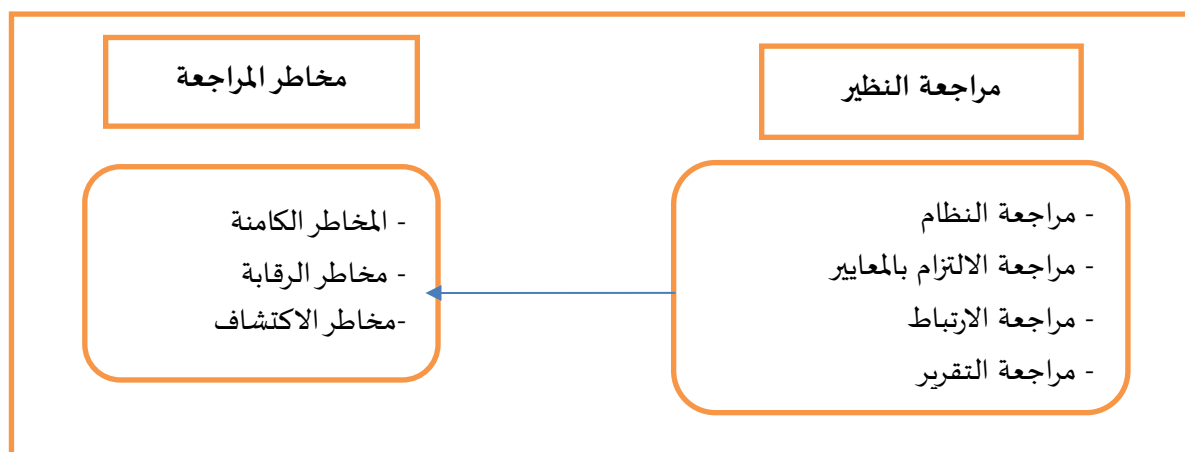
الاعتمادية: جدول رقم (3): الاعتمادية (الثبات والصدق الإحصائي لأداة الدراسة)

Alpha	عدد العبارات	المتغيرات	نوع المتغير
.673	2	مراجعة النظام	المتغيرات المستقلة (مراجعة النظر)
.718	2	مراجعة الالتزام بالمعايير	
.888	6	مراجعة الارتباط	
.753	2	مراجعة التقرير	
.749	2	المخاطر الكامنة	المتغيرات التابعة (مخاطر المراجعة)
.887	4	مخاطر الرقابة	
.651	2	مخاطر الاكتشاف	

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2019م

تطوير نموذج الدراسة والفرضيات

نتيجة لأجراء التحليل العاملي فإن نموذج الدراسة الأولى قد تغير فأصبحت المتغيرات التي تقيس المتغير المستقل (مراجعة النظر) أربعة متغيرات (أبعاد) بدلاً عن ثلاثة بعد إضافة متغير مراجعة الالتزام بالمعايير، بينما ظلت المتغيرات التي تقيس المتغير التابع (مخاطر المراجعة) ثلاثة ابعاد كما هي، وتبعاً لهذا التغيير فإن الفرضيات الأولية للدراسة التي وضعت مع النموذج الأولى قد تغيرت تبعاً لذلك، ويوضح الشكل رقم (1) النموذج المعدل للدراسة:



المصدر: إعداد الباحثين، 2019م

فرضيات الدراسة المعدلة:

الفرضية الرئيسة: "تطبيق مراجعة النظير أثر على تقليل مخاطر المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم"، وتتفرع منها الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعة النظير وتقليل المخاطر الكامنة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعة النظير وتقليل مخاطر الرقابة في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مراجعة النظير وتقليل مخاطر الاكتشاف في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم

تحليل الارتباط لمتغيرات الدراسة:

جدول رقم (5): الارتباطات بين متغيرات الدراسة: Person's Correlation Coefficient for All Variable

م	المتغيرات	1	2	3	4	5	6	7
1	مراجعة النظام	1	.260	.258	.283	.547**	.184	.204
2	مراجعة الالتزام بالمعايير	.260	1	.500**	.428*	.036	.408*	.165
3	مراجعة الارتباط	.258	.500**	1	.486**	.223	.649**	.325
4	مراجعة التقرير	.283	.428*	.486**	1	-.027-	.447*	-.120-
5	المخاطر الكامنة	.547**	.036	.223	-.027-	1	.288	.149
6	مخاطر الرقابة	.184	.408*	.649**	.447*	.288	1	-.010-
7	مخاطر الاكتشاف	.204	.165	.325	-.120-	.149	-.010-	1

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2019

4- عرض النتائج ومناقشتها.

اختبار فرضيات الدراسة:

تم استخدام الانحدار الخطي المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة من خلال اختبار العلاقة بين المتغير المستقل (مراجعة النظير) والمتغير التابع (مخاطر المراجعة) بعد التحليل العاملي للبيانات، وقد بلغ عدد الفرضيات المتعلقة بالعلاقة بين مراجعة النظير ومخاطر المراجعة (3) فرضيات رئيسة، ويهدف اختبار تحليل الانحدار المتعدد إلى التعرف على تأثير أبعاد المتغير المستقل (مراجعة النظير) على أبعاد المتغير التابع (مخاطر المراجعة) ممثلة في المخاطر الكامنة، مخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف وتم الاعتماد على معامل (Beta) لمعرفة التغير المتوقع في المتغير التابع بسبب التغير الحاصل في وحدة واحدة من المتغير المستقل، كما تم الاعتماد على (R^2) للتعرف على قدرة النموذج على تفسير العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، بالإضافة إلى استخدام اختبار (F) للتعرف على معنوية نموذج الانحدار، وقد تم الاعتماد على مستوى الدلالة (0.05) للحكم على مدى معنوية التأثير، حيث يتم مقارنة مستوى المعنوية المحسوب مع مستوى الدلالة المعتمد، وتعد التأثيرات ذات دلالة إحصائية إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوب أصغر من أو يساوي مستوى الدلالة المعتمد (0.05) والعكس صحيح، وقد تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد

لأبعاد مراجعة النظر مع كل بعد من أبعاد مخاطر المراجعة والتي تتمثل في المخاطر الكامنة، مخاطر الرقابة، ومخاطر الاكتشاف وسوف يتم عرض نتائج الاختبار على النحو التالي:

العلاقة بين مراجعة النظر والمخاطر الكامنة (Beta coefficient)

تم اختبار العلاقة بين أبعاد المتغير المستقل (مراجعة النظر) والبعد الأول للمتغير التابع (المخاطر الكامنة) والجدول رقم (7) يوضح نتائج الاختبار.

جدول رقم (6) العلاقة بين مراجعة النظر والمخاطر الكامنة

المتغير المستقل	قيمة (بيتا)	Sig
مراجعة النظام	.547	0.002
مراجعة الالتزام بالمعايير	-.114	0.505
مراجعة الارتباط	.179	0.357
مراجعة التقرير	-.266	0.178
R ²	.384	
R ² Adjusted	.281	
Δ R ²	.384	
F change	3.741	

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يلاحظ من الجدول رقم (6) أعلاه أن هنالك علاقة معنوية بين مراجعة النظام والمخاطر الكامنة وقد بلغت قيمة بيتا للمتغير (0.547) بمستوى معنوية (0.002)، وتوجد علاقة عكسية غير معنوية بين مراجعة الالتزام بالمعايير والمخاطر الكامنة حيث بلغت قيمة بيتا (-0.114) بمستوى معنوية (0.505)، وأيضاً توجد علاقة غير معنوية بين مراجعة الارتباط والمخاطر الكامنة حيث بلغت قيمة بيتا (0.179) بمستوى معنوية (0.357)، كما توجد علاقة عكسية غير معنوية بين مراجعة التقرير والمخاطر الكامنة حيث بلغت قيمة بيتا (-0.266) بمستوى معنوية (0.178)، وهذه النتائج تؤكد القبول الجزئي للفرضية الأولى التي تنص على أن "هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر والمخاطر الكامنة".

العلاقة بين مراجعة النظر ومخاطر الرقابة (Beta coefficient)

تم اختبار العلاقة بين أبعاد المتغير المستقل (مراجعة النظر) والبعد الثاني للمتغير التابع (مخاطر الرقابة)

جدول رقم (7): العلاقة بين مراجعة النظر ومخاطر الرقابة

المتغير المستقل	قيمة (بيتا)	Sig
مراجعة النظام	.184	0.340
مراجعة الالتزام بالمعايير	.387	0.046
مراجعة الارتباط	.593	0.002
مراجعة التقرير	.158	0.391
R ²	.448	
R ² Adjusted	.357	

Sig	قيمة (بيتا)	المتغير المستقل
	.448	ΔR^2
	4.879	F change

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يلاحظ من الجدول رقم (7) أعلاه أنه توجد علاقة غير معنوية بين مراجعة النظام ومخاطر الرقابة وقد بلغت قيمة بيتا للمتغير (0.184) بمستوى معنوية (0.340)، وتوجد علاقة معنوية بين مراجعة الالتزام بالمعايير ومخاطر الرقابة حيث بلغت قيمة بيتا (0.387) بمستوى معنوية (0.046)، وأيضاً توجد علاقة معنوية بين مراجعة الارتباط ومخاطر الرقابة حيث بلغت قيمة بيتا (0.593) بمستوى معنوية (0.002)، كما توجد علاقة غير معنوية بين مراجعة التقرير ومخاطر الرقابة حيث بلغت قيمة بيتا (0.158) بمستوى معنوية (0.391)، وهذه النتائج تؤكد القبول الجزئي للفرضية الثانية التي تنص على أن "هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر ومخاطر الرقابة".

العلاقة بين مراجعة النظر ومخاطر الاكتشاف (Beta coefficient)

تم اختبار العلاقة بين أبعاد المتغير المستقل (مراجعة النظر) والبعد الثالث للمتغير التابع (مخاطر الاكتشاف) والجدول رقم (9) يوضح نتائج الاختبار.

جدول رقم (8) العلاقة بين مراجعة النظر ومخاطر الاكتشاف

Sig	قيمة (بيتا)	المتغير المستقل
0.287	.204	مراجعة النظام
0.549	.120	مراجعة الالتزام بالمعايير
0.181	.301	مراجعة الارتباط
0.059	-.420-	مراجعة التقرير
	.245	R^2
	.120	R^2 Adjusted
	.245	ΔR^2
	1.952	F change

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يلاحظ من الجدول رقم (8) أعلاه أنه توجد علاقة غير معنوية بين مراجعة النظام ومخاطر الاكتشاف وقد بلغت قيمة بيتا للمتغير (0.204) بمستوى معنوية (0.287)، توجد علاقة غير معنوية بين مراجعة الالتزام بالمعايير ومخاطر الاكتشاف حيث بلغت قيمة بيتا (0.120) بمستوى معنوية (0.549)، وأيضاً توجد علاقة غير معنوية بين مراجعة الارتباط ومخاطر الاكتشاف حيث بلغت قيمة بيتا (0.301) بمستوى المعنوية (0.181)، وتوجد علاقة عكسية معنوية بين مراجعة التقرير ومخاطر الاكتشاف حيث بلغت قيمة بيتا (-0.420) بمستوى معنوية (0.059)، وهذه النتائج تؤكد القبول الجزئي للفرضية الثالثة التي تنص على أن "هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر ومخاطر الاكتشاف".

ملخص نتائج اختبار فرضيات الدراسة

جدول رقم (9) ملخص نتائج اختبار فرضيات الدراسة الرئيسية والفرعية:

م	الفرضيات	Sig	نتيجة الاختبار
	الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظير والمخاطر الكامنة، وتتفرع منها:		قبلت جزئياً
1	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظام والمخاطر الكامنة	0.002	قبلت
2	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة الالتزام بالمعايير والمخاطر الكامنة	0.505	لم تقبل
3	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة الارتباط والمخاطر الكامنة	0.357	لم تقبل
4	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة التقرير والمخاطر الكامنة	0.178	لم تقبل
	الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظير ومخاطر الرقابة، وتتفرع منها:		قبلت جزئياً
1	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظام ومخاطر الرقابة	0.340	لم تقبل
2	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة الالتزام بالمعايير ومخاطر الرقابة	0.046	قبلت
3	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة الارتباط ومخاطر الرقابة	0.002	قبلت
4	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة التقرير ومخاطر الرقابة	0.391	لم تقبل
	الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظير ومخاطر الاكتشاف، وتتفرع منها:		قبلت جزئياً
1	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظام ومخاطر الاكتشاف	0.287	لم تقبل
2	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة الالتزام بالمعايير ومخاطر الاكتشاف	0.549	لم تقبل
3	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة الارتباط ومخاطر الاكتشاف	0.181	لم تقبل
4	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة التقرير ومخاطر الاكتشاف	0.059	قبلت

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

أهم النتائج ومناقشتها:

من خلال تحليل البيانات توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- 1- توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين كل من مراجعة النظير والمخاطر الكامنة، مراجعة الارتباط ومخاطر الرقابة، وعلاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين مراجعة التقرير ومخاطر الاكتشاف. وهذه النتيجة أيدت ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة مثل دراسة (Hajihaa, 2012) والتي توصلت إلى أن أهم العوامل التي تؤثر على مخاطر المراجعة هي العوامل المؤثرة في المخاطر الملازمة، كما أيدت أيضاً هذه النتيجة دراسة (دراسة رشوان، 2017) والتي توصلت بوجود أثر لمخاطر المراجعة والأهمية النسبية على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، يوجد دور للأهمية النسبية في التغلب على المشاكل التي تنتج من مخاطر عملية المراجعة.
- 2- توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين كل من مراجعة الالتزام بالمعايير ومخاطر الرقابة هذه النتيجة أيدت ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة مثل دراسة (ابو ذروطه، 2012) والتي توصلت إلى وجود أثر لجميع معايير مراجعة مكاتب المراجعة النظرية على تحسين جودة عملية المراجعة في المكاتب الأردنية.
- 3- توجد علاقة عكسية ليست ذات دلالة إحصائية بين كل من مراجعة الالتزام بالمعايير ومراجعة التقرير والمخاطر الكامنة، هذه النتيجة أيدت ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات مثل دراسة (الياسري، 2017)

- والتي توصلت إلى أن مراجع الحسابات ليس باستطاعته أن يسيطر على المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة لأتهما من مسؤولية المنشأة، أما مخاطر الاكتشاف تخضع لسيطرته لأنها من مسؤولياته.
- 4- توجد علاقة إيجابية ليست ذات دلالة إحصائية بين كل من مراجعة النظام ومراجعة التقرير وبين مخاطر المراجعة، هذه النتيجة أيدت ما توصلت إليه النتائج الجزئية لبعض الدراسات السابقة مثل دراسة (حسن وجبار، 2018) والتي توصلت إلى أن إتباع مراجع الحسابات لأسلوب المراجعة التحليلية يساعده في اكتشاف الغش والخطأ مما يقلل من درجة مخاطر المراجعة.
- 5- توجد علاقة إيجابية ليست ذات دلالة إحصائية بين كل من مراجعة النظام، مراجعة الالتزام بالمعايير، ومراجعة الارتباط وبين مخاطر الاكتشاف.
- 6- معظم مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم تهتم بتطبيق مراجعة النظير.

التوصيات والمقترحات.

- من خلال النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحثون ويقترحون بما يلي:
- 1- ضرورة اهتمام مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم بتطبيق مراجعة النظير لتشمل جميع المكاتب بالسودان نسبة لأهميتها في تحسين جودة المراجعة وتطويرها.
- 2- ضرورة تقديم مكاتب المحاسبة والمراجعة لعملائها النصح بتصميم نظم رقابة داخلية فاعلة للحد من مخاطر المراجعة الكامنة التي تؤثر على جودة عملية المراجعة وارتفاع مخاطرها.
- 3- ضرورة التزام مكاتب المحاسبة والمراجعة بمعايير المراجعة وبذل العناية المهنية اللازمة حتى يتمكنوا من تخفيض مخاطر الاكتشاف.

قائمة المراجع.

أولاً- المراجع بالعربية:

- أبو ذر، عفاف اسحق؛ وطه، حازم محمد. (2012). أثر معايير مراجعة المراجعة النظرية على جودة مكاتب المراجعة. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال. جامعة الزرقاء. عمادة البحث العلمي. المجلد الثامن، العدد الرابع.
- بشير، حسن النور حسن. (2017). مراجعة النظير وأثرها على جودة المراجعة الخارجية. جامعة النيلين. كلية الدراسات العليا. رسالة ماجستير غير منشورة.
- الجابر، علي محسن فاضل الجابر. (2013). تقييم تطبيق رقابة جودة التدقيق الخارجي في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 220. السعودية: المعهد العربي للمحاسبين القانونيين. رسالة المحاسبة القانونية.
- حسن، علي ميري؛ وجبار، ناظم شعلان. (2018). مخاطر التدقيق وأثرها على رأي مراقب الحسابات ومصداقية نتائج التدقيق وسبل الحد منها. العراق: مجلة جامعة كربلاء العلمية. المجلد 16. العدد الأول. ص 95.
- خرواط، عصام. (2009). المراجعة على أساس الخطر. د م. مجلة السائل.
- رشوان، عبد الرحمن محمد. (2017). تحليل العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وأثرها على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة. مجلة كلية فلسطين التقنية للأبحاث والدراسات. العدد الرابع.
- عباس، علي. (2002). الإدارة المالية في منظمات الأعمال. عمان: دارمكتبة الرائد العلمية.

- عربيات، حربي محمد؛ وعقل، وسعيد جمعة. (2010). التأمين وإدارة الخطر - ط2. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- عصمان، مداني. (2013). مسؤولية المراجع الخارجي بخصوص البيانات المالية. الجزائر: مجلة جامعة الاغواط. العدد الاقتصادي رقم 120.
- علي، عبد الوهاب نصر؛ وشحاتة، شحاتة السيد شحاتة. (2016). أصول المراجعة الخارجية. الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.
- القاضي، حسين؛ ودحدوح، حسين؛ وقريط، عصام. (2011) مراجعة الحسابات. دمشق: منشورات جامعة دمشق. نظام التعليم المفتوح. برنامج المحاسبة. كلية الاقتصاد.
- قريط، عصام؛ وحמידان، عدنان؛ وصافي، هاشم. (2018)، دور التدقيق المشترك في تحسين تقييم خطر التدقيق. سوريا: مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية. المجلد 39. العدد الأول.
- كامل، أماني حسن. (2001). مراجعة النظر كأسلوب رقابي لتحسين جودة المراجعة. القاهرة: جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد التاسع.
- متولي، أحمد زكي حسين. (2014). استخدام التكامل بين اسلوبي المحاسبة المرنة (LA) والسجلات المفتوحة (OBA) في تطوير الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة. مصر: جامعة عين شمس. كلية التجارة. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. العدد الثالث.
- محمد، صلاح الدين خضر؛ وحافظ، سماح طارق. (2012). دراسات في المراجعة. المنصورة: د ن.
- محمود، خالدة محمد عبد الله. (2017). مراجعة النظر ودورها في تضيق فجوة التوقعات. جامعة النيلين. كلية الدراسات العليا. رسالة ماجستير غير منشورة.
- هاشم، محمد صالح. (2011). إطار متكامل للمتطلبات الإضافية اللازمة لتحسين جودة الأداء المهني لأعمال المراجعة في بيئة التجارة الإلكترونية. القاهرة: جامعة القاهرة. كلية التجارة. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين. العدد (78).
- الياسري، محمد فاضل نعمة. (2017). أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية وتنفيذ عمل مراقب الحسابات. الكوفة: جامعة الكوفة. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية. المجلد الرابع. العدد السادس. ص342.

ثانياً- المراجع بالإنجليزية:

- AICPA Standards for performing and Reporting on peer Review. AICPA peer Reviewed Board, New York, January, 2004, Pp 1-7.
- Arens, A., Elder, R., Beasley, M., (2006) Auditing and Assurance Services; An integrated Approach. 11th, Pearson Prentice Hall.
- Hajihaa, Z, (2012). Application of Delphi method for determining the affecting factors upon audit risk model. Management Science Letters. Vol.2, NO.1. 379-390.