

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

إعداد

على أحمد محمد حسن الكندري

إشراف

د/ علاء الدين عبد العزيز فهمي عمر

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة – جامعة مدينة السادات

أ.م. د/ ياسر إبراهيم داود

أستاذ مساعد بقسم الاقتصاد والمالية
ووكيل الكلية لشئون التعليم والطلاب
كلية التجارة – جامعة مدينة السادات

٢٠٢٢م

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

مستخلص

هدفت الدراسة إلى التعرف على مستوى مدخل المراجعة على أساس المخاطر بمكاتب المراجعة الكويتية، والتعرف على مستوى جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية، وقد تكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين بمكاتب المراجعة الكويتية، واشتملت عينة الدراسة على (١٨٧) عاملاً بمكاتب المراجعة الكويتية، واعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي كمناهج للدراسة، واستعان بالاستبانة كأداة للدراسة، وقد توصل الباحث للعديد من النتائج أهمها:

- ١- إن مستوى مدخل المراجعة على أساس المخاطر بمكاتب المراجعة الكويتية جاء بمتوسط حسابي (3.59) وانحراف معياري (0.611) وبدرجة استجابة (عالية).
- ٢- إن مستوى جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية جاء بمتوسط حسابي (3.75) وانحراف معياري (0.896) وبدرجة استجابة (عالية).
- ٣- وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لمدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية، حيث بلغت قيمة (R) (0.276a) بمستوى دلالة (0.000b).

كلمات مفتاحية:- أثر - المراجعة على أساس المخاطر- جودة المراجعة

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

Abstract

This study aimed to determine the level of the Risk-based Auditing Approach in the Kuwaiti Auditing Offices, investigate the level of auditing quality in the Kuwaiti Audit Offices, The study population included all employees in the Kuwaiti Audit Offices. The study sample involved (187) employees in the Auditing Offices. The research used inductive and deductive methods and used the questionnaire as a study tool. The researcher concluded with several significant findings as follows:

1. The level of the Risk-Based Auditing Approach in the Kuwaiti Auditing Offices came with arithmetic mean (3.59), standard deviation (.611), and a (high) response.
2. The level of audit quality in the Kuwaiti Auditing Offices came with arithmetic mean (3.75), standard deviation (.896), and a (high) response.
3. There is a statistically significant influence of the Risk-Based Audit Approach on the audit quality in Kuwaiti audit offices, as (R) value was (.276a) with a significance level of (.000b).

Keywords: Impact, Risk-Based Auditing, Audit Quality

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

القسم الأول: الإطار العام للبحث

أولاً: مقدمة:

في ظل التغيرات والتطورات المتسارعة التي يمر بها العالم في العصر الحالي وبيئة الأعمال التي أصبحت تتسم بالتعقيد فقد واجهت المنظمات العديد من المخاطر عند تنفيذ أعمالها ومهامها على اختلاف أنواعها والتي تختلف باختلاف طبيعة النشاط الذي تمارسه المنظمة، لذا لقي موضوع المراجعة على أساس المخاطر اهتمامًا بالغًا في الآونة الأخيرة كونه الأداء المحايدة التي تضفي مزيد من المصداقية والثقة على مخرجات تلك المنظمات.

ويُشار إلى أسلوب إدارة المخاطر في مجال المراجعة الخارجية كونه عملية مستمرة تبدأ قبل التعاقد على عملية المراجعة وتنتهي بإعداد تقرير المراجع، فإذا وافق المراجع على التعاقد يكون قد قبل التحمل بمستوى معين من الخطر ويقوم حينئذ باستخدام كافة الأساليب التي ربما تساعده في تخفيض احتمال تعرضه لتلك المخاطر، هذا إلى جانب ما يقوم به المراجع من اختبارات الالتزام والاختبارات الأساسية الهادفة إلى تخفيض احتمال وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية (محمود، ٢٠١٣، ص. ٧٩).

ولمدخل المراجعة على أساس المخاطر أهمية لا يمكن الإغفال عنها، حيث يعتبر بمثابة أحد العناصر الأساسية لحوكمة الشركات كما يساهم بفعالية في تزويد الإدارة العليا بدرجة كفاءة حول أنشطة إدارة المخاطر بالمنشأة (عبد الغفار، ٢٠١٩، ص. ٨٠). كما تستهدف معايير المراجعة على أساس المخاطر تحسين الجودة والفاعلية لعمليات المراجعة من خلال تغيير ممارسات المراجعة بشكل كبير، حيث تعد المراجعة على أساس المخاطر مركزية وذات أولوية على المخاطر والأساليب المتعلقة بالعمل والرقابة ضد المخاطر التي قد تحدث، حيث تشير المراجعة على أساس المخاطر إلى أنه كلما زادت المخاطر في مجال زاد التركيز على المراجعة، ويساعد المدخل القائم على المخاطر المراجعين في التخطيط لعملية المراجعة للمساهمة بشكل فعال في الحوكمة الفعالة وإدارة المخاطر والرقابة الأكثر واقعية (Sastra, Yuhertiana & Budiwitjaksono, 2018, P.P. 1581-1582).

لذا يُعد التعرف على مخاطر المراجعة وتقديرها أمرًا بالغ الأهمية في مساعدة مراجع الحسابات على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة الخارجية بشكل أكثر كفاءة، مما يساهم في التوصل لنتائج أكثر منطقية وتحقيق الهدف من عملية المراجعة كمدخل لتحسين جودة المراجعة الخارجية (عبد الجليل وعيسى، ٢٠٢٠، ص. ١٢٢). وهو ما أكدته دراسة عبد الجليل ويونس (٢٠١٧، ص. ٣٠) أن تحليل وتقويم المخاطر بواسطة المراجع الخارجي والتقدير الصائب للمخاطر يؤثر في مسار أداء عملية المراجعة ويزيد من كفاءتها وفعاليتها.

ويُشار إلى جودة المراجعة كونها تتمثل في درجة التزام المراجع بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني بما يحقق الاكتشاف والإفصاح عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، وتقليل الخطر الكلي للمراجعة بما يساهم في زيادة حالة الأمان والثقة وزيادة جودة المعلومات والبيانات في القوائم المالية (دوارة، ٢٠١٤، ص. ١٨). وترتبط جودة المراجعة بقدرة المراجع على تحديد المخالفات المادية في البيانات المالية والإفصاح عن تقارير المراجعة التي بها مخالفات لذا فإن جودة المراجعة تقوم على الكفاءة الفنية والاستقلالية لدى المراجع (Ahmad, et al., 2016, P. 133).

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

وعليه أوصت دراسة ثامر (٢٠١٩) بأن تقوم السلطات الرقابية المختصة والهيئات المهنية المسؤولة عن مهنة المراجعة في الكويت بدراسة مدى إمكانية إلزام مدققي الحسابات بالإبلاغ عن مسائل المراجعة الهامة للشركات المقيدة بالبورصة الكويتية

ثانياً: مشكلة البحث:

على الرغم من اهتمام الشركات بعمليات المراجعة والتدقيق إلا أنها تواجه العديد من المشكلات والضغوط التي تضطرها للاستعانة بالمراجعين الخارجيين حيث يشير النومس (٢٠١٨، ص. ٤) إلى أنه قد أدى التوسع الكبير بأنشطة المنظمات والشركات والزيادة في تنوع العمليات المالية وتعقيدها إلى زيادة الضغوط عليها، مما تطلب منها الاعتماد على مكاتب المراجعة للقيام بالوظائف الرقابية والتدقيقية لتضمن لها مستويات أداء عالية.

ولم تكن دولة الكويت ببعيدة عن مجال التعلم من الدروس الماضية من أزمات اقتصادية ومالية والتعامل مع المخاطر بعد حدوثها، وما فرضته إدارة الأعمال الحديثة على مؤسسات الأعمال من انتهاج مدخل إدارة المخاطر لإسهامه بالتنبؤ بتلك المخاطر، حيث أظهرت دولة الكويت ضعفاً في تطبيق إدارة المخاطر في مؤسسات الأعمال الكويتية (الخياط، ٢٠١٩، ص. ٣٣٤).

وترتبط أنشطة المراجعة الخارجية مع إدارة المخاطر المؤسسية في الشركات المدرجة في بورصة الكويت، فعلى المراجع أن يفهم البيئة الداخلية للشركة وأن يقوم بتحديد مخاطر مختلف الأحداث التي قد تتعرض لها الشركة وأن يقيم هذه الأحداث، بالإضافة إلى تقييم نظم الرقابة الداخلية في الشركة (النصافي، ٢٠٢١، ص. ٣).

ومن ثم يمكن بلورة مشكلة البحث في ضوء مجموعة من التساؤلات الآتية:

- (١) ما مستوى مدخل المراجعة على أساس المخاطر بمكاتب المراجعة الكويتية؟
- (٢) ما مستوى جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية؟

ثالثاً: الدراسات السابقة:

تم تناول الدراسات السابقة من خلال المحاور الآتية:

- الدراسات التي تناولت المراجعة على أساس المخاطر.
 - الدراسات التي تناولت تحسين جودة المراجعة.
 - الدراسات التي تناولت أثر المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة.
- وسيتم تناول الدراسات في كل محور وذلك على النحو الآتي:
١. الدراسات التي تناولت المراجعة على أساس المخاطر:

• دراسة (Eulerich et al., 2020)

تمت الدراسة بعنوان "المراجعة المستمرة والتخطيط للمراجعة على أساس المخاطر - التحليل العملي"، واستهدفت الدراسة بحث العوامل المرتبطة باستخدام المعلومات المتعلقة بالمراجعة المستمرة في التخطيط للمراجعة على أساس المخاطر، وتم تطبيق الدراسة على عينة مكونة من (٢٦٤) من المديرين التنفيذيين في المراجعة في المؤسسات

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

الاستراتيجية، وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي: تشمل العوامل المؤثرة على المراجعة المستمرة في التخطيط للمراجعة على أساس المخاطر أهمية تحليلات البيانات والتعاون بين لجنة المراجعة والمراجع الخارجي واستخدام نتائج المراجعة الداخلية في الوقاية من الفساد.

• دراسة (Le et al., 2022)

تمت الدراسة بعنوان "المدخل القائم على المخاطر وجودة المراجعة المستقلة باستخدام نمذجة المعادلة الهيكلية- الدليل من فيتنام"، واستهدفت الدراسة الكشف عن العوامل المؤثرة على مدخل المراجعة على أساس المخاطر وجودة المراجعة في فيتنام وبحث العلاقة بين مدخل المراجعة على أساس المخاطر وجودة المراجعة في شركات المراجعة المستقلة في فيتنام، وتم تطبيق الدراسة على عينة مكونة من (٣٥٥) مراجع مهني من شركات المراجعة المستقلة في فيتنام، وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي: وجود علاقة ارتباطية إيجابية بين كفاءة المراجع والضغوط المهنية على المراجع والدعم من تكنولوجيا المعلومات والقدرة التنافسية لشركات المراجعة ورسوم المراجعة والمخاطر المتعلقة بالعملاء وتطبيق المراجعة على أساس المخاطر وجودة المراجعة المستقلة، ووجود علاقة ارتباطية قوية بين مخاطر العملاء واستخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة، كما توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة بين مدخل المراجعة على أساس المخاطر وجودة شركات المراجعة المستقلة.

٢. الدراسات التي تناولت تحسين جودة المراجعة:

• دراسة (Houqe et al., 2017)

تمت الدراسة بعنوان "جودة المراجعة وإدارة الأرباح وتكاليف رأس مال الأسهم: الدليل من الهند"، واستهدفت الدراسة بحث تأثير جودة المراجعة على إدارة الأرباح وتكاليف رأس مال الأسهم في الشركات المدرجة في البورصة في الهند، وتم تطبيق الدراسة على عينة مكونة من (٧٣٠٣) شركة مدرجة في البورصة، وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي: يؤدي ارتفاع مستوى جودة المراجعة إلى خفض إدارة الأرباح وتكاليف رأس مال الأسهم، كما تؤثر العوامل المتعلقة بحجم المؤسسة ومخاطرها والتعقيد في المراجعة والاستقلالية المؤسسية لمجلس الإدارة على إدارة الأرباح وتكاليف رأس مال الأسهم في المؤسسة.

• دراسة (النومس، ٢٠١٨)

تمت الدراسة بعنوان "دور مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت بتحسين جودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠)"، واستهدفت الدراسة دراسة درجة إجراءات فحص ورقابة الجودة في مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، والكشف عن وجود تأثير مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وتم تطبيق الدراسة على عينة مكونة من (١٤٢) مدققاً من مدققي الحسابات والعاملين في مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت، وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي: جاءت إجراءات فحص ورقابة الجودة في مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت بدرجة متوسطة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، ووجود تأثير إيجابي

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

لمكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت في تحسين جودة التدقيق الخارجي فيما يتعلق بالنقد بمتطلبات الجودة المهنية، وأوصت الدراسة بضرورة وضع الأنظمة والقوانين التي تنظم مهنة التدقيق وتحكم عمل المدققين الخارجيين فيها، والعمل على إيجاد مدونة سلوك أخلاقي يتم تطبيقها على كافة العاملين في وتضمينها الإجراءات التأديبية الموثقة في حالة الانحراف عن تطبيقها.

٣. الدراسات التي تناولت أثر المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة:

• دراسة (Hematfar & Hemmati, 2013)

تمت الدراسة بعنوان "المقارنة بين المراجعة التقليدية والمراجعة على أساس المخاطر وتأثيرهم على جودة تقارير المراجعة"، واستهدفت الدراسة المقارنة بين المراجعة التقليدية والمراجعة على أساس المخاطر وتأثيرهم على جودة التقارير المالية، وتم تطبيق الدراسة على عينة مكونة من (٨٠) من كبار المديرين والمشرفين والمراجعين في شركة مراجعة في إيران، وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي: تساعد المراجعة على أساس المخاطر في تقديم تقارير المراجعة الأكثر موثوقية ودقة بالمقارنة بالمراجعة التقليدية، وتكتسب المراجعة على أساس المخاطر المستوى الأعلى من الثقة والدقة أكثر من المراجعة التقليدية لدى مستخدمي تقارير المراجعة.

• دراسة (عمر، ٢٠٢١)

تمت الدراسة بعنوان "أثر قياس وتقدير مخاطر المراجعة على جودة تقارير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين: دراسة حالة ولاية الخرطوم"، واستهدفت الدراسة دراسة درجة إدراك المنشآت ومكاتب المراجعة لأهمية قياس مخاطر المراجعة على جودة تقارير المراجعة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، والكشف عن وجود تأثير لتقدير مخاطر مهنة المراجعة وتحسين جودة تقرير المراجع الخارجي، وتم تطبيق الدراسة على عينة مكونة من (٤٩) مراجعاً، و(٢٠) فرداً من الأكاديميين، وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي: جاء إدراك المنشآت ومكاتب المراجعة لأهمية قياس مخاطر المراجعة على جودة تقارير المراجعة بدرجة موافق من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، ووجود تأثير إيجابي لتقدير مخاطر مهنة المراجعة وتحسين جودة تقرير المراجع الخارجي؛ وأوصت الدراسة بضرورة الالتزام بمعايير تقرير المراجعة، ووضع معايير خاصة بجودة تقرير المراجعة، وضرورة التزام المراجع الخارجي بقياس وتقدير مخاطر المراجعة وتقييمها باستمرار.

التعليق على الدراسات السابقة:

ويلاحظ من خلال استعراض الدراسات السابقة ما يلي:

١. من زاوية المجال: تمت أغلب الدراسات السابقة في دول أوروبية وبعض الدول العربية، وعلى الرغم من وجود بعض الدراسات بدولة الكويت إلا أنها لم تنطرق إلى أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية.

٢. من زاوية هدف البحث: استهدفت أغلب الدراسات السابقة:

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

- تناول مدخل المراجعة على أساس المخاطر.
 - التعرف على آليات تحسين جودة المراجعة.
 - الكشف عن أثر المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة.
- من زاوية ما يميز البحث الحالي عن الدراسات السابقة: يتميز البحث الحالي بأنه يركز على تناول أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة مكاتب المراجعة الكويتية.

رابعاً: أهداف البحث:

- استهدف هذا البحث تحليل أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية، وذلك سعياً لتحقيق الأهداف الفرعية التالية:
- (١) تحديد مستوى مدخل المراجعة على أساس المخاطر بمكاتب المراجعة الكويتية.
 - (٢) التعرف على مستوى جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية.
 - (٣) الكشف عن وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية.

خامساً: فروض البحث:

- (١) لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى عنهم حول مستوى مدخل المراجعة على أساس المخاطر بمكاتب المراجعة الكويتية.
- (٢) لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى عنهم حول مستوى جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية.
- (٣) يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية.

سادساً: أهمية البحث:

• الأهمية العلمية:

١. تبرز أهمية البحث النظرية من سعيها لإلقاء الضوء على مدخل هام وفعال في عملية المراجعة وهو مدخل المراجعة على أساس المخاطر والاستفادة منها في تحسين جودة عملية المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية.
٢. إثراء الأدب النظري والمكتبة العربية وبخاصة المكتبة الكويتية بالمعلومات والمعارف حول مدخل المراجعة على أساس المخاطر بما يحسن من جودة عملية المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية.

• الأهمية العملية:

١. تتبع أهمية البحث العملية من تناولها لأثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية.

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

٢. يؤمل أن تسهم نتائج البحث الحالي في تقديم فهم أوضح لمسئولي مكاتب المراجعة الكويتية حول مدى تحقيق من مدخل المراجعة على أساس المخاطر حتى يمكن تحسين مستوى جودة عمليات المراجعة والتي يؤدي بدوره إلى تحسين مستوى كفاءة الأداء المالي للشركات.

القسم الثاني: الإطار النظري للبحث

أولاً: أهمية عملية المراجعة الخارجية

تُعتبر المراجعة الخارجية إجراءً إلزامياً بالنسبة للمؤسسات والعملاء والموردين والمستثمرين، لذلك يجب الحرص على مدى جودة التدقيق، ولا يتمثل دور المراجع الخارجي فقط في التركيز على كشف الاحتيال بل تقديم رأي للأشخاص المستفيدين وأصحاب المصلحة لمعرفة إذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء، وأن يضع في اعتباره قوة البيئة الرقابية للمؤسسة أثناء إعداد التقارير المالية (Hodge, 2019, PP. 25 - 296)؛ وبالتالي يساعد تعرّف المراجع الخارجي على عوامل المخاطر المحتملة على إيلاء الاهتمام لعدم الوقوع في الأخطاء التي يمكن أن تؤثر على بيانات القوائم المالية السنوية من خلال الالتزام بتحقيق أقصى قدر من الفعالية والموضوعية لزيادة الثقة في جودة البيانات المالية، وتختلف عوامل المخاطر من مؤسسة إلى أخرى، ولكن هناك مجموعة من المخاطر المحتملة مشتركة بين المؤسسات (Florea, & Florea, 2012, P. 45).

ثانياً: إجراءات المراجع للحد من مخاطر المراجعة

وفي هذا الصدد، تم تحديد عدد من الإجراءات للحد من مخاطر المراجعة والتي تتمثل في الإشراف الجيد على الموظفين، والمراجعة المفاجئة غير المتوقعة للمؤسسات، والحرص على تطبيق آليات المراجعة الدقيقة للحد من أساليب التحايل والغش؛ وهو ما نوه عليه بوخديمي وشبايكي (٢٠٢١، ص. ص. ٢١٩ - ٢٢٠) بأنه من إجراءات المراجعة للحد من المخاطر يتمثل النهج العام لإجراءات المراجعة في إطار الحد من المخاطر في الأخذ بعين الاعتبار كيفية وطريقة المراجعة بصفة عامة والتي تعكس تفكيراً انتقادياً أكثر حدة، والتي تتمثل في:

أ. تعيين الموظفين والإشراف عليهم: إن الاستجابة للمخاطر تتم عن طريق تعيين أفراد إضافيين لمهنة المراجعة، بحيث يكون هؤلاء الأفراد يتمتعون بمعارف وكفاءات خاصة في مجموعة من الميادين، مثل المتخصصين في الاحتيال والغش وذوي الخبرة في تكنولوجيا المعلومات، ونطاق الإشراف يوضح تقييم المراجع لمخاطر الغش وأيضاً تقييم مدى كفاءة أعضاء الفرقة التي تم تكليفها بمهمة المراجعة.

ب. عنصر المفاجأة في تحديد إجراءات المراجعة: إن إدراج عنصر المفاجأة في تحديد طبيعة جدول الأعمال الخاص بعملية المراجعة يُعتبر من أهم الأمور التي ينبغي أن يقوم بها المراجع، حيث إن جميع من ينتمون إلى المؤسسة من موظفين وإدارة قد ألفوا إجراءات المراجعة المعتادة، الأمر الذي يتيح لهم القيام بإخفاء معلومات مالية معينة، وعنصر المفاجأة يمكن إدراجه فيما يأتي: القيام بفحص التأكيدات وأرصدة الحسابات التي لم تخضع للفحص بسبب تدني مستوى خطرها وأهميتها، وإحداث

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

تغيير في جداول أعمال إجراءات المراجعة بالمقارنة مع ما تم برمجته، واستخدام أساليب مغايرة للاستطلاع، هذا بالإضافة إلى عمل الفحوصات في مراكز أخرى يكون من غير المتوقع عمل المراجعة بها.

ج. إجراءات المراجعة للحد من مخاطر الغش على مستوى التأكيدات: تشتمل مهمة المراجع فيما يتعلق بالحد من مخاطر الغش على مستوى التأكيدات مجموعة من التعديلات على مستوى نطاق إجراءات المراجعة وطبيعة جدول أعمال المراجعة، وهذا عن طريق: القيام بتعديل على مستوى طبيعة المراجعة بهدف جمع مجموعة من الأدلة التي تتمتع بأكثر قدرٍ من المسؤولية، والعمل على تكيف جدول الأعمال المتعلق بالفحوصات التحليلية، وأيضاً تعديل نطاق الإجراءات الذي يوضح درجة تقييم مخاطر الغش.

د. إجراءات المراجعة للحد من مخاطر الالتفاف والتحايل على الرقابة من طرف الإدارة: يختص بالإجراءات التي تعمل على الحد من مخاطر التحايل على الرقابة ومكافحتها.

ثالثاً: أهمية جودة المراجعة

وعلاوة على ذلك، فإنه عند تمكن المؤسسة من تطبيق مبدأ الجودة، ينتج عن ذلك زيادة الثقة بين كل من المستفيدين والمستثمرين الذين يميلون إلى التقارير المالية الدقيقة لهذه المؤسسة، لذلك فإنه يمكن النظر إلى المراجعة الإستراتيجية على أنها عملية منهجية تعتمد على فريق من المراجعين المتخصصين؛ وهو ما أكد عليه "القطامين وصالح" (AL-) (Qatamin & Salleh, 2020, P. 56) بأنه كلما تمكنت المنشأة من تحقيق جودة المراجعة، حصلت على درجة ثقة أعلى من المستفيدين والمستثمرين الذين يتأثرون بجودة التقارير المالية، لأن جودة المراجعة ينتج عنها قدرة المنشأة على اتخاذ القرارات الإستراتيجية مثل التمويل، الديون، المبيعات، التسويق، الموارد البشرية وغيرها من الإدارات الأخرى، والمراجعة الإستراتيجية بمثابة تقنية أو ممارسة لوضع تشخيص لأداء نظام الإدارة، فهي فحص مُمنهج يتم تنفيذه من قِبَل مدقق جودة معتمد سواء داخلي أم خارجي أم فريق مراجعة متخصص (Khare, 2020, P. 191).

وتساعد جودة المراجعة في الكشف عن التجاوزات والأخطاء التي يركتبها المدققين ومنع حدوث الإفلاس وزيادة الأرباح التي تحصل عليها ومنع حدوث تحريف في القوائم المالية (Raslan & Hegazy & Eldawla, 2016, P.156).

القسم الثالث: إجراءات البحث المنهجية

أولاً: منهج البحث:

ولتحقيق أهداف البحث الحالي واختبار فروضه فقد جمع الباحث بين المنهجين التاليين:

- **المنهج الاستقرائي:** والذي عُرف بأنه "المنهج الذي يستخدم للتحقق من صدق المعرفة الجزئية بالاعتماد على الملاحظة والتجربة الحسية، ويعتمد المنهج على تكوين تعميمات ونتائج عامة، فإذا استطاع الباحث أن يحصر كل الحالات الفردية

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

في فئة معينة ويتحقق من صحتها بالخبرة المباشرة عن طريق الحواس فإنه قد قام بعملية استقراء تام وحصل على معرفة يقينية" (العمراني، ٢٠١٢، ص. ٩٦).

- **المنهج الاستنباطي:** والذي عُرف بأنه "حركة ذهنية تقوم على استخلاص نتائج من قضايا وكميات عقلية مسلم بها بشكل مباشر لا يحتاج إلى التجربة، أو هو انتقال من الكليات والمسلمات العقلية إلى الجزئيات والفروع المرتبطة بها والمنتشرة في عالم الواقع، فالاستنباط نوع من الاستدلال الذي يختص بجانب التفكير العقلي ويقوم على الانتقال من المقدمات إلى النتائج" (بني يونس، ٢٠١٨، ص. ١٢٥).

ثانياً: مجتمع وعينة البحث

يشتمل مجتمع البحث على جميع العاملين بمكاتب المراجعة الكويتية بواقع (١٨٧) عاملاً في مكاتب المراجعة الكويتية.

الجدول رقم (١) الاستبيانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الإحصائي

الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المستردة والصالحة للتحليل	النسبة المئوية المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي للاستبيانات الموزعة
200	187	93.5%

ثالثاً: خصائص عينة البحث:

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث وتتمثل في البيانات الديموغرافية التي تشمل:

توزيع أفراد العينة حسب متغيرات البحث:

الجدول رقم (٢) توزيع أفراد العينة حسب متغيرات البحث

المسمى الوظيفي	التكرارات	النسب المئوية
مراجع	71	38.0%
محاسب	70	37.4%
رئيس قسم	27	14.4%
مدير	19	10.2%
المجموع	187	100%
المؤهل العلمي	التكرارات	النسب المئوية
بكالوريوس	155	82.9%
ماجستير	21	11.2%
دكتوراه	11	5.9%
المجموع	187	100%
سنوات الخبرة	التكرارات	النسب المئوية
أقل من 5 سنوات	83	44.4%
من 5 إلى 10 سنوات	58	31.0%
أكثر من 10 سنوات	46	24.6%
المجموع	187	100%

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

يتبين من الجدول السابق: أن أكبر نسبة حصل عليها توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي هي (38.0%)، والخاصة بـ(مراجع)، وأن أكبر نسبة حصل عليها توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي هي (82.9%)، والخاصة بـ(بكالوريوس)، وأن أكبر نسبة حصل عليها توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة هي (44.4%)، والخاصة بـ(أقل من 5 سنوات).

رابعاً: أداة البحث وإجراءات التحقق من صدقها وثباتها:

قام الباحث ببناء استبانة للكشف عن أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة.

وصف أداة البحث (الاستبانة):

وتم تحديد عبارات الاستبانة المكونة من (٢٢) عبارة وتم توزيعها وفقاً للمحاور المحددة، وتطبيقها على عينة استطلاعية مكونة من (٣٠) عاملاً وعاملة لتحديد صدق وثبات الأداة.

صدق الأداة وثباتها:

صدق الأداة:

(١) صدق المحكمين:

بعد الانتهاء من إعداد الاستبانة وبناء عباراتها، وعرضها على مجموعة من المحكمين المختصين للتحقق من مدى فاعلية الأداة وتحقيقها لأهداف البحث. وذلك للتأكد من مدى ارتباط كل عبارة من عباراتها بالمحور الذي تنتمي إليه، ومدى وضوح كل عبارة وسلامة صياغتها اللغوية وملائمتها لتحقيق الهدف الذي وضعت من أجله، واقتراح طرق تحسينها وذلك بالحذف أو بالإضافة أو إعادة الصياغة أو غير ما ورد مما يرونه مناسباً، وبعد استعادة النسخة المحكمة من المحكمين وفي ضوء اقتراحات بعض المحكمين أعاد الباحث صياغة الاستبانة؛ حيث تم حذف وإعادة صياغة بعض العبارات في الاستبانة وذلك فيما اتفق عليه أكثر من (٨٠٪) من السادة المحكمين، وبذلك أصبحت الاستبانة في شكلها النهائي بعد التأكد من صدقها الظاهري مكونة من (٢٢) عبارة مقسمة على محورين.

(٢) صدق الاتساق الداخلي لأداة البحث:

تم حساب صدق الاتساق الداخلي بحساب معامل ارتباط بيرسون بين درجات كل عبارة والدرجة الكلية للمحور التي تنتمي إليه العبارة من محاور استبانة أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة جاءت جميعها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)، وجاءت جميع قيم معاملات الارتباط قيم دالة حيث تراوحت في المحور الأول: مستوى مدخل المراجعة على أساس المخاطر بمكاتب المراجعة الكويتية بين (**-0.680 - **0.858)، تراوحت في المحور الثاني: مستوى جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية بين (**-0.569 - **0.837).

ثبات الأداة:

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

تراوحت قيم معاملات الثبات لمحاور الاستبانة بين (871-982). وتشير هذه القيم من معاملات الثبات إلى صلاحية الاستبانة للتطبيق وإمكانية الاعتماد على نتائجها والوثوق بها.

خامساً: الأساليب الإحصائية:

بناء على طبيعة البحث والأهداف التي سعى الباحث إلى تحقيقها، تم تحليل البيانات باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) واستخراج النتائج وفقاً للأساليب الإحصائية التالية: التكرارات والنسب المئوية، والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، ومعامل ارتباط بيرسون، ومعامل كرونباخ ألفا، وتحليل التباين الأحادي، وتحليل الانحدار الخطي، ومعادلة المدى.

القسم الرابع: نتائج البحث ومناقشتها

أولاً: أسئلة البحث:

١. عرض وتحليل نتائج السؤال الأول الذي نص على: ما مستوى مدخل المراجعة على أساس المخاطر بمكاتب المراجعة الكويتية؟

للإجابة عن هذا السؤال تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأبعاد المحور الأول: مستوى مدخل المراجعة على أساس المخاطر بمكاتب المراجعة الكويتية، ومن ثم ترتيب هذه الأبعاد تنازلياً حسب المتوسط الحسابي لكل بُعد، ويبين ذلك الجدول التالي:

الجدول رقم (٣): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة حول مستوى مدخل المراجعة على أساس المخاطر بمكاتب المراجعة الكويتية

الرقم	الأبعاد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الاستجابة
١	البعد الأول: تخطيط عملية المراجعة على أساس المخاطر	3.69	1.114	١	عالية
٢	البعد الثاني: تنفيذ عملية المراجعة على أساس المخاطر	3.58	.958	٣	عالية
٣	البعد الثالث: إعداد تقارير المراجعة	3.63	.933	٢	عالية
٤	البعد الرابع: المتابعة	3.47	1.099	٤	عالية
	المتوسط العام	3.59	.611		عالية

يتبين من الجدول السابق: أن المتوسط العام لأبعاد المحور الأول: مستوى مدخل المراجعة على أساس المخاطر بمكاتب المراجعة الكويتية جاء بمتوسط حسابي (3.59) وانحراف معياري (.611)، وبدرجة استجابة (عالية)، ويعزو ذلك إلى فاعلية مدخل المراجعة على أساس المخاطر بمكاتب المراجعة الكويتية حيث يُعد التدقيق الخارجي هو إجراء إلزامي للمؤسسات والعلماء والموردين والمستثمرين، لذلك يجب الاهتمام بجودة المراجعة بدايةً من

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

تخطيط عملية المراجعة ومروراً بمرحلة التنفيذ ثم إعداد التقارير حتى مرحلة المتابعة، كما لا يقتصر دور المدقق الخارجي على التركيز على كشف الاحتيال فحسب، بل تقديم المشورة للمستفيدين وأصحاب المصلحة لمعرفة ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء ومراعاة قوة البيئة الرقابية للمؤسسة عند إعداد التقارير المالية.

اتفقت نتيجة الدراسة الحالية مع نتيجة دراسة (Hematfar & Hemmati, 2013)، والتي أشارت إلى أن المراجعة على أساس المخاطر تساعد في تقديم تقارير المراجعة الأكثر موثوقية ودقة بالمقارنة بالمراجعة التقليدية، وتكتسب المراجعة على أساس المخاطر المستوى الأعلى من الثقة والدقة أكثر من المراجعة التقليدية لدى مستخدمي تقارير المراجعة.

ويمكن تناول أبعاد المحور الأول بمزيد من التفصيل على النحو التالي:

• البعد الأول: تخطيط عملية المراجعة على أساس المخاطر:

تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات البعد الأول: تخطيط عملية المراجعة على أساس المخاطر، ومن ثم ترتيب هذه العبارات تنازلياً حسب المتوسط الحسابي لكل عبارة، ويبين ذلك الجدول التالي:

الجدول رقم (٤): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة حول تخطيط عملية المراجعة على أساس المخاطر

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الاستجابة
١	يضع المراجع إجراءات رقابية تضمن عدم انتشار المخاطر أو تقليلها إلى أدنى مستوى ممكن.	3.59	1.416	٤	عالية
٢	يضع المراجع مجموعة من المقترحات بهدف تنويع مصادر تمويل الشركة لتقليل المخاطر.	3.75	1.447	٢	عالية
٣	يوصي المراجع بضرورة إشراك أطراف أخرى في تحمل المخاطر عن طريق عدد مختلف من الأساليب كاعتماد أسلوب الكفالة.	3.83	1.371	١	عالية
٤	يوصي المراجع بضرورة تقبل الشركة المخاطر والتعامل معها بشكل سريع لتقليل أثارها السلبية.	3.60	1.536	٣	عالية
	المتوسط العام	3.69	1.114		عالية

يتبين من الجدول السابق: أن المتوسط العام للبعد الأول: تخطيط عملية المراجعة على أساس المخاطر جاء بمتوسط حسابي (3.69) وانحراف معياري (1.114) وبدرجة استجابة (عالية)، ويعزو ذلك إلى أهمية عملية المراجعة على أساس المخاطر، حيث يوصي المراجع بضرورة تقبل الشركة المخاطر والتعامل معها بشكل سريع لتقليل أثارها السلبية، كما يضع المراجع مجموعة من المقترحات بهدف تنويع مصادر تمويل الشركة لتقليل

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

المخاطر, إلى جانب وضع المراجع إجراءات رقابية تضمن عدم انتشار المخاطر أو تقليلها إلى أدنى مستوى ممكن.

اتفقت نتيجة الدراسة الحالية مع نتيجة دراسة (Eulerich et al., 2020), والتي أشارت إلى أنه تشمل العوامل المؤثرة على المراجعة المستمرة في التخطيط للمراجعة على أساس المخاطر أهمية تحليلات البيانات والتعاون بين لجنة المراجعة والمراجع الخارجي واستخدام نتائج المراجعة الداخلية في الوقاية من الفساد.

• البعد الثاني: تنفيذ عملية المراجعة على أساس المخاطر

تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات البعد الثاني: تنفيذ عملية المراجعة على أساس المخاطر, ومن ثم ترتيب هذه العبارات تنازلياً حسب المتوسط الحسابي لكل عبارة, ويبين ذلك الجدول التالي:

الجدول رقم (٥): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة حول تنفيذ عملية المراجعة على أساس المخاطر

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الاستجابة
٥	يقوم المراجع بتحديد مستوى المخاطر المقبولة من قبل الشركة أثناء عملية التنفيذ.	3.65	1.504	١	عالية
٦	يتأكد المراجع من وجود إجراءات فعالة لقياس المخاطر التشغيلية أثناء تنفيذ المراجعة.	3.64	1.443	٢	عالية
٧	يقوم المراجع بقياس مستوى كفاية رأس المال لدى الشركة خلال تنفيذ عملية المراجعة.	3.60	1.389	٣	عالية
٨	يتعاون المراجع مع قسم إدارة المخاطر في مجال تبادل المعلومات لتحسين عملية إدارة المخاطر.	3.45	1.411	٤	عالية
المتوسط العام		3.58	.958		عالية

يتبين من الجدول السابق: أن المتوسط العام للبعد الثاني: تنفيذ عملية المراجعة على أساس المخاطر جاء بمتوسط حسابي (3.58) وانحراف معياري (.958) وبدرجة استجابة (عالية), ويعزو ذلك إلى أهمية وفاعلية تنفيذ عملية المراجعة على أساس المخاطر, حيث يقوم المراجع بتحديد مستوى المخاطر المقبولة من قبل الشركة أثناء عملية التنفيذ, كما يقوم بقياس مستوى كفاية رأس المال لدى الشركة خلال تنفيذ عملية المراجعة, إلى جانب تأكيد المراجع من وجود إجراءات فعالة لقياس المخاطر التشغيلية أثناء تنفيذ المراجعة.

• البعد الثالث: إعداد تقارير المراجعة

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات البعد الثالث: إعداد تقارير المراجعة، ومن ثم ترتيب هذه العبارات تنازلياً حسب المتوسط الحسابي لكل عبارة، ويبين ذلك الجدول التالي:

الجدول رقم (٦): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة حول إعداد تقارير المراجعة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الاستجابة
٩	يعد المراجع القوائم المالية بتقارير المراجعة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها عالمياً.	3.54	1.434	٣	عالية
١٠	يضع المراجع رأيه ضمن تقارير المراجعة عن القوائم المالية كوحدة واحدة.	3.72	1.344	٢	عالية
١١	يذكر المراجع أسباب امتناعه عن إبداء رأيه حول القوائم المالية ضمن تقرير المراجعة.	3.83	1.292	١	عالية
١٢	يتأكد المراجع من أن تقارير المراجعة تتضمن قدرماً مناسباً من الإفصاح عن المعلومات الضرورية لضمان صدق وعدالة عرض القوائم المالية.	3.42	1.421	٤	عالية
المتوسط العام		3.63	.933		عالية

يتبين من الجدول السابق: أن المتوسط العام البعد الثالث: إعداد تقارير المراجعة جاء بمتوسط حسابي (3.63) وانحراف معياري (.933) وبدرجة استجابة (عالية)، ويعزو ذلك إلى أهمية إعداد التقارير في مكاتب المراجعة الكويتية وأهمية هذه التقارير بالنسبة للعملاء، حيث يعد المراجع القوائم المالية بتقارير المراجعة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها عالمياً، كما يتأكد المراجع من أن تقارير المراجعة تتضمن قدرماً مناسباً من الإفصاح عن المعلومات الضرورية لضمان صدق وعدالة عرض القوائم المالية.

• البعد الرابع: المتابعة

تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات البعد الرابع: المتابعة، ومن ثم ترتيب هذه العبارات تنازلياً حسب المتوسط الحسابي لكل عبارة، ويبين ذلك الجدول التالي:

الجدول رقم (٧): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة حول البعد الرابع: المتابعة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الاستجابة
١٣	يتعاون المراجع مع إدارة المخاطر لمتابعة تنفيذ التوصيات التي نص عليها تقرير المراجعة.	3.44	1.593	٣	عالية
١٤	يتأكد المراجع في مرحلة المتابعة من أن الإجراءات التصحيحية التي تم اتخاذها تحقق النتائج المرغوب فيها.	3.53	1.471	١	عالية
١٥	يتابع المراجع تنفيذ طرق التعامل مع المخاطر	3.43	1.589	٤	عالية

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الاستجابة
	والتي تمكنه من إصدار توصيات لإدارة المخاطر.				
١٦	يرفع المراجع تقارير المراجعة الخارجية بصورة فورية للإدارة العليا.	3.46	1.560	٢	عالية
	المتوسط العام	3.47	1.099		عالية

يتبين من الجدول السابق: أن المتوسط العام البعد الرابع: المتابعة جاء بمتوسط حسابي (3.47) وانحراف معياري (1.099) وبدرجة استجابة (عالية)، ويعزو ذلك إلى أهمية مرحلة المتابعة في عملية المراجعة على أساس المخاطر في مكاتب المراجعة الكويتية، حيث يتابع المراجع تنفيذ طرق التعامل مع المخاطر والتي تمكنه من إصدار توصيات لإدارة المخاطر، ويرفع تقارير المراجعة الخارجية بصورة فورية للإدارة العليا، إلى جانب تأكد المراجع الداخلي في المكاتب الكويتية من أن الإجراءات التصحيحية التي تم اتخاذها تحقق النتائج المرغوب فيها.

٢. عرض وتحليل نتائج السؤال الثاني الذي نص على: ما مستوى جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية؟

للإجابة عن هذا السؤال تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني: مستوى جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية، ومن ثم ترتيب هذه العبارات تنازلياً حسب المتوسط الحسابي لكل عبارة، ويبين ذلك الجدول التالي:

الجدول رقم (٨): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة حول مستوى جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الاستجابة
١٧	يوجد لدى مكتب المراجعة الذي أنتمي إليه فريق عمل من المختصين ذوي الكفاءة العالية.	3.57	1.566	٦	عالية
١٨	يتوفر لدى مكتب المراجعة الذي أنتمي إليه قدر كافي من استقلالية اتخاذ القرار بعيداً عن أية ضغوطات من أطراف خارجية.	3.74	1.473	٤	عالية
١٩	يحتوي مكتب المراجعة الذي أنتمي إليه على عدد متنوع من الدعاوى القانونية الجارية.	3.57	1.538	٥	عالية
٢٠	يمتلك مكتب المراجعة الذي أنتمي إليه موارد مالية كبيرة.	3.78	1.372	٣	عالية
٢١	يعمل لدى مكتب المراجعة الذي أنتمي إليه طاقم عمل كبير.	3.97	1.263	١	عالية
٢٢	يتوفر لدى مكتب المراجعة الذي أنتمي إليه سابقة تعامل مع نفس العميل.	3.84	1.394	٢	عالية
	المتوسط العام	3.75	.896		عالية

يتبين من الجدول السابق: أن المتوسط العام للمحور الثاني: مستوى جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية جاء بمتوسط حسابي (3.75) وانحراف معياري (.896) وبدرجة

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

استجابة (عالية) ويعزو ذلك إلى جودة وفعالية المراجعة على أساس المخاطر بمكاتب المراجعة الكويتية، حيث يتوفر لدى مكتب المراجعة قدر كافي من استقلالية اتخاذ القرار بعيداً عن أية ضغوطات من أطراف خارجية، وامتلاك المكاتب موارد مالية كبيرة، إلى جانب وجود طاقم عمل كبير ينتمي للمكتب.

ثانياً: فروض البحث:

١. التحقق من صحة الفرض الأول والذي نص على: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى عنهم حول مستوى مدخل المراجعة على أساس المخاطر بمكاتب المراجعة الكويتية".

وللتحقق من صحة هذا الفرض تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) للتعرف على عن الفروق الإحصائية:

- المسمى الوظيفي:

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) للتعرف على الفروق الإحصائية على النحو التالي:

الجدول رقم (٩): تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) لدلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول مستوى مدخل المراجعة على أساس المخاطر بمكاتب المراجعة الكويتية وفقاً لمتغير المسمى الوظيفي

الأبعاد	مصدر التباين	مجموع مربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
البعد الأول: تخطيط عملية المراجعة على أساس المخاطر	بين المجموعات	.501	3	.167	.133	.940
	داخل المجموعات	230.284	183	1.258		
	المجموع	230.785	186			
البعد الثاني: تنفيذ عملية المراجعة على أساس المخاطر	بين المجموعات	3.605	3	1.202	1.317	.270
	داخل المجموعات	167.006	183	.913		
	المجموع	170.611	186			
البعد الثالث: إعداد تقارير المراجعة	بين المجموعات	1.904	3	.635	.725	.538
	داخل المجموعات	160.143	183	.875		
	المجموع	162.047	186			
البعد الرابع: المتابعة	بين المجموعات	6.415	3	2.138	1.794	.150
	داخل المجموعات	218.109	183	1.192		
	المجموع	224.524	186			
المتوسط العام	بين المجموعات	.560	3	.187	.496	.685
	داخل المجموعات	68.872	183	.376		
	المجموع	69.432	186			

يتبين من نتائج الجدول السابق: عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) بين متوسط درجات أفراد عينة البحث حول مستوى مدخل المراجعة على أساس المخاطر بمكاتب المراجعة الكويتية وفقاً لمتغير المسمى الوظيفي، ويعزو ذلك إلى

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

رؤية مفردات جميع عينة الدراسة حول مستوى مدخل المراجعة على أساس المخاطر بمكاتب المراجعة الكويتية لا تختلف باختلاف المسمى الوظيفي لهم حيث أن جميعهم على دراية كاملة بدور عمليات المراجعة واعتبارها عملية تخطيط لأن المراجع يبدأ من التخطيط إلى التواصل مع العملاء، وبالتالي فإن التخطيط الجيد هو وضع خطط إستراتيجية متكاملة.

- المؤهل العلمي:

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) للتعرف على الفروق الإحصائية على النحو التالي:

الجدول رقم (١٠): تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) لدلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول مستوى مدخل المراجعة على أساس المخاطر بمكاتب المراجعة الكويتية وفقاً لمتغير المؤهل العلمي

الأبعاد	مصدر التباين	مجموع مربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
البعد الأول: تخطيط عملية المراجعة على أساس المخاطر	بين المجموعات	4.808	2	2.404	1.957	.144
	داخل المجموعات	225.977	184	1.228		
	المجموع	230.785	186			
البعد الثاني: تنفيذ عملية المراجعة على أساس المخاطر	بين المجموعات	2.967	2	1.483	1.628	.199
	داخل المجموعات	167.644	184	.911		
	المجموع	170.611	186			
البعد الثالث: إعداد تقارير المراجعة	بين المجموعات	.696	2	.348	.397	.673
	داخل المجموعات	161.351	184	.877		
	المجموع	162.047	186			
البعد الرابع: المتابعة	بين المجموعات	6.466	2	3.233	2.728	.068
	داخل المجموعات	218.058	184	1.185		
	المجموع	224.524	186			
المتوسط العام	بين المجموعات	.842	2	.421	1.129	.326
	داخل المجموعات	68.590	184	.373		
	المجموع	69.432	186			

يتبين من نتائج الجدول السابق: عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) بين متوسط درجات أفراد عينة البحث حول مستوى مدخل المراجعة على أساس المخاطر بمكاتب المراجعة الكويتية وفقاً لمتغير المؤهل العلمي، ويعزو ذلك إلى أن جميع العاملين بمكاتب المراجعة الكويتية لا تختلف رؤيتهم حول مستوى مدخل المراجعة على أساس المخاطر بمكاتب المراجعة الكويتية باختلاف مؤهلاتهم العلمية، وتؤكد من أهمية وفاعلية مدخل المراجعة على أساس المخاطر وأن إستراتيجية المراجعة الشاملة هي تخطيط عملية المراجعة، حيث يبدأ المراجع في التخطيط لعملية التدقيق بعد التواصل مع العميل، لأن التخطيط الجيد يتطلب من المراجع وضع خطة إستراتيجية شاملة ومتكاملة للتدقيق، ويجب عليه التخطيط للعملية بشكل جيد وبشكل كافٍ.

- سنوات الخبرة:

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) للتعرف على الفروق الإحصائية على النحو التالي:

الجدول رقم (١١): تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) لدلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول مستوى مدخل المراجعة على أساس المخاطر بمكاتب المراجعة الكويتية وفقاً لمتغير سنوات الخبرة

الأبعاد	مصدر التباين	مجموع مربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
البعد الأول: تخطيط عملية المراجعة على أساس المخاطر	بين المجموعات	3.766	2	1.883	1.526	.220
	داخل المجموعات	227.019	184	1.234		
	المجموع	230.785	186			
البعد الثاني: تنفيذ عملية المراجعة على أساس المخاطر	بين المجموعات	4.938	2	2.469	2.742	.067
	داخل المجموعات	165.673	184	.900		
	المجموع	170.611	186			
البعد الثالث: إعداد تقارير المراجعة	بين المجموعات	.892	2	.446	.509	.602
	داخل المجموعات	161.155	184	.876		
	المجموع	162.047	186			
البعد الرابع: المتابعة	بين المجموعات	2.673	2	1.337	1.109	.332
	داخل المجموعات	221.851	184	1.206		
	المجموع	224.524	186			
المتوسط العام	بين المجموعات	2.115	2	1.057	2.890	.058
	داخل المجموعات	67.318	184	.366		
	المجموع	69.432	186			

يتبين من نتائج الجدول السابق: عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) بين متوسط درجات أفراد عينة البحث حول مستوى مدخل المراجعة على أساس المخاطر بمكاتب المراجعة الكويتية وفقاً لمتغير سنوات الخبرة، ويعزو ذلك إلى أن رؤية جميع العاملين بالمكاتب الكويتية للمراجعة لا تختلف باختلاف سنوات خبرتهم وخدمتهم في المجال المحاسبي، حيث قد حظيت المراجعة باهتمام كبير من الأكاديميين والممارسين لأنها تلعب دوراً مهماً في الإدارة الفعالة للمخاطر والرقابة، وبالتالي الحفاظ على نجاح الأعمال من خلال الاعتماد على أدوات تقييم المخاطر لاتخاذ قرارات جيدة.

٢. التحقق من صحة الفرض الثاني والذي نص على: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى عنهم حول مستوى جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية.

وللتحقق من صحة هذا الفرض تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova)، للتعرف على الفروق الإحصائية:

- المسمى الوظيفي:

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) للتعرف على الفروق الإحصائية على النحو التالي:

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

الجدول رقم (١٢): المتوسطات، والانحرافات المعيارية، وقيم (ت)، لدلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول مستوى جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية وفقاً لمتغير المسمى الوظيفي

المحاور	مصدر التباين	مجموع مربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
المحور الثاني: مستوى جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية.	بين المجموعات	4.613	3	1.538	1.946	.124
	داخل المجموعات	144.625	183	.790		
	المجموع	149.239	186			

يتبين من نتائج الجدول السابق: عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) بين متوسط درجات أفراد عينة البحث حول مستوى جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية وفقاً لمتغير المسمى الوظيفي، ويعزو ذلك إلى أن رؤية جميع مفردات العينة حول مستوى جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية لا تختلف باختلاف المسمى الوظيفي لهم، حيث يلتزم المراجع بالامتثال لمعايير المراجعة والقواعد الأخلاقية من أجل تحقيق اكتشاف والكشف عن الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وتقليل مخاطر المراجعة الشاملة مما يساهم في تعزيز حالة الأمن والثقة وزيادة جودة المعلومات والبيانات في البيانات المالية.

- المؤهل العلمي:

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) للتعرف على الفروق الإحصائية على النحو التالي:

الجدول رقم (١٣): تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) لدلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول مستوى جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية وفقاً لمتغير المؤهل العلمي

المحاور	مصدر التباين	مجموع مربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
المحور الثاني: مستوى جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية.	بين المجموعات	1.068	2	.534	.663	.517
	داخل المجموعات	148.171	184	.805		
	المجموع	149.239	186			

يتبين من نتائج الجدول السابق: عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) بين متوسط درجات أفراد عينة البحث حول مستوى جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية وفقاً لمتغير المؤهل العلمي، ويمكن تفسير ذلك بأن جميع العاملين بمكاتب

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

المراجعة الكويتية على دراية بأن جودة المراجعة بقدرة المراجعة على تحديد الانتهاكات الجوهرية في البيانات المالية والإفصاح عن تقارير التدقيق مع الانتهاكات؛ لذلك تعتمد جودة التدقيق على الكفاءة الفنية واستقلالية المراجع.

- سنوات الخبرة:

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) للتعرف على الفروق الإحصائية على النحو التالي:

الجدول رقم (١٤): تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) لدلالة الفروق بين آراء أفراد العينة حول مستوى جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية وفقاً لمتغير سنوات الخبرة

المحاور	مصدر التباين	مجموع مربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
المحور الثاني: مستوى جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية.	بين المجموعات	1.936	2	.968	1.209	.301
	داخل المجموعات	147.303	184	.801		
	المجموع	149.239	186			

يتبين من نتائج الجدول السابق: عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) بين متوسط درجات أفراد عينة البحث حول مستوى جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية وفقاً لمتغير سنوات الخبرة، ويرجع ذلك إلى حقيقة أن جميع سنوات الخبرة لجميع موظفي مكاتب المراجعة الكويتية على دراية تامة بجودة المراجعة، كما يتضح من درجة التزام المدقق بمعايير وقواعد التدقيق السلوك المهني من أجل لتحقيق اكتشاف وكشف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وتقليل مخاطر المراجعة الكاملة مما يساهم في زيادة مصداقية وجودة المعلومات في القوائم المالية.

٣. التحقق من صحة الفرض الثالث والذي نص على: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية.

وللتحقق من صحة الفرض الثالث تم استخدام تحليل الانحدار الخطي، والجدول التالي ويبين ذلك الجدول التالي:

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

جدول رقم (١٥) يبين أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية

القرار	مستوى الدلالة	F	R ²	R	دلالة (ت)	قيمة (ت)	Beta	B	المتغير المستقل
دال	.000b	.396	.002	.046a	.000	.629	.046	.037	البعد الأول: تخطيط عملية المراجعة على أساس المخاطر
دال	.000b	2.618	.014	.118a	.000	1.618	.118	.110	البعد الثاني: تنفيذ عملية المراجعة على أساس المخاطر
دال	.000b	13.012	.066	.256a	.000	3.607	.256	.246	البعد الثالث: إعداد تقارير المراجعة
دال	.000b	12.046	.061	.247a	.000	3.471	.247	.202	البعد الرابع: المتابعة
دال	.000b	15.304	.076	.276a	.000	3.912	.276	.405	المتوسط العام

يتبين من الجدول السابق: وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لمدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة بمكاتب المراجعة الكويتية، حيث بلغت قيمة (R) في المتوسط العام للمحور الأول مستوى مدخل المراجعة على أساس المخاطر بمكاتب المراجعة الكويتية (.276a). بمستوى دلالة (.000b)، ويعزو ذلك إلى أنه كلما تم تحسين نهج التدقيق القائم على المخاطر، ارتفع مستوى جودة التدقيق في مكاتب التدقيق الكويتية، لأن معايير المراجعة القائمة على المخاطر تستند إلى تحسين جودة وفعالية التدقيق والمراجعة من خلال تغيير ممارسات المراجعة بشكل كبير.

اتفقت نتيجة الدراسة الحالية مع نتيجة دراسة (Le et al., 2022)، والتي أشارت إلى وجود علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة بين مدخل المراجعة على أساس المخاطر وجودة شركات المراجعة المستقلة، واتفقت نتيجة الدراسة الحالية مع نتيجة دراسة (النومس، ٢٠١٨)، والتي أشارت إلى وجود تأثير إيجابي لمكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت في تحسين جودة التدقيق الخارجي فيما يتعلق بالالتزام بمتطلبات الجودة المهنية.

ثالثاً: توصيات البحث:

- ضرورة العمل على دعم استقلالية المراجع الخارجي ودوره في كشف حالات الغش والأخطاء.
- ضرورة وضع معايير للمراجعة الإستراتيجية في الكويت.
- ضرورة وضع الأنظمة والقوانين التي تنظم مهنة المراجعة وتحكم عمل المراجعين الخارجيين فيها.

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

- العمل على وضع مدونة سلوك أخلاقي يتم تطبيقها على جميع العاملين بمكاتب المراجعة الكويتية وتضمينها الإجراءات التأديبية الموثقة في حالة الانحراف عن تطبيقها.
- ضرورة العمل على تنظيم التأهيل العلمي والعملية للمراجعين بما يزيد من الكفاءة المهنية.
- إيلاء اهتمام خاص لتدريب وتأهيل المراجعين الخارجيين على طريقة المراجعة على أساس المخاطر من أجل تقديم تقارير مالية تُلبي احتياجات مستخدميهم.

رابعاً: مقترحات البحث:

- إجراء دراسة مستقبلية عن اثر استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة في زيادة كفاءة المراجع الخارجي بهدف تحسين جودة عملية المراجعة الخارجية.
- إجراء دراسات مستقبلية حول أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة التقارير المالية.

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية:

- بني يونس، عبد الناصر موسى. (٢٠١٨). دليل المبتدئ إلى المناهج العامة في البحث العلمي. الأردن: دار النفائس للنشر والتوزيع.
- بوخديمي، بلقاسم الخليل؛ شبايكي، مليكة حفيظ. (٢٠٢١). المراجعة الخارجية ودورها في الكشف والحد من مخاطر الغش: دراسة حالة مكتب KPMG بالجزائر. مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، ٥ (٢)، ٢١٠-٢٢٧.
- ثامر، رائد متعب. (٢٠١٩). تحليل أثر العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الهامة للمراجعة في تقرير مدققي الحسابات وجودة قرارات المستثمرين: دراسة ميدانية على الشركات المقيدة بالبورصة الكويتية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، (٣)، ٥٠٧-٥٠٨.
- الخياط، أحمد مصبح. (٢٠١٩). تصور مقترح لتطوير إدارة الأعمال في ضوء مدخل إدارة المخاطر بمؤسسات الأعمال الكويتية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، (٤)، ٣٢٧-٣٥٤.
- دوارة، سامر. (٢٠١٤). أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية. (رسالة دكتوراه غير منشورة)، جامعة حلب، سوريا.
- عبد الجليل، لخذاري؛ عيسى، زين. (٢٠٢٠). مسؤولية المراجع الجزائري في الحد من مخاطر المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية في البيئة الجزائرية. مجلة العلوم الإدارية والمالية، ٤ (١)، ١٢١-١٣٦.
- عبد الجليل، لخذاري؛ يونس، زين. (٢٠١٧). مدخل تحليل مخاطر المراجعة لرفع كفاءة وجودة المراجعة الخارجية: دراسة تطبيقية بتعاونية الحبوب والبقول الجافة لولاية الوادي. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، ١٠ (١)، ٢٠-٣١.
- عبد الغفار، نورهان السيد محمد. (٢٠١٩). أثر تفعيل استخدام مدخل المراجعة على أساس المخاطر وفق إطار COSO على تحسين مستوى جودة المراجعة وانعكاساته على كفاءة الأداء المالي في الشركات المساهمة المصرية: دراسة تطبيقية. مجلة الدراسات والبحوث التجارية، (٢)، ٧٩-١٢٦.
- عمر، سيف الدين الزين محمد. (٢٠٢٠). التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بالسودان. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النيلين، السودان.
- العمراني، عبد الغني محمد إسماعيل. (٢٠١٢). دليل الباحث إلى إعداد البحث العلمي. ط٢، صنعاء: دار الكتاب الجامعي.
- محمود، شاهنדה عادل غريب. (٢٠١٣). تفعيل مدخل المراجعة المبنية على المخاطر كأداة لتحقيق موضوعية الحكم المهني لمراقب الحسابات عن التقديرات المحاسبية. الفكر المحاسبي، ١٧ (٤)، ٥٩-٨٤.

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

النصافي، نواف مرزوق عويران شامان. (٢٠٢١). العلاقة التكاملية بين جودة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأثرها في إدارة المخاطر المؤسسية: دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة الكويت. (رسالة دكتوراه غير منشورة)، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن.

النومس، سعود فهد ركاد. (٢٠١٨). مدى التزام المدقق الخارجي في إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في الشركات الكويتية. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة آل البيت، الأردن.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Ahmad, L., Suhara, E., & Ilyas, Y. (2016). The effect of audit quality on earning management within manufacturing companies listed on Indonesian stock exchange. *Research journal of Finance and Accounting*, 7(8), 132-138.
- AL-Qatamin, K. I., & Salleh, Z. (2020). Audit quality: A Literature overview and research synthesis. *IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM)*, 22(2), 56-66.
- Eulerich, M., Georgi, C., & Schmidt, A. (2020). Continuous auditing and risk-based audit planning—An empirical analysis. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 17(2), 141-155.
- Florea, R., & Florea, R. (2012). The implications of inherent risks' assessment in audit risk limitation. *Economy Transdisciplinarity Cognition*, 15(1), 45.
- Hematfar, M., & Hemmati, M. (2013). A comparison of risk-based and traditional auditing and their effect on the quality of audit reports. *International Research Journal of Applied and Basic Sciences*, 4(8), 2088-2091.
- Hodge, N. (2019). CHECKS AND BALANCES: Reevaluating the Role of External Audit. *Risk Management*, 66(6), 24-28.
- Houqe, M. N., Ahmed, K., & Van Zijl, T. (2017). Audit quality, earnings management, and cost of equity capital: evidence from India. *International Journal of Auditing*, 21(2), 177-189.
- Khare, S. (2020). Quality Audit-A Tool for changing Pattern of Thoughts in Businesses with special reference to Ekart Logistics, Nashik. *UGC Care Journal*, Vol-68-Issue-65

أثر مدخل المراجعة على أساس المخاطر على جودة المراجعة

- Le, T. T., Nguyen, T. M. A., & Ngo, T. H. C. (2022). Risk-based approach and quality of independent audit using structure equation modeling–Evidence from Vietnam. *European Research on Management and Business Economics*, 28(3), 1-11.
- Raslan, I., Hegazy, M., & Eldawla, N. K. (2016). Quality Control Elements and Auditor Fraud Risk Assessment: An Experimental Study. *Journal of Accounting & Finance* (2158-3625), 16(2).
- Sastra, C. D., Yuhertiana, I., & Budiwitjaksono, G. S. (2018). The Use of Risk Based Audit Techniques in Government Entities: Indonesia Case. *Account and Financial Management Journal*, 3(6), 1581-1586.