

دراسة تحليلية للعوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية  
بشأن فحص تغيرات أسعار الصرف  
"دراسة ميدانية"

إعداد

الباحث / علي عبد العزيز سعود الصليبي  
باحث ماجستير بقسم المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة - جامعة مدينة السادات

إشراف

د/ سامح سالم عوض سالم  
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة - جامعة مدينة السادات

أ.م.د/ جهاد احمد نور الدين  
أستاذ مساعد بقسم الاقتصاد والمالية  
العامه ورئيس قسم الاقتصاد المالي العامه  
كلية التجارة - جامعة مدينة السادات

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية  
كلية التجارة - جامعة مدينة السادات

المجلد السادس عشر - (عدد خاص - الجزء الرابع) - سبتمبر ٢٠٢٤ م

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

الصليبي، علي عبدالعزيز سعود؛ نور الدين، جهاد أحمد؛ سالم، سامح سالم عوض،  
(٢٠٢٤)، "دراسة تحليلية للعوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية بشأن فحص  
تغيرات أسعار الصرف: دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية  
والإدارية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، ١٦ (خاص)، ١٤١٠ - ١٤٤٢.

رابط المجلة: <https://masf.journals.ekb.eg>

### ملخص البحث:

هدف البحث إلى دراسة وتحليل العوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية بشأن فحص تغيرات أسعار الصرف مع تقديم دراسة ميدانية وقد تم الاعتماد على عينة شملت (٢٤٠) ، واستخدمت الدراسة تحليل الانحدار المتعددة لقياس دور مراقبي الحسابات في فحص تغيرات أسعار الصرف للعملات الأجنبية وأثرها على جودة عملية المراجعة وتوصلت الدراسة إلى توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن طبيعة ومحددات جودة عملية المراجعة الخارجية في ضوء المعايير والاصدارات المهنية الحاكمة حيث بلغ المتوسط الحسابي لمتغير طبيعة ومحددات جودة عملية المراجعة الخارجية في ضوء المعايير والاصدارات المهنية الحاكمة كان مرتفعا وبلغ (٣,٨١)، كما يتضح من نتائج تحليل اختبار Whitney Mann قبول صحة الفرض الذي ينص على يوجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن دور مراقبي الحسابات في فحص تغيرات أسعار الصرف للعملات الأجنبية وأثرها على جودة عملية المراجعة حيث بلغ مستوى المعنوية (٠,٠٤) وأقل من مستوى (٠,٠٥)

الكلمات المفتاحية: أسعار الصرف، جودة المراجعة الخارجية

### Abstract

The research aimed to study and analyzed the factors determining the quality of external auditing regarding examining exchange rate changes, while presenting a field study A sample that included (240) was relied upon. The study used multiple regression analysis to measure the role of auditors in examining exchange rate changes for foreign currencies and their impact. On the quality of the audit process, the study found that there were significant differences between the opinions of the respondents regarding the nature and determinants of the quality of the external audit process in light of the governing professional standards and publications, where the arithmetic mean for the variable of the nature and determinants of the quality of the external audit process in light of the governing professional standards and publications was high and reached ( 3.81), It is clear from the results of the analysis of the Whitney Mann test that the hypothesis is accepted, which states that there are significant differences between the opinions of the respondents regarding the role of auditors in examining changes in exchange rates for foreign currencies and their impact on the quality of the audit process, as the level of morality reached (.044) and less than the level of (05.)

**Key Word:** Exchange Rates,, Quality of external audit

## القسم الأول الإطار العام للبحث

### أولاً: المقدمة:

تعد المراجعة الخارجية من الأدوات الأساسية لضمان نزاهة ومصداقية القوائم والتقارير المالية لمنظمات الأعمال، حيث تقدم المراجعة الخارجية تقييماً مستقلاً وموضوعياً للأداء المالي والتشغيلي للمنظمة الذي يدعم ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في المركز المالي للمؤسسات وضمان الالتزام بالمعايير المحاسبية واللوائح المحلية والدولية، علاوة على كشف الأخطاء والمخالفات لحماية مصالح الأطراف ذات العلاقة (العبدلي، ٢٠٢٣).

وتعتبر جودة عملية المراجعة أحد الضمانات المتعلقة باستمرارية التشغيل والبقاء لشركات التدقيق في المستقبل، حيث تركز المؤسسات المهنية على الالتزام بالمعايير المهنية ومعايير رقابة الجودة لتحسين مستوى الخدمات المقدمة، وتعتبر جودة التدقيق من الخدمات والمنتجات النهائية فيما يتعلق بالأعمال والقرارات المتنوعة التي يتخذها فريق التدقيق لذا فإن سوء الأداء وعدم الالتزام بمتطلبات عملية التدقيق يؤثر بشكل سلبي على جودة عملية التدقيق في شركات التدقيق (Ghadhab, 2019).

وفي هذا السياق تمارس أسعار الصرف دوراً حاسماً في تدفقات رأس المال، وقد تناول معيار المحاسبة الدولي (IAS 21) تأثيرات التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، كما أشارت دراسة (Hao, 2024) إلى أنه يمكن أن يكون لتقلبات أسعار الصرف تأثير كبير على الأداء المالي للشركات وخاصة تلك التي تتخبط في العمليات الدولية، حيث تؤدي تغيرات سعر الصرف إلى تقلبات كبيرة في إيرادات وتكاليف تلك الشركات بالإضافة إلى صعوبة إعداد التنبؤات المستقبلية الخاصة بالأداء الأمر الذي يؤثر بشكل جوهري على ربحية وقيمة الأسهم لتلك الشركات (الزهراني، ٢٠٢٢).

ومن هذا المنطلق فإن جودة المراجعة تعد السند الأساسي لثقة المستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية، كما أنها تلعب دوراً فعالاً للمساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع واستقراره المالي، وذلك بما تقوم به من كشف التلاعبات، والتحقق من دقة المعلومات، الأمر الذي يخفف من عدم تماثل المعلومات لدي جميع الأطراف، بالإضافة إلى تقييم المخاطر المحتملة والآثار السلبية لها والافصاح عنها بما يدعم عملية إدارة هذه المخاطر والتي من ضمنها مخاطر تقلبات سعر الصرف (Chouhan, 2021).

وتأكيداً على ذلك يتضمن دور المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء المادية والمخالفات الموجودة في القوائم المالية، وهي الفجوة الأساسية التي أثارته اهتمام جميع المهتمين بأمور مهنة المحاسبة والمراجعة لتأثيرها على عملية اتخاذ القرارات ويستهدف هذا البحث دراسة وتحليل العوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية بشأن فحص تغيرات أسعار الصرف

### ثانياً: مشكلة البحث:

أدت التطورات المتلاحقة إلى ضرورة تطوير فعاليات وآليات العمل المهني للمراجعة الخارجية لكي تسير تلك التطورات بحيث يصبح مراقب الحسابات أكثر خبرة وإماماً ومعرفة بطبيعة عمل ونشاط (صناعة) عملائه وطبيعة تلك الأنشطة ويتمثل دور المراجع الخارجي في إضفاء الثقة على القوائم المالية ويعتمد مستخدمي التقارير المالية على الرأي الذي يبديه المراجع، وتتوقف جودة المراجعة على استقلال المراجع وخبرة فريق المراجعة وتلعب جودة المراجعة دوراً هاماً في الحد من الممارسات الانتهازية لإدارة الأرباح (صلاح، ٢٠١٨).

ويعد تحرير أسعار صرف العملات الأجنبية والتحول من نظام سعر الصرف الثابت إلى نظام أسعار الصرف الحرة من القضايا الجدلية حيث تظهر المشكلات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بمكاسب أو خسائر تغيرات أسعار الصرف بحسب مركز العملات الأجنبية لدى المنشأة، بالإضافة إلى اختلاف قيم الأصول بشكل كبير عن قيمتها الاستبدالية، وتآكل حقوق الملكية لبعض المنشآت (Kayral، 2017) ويمكن صياغة مشكلة البحث في الأسئلة التالية:

- 1- ما هي طبيعة ومحددات جودة المراجعة الخارجية في ضوء المعايير والاصدارات المهنية الحاكمة؟
- 2- ماهي طبيعة ومحددات مخاطر تغيرات أسعار الصرف للعملات الأجنبية؟
- 3- ما هو دور مراقبي الحسابات في فحص مخاطر تغيرات أسعار الصرف للعملات الأجنبية وأثرها على جودة عملية المراجعة؟

#### ثالثاً: أهداف البحث:

يتجسد الهدف الرئيسي للبحث في بيان العوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية بشأن فحص تغيرات أسعار الصرف، مع تقديم دراسة ميدانية بمكاتب التدقيق الكويتية، وذلك سعياً نحو تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- التعرف على محددات جودة المراجعة الخارجية في ضوء المعايير والاصدارات المهنية الحاكمة.
- الكشف عن طبيعة ومحددات تغيرات أسعار الصرف للعملات الأجنبية
- بيان دور مراقبي الحسابات في فحص مخاطر تغيرات أسعار الصرف للعملات الأجنبية وأثرها على جودة عملية المراجعة

#### رابعاً: أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث من الناحية العلمية في عرض وتحليل مخاطر تغيرات أسعار الصرف ودور المراجع في مواجهة هذه المخاطر، في ضوء رؤية الكويت ٢٠٣٥، بالإضافة إلى تزايد الاهتمام بمؤشرات قياس جودة المراجعة بدولة الكويت، تسليط الضوء على الدور المرتقب للمراجع الخارجي أثناء مرحلة قبول التكليف والتخطيط لعملية والمراجعة، وتنفيذ إجراءات عملية المراجعة لفحص تغيرات أسعار الصرف

أما من الناحية العملية تعظيم استفادة المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة وكذلك الشركات من الإطار المفاهيمي والإجرائي حول تغيرات أسعار الصرف، تدعيم المحاسبين والمراجعين بمخاطر تغيرات أسعار الصرف وتوضيح دور مراقبي الحسابات في فحصها وتلبية احتياجات الجهات الإشرافية والرقابية بشأن تقارير متابعة التغيرات في أسعار الصرف بدولة الكويت.

#### خامساً: فرض البحث:

تتمثل فروض البحث في كل من:

- 1- توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصي منهم بشأن طبيعة ومحددات جودة عملية المراجعة الخارجية في ضوء المعايير والاصدارات المهنية الحاكمة.
- 2- توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصي بشأن طبيعة ومحددات تغيرات أسعار الصرف للعملات الأجنبية
- 3- توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصي منهم بشأن دور مراقبي الحسابات في فحص تغيرات أسعار الصرف للعملات الأجنبية وأثرها على جودة عملية المراجعة.

## سادساً: الدراسات السابقة:

يمكن عرض الدراسات السابقة التي تناولت متغيرات البحث على النحو التالي:

### ١-دراسات تناولت تغيرات أسعار الصرف:

هدفت دراسة (محمود، ٢٠١٧) إلى أثر تحرير أسعار صرف العملات الأجنبية على الدور التقييمي للمعلومات المحاسبية بالتطبيق على مصر، وتتمثل المعلومات المحاسبية التي تم دراستها في الأرباح والقيمة الدفترية للحقوق الملكية والتدفقات النقدية التشغيلية، وذلك للشركات المقيدة بالبورصة المصرية وقد أظهرت نتائج الدراسة انخفاض المقدرة التقييمية للأرباح في ظل تحرير أسعار صرف العملات الأجنبية، كما أوضحت نتائج الدراسة انه مع زيادة الاضطرابات المحيطة بتحرير أسعار صرف العملات الأجنبية، وانخفاض قيمة العملة المحلية، تنزايد المقدرة التقييمية للقيمة الدفترية لحقوق الملكية والتدفقات النقدية التشغيلية.

كما استهدفت دراسة (سالم، ٢٠١٧) قياس أثر تحرير سعر صرف الجنية المصري على محددات كفاءة السوق المالي في ضوء تعديلات المعيار المحاسبي المصري رقم (١٣)، وقد استخدم معدل التقلبات في العوائد وتكلفة رأس المال وحجم الشركة كمتغيرات تابعة وتحرير سعر صرف الجنية المصري كمتغير مستقل، وتم جمع البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة في الفترة ما بين ٢٠١٤ م وحتى ٢٠١٧ م من الشركات المصرية المقيدة بمؤشر EGX 30، واعتمد الباحث على أساليب التحليل الإحصائي الوصفي واختبار Paired samples t-test لاختبار فروض البحث، وقد أشارت النتائج إلى وجود تأثير معنوي لتحرير سعر الصرف على معجل التقلبات في العوائد، مما يعني انخفاض فجوة عدم تماثل المعلومات، كما أكدت على وجود تأثير معنوي على حجم الشركة والتدفقات النقدية التشغيلية، وعدم معنوية تأثير المتغير المستقل على تكلفة رأس المال والرافعة المالية ونصيب السهم من الأرباح

كما تناولت دراسة (حامد، ٢٠١٨) تقييم وتطوير المعالجة المحاسبية الواردة في الملحق رقم (أ)، رقم ١٣ المعدل ٢٠١٥، الصادر للحد من الآثار المترتبة على تحرير أسعار صرف العملات الأجنبية في حدوث عدة مشكلات تضاف للمشكلات التي تعاني منها التقارير المالية بشكل أساسي، فلم تعد التقارير المالية قابلة للمقارنة سواء على مستوى الشركة الواحدة أو فيما بين الشركات بعضها البعض، فضلاً عن تفرقة الملحق بين عناصر الأصول سواء على مستوى التعديل أو على مستوى المعدل أو النسبة المستخدمة في التعديل، وقد انتهت الدراسة إلى قصور المعالجات الواردة في ملحق المعيار وفاعلية مقترحات التطوير المقدمة في زيادة جودة التقارير المالية بعد التطوير عنه قبل التطوير، لذا فقد أوصت الدراسة بضرورة تعديل المعالجات الواردة في الملحق (أ) في ضوء مقترحات التطوير الواردة في الدراسة.

وفي نفس السياق، أشارت دراسة (Kalemli، 2021) إلى أثر تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية على الرفع المالي للشركات وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي لديها ديون بالعملة الأجنبية عندما ترفع قيمة العملة المحلية الخفض قيمة ديونها بالعملة الأجنبية، وعندنا يمكن لهذه الشركات الاقتراض نتيجة لذلك وزيادة الرفع المالي حيث يسمح هذا الشركات بالتراض المزيد، مما يؤدي إلى التوسع في الائتمان وازدهار الاستثمار في الاقتصاد وعلى النقيض من ذلك عندما تنخفض قيمة العملة المحلية يحدث العكس حيث يتعين على الشركات التخلص من الرفع المالي، وبالتالي تزيد (نقل) نسبة الرفع المالي اسيا بعد ارتفاع انخفاض قيمة العملة المحلية وتشير الدراسة أنه في ظل اقتصاديات الأسواق الناشئة يترتب على تقلبات أسعار الصرف اثار سلبية على النشاط الاقتصادي من خلال عدة قنوات، واحدى هذه القنوات من خلال تأثير تقلبات أسعار الصرف على الديون بالعملات الأجنبية.

كما تناولت دراسة ابراهيم وآخرون (٢٠٢١) قياس وتحليل أثر الإفصاح عن مخاطر التقلبات في أسعار الصرف الأجنبية على جودة الأرباح المحاسبية وذلك في إطار دراسة التطبيقية تشتمل على إحدى عشر شركة مسجلة لبورصة الأوراق المالية المصرية وتتبع قطاع الصناعات الدوائية، وتحبر المتغيرات المستقلة عن مخاطر التقلبات في أسعار الصرف وتم التعبير عنها كمياً بمؤشرين، حيث يتمثل المؤثر الأول في الوزن النسبي الأرباح أو خسائر أسعار الصرف ويتمثل المؤشر الثاني في معدل التقلبات في أرباح أو خسائر أسعار الصرف، بينما يصير المتغير التابع عن جودة الأرباح وتم قبله كمياً من خلال نموذج يعتمد في الأساس على جودة المحاسبة الاستحقاقية، ويتحدد الهدف الرئيسي للبحث في صياغة نموذج يعبر عن تأثير الإفصاح عن مخاطر أسعار الصرف في جودة الأرباح، واعتمدت صناعة النموذج بصورة رئيسية على أسلوب تحليل الانحدار، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير معنوي للإفصاح عن مخاطر أسعار الصرف في جودة الأرباح،

واستهدفت دراسة محمود (٢٠٢٣) إلى دراسة وإخبار محددات التعرض لمخاطر تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية واختبار تأثير مخاطر تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية على تكلفة رأس المال الشركات من منظور محاسبي، وذلك بالتطبيق على أحد أسواق رأس المال الناشئة وهو سوق رأس المال المصري خلال الفترة من ٢٠١٧ حتى ٢٠١٢ بعد اتخاذ الحكومة المصرية قرار تحريم أسعار صرف العملات الأجنبية وذلك باستخدام عينة من الشركات المفيدة بالبورصة المصرية وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي لكل من حجم الشركة والمعاملات بعملة اجنبية، وكذلك استخدام الشركة الاستراتيجيات التحوط على تعرض الشركات مخاطر تقلبات أسعار الصرف العملات الأجنبية بينما لم تجد الدراسة تأثيراً معنوياً الدرجة السيولة ونسبة الرفع المالي على مخاطر التعرض لتقلبات أسعار الصرف للعملات الأجنبية وأخيراً أظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير إيجابي و معنوي المخاطر تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية على تكلفة رأس المال للشركات

كما هدفت دراسة إبراهيم وآخرون (٢٠٢٣) محاولة معرفة ما اذا كان هناك تأثير للمخاطر المنتظمة تتمثل في مخاطر تغير أسعار الصرف علي عائد مؤشر قطاعات البورصة بالتطبيق علي الشركات المدرجة بالبورصة المصرية وذلك خلال الفترة الزمنية من ٢٠١٢ إلى عام ٢٠١٩ وكانت عينة الدراسة تتكون من أكثر (٣٠) شركة تكرارا والتي انضمت إلى المؤشر العام للبورصة المصرية EGX 30 التي توفرت لها بيانات منتظمة خلال فترة البحث، وذلك من خلال التقارير السنوية المنشورة للمؤشر العام للبورصة المصرية، وقد خلص البحث إلى أن هناك تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية لمخاطر تغير سعر الصرف علي عوائد شركات المؤشر العام بالبورصة المصرية.

## ٢- دراسات تناولت محددات والعوامل المؤثرة لجودة المراجعة الخارجية

هدفت دراسة (Nzube, 2018) إلى تقييم تأثير جودة التدقيق على الأداء المؤسسي لبنوك مختارة في نيجيريا، على وجه التحديد، فحصت الدراسة تأثير حجم شركة التدقيق على العائد على أصول بنوك البنوك النيجيرية؛ حدد مدى تأثير استقلالية لجنة التدقيق على عائد حقوق ملكية البنوك النيجيرية وتؤكد من تأثير لجنة التدقيق على هامش ربح البنوك النيجيرية، ويتكون مجتمع الدراسة من ستة عشر بنك مدرجة في البورصة النيجيرية. تم استخراج بيانات الدراسة من خلال القوائم المالي للبنوك من عام ٢٠٠٨ إلى عام ٢٠١٧ وتم اختبارها باستخدام أداة إحصائية هي الانحدار المتعدد، وجدت الدراسة أن حجم الشركة له آثار كبيرة على العائد على أصول البنوك النيجيرية المختارة؛ كما أن لجنة التدقيق المراجعة المستقلة لها تأثير كبير على عائد أسهم البنوك النيجيرية المتداولة. والنتيجة الأخرى هي أن حجم لجنة المراجعة يؤثر بشكل كبير على هامش ربح البنوك النيجيرية المتداولة.

وقدمت دراسة (سليمان، ٢٠٢٠) دور جودة المراجعة في تقليل عدم تماثل المعلومات وانعكاسها على مخاطر انهيار أسعار الأسهم من خلال الحصول على بيانات عدد من المنشآت المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية، وبخاصة المؤشر EGX100، عن فترة خمس سنوات من ٢٠١٤ إلى ٢٠١٨، حيث أمكن الحصول على ٣٨٥ مشاهدة كاملة عن ٧٧ منشأة، وأعتمد الباحث على نموذج المعادلات الهيكلية باستخدام برامج SmartPls، وتوصلت الدراسة لعدد من النتائج من أهمها تحسين جودة مراجعة الحسابات يؤدي إلى تقليل مستويات عدم تماثل المعلومات. كما أن تقليل مستويات عدم تماثل المعلومات يؤدي إلى الحد من مخاطر انهيار أسعار الأسهم وأنه لا يوجد تأثير مباشر لجودة مراجعة الحسابات على مخاطر انهيار أسعار الأسهم. وأخيراً هناك تأثير غير مباشر لجودة مراجعة الحسابات على مخاطر انهيار أسعار الأسهم من خلال عدم تماثل المعلومات. أخيراً تقدم هذه الدراسة مساهمة في مجال اختبار أثر جودة المراجعة على أسواق الأوراق المالية بشكل عام، وعلى كل من عدم تماثل المعلومات ومخاطر انهيار أسعار الأسهم بشكل خاص.

واستهدفت دراسة (مشابط، ٢٠٢٠) أثر جودة المراجعة الخارجية على سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المسجلة بالبورصة المصرية، من خلال إجراء دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المسجلة في البورصة المصرية خلال الفترة من عام ٢٠١٣ حتى عام ٢٠١٧، وتم في البداية تحديد عينة الدراسة من خلال نموذج Altman للتنبؤ بالفشل المالي وذلك لتحديد الشركات التي قد تكون غير قادرة على الاستمرار، ثم تحديد رأي مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية لهذه الشركات، وذلك من خلال تحليل المحتوى لتقرير مراقب الحسابات لتلك الشركات، وبالتالي تحديد مدى سلامة رأيه. ثم ربط هذا المتغير بنوع مكتب المراجعة الذي ينتسب إليه كمؤشر لجودة المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن العلاقة بين جودة المراجعة وسلامة رأي مراقب الحسابات بشأن استمرار الشركة، علاقة إيجابية حيث يكون رأي مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية سليماً عندما تتحقق جودة المراجعة. ثم تم إجراء تحليل إضافي بإخال متغيرات رقابة على النموذج الأساسي متمثلة في حجم شركة العميل ودرجة تركيز الملكية لدى العميل، وتوصل البحث لتأييد النتائج المتوصل إليها من التحليل الأساسي. كما توصل البحث إلى أنه بالرغم من أن هناك عوامل عديدة تمثل مؤشرات لجودة المراجعة إلا أن المؤشر الذي يتضمن أغلبية هذه العوامل هو أن يكون مكتب المراجعة شريكاً مع أحد مكاتب المراجعة الكبرى العالمية Big4.

كما قدمت دراسة (البريهي وآخرون، ٢٠٢٠) أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على قياس جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية بإعداد قائمة استقصاء وزعت على مكاتب المراجعة اليمنية، وبعد جمع البيانات تم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود اتفاق بين ممارسي المهنة في مكاتب المراجعة اليمنية على المشاكل التي تواجه قياس جودة عملية المراجعة. كما أظهرت النتائج بأنه لا توجد فروق بين ممارسي المهنة حول المشاكل التي تواجه قياس جودة عملية المراجعة في المكاتب اليمنية تبعا للخصائص الشخصية. كما توصلت إلى وجود علاقة بين كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وقياس جودة عملية المراجعة، حيث جاء بعد التعلم والنمو بالمرتبة الأولى، تلا ذلك بعد العمليات الداخلية، يليه بعد العملاء، فالبعد المالي، ثم البعد الأخلاقي

كما بينت دراسة (أبو نورة، ٢٠٢١) العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية، وهذه العوامل مرتبطة ببيئات مختلفة، البيئة المنظمة للمهنة وبيئة المراجع وبيئة العميل، وتتمحور مشكلة الدراسة في وجود بعض العوامل التي من شأنها تؤثر في جودة المراجعة الخارجية إيجابيا أو سلبيا، لذلك يجب أن

يكون المراجع على دراية بتلك العوامل ومعرفة أثارها الإيجابية والسلبية على الخدمات التي يقدمها، حيث صممت أداة الدراسة (الاستبانة) لجمع البيانات الخاصة بموضوع الدراسة واستخدم البرنامج الإحصائي SPSS ، لتحليل البيانات، وأسفرت النتائج على أن العوامل المرتبطة بالبيانات المختلفة لها تأثير على جودة المراجعة الخارجية وهذا التأثير قد يكون إيجابيا أو سلبيا

كما استكشفت دراسة (محمود، ٢٠٢٣) طبيعة العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وممارسات إدارة الأرباح من خلال سوء التوزيع المتعمد لبنود المصروفات في قائمة الدخل. وتم الاعتماد على مجموعة من المقاييس البديلة لجودة المراجعة الخارجية تمثلت في مدى ارتباط مكتب المراجعة بإحدى المكاتب الدولية ونسبة الشركات التي يراجعها المكتب ونوع رأي المراجع الخارجي وفترة تقرير المراجعة، كما تم قياس سوء التوزيع المتعمد لبنود المصروفات في قائمة الدخل من خلال الأرباح التشغيلية غير المتوقعة كفرق بين الأرباح التشغيلية الفعلية والأرباح التشغيلية المتوقعة. وبالتطبيق على عينة مكونة من (٢٢) شركة مساهمة من الشركات المدرجة في مؤشر EGX30 للبورصة المصرية خلال الفترة من عام ٢٠١١ إلى عام ٢٠٢١ (٢٤٢ مفردة)، وباستخدام تحليل الانحدار المتعدد على ثلاث مستويات للتحليل وهما الأساسي والإضافي وتحليل الحساسية، استنتجت الدراسة ممارسة الشركات المساهمة المصرية المدرجة في مؤشر البورصة المصرية EGX30 مستويات مختلفة من ممارسات إدارة الأرباح من خلال إدارة عرض بنود قائمة الدخل بهدف تضخيم الأرباح التشغيلية التي لها طبيعة الاستمرار ويعتمد عليها مستخدمي التقارير المالية في التنبؤ بمستقبل الشركات. كما يوجد تأثير إيجابي ومعنوي لجودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال إدارة عرض بنود قائمة الدخل. كما تتأثر طبيعة هذه العلاقة بمجموعة من المتغيرات الرقابية والتي تتمثل في مدى تعرض الشركة لمخاطر التعثر المالي، والعائد على الأصول، وحجم الشركة. وهذه الدراسة لها انعكاسات على بيئة الممارسة المهنية، حيث تقدم أدلة من واقع بيئة الأعمال المصرية حول جودة المراجعة الخارجية وما يحرك دوافع مديري الشركات نحو إدارة عرض بنود قائمة الدخل وبالتالي جودة التقارير المالية، وبالتالي توفير نتائج للجهات التنظيمية والمهنية والإشرافية في مجال جودة الإفصاح لاتخاذ خطوات نحو النظر في أو تعديل المعايير المحاسبية في مجال عرض التقارير المالية.

### سابعاً: منهج البحث:

اعتمد البحث على المنهج الاستقرائي، وفقا لهذا المنهج تم دراسة وتحليل الأطر النظرية (الكتب والرسائل والدوريات العلمية) بشأن دراسة تحليلية للعوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية بشأن فحص تغيرات أسعار الصرف، كما اعتمد على المنهج الاستنباطي وفقا لهذا المنهج تم تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية لمكاتب التدقيق الكويتية محل الدراسة بهدف تحديد العوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية بشأن فحص تغيرات أسعار الصرف

**ثامناً: خطة البحث:** سعياً نحو تحقيق أهداف البحث واختبار فروضه الرئيسية واستخلاص مجموعة من النتائج والتوصيات، يمكن تقسيمه على النحو التالي:

القسم الأول: الإطار العام للبحث.

القسم الثاني: الدراسة النظرية للبحث.

القسم الثالث: الدراسة الميدانية بالبيئة الكويتية.

القسم الرابع: الخلاصة والنتائج والتوصيات.

وفيما يلي عرض ملخص لباقي محاور البحث.

## القسم الثاني الدراسة النظرية للبحث

### أولاً: جودة المراجعة الخارجية (المفهوم – المحددات – العوامل المؤثرة)

إن جودة المراجعة والعوامل التي تؤثر عليها محل اهتمام في المناقشات الأكاديمية والممارسة المهنية والتنظيمية حول المراجعة بعد سلسلة من الانهيارات المؤسسية حول العالم. ونتيجة لذلك، حدثت تطورات كبيرة في أنظمة المراجعة وإعداد التقارير المالية والحوكمة من قبل المنظمين والهيئات المهنية بهدف تحسين جودة المراجعة. وقامت الجهات التنظيمية مثل المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد (IAASB) بنشر إطار لجودة المراجعة، والذي يناقش مختلف العوامل ذات الصلة التي تؤثر على جودة المراجعة في الممارسة. وفي ذات السياق، أصدر مجلس التقارير المالية (FRC) ورقة مناقشة تحدد محركات جودة المراجعة. كما أصدر معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز تقريراً لعمل إطار للمفاهيم والعوامل المختلفة التي تؤثر على أداء المراجعة. (Ogbodo et.al, 2018)

#### 1- مفهوم جودة المراجعة الخارجية

تباينت الآراء حول مفهوم جودة المراجعة على مستوى الدراسات والبحوث الأكاديمية، حيث تبنت بعض الدراسات مفهوماً يقوم على الالتزام بمعايير المراجعة الصادرة عن المنظمات المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني، بينما تبنت دراسات أخرى مفهوماً يقوم على أساس درجة خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، كما تبنت دراسات أخرى مفهوماً من منظور تدنيّة مخاطر المراجعة إلى المستوى المقبول، والبعض الآخر ربط الجودة بتحقيق الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة من قبل الأطراف المهتمة بالمراجعة (الشناوي، ٢٠٢٢).

حيث عرفت دراسة (السيد، ٢٠١٨) جودة المراجعة بأنها مدى التزام المراجع بمتطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها وقواعد وآداب السلوك المهني الصادر عن المنظمات المهنية لزيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش أثناء تنفيذ عملية المراجعة والافصاح عنها لزيادة درجة الثقة في القوائم المالية، وزيادة كفاءة المعلومات لتلبية احتياجات كافة الأطراف ذات العلاقة ومساعدتهم على اتخاذ مختلف القرارات.

فيما يرى (محمدي، ٢٠٢١) جودة المراجعة بأنها الأداء الجيد لعملية المراجعة مع الالتزام بالمعايير المهنية الصادرة من الهيئات والمنظمات المختصة من أجل وصول مراجع الحسابات الخارجي إلى مقدره عالية من اكتشاف التلاعبات والاطعاء الجوهرية في القوائم المالية للشركة وتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره وبالتالي اشباع حاجات جميع الأطراف ذات المصلحة وكسب ثقتهم، كما عرفت دراسة (جبر، ٢٠١٧) على أن جودة المراجعة تتوقف على القدرة الفنية والمهنية لمراقب الحسابات وعلى كفاءة ممارسة الحكم المهني بشأن التحريفات الجوهرية واستقلاله في كافة مراحل عملية المراجعة، علاوة على ذلك التزام مراقب الحسابات بمعايير وآداب وسلوك المهنة وذلك للوفاء باحتياجات أصحاب المصالح.

وعلى مستوى المنظمات المهنية يرى مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB,2022) أن جودة المراجعة تتحقق عندما يتم الإعتماد على رأي المراجع في القوائم المالية الذي يستند على أدلة الاثبات الكافية والمناسبة التي حصل عليها فريق عمل المراجعة، وعرفها المجلس في معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) المعدل بعنوان "إدارة الجودة لمراجعة القوائم المالية" بأنها وفاء المراجع بمسئوليته وتنفيذ عملية المراجعة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية المطبقة (معيار المراجعة الدولي رقم ٢٢٠ المعدل فقرة (١١))

## 2- محددات ومؤشرات جودة المراجعة الخارجية:

سعيًا نحو تحقيق المراجعة الخارجية لأهدافها، يجب أن يثق مستخدمو البيانات المالية المراجعة في أن المراجع قد عمل وفقاً لمعيار مناسب وأنه قد تم "تدقيق الجودة"، والجدير بالذكر أن جودة المراجعة موضوع معقد ولا يوجد تحليل موحد يلاقي اتفاقاً عاماً على تعريفه وتحديد العوامل المؤثرة فيه نظراً لأن جودة المراجعة بيئة عمل كل من المراجع الخارجي والعميل بالإضافة إلى العوامل المحيطة بعملية المراجعة، ومن ثم يمكن حصر المؤشرات التي تحدد مستوى جودة الخدمة وذلك بهدف ترشيدها قرارات الارتباط بالمراجعين الخارجيين (Zhang et al., 2017)

في هذا السياق تناولت دراستي (MOSES, et.al, 2020؛ Tuovila, 2019) المؤشرات التي يمكن الاسترشاد بها لتحديد مستوى جودة الخدمة التي يقدمها مكتب المراجعة، وتتمثل هذه العوامل فيما:  
1-1 **الاستقلالية:** من المتوقع أن يقدم المدققون رأياً محايداً ومهنيًا حول العمل الذي يقومون بتدقيقه. المدقق الذي يفتقر إلى الاستقلال يجعل تقرير المراجع تقريراً لا فائدة منه لأولئك الذين يعتمدون عليه، وقد أشارت دراسة (MOSES, et.al, 2020) أن المراجعين الذين يفتقرون إلى الاستقلال يعرضون نزاهة الأسواق المالية وموثوقية المعلومات للخطر. حيث لن يكون المستثمرون على استعداد لضخ رأس المال للشركات، مع العلم أن المعلومات المدققة تم تنفيذها من قبل مدقق حسابات غير مستقل. علاوة على ذلك، لن تكون البنوك على استعداد لإصدار قروض خشية أن يكون المدقق قد قدم تقرير تدقيق متحيز

2-1 **حجم المكتب (Big Four):** تصنف شركات مراجعة الحسابات الكبيرة بشكل متزايد على أساس الحجم وحده من قبل المنظمين والشركات الصغيرة داخل مهنة المحاسبة، ويقوم مراجعو الحسابات الذين لديهم عدد أكبر من عملاء المراجعة بتخفيض حوافز "الغش" من أجل الاحتفاظ بأي عميل معين، ومن ثم فإن المراجعين الذين لديهم عدد أكبر من العملاء الحاليين يقدمون مستوى أعلى من جودة المراجعة، وذلك بهدف الاحتفاظ بالعملاء الحاليين وجذب مزيد من العملاء المحتملين لدى المكتب، كما ربطت دراسة (Josette, 2020) بين استقلالية المراجع، وهو عنصر أساسي في جودة المراجعة، وحجم المراجع وبالتالي هناك وجود ارتباط إيجابي بين جودة المراجعة وحجم المراجع. علاوة على ذلك، بالتمييز بين مكاتب المراجعة الكبيرة وغيرها من شركات المراجعة ذات الحجم المتوسط والكبيرة  
3-1 **أتعاب المراجعة:** في الأسواق التنافسية لخدمات المراجعة، تعكس الرسوم المدفوعة للمراجعين تكاليف جهودهم ومخاطر التقاضي، وتعكس الفروق في الرسوم الفعلية الملحوظة بين العملاء بشكل أساسي الاختلافات في تكاليف الجهد والمخاطر الخاصة بالعميل، حيث تتحدد بناءً على مستوى المسؤولية المتوقعة التي سوف يتحملها مراجع الحسابات وبالتالي توزيع عوامل عملية المراجعة وفقاً لتلك المسؤولية من ساعات العمل والفريق المطلوب والجهد المبذول الأمر الذي يشير مباشرة إلى جودة الخدمة الناتجة عن تلك المتغيرات، وقد اختلفت الآراء حول تأثير الأتعاب غير العادية للمراجعة على جودة المراجعة إلى وجهتي نظر فالوجهة الأولى ترى أن زيادة أتعاب المراجعة غير العادية تعد مؤشراً على التبعية الاقتصادية للمراجع لعميله، مما يؤدي إلى ضعف استقلال المراجع مما يسمح للعملاء بممارسة الأعمال المحاسبية المتحيزة، والوجهة النظر الأخرى ترى أن زيادة أتعاب المراجعة غير العادية تعد مؤشراً على زيادة الجهد المبذول من المراجع وتعامله مع المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة بشكل أفضل مما يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة وزيادة أتعاب المراجعة تعد نتيجة لعمل مكتب المراجعة لساعات طويلة أو بسبب تقاضي مكتب المراجعة لمعدلات أتعاب أعلى بسبب امتلاك المكتب للمراجعين أصحاب كفاءة أفضل (سليمان، 2018)

4-1 **جهد المراجع:** أشارت دراسة (Xiao،2020) أن جهد المراجعة هو أيضاً عامل حيوي يؤثر على جودة المراجعة، حيث أن العمل الجاد ضروري لإجراء مراجعة ناجحة. ومع ذلك، نظراً لعدم توفر مجموعات بيانات كبيرة حول جهود المراجعة، فإن الأدلة على العلاقة بين جهود المراجعة وجودة المراجعة نادرة. تستند العديد من الدراسات السابقة على طرق تجريبية أو تستخدم مؤشرات غير مباشرة (مثل رسوم المراجعة) لقياس جهود المراجعة، وقد وجدت الدراسة أن جهود المراجعة تزيد بشكل كبير من احتمالية تعديلات المراجعة (خاصة تعديلات المراجعة المنخفضة)، مما يمنع إدارة الأرباح من قبل العملاء (بشكل رئيسي منع إدارة الأرباح الإيجابية) ويحسن جودة البيانات المالية المراجعة

5-1 **عوامل السمعة:** المراجعة مهنة تقوم في الغالب على الثقة، وتعتمد أسواق رأس المال على التحقق الصحيح من البيانات المالية من أجل تحسين عملية اتخاذ القرار، فمن الصعب استنتاج ما إذا كان قد تم تنفيذ المهمة بشكل مناسب لأن جهد العمل لا يمكن ملاحظته بسهولة. وأكدت دراسة (Kronenberger, 2017) أن سمعة المراجع لها أهمية كبيرة عندما يتعلق الأمر باكتساب عملاء جدد، فكلما زادت الإشارات الناجحة التي يراكمها المراجع، انخفض الربح الهامشي على كل إشارة مستقبلية وبالمثل فإن خسارة السمعة نتيجة التعاقد مع عميل معين دائماً ما تكون أكبر من اكتساب السمعة. يعتمد كل من مكسب وخسارة السمعة على حجم أو تعقيد العميل، بمعنى أن المراجعة (غير الناجح) للعميل الكبير له تأثير إيجابي (سلبي) أكبر على المراجع.

6-1 **تخصص المراجع:** أشارت دراسة (إبراهيم، ٢٠١٧) إلى أن قيام شركة المراجعة بتطوير الخبرات المتعلقة بالقطاع محل المراجعة ولكون هذه الخبرات الشخصية مركزة على هذا القطاع يكون المراجع أكثر قدرة على تحديد المشكلات المتعلقة بالقطاع، كما أن الشركات التي يتم مراجعتها من قبل مراجعين متخصصين تكتسب قوائمها المالية المزيد من الثقة من قبل المستثمرين، حيث إن المراجعين يكون لديهم علم بالتقييمات الأكثر دقة للأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة عند مراجعتها، وهو ما يؤدي إلى زيادة دقة تقدير القيمة العادلة، وبالتالي يكون مكتب المراجعة قادراً على القيام بعملية مراجعة أكثر كفاءة، كما أن شركات المراجعة المتخصصة في صناعات معينة تتمكن من بناء الخبرة في هذه المجالات المحددة وإجراء استثمارات محددة أكبر في بناء سمعة قائمة على تقديم مستوى مميز من جودة المراجعة، كما أن المخاوف المصاحبة بشأن السمعة والتعرض للتقاضي، بالإضافة إلى الفوائد من تحسين المعرفة بمجال العميل، تتزايد مع التخصص في صناعة المراجعين، وبشكل أكثر تحديداً ويمكن الجزم بأن الارتباط بين توفير خدمات بخلاف المراجعة وتدهور جودة المراجعة يتم تنسيقه من خلال التخصص الصناعي للمراجع، وأن الفشل في مراعاة هذا الدور المعتدل لتخصص صناعة المراجع يمكن أن يخفي العلاقة بين توفير خدمات بخلاف المراجعة وجودة المراجع (علي، ٢٠٢٣).

7-1 **معدلات التقاضي:** يشير دور التقاضي في ضمان جودة المراجعة إلى أنه يمكن استخدام التقاضي لتحديد مستوى جودة المراجعة وشركات المراجعة التي تقدم مستوى معيناً من الجودة. إلى الحد الذي يمكن فيه استخلاص استنتاجات حول جودة المراجعة من مستوى التقاضي، حيث يمكن أن تؤثر إعلانات التقاضي على اختيار المراجع. لذلك، يجب أن تثير الدعوى المرفوعة ضد المراجع بسبب نقص المراجعة أسئلة حول جودة المراجعة. وفي هذا السياق يواجه المراجع المسمى المدعى عليه في دعاوى المراجعة ادعاء المدعي بعدم كفاية وجودة الأداء في المراجعة، وذلك ما لم تكن هناك

حواجز أخرى لرفع الدعوى، فإن رفع دعوى قضائية بسيطة يجلب معه افتراض مستوى معين من الجودة في ادعاء العميل بنقص المراجعة (MOSES, 2020)،

### 3- العوامل المؤثرة على جودة المراجعة:

تعتبر عمليات المراجعة وآراء المراجعة بشأن التقارير المالية حاسمة لتحقيق ذلك، ويمارس المدققون المستقلون دورًا حيويًا في تعزيز موثوقية المعلومات المالية التي تنتجها الشركات، والجهات غير الربحية، والوكالات الحكومية، والكيانات الأخرى من خلال تقديم ضمانات بشأن موثوقية البيانات المالية في ضوء ما سبق وسعيًا نحو تسليط الضوء على العوامل التي يؤثر وتتأثر بجودة المراجعة وفي ضوء مراجعة الدراسات السابقة (سليمان، ٢٠١٨؛ الشناوي، ٢٠٢٢) وجد الباحث أن جودة المراجعة تستند على عدة مقومات أهمها ما يلي:

- **عولمة معايير المراجعة:** وضع النمو السريع للأسواق العالمية تأكيدًا متجددًا على تطوير معايير المراجعة الدولية والحاجة إليها. مع استمرار العالم في أن يصبح أصغر واستثمارًا دوليًا أكثر تواترًا، فإن استخدام مجموعة مشتركة من المعايير الدولية يقدم فوائد واضحة للمستثمرين والمنظمين وشركات المراجعة
- **تقارير المراجعة واتصالات المراجع:** تسير التحسينات في جودة المراجعة جنبًا إلى جنب مع الجهود المبذولة لتعزيز اتصال المراجعين والشفافية. تستمر مهنة المراجعة في العمل بشكل بناء مع واضعي السياسات والشركاء للاستجابة لاهتمام لجان المراجعة والمستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين المتزايد في الحصول على رؤية أكبر لعملية المراجعة.
- **تحديث تقرير مدقق الحسابات:** يعمل PCAOB على إعادة تقديم التقارير لمشروعه ويتوقع إصدار واحد يركز على الإفصاح عن "أمور المراجعة الحرجة". ومن المتوقع أيضًا توصية بالتغييرات المتعلقة بمسؤولية المراجع عن "المعلومات الأخرى".
- **تعزيز إفصاحات لجنة المراجعة:** جعلت المهنة في السنوات الأخيرة أن أفضل طريق لتعزيز إفصاحات لجنة المراجعة ذات الصلة بالمعلومات هو من خلال نهج طوعي يحركه السوق.

### 4- جهود المنظمات المهنية بدولة الكويت:

اهتمت دولة الكويت بالارتقاء بجودة مهام التدقيق من خلال تناول التشريعات القانونية، وجهود جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية والمتمثلة في معايير التدقيق الكويتية : تجدر الإشارة إلي أن تدقيق البيانات المالية والمعلومات هي إحدى خدمات التأكد المنوطة بها مهنة مراقب الحسابات المستقبل، ويلزم قانون الشركات رقم (٢٥) لسنة ٢٠١٢ في دولة الكويت والمعدل بالقانون رقم (٩٧) لسنة ٢٠١٣، كافة الكيانات التجارية بإعداد القوائم المالية مشفوعة بالإيضاحات المتممة والتي تعتبر جزءا من القوائم المالية وذلك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية (ISA) والتي تمت إعادة هيكلتها لتصبح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على أن يتم تدقيقها وفقا لمعايير التدقيق الدولية ويقوم بها مراقب حسابات مستقل مرخص له بمزاولة المهنة من وزارة التجارة والصناعة في دولة الكويت، ومن ثم فإن دولة الكويت تطبق معايير التدقيق الدولية .

### ثانياً: الإطار الفكري لتغيرات أسعار الصرف في ضوء المعايير المحاسبية:

#### 1- مفهوم وأنواع سعر الصرف

تناولت العديد من الدراسات وأهمها (عبده ٢٠١٦؛ حسين، ٢٠١٨) مفهوم ودوافع تحرير سعر الصرف من خلال تحديد درجة التقلبات في سعر الصرف في مواجهة الصدمات الداخلية والخارجية، وتحدد تلك التقلبات في أسعار الصرف الأداء الاقتصادي للدولة، حيث تؤثر تقلبات أسعار الصرف بشكل

كبير على نمو الإنتاج وتضخم الأسعار، وتظهر هذه الآثار جليا في الاقتصاديات الناشئة، ويشار إلى سعر الصرف لعملة معينة أنه سعر الصرف للعملة الأجنبية مقابل وحدة واحدة من العملة المحلية أو بالعكس أي هو قيمة عملة بدلالة عملة أخرى.

وقسمت دراسة (سالم، ٢٠١٨) أسعار الصرف من حيث طبيعتها إلى قسمين كما يلي:

- **نظام الصرف الثابت:** وهو النظام الذي يتم فيه ربط عملة وطنية ما بعملة صعبة أخرى أو محفظة عملات صعبة بمعدل صرف ثابت (كالدولار اليورو والين الياباني...)، حيث يرجع اختيار تلك العملة الصعبة إلى طبيعة العلاقات التجارية بين الدولتين. ووفق هذا النظام تحدد السلطات النقدية معدل الصرف الثابت لتحويل العملة الوطنية إلى عملات صعبة أجنبية، ويكون تحديد هذا المعدل بصفة دقيقة أو تقريبية لا تتعدى هامش تعويم مقدر باتفاقية نقدية (مثلا) أو (١%). وعند تغير قيمة العملة بما يفوق الحدود المسموح بها، يتدخل البنك المركزي مباشرة في سوق الصرف ببيع أو شراء عملته من أجل التحكم في ارتفاع قيمتها أو انخفاضها، كما يمكنه أن يتدخل بطريقة غير مباشرة بواسطة الفائدة فيما يخص رؤوس الأموال الأجنبية.

- **نظام الصرف العائم:** جاء هذا النظام ليصحح سلبيات النظام السابق، حيث يدع تقييم العملة تبعاً للعرض والطلب ومنه احتوى هذا النظام سلبية كبيرة تتمثل في عدم استقرار معدلات الصرف فحالياً أكبر العملات العالمية كالـدولار والـيورو والـين الياباني غير مرتبطة فيما بينه بأية اتفاقيات فأخر نظام ذو معدل صرف ثابت اعتمدته هذه الدول ثلاثي مباشرة بعد إنشاء عملة اليورو الأوروبية.

## 2- دور العوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية في فحص مخاطر تغيرات أسعار الصرف

يمكن تناول العوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية في فحص مخاطر تغيرات أسعار الصرف من خلال الإجراءات المقترحة لمرحلة تخطيط عملية المراجعة، والإجراءات المقترحة لمرحلة تنفيذ عملية المراجعة بشأن فحص مخاطر تغيرات أسعار الصرف

### ١-٢ الإجراءات المقترحة لمرحلة تخطيط عملية المراجعة

تعد مرحلة تخطيط عملية المراجعة هي مرحلة زيادة التعمق في المعلومات الخاصة بالشركة، فالمرجع يبدأ عمله بعد قبول عملية التكاليف بالمراجعة بالتحضير والتمهيد لتخطيط عملية المراجعة، ثم القيام بالفحص من خلال إجراءات المراجعة وتجميع أدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة وتقييم المخاطر وتدوين الملاحظات، ثم ينتهي بكتابة تقرير عملية المراجعة كـمخرج نهائي لعملية المراجعة، وتؤثر طبيعة نظم المعلومات المحاسبية التي تستخدمها الشركات على أنشطة التخطيط لعملية المراجعة (أبو ستالة، ٢٠٢١). وفيما يلي مجموعة من الأنشطة المقترحة التي يمكن أن يقوم بها المراجع الخارجي للحصول على معلومات تساعده في تخطيط وفحص ومراجعة تغيرات أسعار الصرف (عباس وآخرون، ٢٠٢١):

- إجراء دراسة دقيقة للوائح وقوانين الدولة التي تعمل فيها شركة العميل وتؤثر على أعمال الشركات، والمتطلبات التنظيمية والبشرية والتقنية المرتبطة بهذه القوانين واللوائح.
- إجراء تقييم للمخاطر باعتبار تقييم المخاطر من الأنشطة الأساسية للتخطيط لعملية المراجعة، لوضع إجراءات مراجعة تتناسب مع هذه المخاطر
- التحقق ما إذا كانت الضوابط الداخلية لشركة العميل تعمل بشكل صحيح خاصة فيما يتعلق بسياسات ومعايير ممارسات تغيرات أسعار الصرف

- التأكد من الفهم الشامل للتغيرات أسعار الصرف بهدف تصميم إجراءات المراجعة المناسبة لبيئة التشغيل المراجعة

- يجب على المراجع النظر في مهارات فريق المراجعة لأنها ضرورية لتحديد تأثير تغيرات أسعار الصرف والمساعدة في تقييم المخاطر وفهم تصميم وتنفيذ فعالية الضوابط الرقابية. وفيما يتعلق بتقدير المخاطر والتعرف على طبيعة الرقابة الداخلية باعتبارهم هدف هام من أهداف عملية التخطيط لعملية المراجعة، فيجب على المراجع تقدير المخاطر المقترنة بالتغيرات في أسعار الصرف من خلال وضع خطة تفصيلية لعملية المراجعة، وأن يأخذ المراجع في اعتباره عند التقدير المبدئي للمخاطر المترتبة على تغيرات أسعار الصرف عند التخطيط لعملية المراجعة كما يجب أن يفهم المراجعون ما يحدث من تغييرات جذرية ومتسارعة في بيئة الأعمال على خطة وبرامج المراجعة الخارجية، وضرورة الاستعانة بالخبرات والكفاءات التي تستطيع التعامل مع هذه التغيرات(المنوفي، ٢٠٢١).

### ٢-٢ إجراءات مقترحة لمرحلة تنفيذ عملية المراجعة بشأن فحص مخاطر تغيرات أسعار الصرف

يجب على المراجع في البداية التحقق من صحة تلك الإجراءات وهو ما يعرف بنظام الرقابة، من خلال القيام ببعض الإجراءات المقترحة للبدء بعملية المراجعة من جانب، وتقييم المخاطر من جانب آخر وكلها إجراءات مستحدثة في عملية المراجعة (المنوفي، ٢٠٢١؛ سليمان، ٢٠٢٢)، وتشمل تلك الإجراءات:

- يجب على مراقب الحسابات فهم منشأة العميل وبيئتها، وذلك من خلال الحصول على المعلومات ذات الصلة حول طبيعة معاملات الشركة التي تشتمل على تغيرات أسعار الصرف وتحليلها، حيث أن هذه المعلومات هي المفتاح لتحديد وتقييم المخاطر بشكل فعال وهي الأساس لتخطيط وتنفيذ عملية مراجعة مناسبة

- يجب أن يحصل مراقب الحسابات على فهم لأهداف الشركة واستراتيجياتها ومخاطر الأعمال ذات الصلة التي قد يتوقع أن تؤدي إلى مخاطر التحريف الجوهرية في حساب مخاطر تغيرات أسعار الصرف

- يجب على مراقب الحسابات أيضاً الحصول على فهم كاف للرقابة الداخلية للمنشأة على إعداد التقارير المالية لتحديد أنواع التحريف المحتمل، وتقييم العوامل التي تؤثر على مخاطر التحريف الجوهرية، وتصميم إجراءات مراجعة إضافية ويشمل ذلك فهم أدوات الرقابة ذات الصلة المتعلقة بمخاطر تغيرات أسعار الصرف

- المناقشة بين أعضاء فريق التكلفة حول احتمالية وجود تحريف جوهري بسبب مخاطر تغيرات أسعار الصرف

- مراجعة الإجراءات المتعلقة بإدارة المخاطر بصفة عامة ومخاطر تغيرات أسعار الصرف بصفة خاصة في ظل بيئة تغيرات بيئة الأعمال الحديثة

### ٣-٣ الضوابط المقترحة لإصدار تقرير عملية المراجعة

يعتبر إصدار تقرير المراجعة هو المرحلة الأخيرة من مراحل عملية المراجعة، ويكون في شكل مکتوب لنقل وتوصيل المعلومات عن عملية المراجعة وراي المراجع بشكل واضح ومفهوم إلى جميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة، وهناك عدة معايير تحكم تقرير عملية المراجعة حيث أصدر

المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أربع معايير تحكم إعداد التقرير تحت عنوان معايير إعداد تقرير حيث نصت على:

- أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.
- أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المعايير قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة
- أن تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات مالية يشير التقرير الى خلاف ذلك.
- أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يمتنع المراجع عن إبداء الرأي وفي هذه الحالة الأخيرة فإن التقرير يجب أن يتضمن اسباب ذلك.

### القسم الثالث

#### الدراسة الميدانية

يتمثل الهدف العام من للبحث في دراسة وتحليل العوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية بشأن فحص تغيرات أسعار الصرف، ونظرا لطبيعة ومشكلة البحث وسعيًا نحو اختبار فروضها فقد تطلبت الدراسة الاعتماد على البيانات الأولية، وفي إطار تحليل البيانات الأولية اعتمد الباحث على المنهج التحليلي الوصفي القائم على استطلاع الرأي والذي يعتمد على دراسة المشكلة كما هي موجودة بالواقع العملي ووصفها بدقة وموضوعية، وفي سياق جمع البيانات الأولية قام الباحث بتصميم استبيان وفقا لمقياس ليكرت الخماسي وتم توزيعه على عينتي الدراسة مدقي الحسابات بمكاتب التدقيق الكويتية، ومسئولي الحوكمة بالشركات الكويتية، لارتباطهم الوثيق بموضوع الدراسة.

#### 1- مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في

- مسئولو الحوكمة بالشركات الكويتية المقيدة بالبورصة، الكويتية في قطاع الخدمات المالية ويشتمل على ٤٩ شركة مقيدة في البورصة في قطاع الخدمات المالية، وقد ركز الباحث على على ١٠ شركات الخدمات المالية الكويتية المتمثلة في الشركات كما هو موضح بالجدول التالي

م	اسم الشركة	رأس المال
١	شركة الكويت والشرق الأوسط للاستثمار المالي	26,381,499.000 KD
٢	شركة الأمان للاستثمار	15,000,000.000 KD
٣	الشركة الأولى للاستثمار	65,107,055.000 KD
٤	شركة المال للاستثمار	31,024,244.000 KD
٥	شركة بيت الاستثمار الخليجي	16,420,244.000 K.D
٦	شركة الديرة القابضة	19,737,880.000 KD
٧	شركة اكتتاب القابضة	31,862,423.000 KD
٨	شركة صكوك القابضة	59,314,500.000 KD
٩	شركة المدينة للتمويل والاستثمار	40,706,523.000 KD
١٠	شركة نور للاستثمار المالي	41,316,276.000 KD

دراسة تحليلية للعوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية بشأن فحص تغيرات أسعار.....  
الصليبي، علي عبدالعزيز سعود؛ نور الدين، جهاد أحمد؛ سالم، سامح سالم عوض

-مدققي الحسابات: ويشمل مدققي الحسابات لعشرة مكاتب تدقيق بالكويت كما هو موضح بالجدول التالي

م	اسم المكتب	م	اسم المكتب
١	المكتب الأهلي للمحاسبة والتدقيق	٨	مكتب الأحمد وشركاه
٢	المركز القانوني لتدقيق الحسابات	٩	مركز الكويت لتدقيق الحسابات
٣	مكتب المحاسبون المتحدون	١٠	المكتب الفني لتدقيق الحسابات
٤	مكتب المركز المحاسبي لتدقيق الحسابات	١١	مكتب المركز المحاسبي لتدقيق الحسابات
٥	المستشار القانوني لتدقيق الحسابات	١٢	المستشار القانوني لتدقيق الحسابات
٦	مكتب الفرج لتدقيق الحسابات	١٣	مكتب سعود الحميدي محاسبون قانونيون
٧	مكتب رودل الشرق الأوسط بلقان محاسبون عالميون	١٤	مكتب الجزيرة لتدقيق الحسابات

تتمثل عينة الدراسة في مجموعة المفردات المختارة عشوائياً من مجتمع البحث والتي تم تحديدها وفقاً للقانون التالي :  
▪ حجم العينة

$$N (Z^2 p (1-p) )$$

$$n = \frac{N e^2 + Z^2 \cdot p \cdot (1-p)}{e^2} \cdot (1,96) \cdot 360 = \frac{0,05 \times 0,05 \cdot 2 \cdot (1,96)^2 + (0,05) \times 360}{0,05} = 175$$

وقد قام الباحث باختيار عينة قوامها مسؤلي الحوكمة بالشركات المقيدة بالبورصة الكويتية وقد قام بتوزيع ١٨٠ ، ومدققي الحسابات ٨٠ مفردة، يوضح الجدول التالي توزيع مفردات عينة الدراسة ونسب الاستجابة بها.

### جدول رقم (١)

#### نسبة الاستجابة وصلاحيّة القوائم المستردة للتحليل الإحصائي

بيان	القوائم الموزعة	القوائم المستلمة	القوائم المستردة للتحليل الإحصائي	
			العدد	النسبة
مسؤلي الحوكمة بالشركات	١٨٠	١٧٥	١٧٠	٩٤%
مدققي الحسابات	٨٠	٧٥	٧٠	٨٧,٥%
إجمالي	٢٦٠	١٣٥	٢٤٠	٩٢,٣%

ومن الجدول السابق يتضح أنه قد تم توزيع قوائم الاستقصاء على مدققي الحسابات بواقع ٨٠ مفردة، وبلغ عدد القوائم المستلمة ٧٥ مفردة بنسبة استجابة ٨٧,٥%، كما يوضح الجدول أنه قد تم توزيع قوائم الاستقصاء على مسؤلي الحوكمة بالشركات بواقع ١٨٠ مفردة، وبلغ عدد القوائم المستلمة ١٧٥ مفردة بنسبة استجابة ٩٤%، وهي نسبة مرتفعة تعكس التمثيل الصادق للبيانات واختبارات التحليل الإحصائي

## 2- أساليب التحليل الإحصائي:

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهدافها وسعيًا نحو اختبار فروضها، تم اختيار مجموعة من أساليب تحليل البيانات واختبار الفروض المتاحة باستخدام برنامج التحليل الإحصائي الخاص بالعلوم الاجتماعية SPSS وتتمثل في إجراءات التحليل الإحصائي والأساليب التي تم استخدامها في تحقيق أهداف البحث:

- ألفا كرونباخ Alpha cronbach لقياس ثبات وصدق محتوى استبيان البحث، وكذلك الاتساق الداخلي
- التكرارات والنسب المئوية لها، والإحصاء الوصفي المتوسطات الحسابية المرجحة (Mean)، الانحراف المعياري.
- أسلوب تحليل مان ويتني لتحديد الاختلاف أو الفروق بين آراء المستقضي منهم والممثلين في فئتين وهما مسؤولي الحوكمة كعينة أولى ومدققي الحسابات كعينة ثانية

## 3- نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفروض:

### 1- مقاييس الاعتمادية Reliability:

استخدم الباحث اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha باعتباره أكثر مقاييس الاعتمادية دلالة على مدى الاتساق الداخلي بين متغيرات البعد محل القياس ويوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار كما يلي:

جدول رقم (٢)  
نتائج اختبار ألفا كرونباخ

ألفا كرونباخ	عدد العبارات	المحاور
٠,٧٨٣	٨	طبيعة ومحددات جودة المراجعة الخارجية في ضوء المعايير والإصدارات المهنية الحاكمة
٠,٨٧٦	١٢	طبيعة ومحددات مخاطر تغيرات أسعار الصرف في ضوء المعيار المحاسبي ٢١
٠,٧٥١	١٢	دور مراقبي الحسابات في فحص مخاطر تغيرات أسعار الصرف للعملاء الأجنبية
٠,٨٦١	٣٢	قيمة ألفا الإجمالية للدراسة

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول السابق: أن درجة ثبات المقياس (معامل ألفا كرونباخ) لإجمالي محاور " طبيعة ومحددات جودة المراجعة الخارجية في ضوء المعايير والإصدارات المهنية الحاكمة " قد بلغ (٠,٧٨٣)، كما تم حساب صدق الاتساق الداخلي لأبعاد " طبيعة ومحددات جودة المراجعة الخارجية في ضوء المعايير والإصدارات المهنية الحاكمة " وذلك باستخدام معامل ارتباط (بيرسون) لقياس العلاقة بين كل عبارة والدرجة الكلية لإجمالي المحاور المتعلقة بها.

١/٢ نتائج اختبارات الثبات والصلاحية طبيعية ومحددات جودة المراجعة الخارجية في ضوء المعايير والإصدارات المهنية الحاكمة

يوضح الجدول التالي نتائج الاتساق الداخلي وطبيعة ومحددات جودة المراجعة الخارجية في ضوء المعايير والإصدارات المهنية الحاكمة

دراسة تحليلية للعوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية بشأن فحص تغيرات أسعار.....  
الصليبي، علي عبدالعزيز سعود؛ نور الدين، جهاد أحمد؛ سالم، سامح سالم عوض

### جدول رقم (٦)

نتائج الاتساق الداخلي طبيعة ومحددات جودة المراجعة الخارجية في ضوء المعايير والاصدارات المهنية الحاكمة

م	العبارات	الاتساق الداخلي
١	تسهم جودة المراجعة في تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف المستفيدة من المعلومات المالية وغير المالية.	*٠,٦٧١
٢	تعزز جودة المراجعة من الثقة والمصدقية للتقارير المالية، مما ينعكس إيجابياً على حصة الشركة السوقية والتنافسية	**٠,٨٢٦
٣	تسهم جودة المراجعة في تخفيض المخاطر التي تواجهها منشآت الأعمال التي قد تؤثر على استمراريته والتي من ضمنها مخاطر التغيرات أسعار الصرف	**٠,٥٣٠
٤	تحسن جودة عملية المراجعة من جودة المعلومات المالية، بما يسهم في حماية أموال الشركة من الضياع والسرقة من خلال قدرة المراجع على فحص تغيرات أسعار الصرف	**٠,٧٠٢
٥	يسهم أداء عملية المراجعة بجودة عالية في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة بين توقعات المجتمع من المراجعين وأداء المراجعين.	**٠,٩٤٧
٦	تعزز جودة المراجعة إمكانية اكتشاف مخاطر تغيرات أسعار الصرف والتحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية، وبالتالي زيادة ثقة المستخدمين	**٠,٥٦٠
٧	يتوقع أن يقوم مكتب المراجعة الذي له شريك أجنبي بأداء عملية المراجعة بجودة مرتفعة بشأن فحص العوامل المؤثرة لتغيرات أسعار الصرف	**٠,٧٤٦
٨	يدعم الالتزام بالمعايير المهنية للمحاسبة والمراجعة، وقواعد وأداب السلوك المهني التي أصدرتها المنظمات المهنية جودة عملية المراجعة الخارجية	**٠,٦٠٨

وتشير نتائج الجدول السابق إلى صلاحية جميع البنود على مستوى بعد طبيعة ومحددات جودة المراجعة الخارجية في ضوء المعايير والاصدارات المهنية الحاكمة، حيث جاءت معاملات الاتساق الداخلي معنوية عند مستوى (٠,٠٥)، وقد تراوحت هذه المعاملات بين (٠,٥٦٠ إلى ٠,٩٤٧)، الأمر الذي يعكس قوة قيم المعاملات ومدى اقترابها من الواحد الصحيح.  
٢/٢ نتائج اختبارات الثبات والصلاحية طبيعة ومحددات مخاطر تغيرات أسعار الصرف في ضوء المعيار المحاسبي ٢١

### جدول رقم (٧)

الاتساق الداخلي لقياس طبيعة ومحددات مخاطر تغيرات أسعار الصرف في ضوء المعيار المحاسبي

٢١

م	العبارات	الاتساق الداخلي
١	يمكن تعريف مخاطر تغيرات أسعار الصرف على أنها حالة عدم التأكد لتحركات غير المتوقعة في أسعار الصرف بين العملات	**٠,٥٦١
٢	تتضمن مخاطر تغيرات أسعار الصرف ثلاثة أنواع من مخاطر التعرض لأسعار الصرف وهي التعرض الناتج عن المعاملات، والتعرض الناتج عن الترجمة، والتعرض الاقتصادي.	**٠,٤٥١
٣	تعد مخاطر تغيرات أسعار الصرف من المخاطر السوقية التي تواجه المؤسسات المالية	*٠,٦٦٢
٤	يلزم أن تقوم إدارة المؤسسات المالية بالتشجيع على تبني مدخل إدارة مخاطر تغيرات أسعار الصرف	**٠,٨٧٦

دراسة تحليلية للعوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية بشأن فحص تغيرات أسعار.....  
الصليبي، علي عبدالعزيز سعود؛ نور الدين، جهاد أحمد؛ سالم، سامح سالم عوض

م	العبارات	الاتساق الداخلي
٥	تتوقف قدرة مجلس الإدارة على تحديث السياسات والإجراءات الخاصة بإدارة مخاطر تغيرات أسعار الصرف بما يواءم مع التغيرات المستمرة.	**٠,٤٥٦
٦	يمكن الوصول إلى مجموعة من المؤشرات تساعد على توقع الأحداث المسببة لمخاطر تغيرات أسعار الصرف	**٠,٧٦٥
٧	من الضروري وجود قاعدة بيانات أو سجلات لتسجيل التغيرات في أسعار الصرف التي مر بها المؤسسات المالية وتسببت في حدوث مخاطر أسعار الصرف للاستفادة بها فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية.	**٠,٨٧١
٨	يلزم أن تقوم إدارة المؤسسات المالية بوضع خطة سنوية للتنبؤ بالأحداث التي قد ينشأ عنها مخاطر لتغيرات أسعار الصرف	**٠,٥٤١
٩	يجب وضع خطة الطوارئ والتي تتضمن تقدير احتمالات حدوث مكونات المخاطر لتغيرات أسعار الصرف وكذلك تقييم تأثير كل منها.	**٠,٦٣٢
١٠	يجب على إدارة المؤسسات المالية بالتخطيط للمخاطر لتغيرات أسعار الصرف مما يسهم في زيادة فاعلية ادارة المخاطر	**٠,٨٨١
١١	يعد الإفصاح عن معلومات مخاطر التغيرات في أسعار الصرف يساعد العاملين في المؤسسات المالية من تحقيق المزيد من الالتزام في أداء المهام الموكلة إليهم بما يسهم في الحد من مخاطر التغيرات في أسعار الصرف	**٠,٧٦٢
١٢	تبنى إدارة المؤسسات المالية لمفهوم ثقافة مخاطر تغيرات أسعار الصرف يؤدي إلى التقييم الفاعل والمستمر	**٠,٩٦١

وتشير نتائج الجدول السابق إلى صلاحية جميع البنود على مستوى بعد (طبيعة ومحددات مخاطر تغيرات أسعار الصرف في ضوء المعيار المحاسبي ٢١، حيث جاءت معاملات الاتساق الداخلي بمعنوية عند مستوى (٠,٠٥) وقد تراوحت هذه المعاملات بين (٠,٤٥٦ إلى ٠,٩٦١)، الأمر الذي يعكس قوة قيم المعاملات ومدى اقترابها من الواحد الصحيح.

٣/٢ نتائج اختبارات الثبات والصلاحية لدور مراقبي الحسابات في فحص مخاطر تغيرات أسعار الصرف للعمليات الأجنبية

جدول رقم (٧)

الاتساق الداخلي لدور مراقبي الحسابات في فحص مخاطر تغيرات أسعار الصرف للعمليات الأجنبية

م	العبارات	الاتساق الداخلي
١	يجب التعامل مع مخاطر تغيرات أسعار الصرف وفق إجراءات معيار ٣٣٠ من معايير المراجعة	**٠,٦٦٤
٢	يجب على المراجع الخارجي الحصول على ما يكفي من ادلة المراجعة المناسبة، بشأن مخاطر مقدرة لتغيرات أسعار الصرف	**٠,٣٥٣
٣	يجب على المراجع الخارجي ان يصمم آليات شاملة لمواجهة المخاطر المتعلقة بتغيرات أسعار الصرف	*٠,٤٦٣
٤	يجب على المراجع الخارجي التأكيد على فريق المراجعة الحاجة للمحافظة على نزعة الشك المهني بشأن مخاطر تغيرات أسعار الصرف	**٠,٩٧٤
٥	يجب على المراجع الخارجي إدخال عناصر إضافية يصعب التنبؤ بها عند اختيار إجراءات المراجعة الاضافية التي سيتم القيام بها بشأن مخاطر تغيرات أسعار الصرف	**٠,٧٥٣
٦	يجب على المراجع الخارجي إجراء تغييرات عامة في طبيعة توقيت، أو مدى إجراءات المراجعة بشأن مخاطر تغيرات أسعار الصرف	**٠,٥٦٥

دراسة تحليلية للعوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية بشأن فحص تغيرات أسعار.....  
الصليبي، علي عبدالعزيز سعود؛ نور الدين، جهاد أحمد؛ سالم، سامح سالم عوض

م	العبارات	الاتساق الداخلي
٧	يرى المراجع الخارجي انه يمكن الحصول على استنتاجات سليمة باستخدام اساليب اختبار العينة المتعلقة بمخاطر تغيرات أسعار الصرف	**٠,٧٧١
٨	يحرص المراجع الخارجي ان يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية تستند في طبيعتها وتوقيتها و مداها للمخاطر المقدره لتغيرات أسعار الصرف	**٠,٤٤١
٩	يجب على المراجع الخارجي أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، كلما تزايد تقدير المراجع لمخاطر تغيرات أسعار الصرف	**٠,٥٣٢
١٠	يجب على المراجع الخارجي ان يختبر ادوات الرقابة، التي بنوى الاعتماد عليها، في وقت معين أو على مدار الفترة بشأن تغيرات أسعار الصرف	**٠,٩٨١
١١	يجب على المراجع الخارجي أن يصمم و ينفذ إجراءات أساسية تستجيب للمخاطر تغيرات أسعار الصرف بشكل خاص	**٠,٥٦٢
١٢	عند تكوين رأي، يجب على المراجع الخارجي ان يأخذ في الحسبان جمع أدلة التدقيق ذات الصلة بمخاطر تغيرات أسعار الصرف	**٠,٨٦٢

وتشير نتائج الجدول السابق إلى صلاحية جميع البنود على مستوى بعد (لدور مراقبي الحسابات في فحص مخاطر تغيرات أسعار الصرف للعمليات الأجنبية ، حيث جاءت معاملات الاتساق الداخلي بمعنوية عند مستوى (٠,٠٥) وقد تراوحت هذه المعاملات بين (٠,٤٤١ إلى ٠,٩٨١)، الأمر الذي يعكس قوة قيم المعاملات ومدى اقتربها من الواحد الصحيح.

### ثالثاً نتائج اختبارات الفروض الإحصائية:

١- اختبار الفرض الأول: توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن طبيعة ومحددات جودة عملية المراجعة الخارجية في ضوء المعايير والاصدارات المهنية الحاكمة وقد استعان الباحث بالإحصاءات الوصفية والتي تتمثل في المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

### جدول رقم (٨)

### التحليل الوصفي لطبيعة ومحددات جودة عملية المراجعة الخارجية

م	الفقرات	الوسط الحسابي	Mann Whitney	المعنوية (Sig)
١	تسهل جودة المراجعة في تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف المستفيدة من المعلومات المالية وغير المالية.	3.51	2.510	.23
٢	تعزز جودة المراجعة من الثقة والمصادقية للتقارير المالية، مما ينعكس إيجابياً على حصة الشركة السوقية والتنافسية	3.89	3.625	.01
٣	تسهل جودة المراجعة في تخفيض المخاطر التي تواجهها منشآت الأعمال التي قد تؤثر على استمراريتها والتي من ضمنها مخاطر التغيرات أسعار الصرف	3.82	4.783	.05
٤	تحسن جودة عملية المراجعة من جودة المعلومات المالية، بما يسهم في حماية أموال الشركة من الضياع والسرقة من خلال قدرة المراجع على فحص تغيرات أسعار الصرف	4.11	4.016	.025
٥	يسهم أداء عملية المراجعة بجودة عالية في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة بين توقعات المجتمع من المراجعين وأداء المراجعين.	3.61	3.480	.039

٦	تعزز جودة المراجعة إمكانية اكتشاف مخاطر تغيرات أسعار الصرف والتحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية، وبالتالي زيادة ثقة المستخدمين	3.85	1.314	.089
٧	يتوقع أن يقوم مكتب المراجعة الذي له شريك أجنبي بأداء عملية المراجعة بجودة مرتفعة بشأن فحص العوامل المؤثرة لتغيرات أسعار الصرف	3.88	5.015	.091
٨	يدعم الإلتزام بالمعايير المهنية للمحاسبة والمراجعة، وقواعد وآداب السلوك المهني التي أصدرتها المنظمات المهنية جودة عملية المراجعة	3.83	4.31	.08
	<b>المتوسط</b>	3.81	3.010	.04

يتضح من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول أعلاه رقم (١) أن المتوسط الحسابي لمتغير طبيعة ومحددات جودة عملية المراجعة الخارجية في ضوء المعايير والإصدارات المهنية الحاكمة كان مرتفعاً وبلغ (٣,٨١)، وهذا يدل على تقارب الإجابات، وأنه ليس هناك تشتت كبير في الإجابات حول المتوسط الحسابي لها، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.51 - 4.11)، ومن خلال الجدول يمكن ملاحظة اتفاق عيني الدراسة لمحور طبيعة ومحددات جودة عملية المراجعة الخارجية في البنود التالية تحسن جودة عملية المراجعة من جودة المعلومات المالية، بما يسهم في حماية أموال الشركة من الضياع والسرقة من خلال قدرة المراجع على فحص تغيرات أسعار الصرف، وتعزز جودة المراجعة من الثقة والمصادقية للتقارير المالية، مما ينعكس إيجابياً على حصة الشركة السوقية والتنافسية ويتضح من الجدول السابق أن قيمة Z الإجمالية (3.010)، ومستوى المعنوية (0.04)، وهي أقل من قيمة (0.05) ومن ثم قبول الفرض الذي ينص على توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن طبيعة ومحددات جودة عملية المراجعة الخارجية في ضوء المعايير والإصدارات المهنية الحاكمة 2- اختبار الفرض الثاني: توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن طبيعة ومحددات مخاطر تغيرات أسعار الصرف في ضوء المعيار المحاسبي ٢١ وقد استعان الباحث بالإحصاءات الوصفية والتي تتمثل في المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

#### جدول رقم (٩)

#### التحليل الوصفي لطبيعة ومحددات مخاطر تغيرات أسعار الصرف

م	الفقرات	الوسط الحسابي	Mann Whitney	المعنوية (Sig)
١	يمكن تعريف مخاطر تغيرات أسعار الصرف على أنها حالة عدم التأكد لتحركات غير المتوقعة في أسعار الصرف بين العملات	3.79	2.19	.03
٢	تتضمن مخاطر تغيرات أسعار الصرف ثلاثة أنواع من مخاطر التعرض لأسعار الصرف وهي التعرض الناتج عن المعاملات، والتعرض الناتج عن الترجمة، والتعرض الاقتصادي.	3.54	2.10	.049
٣	تعد مخاطر تغيرات أسعار الصرف من المخاطر السوقية التي تواجه المؤسسات المالية	3.79	2.10	.091
٤	يلزم أن تقوم إدارة المؤسسات المالية بالتشجيع على تبني مدخل إدارة مخاطر تغيرات أسعار الصرف	3.69	4.5	.029
٥	تتوقف قدرة مجلس الإدارة على تحديث السياسات والإجراءات الخاصة بإدارة مخاطر تغيرات أسعار الصرف بما يواءم مع التغيرات المستمرة.	3.97	5.83	.014

م	الفقرات	الوسط الحسابي	Mann Whitney	المعنوية (Sig)
٦	يمكن الوصول إلى مجموعة من المؤشرات تساعد على توقع الأحداث المسببة لمخاطر تغيرات أسعار الصرف	3.74	3.71	.03
٧	من الضروري وجود قاعدة بيانات أو سجلات لتسجيل التغيرات في أسعار الصرف التي مر بها المؤسسات المالية وتسببت في حدوث مخاطر أسعار الصرف للاستفادة بها فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية.	3.89	5.62	.032
٨	يلزم أن تقوم إدارة المؤسسات المالية بوضع خطة سنوية للتنبؤ بالأحداث التي قد ينشأ عنها مخاطر لتغيرات أسعار الصرف	3.58	8.932	.02
٩	يجب وضع خطة الطوارئ والتي تتضمن تقدير احتمالات حدوث مكونات المخاطر لتغيرات أسعار الصرف وكذلك تقييم تأثير كل منها.	3.54	9.52	.01
١٠	يجب على إدارة المؤسسات المالية بالتخطيط للمخاطر لتغيرات أسعار الصرف مما يسهم في زيادة فاعلية ادارة المخاطر	3.79	5.873	.02
١١	يعد الإفصاح عن معلومات مخاطر التغيرات في أسعار الصرف يساعد العاملين في المؤسسات المالية من تحقيق المزيد من الالتزام في أداء المهام الموكلة إليهم بما يسهم في الحد من مخاطر التغيرات في أسعار الصرف	3.69	1.517	.050
١٢	تبنى إدارة المؤسسات المالية لمفهوم ثقافة مخاطر تغيرات أسعار الصرف يؤدي إلى التقييم الفاعل والمستمر	3.97	4.194	.03
	المتوسط	3.78	7.432	.016

يتضح من خلال البيانات الواردة في الجدول أعلاه رقم (٢)، أن المتوسط الحسابي لمتغير لطبيعة ومحددات مخاطر تغيرات أسعار الصرف كان مرتفعاً وبلغ (3.78)، وهذا يدل على تقارب الإجابات، وأنه ليس هناك تشتت كبير في الإجابات حول المتوسط الحسابي لها، ومن ثم قبول الفرض الذي ينص على: توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن طبيعة ومحددات مخاطر تغيرات أسعار الصرف ومن خلال الجدول يمكن ملاحظة اتفاق عينتي الدراسة لمحور طبيعة ومحددات مخاطر تغيرات أسعار الصرف في ضوء المعيار المحاسبي ٢١ في البنود التالية من الضروري وجود قاعدة بيانات أو سجلات لتسجيل التغيرات في أسعار الصرف التي مر بها المؤسسات المالية وتسببت في حدوث مخاطر أسعار الصرف للاستفادة بها فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية، وتبنى إدارة المؤسسات المالية لمفهوم ثقافة مخاطر تغيرات أسعار الصرف يؤدي إلى التقييم الفاعل والمستمر ويتضح من الجدول السابق أن قيمة Z الإجمالية (7.432)، ومستوى المعنوية (0.016)، وهي أقل من قيمة (0.05) ومن ثم قبول الفرض الذي ينص على توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن طبيعة ومحددات مخاطر تغيرات أسعار الصرف.

3- نتائج اختبار الفرض الثالث: حيث ينص الفرض الثالث من فروض البحث بأنه يوجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصي منهم بشأن دور مراقبي الحسابات في فحص تغيرات أسعار الصرف للعملة الأجنبية وأثرها على جودة عملية المراجعة

جدول رقم (٩)

التحليل الوصفي لدور مراقبي الحسابات في فحص تغيرات أسعار الصرف للعملة الأجنبية وأثرها على جودة عملية المراجعة

م	الفقرات	الوسط الحسابي	Mann Whitney	المعنوية (Sig)
١	يجب التعامل مع مخاطر تغيرات أسعار الصرف وفق اجراءات معيار ٣٣٠ من معايير المراجعة	3.942	1.351	.177
٢	يجب على المراجع الخارجي الحصول على ما يكفي من ادلة المراجعة المناسبة، بشأن مخاطر مقدرة لتغيرات أسعار الصرف	3.906	2.485	.013
٣	يجب على المراجع الخارجي ان يصمم آليات شاملة لمواجهة المخاطر المتعلقة بتغيرات أسعار الصرف	3.898	.040	.968
٤	يجب على المراجع الخارجي التأكيد على فريق المراجعة الحاجة للمحافظة على نزعة الشك المهني بشأن مخاطر تغيرات أسعار الصرف	3.971	1.162	.245
٥	يجب على المراجع الخارجي إدخال عناصر إضافية بصعب التنبؤ بها عند اختيار اجراءات المراجعة الاضافية التي سيتم القيام بها بشأن مخاطر تغيرات أسعار الصرف	3.873	2.957	.003
٦	يجب على المراجع الخارجي إجراء تغييرات عامة في طبيعة توقيت، أو مدى اجراءات المراجعة بشأن مخاطر تغيرات أسعار الصرف	3.926	1.006	.315
٧	يرى المراجع الخارجي انه يمكن الحصول على استنتاجات سليمة باستخدام اساليب اختبار العينة المتعلقة بمخاطر تغيرات أسعار الصرف	3.922	1.480	.139
٨	يحرص المراجع الخارجي ان يصمم وينفذ اجراءات مراجعة إضافية تستند في طبيعتها وتوقيتها و مداها للمخاطر المقدرة لتغيرات أسعار الصرف	3.832	1.314	.189
٩	يجب على المراجع الخارجي أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، كلما تزايد تقدير المراجع لمخاطر تغيرات أسعار الصرف	3.9673	1.951	.051
١٠	يجب على المراجع الخارجي ان يختبر ادوات الرقابة، التي ينوى الاعتماد عليها، في وقت معين أو على مدار الفترة	3.9429	.204	.839
١١	يجب على المراجع الخارجي أن يصمم و ينفذ اجراءات أساسية تستجيب للمخاطر تغيرات أسعار الصرف بشكل خاص	3.9347	.511	.610
١٢	عند تكوين رأي، يجب على المراجع الخارجي ان يأخذ في الحسبان جمع أدلة التدقيق ذات الصلة بمخاطر تغيرات أسعار الصرف	.76850	2.410	.016
	المتوسط	3.9429	2.010	.044

يتضح من خلال البيانات الواردة في الجدول أعلاه رقم (٩)، أن المتوسط الحسابي لمتغير دور مراقبي الحسابات في فحص تغيرات أسعار الصرف للعمليات الأجنبية وأثرها على جودة عملية المراجعة كان مرتفعاً وبلغ (3.94)، وهذا يدل على تقارب الإجابات، وأنه ليس هناك تشتت كبير في الإجابات حول المتوسط الحسابي لها ومن خلال الجدول يمكن ملاحظة اتفاق عيني الدراسة لمحور لدور مراقبي الحسابات في فحص تغيرات أسعار الصرف للعمليات الأجنبية وأثرها على جودة عملية المراجعة في البنود التالية يجب على المراجع الخارجي أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، كلما تزايد تقدير المراجع لمخاطر تغيرات أسعار الصرف ويجب على المراجع الخارجي التأكيد على فريق المراجعة الحاجة للمحافظة على نزعة الشك المهني بشأن مخاطر تغيرات أسعار الصرف كما يتضح من نتائج تحليل اختبار Mann Whitney قبول صحة الفرض الذي ينص على وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن دور مراقبي الحسابات في فحص تغيرات أسعار الصرف للعمليات الأجنبية وأثرها على جودة عملية المراجعة حيث بلغ مستوى المعنوية (٠,٤٤) وأقل من مستوى (٠,٠٥)

## القسم الرابع النتائج والتوصيات

### أولاً: نتائج البحث:

#### ١-الدلالات النظرية:

- تعني جودة المراجعة بأنها مدى التزام المراجع بمتطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها وقواعد وأداب السلوك المهني الصادر عن المنظمات المهنية لزيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية والعش أثناء تنفيذ عملية المراجعة والافصاح عنها لزيادة درجة الثقة في القوائم المالية، وزيادة كفاءة المعلومات لتلبية احتياجات كافة الأطراف ذات العلاقة ومساعدتهم على اتخاذ مختلف القرارات
- تعتبر عمليات التدقيق وآراء التدقيق بشأن التقارير المالية حاسمة، ويمارس المدققون المستقلون دوراً حيوياً في تعزيز موثوقية المعلومات المالية التي تنتجها الشركات، والجهات غير الربحية، والوكالات الحكومية، والكيانات الأخرى من خلال تقديم ضمانات بشأن موثوقية البيانات المالية

#### ٢-الدلالات العملية:

- توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن طبيعة ومحددات جودة عملية المراجعة الخارجية في ضوء المعايير والاصدارات المهنية الحاكمة حيث بلغ المتوسط الحسابي لمتغير طبيعة ومحددات جودة عملية المراجعة الخارجية في ضوء المعايير والاصدارات المهنية الحاكمة كان مرتفعاً وبلغ (٣,٨١)، وتبين من اختبار Whitney Mann أن قيمة Z الإجمالية (7.432)، ومستوى المعنوية (0.016).
- توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن طبيعة ومحددات تغيرات أسعار الصرف للعمليات الأجنبية حيث بلغ المتوسط الحسابي لمتغير طبيعة ومحددات جودة عملية المراجعة الخارجية في ضوء المعايير والاصدارات المهنية الحاكمة كان مرتفعاً بلغ (٣,٧٨)، وتبين من اختبار Whitney Mann أن قيمة Z الإجمالية (3.010)، ومستوى المعنوية (0.04).
- يتضح من نتائج تحليل اختبار Whitney Mann قبول صحة الفرض الذي ينص على وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن دور مراقبي الحسابات في فحص تغيرات أسعار الصرف للعمليات الأجنبية وأثرها على جودة عملية المراجعة حيث بلغ مستوى المعنوية (٠,٤٤) وأقل من مستوى (٠,٠٥)

### ثانياً: التوصيات:

- 1- يجب على مكاتب المحاسبة والمراجعة الكويتية الالتزام بالمعايير الأخلاقية فضلاً عن المعايير المهنية الدولية، وخاصة في الإفصاح عن تغيرات أسعار الصرف مع إدارة الشركة في مجال تبويب بنود القوائم المالية والإفصاح عنها في تقرير المراجعة.
- 2- ضرورة تفعيل دور الهيئة العامة للرقابة المالية في مجال فحص القوائم المالية التي تفصح عنها الشركات وتحديد مدى صحة تبويب بنود تغيرات أسعار الصرف في قائمة الدخل الشامل
- 3- التأكيد على أهمية الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وخاصة معيار عرض القوائم المالية، لما لذلك من انعكاس على جودة الأرباح التشغيلية

### مراجع البحث

#### أولاً: المراجع باللغة العربية

- 1- العبدلي، عبد الله محمد، (٢٠٢٣) "دور المراجعة الخارجية في تعزيز الشفافية والمصداقية المالية: دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة والمراجعة
- 2- الزهراني، محمد علي، (٢٠٢٢)، "تأثير تقلبات سعر الصرف على الأداء المالي والتشغيلي للشركات: دراسة تحليلية، مجلة الاقتصاد والمال، العدد ٥٥، مجلد ٣.
- 3- إبراهيم، محمد زيدان، سعادة، طارق إبراهيم، الموفي، مروة حسني محمد. (٢٠٢١)، "أثر الإفصاح عن مخاطر التقلبات في أسعار الصرف الأجنبية على جودة الأرباح: دراسة تطبيقية على قطاع شركات الأدوية المسجلة في البورصة المصرية خلال الفترة ٢٠١٣م-٢٠١٨م. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية
- 4- إبراهيم، محمد سيد حسن، (٢٠١٧) "دراسة أثر التخصص الصناعي للمراجع في الحد من الممارسات إدارة الأرباح في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة، جامعة المنوفية.
- 5- إبراهيم، مصطفى محمد، وطلعت، طمان عرفات إبراهيم. (٢٠٢٣)، "أثر مخاطر تغير أسعار الصرف على عائد مؤشر قطاعات البورصة بالتطبيق على الشركات المدرجة بالبورصة المصرية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة القاهرة.
- 6- أبو سنالة، أبو القاسم محمود إبراهيم، (٢٠٢١)، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على فاعلية مراحل عملية المراجعة الخارجية بمدينة طرابلس"، مجلة الدراسات الاقتصادية، كلية الاقتصاد، جامعة سرت
- 7- أبو نواره، سميرة محمد خليفة، والكري، الطاهر أحمد، (٢٠٢١)، العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية: دراسة تطبيقية علي مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية منطقة الجبل الغربي. مجلة المعرفة
- 8- جبر، غريب جبر؛ غريب جبر. قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة (دليل من البورصة المصرية). مجلة البحوث المحاسبية، ٢٠١٧
- 9- جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية في فبراير ١٩٧٣ تنمية الثقافة والخبرة في مجال ميدان المحاسبة والتدقيق
- 10- حامد، إيهاب إبراهيم، (٢٠١٨)، "تقييم وتطوير المعالجة المحاسبية الخاصة بالآثار المترتبة على تحرير أسعار صرف العملات الأجنبية، مجلة الفكر المحاسبي

- 11- حسين، محمد عبد المجيد؛ مبارك، كوثر، (٢٠١٨) " أثر تحرير سعر الصرف علي الإستثمار المحلي في مصر"، المركز الديمقراطي العربي، القاهرة
- 12- سالم، سامح سالم عوض، (٢٠١٨)، "قياس أثر تحرير سعر الصرف على كفاءة سوق الأوراق المالية في ضوء تعديلات معيار المحاسبة المصري رقم ١٣: دراسة تطبيقية. الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس
- 13- سليمان، وليد شحاتة محمد قاسم، "دور جودة المراجعة في تقليل عدم تماثل المعلومات وانعكاسها على مخاطر انهيار أسعار الأسهم". الفكر المحاسبي: جامعة عين شمس -كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة مج ٢٤، ع ٣٤ (٢٠٢٠)
- 14- السيد، محمد صابر حموده، (٢٠١٨) " أثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع : دراسة تطبيقية "، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد ٢، العدد ١.
- 15- الشناوي، فاطمة صبحي محمد علي أثر استخدام تقنية سلسلة الكتل الرقمية على جودة المراجعة في البيئة المصرية مع دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، ٢٠٢٢.
- 16- عباس حنان جابر حسن؛ منصور أشرف محمد إبراهيم؛ عادل، مي، أثر استخدام مراقبي الحسابات لأسلوب الإجراءات التحليلية في الحد من مخاطر تكنولوجيا الحوسبة السحابية: دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة جامعة بنها، ٢٠٢٠
- 17- عبده، عبير شعبان، (٢٠١٦)، أثر التغيرات في سعر الصرف على الميزان التجاري في مصر، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة كلية التجارة جامعة طنطا.
- 18- عبد الله، أحمد، يوسف صلاح. (٢٠١٨). دور لجان المراجعة في الحد من السلوك الانتهازي للإدارة في إدارة الأرباح بهدف تحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على قطاع البنوك بمملكة البحرين. الفكر المحاسبي، ٢٢(٤)، ١١٥٨-١٢٢١.
- 19- علي، هبه جمال هاشم. (٢٠٢٣). قياس تأثير العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات واستقلالية مجلس الإدارة على خيارات تصنيف تقارير التدفق النقدي: أدلة تطبيقية من البورصة المصرية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية.
- 20- القانون رقم (٥) لسنة ١٩٨١ في شأن مزاولة مهنة مراقب الحسابات دولة الكويت
- 21- محمدي، نورة بن عثمان، مفيدة، محددات جودة عملية المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في منطقة ورقلة"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية كلية التجارة، جامعة قاصدي مرباح، المجلد ١٠، العدد ٢، ٢٠٢٠.
- 22- محمود، عمرو السيد زكي. (٢٠١٧). أثر تحرير أسعار صرف العملات الأجنبية على الدور التقويمي للمعلومات المحاسبية مع التطبيق على مصر. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية
- 23- محمود، عبد الحميد العيسوي، (٢٠٢٣)، "أثر جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال إدارة عرض بنود قائمة الدخل مع دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية. مجلة البحوث المحاسبية
- 24- محمود، عمرو السيد زكي. (٢٠٢٣). محددات التعرض لمخاطر تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية وأثر تلك المخاطر على تكلفة رأس المال من منظور محاسبي: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة البحوث المحاسبية

25-مشابط، نعمة حرب،(٢٠٢٠) "أثر جودة المراجعة الخارجية على سلامة رأى مراقب الحسابات بشأن الإستمرارية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المسجلة بالبورصة المصرية." مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية: جامعة الإسكندرية -كلية التجارة -قسم المحاسبة والمراجعة مج ٤, ٢٤

26-أبو زيد، عيد محمود،" (٢٠١٩)، إطار مقترح للتقرير عن إدارة المخاطر كمدخل لدعم تقارير الأعمال المتكاملة، المؤتمر العلمي لكلية التجارة- جامعة طنطا بعنوان التنمية المستدامة والشمول المالي (الرؤى والآثار والتداعيات) بقاعة المؤتمرات بكلية التجارة- جامعة طنطا

### ثانياً المراجع باللغة الأجنبية:

- 1) Chouhan, Vineet; Sharma, Raj Bahadur; Goswami, Shubham, Ali, Sajid, "FACTOR AFFECTING AUDIT QUALITY: A STUDY OF THE COMPANIES LISTED IN BOMBAY STOCK EXCHANGE (BSE)", Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Volume 25, Special Issue 2, 2021.
- 2) Ghadhab, A. K., Matrood, A. K., & Hameed, A. M. (2019). Factors affecting the quality of external auditor performance: An analytical study of the opinions of auditors working in iraqi audit firms and companies. Academy of Strategic Management Journal, 18(1), 1-27.
- 3) Hao, Wu, and Xu Yongqi. "Impact of RMB Exchange Rate Changes on Jiangsu's Foreign Trade." Asian Journal of Economics, Business and Accounting 24.5 (2024): 183-191.
- 4) Josette Caruana, Magdalena Kowalczyk. "The Quest for Audit Quality in the Public Sector", Accounting in Europe , (2020) , pages 1-25.
- 5) Kalemli-Özcan, Şebnem, Ilhyock Shim, and Xiaoxi Liu. Exchange rate fluctuations and firm leverage. No. w28608. National Bureau of Economic Research, 2021.
- 6) Kayral, I.E., and Karacaer, S. 2017. Analysis of The effects of the UK stock returns and Exchange rate changes on emerging market Economies` stock market volatilities. Journal of Applied Finance and Banking 7 (5): 75- 101
- 7) MOSES, et.al, "AUDIT QUALITY AND AUDITOR'S INDEPENDENCE", AE-FUNAI JOURNAL OF ACCOUNTING, BUSINESS AND FINANCE(FJABAF), ISSN:2635-392X, VOL.6, NO.1 JUNE. 2020
- 8) Ogbodo, Okenwa Cy, Akabuogu, & Nzube. (2018). Effect of Audit Quality on the Financial Performance of Selected Banks in Nigeria. International Journal of Trend in Scientific Research and Development (IJTSRD), 99-112.

- 9) Sebastian Kronenberger, Elisabeth Plietzsch, "The Auditor's Reputation and its Effect on Audit Quality and Audit Premia", GERMAN ECONOMIC ASSOCIATION OF BUSINESS ADMINISTRATION – GEABA, 2017.
- 10) The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) sets high-quality international standards for auditing, assurance, and quality management that strengthen public confidence in the global profession.
- 11) Tuovila, A. "Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)". Investopedia, (2019).
- 12) Xiao, Tusheng, Chunxiao Geng, and Chun Yuan. "How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective." China Journal of Accounting Research 13.1 (2020): 109-127.
- 13) Zhang et al., 2017, J. Zhang, X. Tang, Y. Zeng, "Non-disclosure of audit fees and audit quality: evidence from auditor independence and perceived audit quality", Account. Res., 8 (2017), pp. 88-93

## ملحق قائمة الاستقصاء

السيد الفاضل/ السيدة الفاضلة

تحية طيبة وبعد،،،

يقوم الباحث بإعداد بحث علمي بعنوان / دراسة تحليلية للعوامل المحددة لجودة المراجعة

الخارجية بشأن فحص تغيرات أسعار الصرف

وتتبع قيمة البحث من ربطه بالبيئة والواقع العملي وحتى يمكن ربط البحوث بالواقع العملي فإن الأمر يتطلب إعداد دراسة ميدانية من خلال استيفاء بيانات قائمة الاستقصاء المرفقة، وهي من متطلبات اختبارات فروض البحث، مع مراعاة تفهم طبيعة الأسئلة ومغزاها، ومراعاة دقة الإجابة عليها لما لذلك من آثار إيجابية على نتائج البحث.

كما يقدر الباحث حسن تعاونكم معه بالإجابة على الأسئلة الواردة بالقائمة المرفقة، يؤكد لسيادتكم أن هذه الدراسة صممت لأغراض البحث العلمي فقط، علماً بأن جميع البيانات التي ستدلون بها سوف تحظى بالسرية التامة دون الإشارة الى أسم الجهة أو القائم بملئها وأن نتائج الدراسة سوف تكون متاحة لكم إذا رغبتم في ذلك.

ولسيادتكم جزيل الشكر والعرفان

الباحث

القسم الأول: البيانات الأساسية:

برجاء وضع علامة ( ✓ ) أمام درجة الاستجابة التي تتناسب معك:

١. المؤهل العلمي:

ماجستير

بكالوريوس

دكتوراه

دبلوم دراسات عليا

٢. المسمى الوظيفي:

مسنول الحوكمة

مدقق حسابات

٣. سنوات الخبرة المهنية :

أكبر من ٥ - ١٠ سنوات

أقل من ٥ سنوات

أكبر من ٢٠ - ٣٠ سنة

أكبر من ١٠ - ٢٠ سنة

دراسة تحليلية للعوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية بشأن فحص تغيرات أسعار.....  
الصليبي، علي عبدالعزيز سعود؛ نور الدين، جهاد أحمد؛ سالم، سامح سالم عوض

القسم الثاني: فيما يلي مجموعة من العبارات، بشأن طبيعة ومحددات جودة المراجعة الخارجية في ضوء المعايير والاصدارات المهنية الحاكمة من فضلك حدد درجة موافقتك أو عدم موافقتك على هذه العبارات بوضع (✓) أمام مستوى الموافقة من وجهة نظرك:

العبارات	موافق تماماً (٥)	موافق (٤)	محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق تماماً (١)
1. تسهم جودة المراجعة في تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف المستفيدة من المعلومات المالية وغير المالية.					
2. تعزز جودة المراجعة من الثقة والمصدقية للتقارير المالية، مما ينعكس إيجابياً على حصة الشركة السوقية والتنافسية					
3. تسهم جودة المراجعة في تخفيض المخاطر التي تواجهها منشآت الأعمال التي قد تؤثر على استمراريتها والتي من ضمنها مخاطر التغيرات أسعار الصرف					
4. تحسن جودة عملية المراجعة من جودة المعلومات المالية، بما يسهم في حماية أموال الشركة من الضياع والسرقة من خلال قدرة المراجع على فحص تغيرات أسعار الصرف					
5. يسهم أداء عملية المراجعة بجودة عالية في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة بين توقعات المجتمع من المراجعين وأداء المراجعين.					
6. تعزز جودة المراجعة إمكانية اكتشاف مخاطر تغيرات أسعار الصرف والتحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية، وبالتالي زيادة ثقة المستخدمين					
7. يتوقع أن يقوم مكتب المراجعة الذي له شريك أجنبي بأداء عملية المراجعة بجودة مرتفعة بشأن فحص العوامل المؤثرة لتغيرات أسعار الصرف					
8. يدعم الالتزام بالمعايير المهنية للمحاسبة والمراجعة، وقواعد وآداب السلوك المهني التي أصدرتها المنظمات المهنية جودة عملية المراجعة الخارجية					

دراسة تحليلية للعوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية بشأن فحص تغيرات أسعار.....  
الصليلي، علي عبدالعزيز سعود؛ نور الدين، جهاد أحمد؛ سالم، سامح سالم عوض

القسم الثالث: فيما يلي مجموعة من العبارات، بشأن طبيعة ومحددات مخاطر تغيرات أسعار الصرف من فضلك حدد درجة موافقتك أو عدم موافقتك على هذه العبارات بوضع (✓) أمام مستوى الموافقة من وجهة نظرك:

العبارات	موافق تماماً (٥)	موافق (٤)	محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق تماماً (١)
1- يمكن تعريف مخاطر تغيرات أسعار الصرف على أنها حالة عدم التأكد لتحركات غير المتوقعة في أسعار الصرف بين العملات					
2- تتضمن مخاطر تغيرات أسعار الصرف ثلاثة أنواع من مخاطر التعرض لأسعار الصرف وهي التعرض الناتج عن المعاملات، والتعرض الناتج عن الترجمة، والتعرض الاقتصادي.					
3- تعد مخاطر تغيرات أسعار الصرف من المخاطر السوقية التي تواجه المؤسسات المالية					
4- يلزم أن تقوم إدارة المؤسسات المالية بالتشجيع على تبنى مدخل إدارة مخاطر تغيرات أسعار الصرف					
5- تتوقف قدرة مجلس الإدارة على تحديث السياسات والإجراءات الخاصة بإدارة مخاطر تغيرات أسعار الصرف بما يواءم مع التغيرات المستمرة.					
6- يمكن الوصول إلى مجموعة من المؤشرات تساعد على توقع الأحداث المسببة لمخاطر تغيرات أسعار الصرف					
7- من الضروري وجود قاعدة بيانات أو سجلات لتسجيل التغيرات في أسعار الصرف التي مر بها المؤسسات المالية وتسببت في حدوث مخاطر أسعار الصرف للاستفادة بها فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية.					
8- يلزم أن تقوم إدارة المؤسسات المالية بوضع خطة سنوية للتنبؤ بالأحداث التي قد ينشأ عنها مخاطر لتغيرات أسعار الصرف					
9- يجب وضع خطة الطوارئ والتي تتضمن تقدير احتمالات حدوث مكونات المخاطر لتغيرات أسعار الصرف وكذلك تقييم تأثير كل منها.					
10- يجب على إدارة المؤسسات المالية بالتخطيط للمخاطر لتغيرات أسعار الصرف مما يسهم في زيادة فاعلية ادارة المخاطر					
11- يعد الإفصاح عن معلومات مخاطر التغيرات في أسعار الصرف يساعد العاملين في المؤسسات المالية من تحقيق المزيد من الالتزام في أداء المهام الموكلة إليهم بما يسهم في الحد من مخاطر التغيرات في أسعار الصرف					

دراسة تحليلية للعوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية بشأن فحص تغيرات أسعار.....  
الصليبي، علي عبدالعزيز سعود؛ نور الدين، جهاد أحمد؛ سالم، سامح سالم عوض

العبارات	موافق تماماً (٥)	موافق (٤)	محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق تماماً (١)
12-تبنى إدارة المؤسسات المالية لمفهوم ثقافة مخاطر تغيرات أسعار الصرف يؤدي إلى التقييم الفاعل والمستمر					

القسم الرابع: فيما يلي مجموعة من العبارات، بشأن دور مراقب الحسابات في فحص مخاطر تغيرات أسعار الصرف وأثره على جودة عملية المراجعة من فضلك حدد درجة موافقتك أو عدم موافقتك على هذه العبارات بوضع (✓) أمام مستوى الموافقة من وجهة نظرك:

العبارات	موافق تماماً (٥)	موافق (٤)	محايد (٣)	غير موافق (٢)	غير موافق تماماً (١)
1- يجب التعامل مع مخاطر تغيرات أسعار الصرف وفق اجراءات معيار ٣٣٠ من معايير المراجعة					
2- يجب على المراجع الخارجي الحصول على ما يكفي من ادلة المراجعة المناسبة، بشأن مخاطر مقدرة لتغيرات أسعار الصرف					
3- يجب على المراجع الخارجي ان يصمم ويطبق استجابات شاملة لمواجهة المخاطر المتعلقة بتغيرات أسعار الصرف للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية					
4- يجب على المراجع الخارجي التأكيد على فريق المراجعة الحاجة للمحافظة على نزعة الشك المهني بشأن مخاطر تغيرات أسعار الصرف					
5- يجب على المراجع الخارجي إدخال عناصر إضافية يصعب التنبؤ بها عند اختيار اجراءات المراجعة الاضافية التي سيتم القيام بها بشأن مخاطر تغيرات أسعار الصرف					
6- يجب على المراجع الخارجي إجراء تغييرات عامة في طبيعة توقيت، أو مدى اجراءات المراجعة بشأن مخاطر تغيرات أسعار الصرف					
7- يرى المراجع الخارجي انه يمكن الحصول على استنتاجات سليمة باستخدام اساليب اختبار العينة المتعلقة بمخاطر تغيرات أسعار الصرف					
8- يحرص المراجع الخارجي ان يصمم وينفذ اجراءات مراجعة إضافية تستند في طبيعتها وتوقيتها و مداها للمخاطر المقدرة لتغيرات أسعار الصرف					
9- يجب على المراجع الخارجي أن يحصل على أدلة مراجعة أكثر إقناعاً، كلما تزايد تقدير المراجع لمخاطر تغيرات أسعار الصرف					

دراسة تحليلية للعوامل المحددة لجودة المراجعة الخارجية بشأن فحص تغيرات أسعار.....  
الصليبي، علي عبدالعزيز سعود؛ نور الدين، جهاد أحمد؛ سالم، سامح سالم عوض

غير موافق تماماً (١)	غير موافق (٢)	محايد (٣)	موافق (٤)	موافق تماماً (٥)	العبارات
					10- يجب على المراجع الخارجي ان يختبر ادوات الرقابة، التي ينوى الاعتماد عليها، في وقت معين أو على مدار الفترة
					11- يجب على المراجع الخارجي أن يصمم و ينفذ إجراءات أساسية تستجيب للمخاطر تغيرات أسعار الصرف بشكل خاص
					12- عند تكوين رأي، يجب على المراجع الخارجي ان يأخذ في الحسبان جمع أدلة التدقيق ذات الصلة بمخاطر تغيرات أسعار الصرف