دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة (دراسة ميدانية مكاتب المراجعة)

د. ميناس إبراهيم الطاهر إبراهيم
أستاذ المحاسبة مساعد - كلية شرق النيل

المستخلص:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن قيام المراجع الخارجي بمراجعة شركات من قطاعات مختلفة (مصارف، شركات، مستشفيات، وغيرها)، دون أن يكون لديه المعرفة والخبرة الكافية بطبيعة مخاطر الأعمال التي تواجهه يؤدي ارتفاع مخاطر المراجعة، مما ينعكس سلباً في جودة عملية المراجعة وسلامة الرأي المهني للمراجع الخارجي. هدفت الدراسة إلى محاولة الكشف عن دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة. تكونت عينة الدراسة من عينة قصدية مكونة من (150) عينة من مكاتب المراجعة الخارجية. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها ساعد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف. ساعد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من المخاطر الحتمية. ساهم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تقليل مخاطر الرقابة. أوصت الدراسة بالتركيز على أساليب المراجعة الخارجية الحديثة التي تساعد في الحد من مخاطر المراجعة. ضرورة قيام المراجع الصناعي بوضع التدابير المناسبة، لتقليل مخاطر الاكتشاف التي يمكن التحكم فيها. التزام المراجع الصناعي بالتقدير الدقيق للمخاطر الضمنية لما له من أثر كبير على جودة المراجعة.

الكلمات المفتاحية: التخصص الصناعي للمراجع الخارجي، مخاطر الاكتشاف، المخاطر الحتمية، مخاطر الرقابة.

Abstract:

The problem of the study was that the external auditor's review of companies from different sectors (banks, companies, hospitals, etc.), without having sufficient knowledge and experience of the nature of the business risks facing him leads to high audit risks, which is negatively reflected in the quality of the audit process and the integrity of professional opinion. for external reference. The study aimed to try to reveal the role of the external auditor's industrial specialization in reducing audit risks. The study sample consisted of an intentional sample of (150) samples from external audit offices. The study used the descriptive analytical method.

The study concluded with many results, the most important of which is that the industrial specialization of the external auditor helped reduce the risk of discovery. The industry specialization of the external auditor helped reduce inevitable risks. The industrial specialization of the external auditor contributed to reducing control risks. The study recommended focusing on modern external audit methods that help reduce audit risks. The need for the industrial auditor to put in place appropriate measures, to reduce the risk of discovery that can be controlled. The obligation of the industrial auditor to accurately assess the implicit risks because of its significant impact on the quality of the audit.

Keywords: Industrial Specialization of the External Auditor, Discovery Risk, Inevitable Risk, Control Risk.

مقدمة:

أن المراجعة عملية منظمة وهادفة تسعى للخروج بتأكيد معقول عن مصداقية وعدالة القوائم المالية، لذا فهي تقوم بخدمة العديد من الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية (المراجع، إدارة المنشأة أو العميل، مستخدمو البيانات المالية)، وإذ أن مهنة المراجعة تعتبر خدمة وضمان جودة المعلومات، لذا فإن إضفاء الثقة على القوائم المالية من أهم أهدافها التي تسعى إلى تحقيقها، خصوصاً في ظل التحديات والتطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يعيشها العصر الحاضر، لذلك سعت العديد من المنظمات والهيئات المهنية إلى إصدار العديد من المعايير المنظمة لهذه المهنة، والتي تسعى جميع الأطراف ذات العلاقة إلى تحسين مستوى جودتها، حيث أصبح التخصص الصناعي أحد أهم المجالات الحديثة في تطوير مهنة المراجعة واهم الوسائل التي يمكن لمكاتب المراجعة الاستعانة بها لمواجهة المنافسة المتزايد، حيث دعت معايير المراجعة إلى ضرورة تفهم طبيعة المنشأة وبيئتها، وان يكون لديه التأهيل العلمي والعملي الملائم لأداء خدمات المراجعة.

تعتبر مخاطر المراجعة من العوامل التي يجب أن يأخذها المراجع في الاعتبار عند قبول مهمة المراجعة وعند التخطيط لعملية المراجعة وعند تصميم إجراءات المراجعة وعند تجميع أدلة الإثبات وتقييم أدلة المراجعة وعند إبداء الرأي وإصدار التقرير. نظراً للأثر السلبي الذي تشكله تلك المخاطر على سمعة المراجع بصفة خاصة وعلى مكانة المراجعة كمهنة في المجتمع بصفة عامة.

مشكلة الدراسة:

أن قيام المراجع الخارجي بمراجعة شركات من قطاعات مختلفة (مصارف، شركات، مستشفيات، وغيرها)، دون أن يكون لديه المعرفة والخبرة الكافية بطبيعة مخاطر الأعمال التي تواجهه يؤدي ارتفاع مخاطر المراجعة، مما ينعكس سلباً في جودة عملية المراجعة وسلامة الرأي المهني للمراجع

الخارجي. بناءً على ما سبق يمكن طرح مشكلة الدراسة من خلال السؤال الرئيسي التالي: ما هو دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة؟

يتفرع من السؤال المحوري عدة تساؤلات فرعية على النحو التالي:

- ما دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف؟
- ما دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من المخاطر الحتمية؟
- ما دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الرقابة؟

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة من خلال بُعدين أساسيين هما:

الأهمية العلمية:

- إثراء المكتبة العربية والسودانية على وجه الخصوص من خلال ما تضيفه في مجالات التخصص الصناعي للمراجع والحد من مخاطر المراجعة، وإيضاح العلاقة بينهم.
- حداثة موضوع الدراسة وندرته حسب علم البحث في المكتبة العربية عامة والسودانية خاصة.
- يعد موضوع الدراسة من المواضيع التي يسعى الباحثون لتقديم النموذج الأمثل الذي يساعد المنظمات للتعرف على دور التخصص الصناعي في الحد من مخاطر المراجعة.
- الأهمية العملية:
- أهمية تطبيق التخصص الصناعي لزيادة التزام المراجعين الخارجيين بمعايير المهنة المتعارف عليها بما يحد مخاطر المراجعة.
- أهمية التقرير عن أوجه العجز والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية ومراعاة وجود المخاطر الحتمية، ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف.
- يمكن أن تسهم في توفير معلومات لدى الأطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة، للحد من مخاطر المراجعة للتصدي والحد من التلاعب المالي.

أهداف الدراسة:

إن الهدف الأساسي لهذه الدراسة يتمثل في محاولة الكشف عن دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

التعرف على دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف.

الكشف عن العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والحد من المخاطر الحتمية.

بيان دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الرقابة.

فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة وحلاً لمشكلتها قام الباحث بصياغة الفرضيات التالية:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والحد من مخاطر الاكتشاف.

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والحد من المخاطر الحتمية.

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والحد من مخاطر الرقابة.

منهجية الدراسة :

لتحقيق أهداف الدراسة استعان الباحث بمجموعة من المناهج ممثلة في:

- المنهج التاريخي: من خلال إستعراض بعض الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة .
- المنهج الإستنباطي : لتحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات .
- المنهج الإستقرائي : لإختبار صحة الفروض.
- المنهج التحليلي : لتحليل المشكلة والوصول للنتائج والتوصيات .

مصادر جمع بيانات الدراسة:

تتمثل مصادر جمع بيانات الدراسة في الآتي:

المصادر الأولية: تستخدم الإستبانة لجمع البيانات الأولية.

المصادر الثانوية: الكتب، البحوث العلمية، الدراسات، التقارير، المجلات والصحف، الندوات والمؤتمرات ذات الصلة بموضوع الدراسة.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في الآتي:

الحدود المكانية للدراسة: عينة من مكاتب المراجعة العاملة بولاية الخرطوم.

الحدود الزمانية للدراسة: 2021م

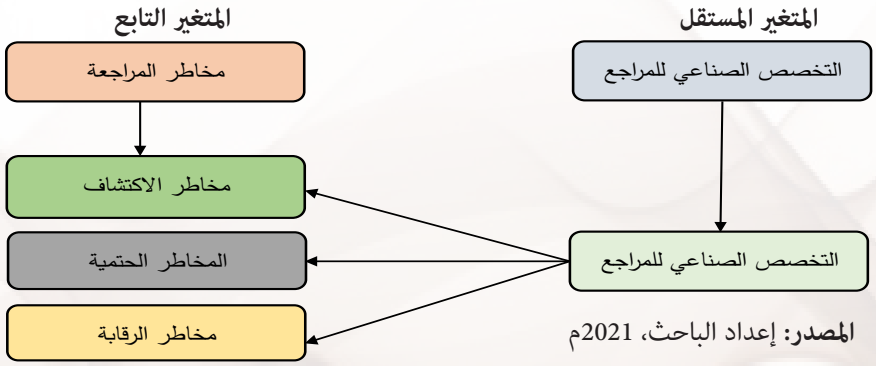
الحدود البشرية: المراجعين الخارجين بمكاتب المراجعة بولاية الخرطوم.

نموذج الدراسة:

لتحقيق الغرض من هذه الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة في تحديد أثر المتغير المستقل في المتغيرات التابعة، فقد قام الباحث بتصميم وتطوير نموذج خاص بهذه الدراسة اعتماداً على الأدبيات السابقة. والشكل (1) يوضح شكل النموذج لهذه المتغيرات.

شكل (1)

أنموذج الدراسة



المصدر: إعداد الباحث، 2021م

الدرسات السابقة:

- **دراسة** [1]: هدفت الدراسة إلي التحقق من دور واتجاه التخصص الصناعي للمراجع الخارجي نحو التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية، وذلك بالاستناد إلي الأبعاد الإيجابية للتخصص الصناعي للمراجع كأساس لتفسير ذلك الاتجاه والدور. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت نتائج الدراسة إلي أتفاق عينة الدراسة علي جميع عبارات الأبعاد الإيجابية للتخصص الصناعي للمراجع، علي الرغم من وجود بعض الاختلافات في درجات الموافقة. وأن هناك تأثير إيجابي محدود للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية. أوصت الدراسة بضرورة تبني مكاتب المراجعة لمفهوم التخصص الصناعي للمراجع، في ظل العولمة وكبر حجم المنشآت الصناعية وتعدد الصناعات المختلفة.

تلاحظ الباحثة إن هذه الدراسة هدفت إلى دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية، بينما هدفت دراستي إلى إبراز دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة واتفقت هذه الدراسة مع دراستي في بعض المفاهيم المرتبطة بالتخصص الصناعي للمراجع.

- **دراسة** [2]: هدفت الدراسة إلي تحديد وعرض و معالجة مخاطر التدقيق على اختلاف أنواعها وأثرها على صدق وعدالة وحيادية التقارير والقوائم المالية المدققة من مراقبي الحسابات وتسليط الضوء على اهم تلك المخاطر وضرورة وضع آلية لمعالجتها والارتقاء إلى تقارير وقوائم مالية تكون مصدراً لمصداقية مستخدميها والحفاظ على مهنة التدقيق وكفاءة عمل مراقبي الحسابات في مختلف الوحدات الاقتصادية. اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي والاستنباطي. خلصت نتائج الدراسة إلي أن المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة لا تخضعان لسيطرة وتحكم مراقبي الحسابات نظرا» لأنها من مسؤولية الوحدة الاقتصادية، على العكس فإن مخاطر الاكتشاف تخضع لتحكم وسيطرة المدقق لكونه مسؤولاً عن هذا النوع من المخاطر. أوصت الدراسة بضرورة أن يستند المدقق في تقديره للمخاطر الموروثة على أسلوب منطقي يقوم على دراسة وتحليل العوامل المؤثرة فيها للحد من آثره السلبي على القوائم والتقارير المالية وصولاً إلى تقدير سليم لها.

تلاحظ الباحثة إن هذه الدراسة هدفت إلى التعرف على أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات ، بينما هدفت دراستي إلى إبراز دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة واتفقت هذه الدراسة مع دراستي في بعض المفاهيم المرتبطة بمخاطر المراجعة.

- **دراسة** [3]: هدفت الدراسة إلي إبراز دور المراجعة المشتركة في تقليل المخاطر الملازمة ، دراسة أثر المراجعة المشتركة في تقليل المخاطر الرقابية. اختبار دور المراجعة المشتركة في تقليل مخاطر الإكتشاف. اعتمد البحث المنهج الوصفي التحليلي. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها: تساعد المراجعة المشتركة تبادل المعلومات والخبرات بين المراجعين المشاركين في عملية المراجعة، تحد المراجعة المشتركة من تركيز سوق المراجعة في عدد

محدود من مكاتب المراجعة، عدم فاعلية تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية من أكبر مسببات المخاطر الرقابية، عدم التاكد من ان العينة المختارة تمثل المجتمع يزيد من مخاطر الاكتشاف. أوصت الدراسة بضرورة التحقق من تنفيذ العمليات وأداء الأنشطة وفقا للوائح والسياسات المرسومة .اختيار المراجعين ذوي الكفاءة لغرض المراجعة ، استخدم الاسلوب المناسب للتحقق من عملية معينة.

تلاحظ الباحثة إن هذه الدراسة هدفت إلى التعرف على المراجعة المشتركة ودورها في تقليل مخاطر المراجعة، بينما هدفت دراستي إلى إبراز دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة واتفقت هذه الدراسة مع دراستي في بعض المفاهيم المرتبطة بمخاطر المراجعة.

- **دراسة** [4]: هدفت الدراسة للتعرف على مفهوم وأهمية ومراحل المراجعة. بيان دور لجان المراجعة في تقليل المخاطر الملازمة(الكامنة). توضيح أثر لجان المراجعة في تقليل مخاطر الرقابة. بيان دور لجان المراجعة في تقليل مخاطر الإكتشاف. انتهجت الدراسة: المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي و المنهج الإستقرائي و المنهج الوصفي التحليلي ومن خلال الإطار النظري والدراسة الميدانية توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية: هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين لجان المراجعة وتقليل المخاطر الكامنة (الملازمة). هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين لجان المراجعة وتقليل مخاطر الرقابة. هنالك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين لجان المراجعة وتقليل مخاطر الإكتشاف. أوصت الدراسة بضرورة الإهتمام بعمل لجان المراجعة في بيئة الأعمال السودانية لما لها من دور فعال في تقليل مخاطر المراجعة. ضرورة التخطيط المسبق لعملية دور لجان المراجعة من أجل القيام بجودة تقليل مخاطر المراجعة.

تلاحظ الباحثة إن هذه الدراسة هدفت إلى التعرف على دور لجان المراجعة في تقليل مخاطر المراجعة، بينما هدفت دراستي إلى إبراز دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة واتفقت هذه الدراسة مع دراستي في بعض المفاهيم المرتبطة بمخاطر المراجعة.

- **دراسة** [5]: هدفت الدراسة إلي بيان الدور الحوكمي للمراجع الخارجي في تقليل مخاطر المراجعة، توضيح دور المراجعة الداخلية في تقليل مخاطر المراجعة، وتوضيح دور الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة في تحسين جودة التقارير المالية. اتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي والإستقرائي والتاريخي والوصفي. توصلت الدراسة العديد من النتائج منها: يساعد المراجع الخارجي علي خفض خطر المعلومات لدي متخذي القرار مما يؤدي إلي جودة التقارير المالية، استخدام المراجع الخارجي لحكمه المهني يؤدي إلي خفض المخاطر إلي مستوي مقبول ويوجه المستثمرين للاستثمار ذو الأرباح العالية. أوصت الدراسة بضرورة الالتزام بمعايير المراجعة وأخلاقيات المهنة وذلك لتقليل احتمالات التلاعب التواطؤ من قبل المراجعين، الرقابة علي جودة الأداء المهني وذلك لتجنب العقوبات المهنية والقانونية جراء أي مخالفة أو تقصير في أعمال المراجعة.

تلاحظ الباحثة إن هذه الدراسة هدفت إلى التعرف على حوكمة المراجعة ودورها في تقليل

مخاطر المراجعة وتحسين جودة التقارير المالية، بينما هدفت دراستي إلى إبراز دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة واتفقت هذه الدراسة مع دراستي في بعض المفاهيم المرتبطة.

الإطار النظري:

أولاً: التخصص الصناعي:

عرف شركة المراجعة المتخصصة صناعية بأنها تلك الشركة التي تميز نفسها عن منافسيها فيما يتعلق بحصتها في سوق المراجعة في صناعة معينة، أنه للحكم على اعتبار مكتب مراجعة ما متخصصة، يجب ألا تقل نسبة الشركات التي يراجعها هذا المكتب عن 10 % من عدد الشركات التي تنتمي لصناعة معينة أو جملة أتعاب المراجعة على مستوى شركات هذه الصناعة، فيما عرف مكاتب المراجعة المتخصصة بأنها المكاتب التي تستحوذ على حصص سوقية تعادل 20 % من عملاء قطاع معين وأشار إلى أن مكاتب المراجعة المتخصصة في المكاتب التي لديها حصص سوقية جوهرية من عمليات مراجعة القطاع نسبة إلى حصص منشآت المراجعة الأخرى التي تقدم خدمة المراجعة المنشآت نفس القطاع[6].

فيما غرف المتخصصون صناعية باعتبارهم رواد السوق في المراجعة بالاستحواذ على ما يزيد عن 20 % من حصة السوق في مجال خدمات المراجعة، من حيث عدد العملاء في صناعة محددة.

يعرف التخصص أو الخبرة المتخصصة بأنها امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين، وعرفت الخبرة المتخصصة بأنها المعرفة التي يكتسبها المراجع نتيجة للتخصص في مراجعة عملاء صناعة معينة أو أداء مهام محددة، وتعرف المتخصصون في صناعة ما بأنهم المراجعون المتخصصون داخل شركاتهم[7]، وتعد عملية تدريبهم وممارستهم للخبرة محددة في صناعة معينة، أن المراجعون يكتسبون خبرتهم من خلال العمل مع عملاء مراجعة في صناعة معينة، مما يجعلهم يألفون الممارسات المحاسبية والمخاطر الخاصة بتلك الصناعة، فيما يعتقد بأن المراجعون المتخصصون هم أولئك الذين لديهم ممارسات مهنية كبيرة خاصة بقطاعات معينة، ويعرف المراجع المتخصص بأنه المراجع الذي يمتلك المعرفة المتميزة والخبرة والدراية العملية بمهام عملية المراجعة بالإضافة إلى الصفات الشخصية والاجتماعية الأخرى التي تمكنه من أداء مهام عمله بكفاءة وفاعلية، وتساعده في إبداء رأيه عن عدالة القوائم المالية لعميلة، ويعرف التخصص الصناعي بالنسبة للمراجع بأنه قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد بما يضمن تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها منشآت هذا القطاع، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات، وأن التخصص القطاعي للمراجع يعني إلمام المراجع بجميع مقومات مهنة المراجعة سواء تمثلت في الإطار الفكري للمراجعة أو معايير الأداء المهني بأنواعها المختلفة وأساليب المراجعة وتطويع استخدام جميع هذه المقومات في مراجعة قطاع أو نشاط معين[8]

على ضوء ما تقدم من تعريفات سابقة للتخصص الصناعي للمراجع سواء كان على مستوى

منشآت المراجعة أو الأشخاص نجد أنه لا يوجد اتفاق بين الباحثين على تعريف دقيق للتخصص الصناعي، وأن معظم الآراء اتجهت لتعريف التخصص الصناعي للمراجع في إطار مفهومه العام وهو المعرفة المتعمقة لمراجع الحسابات في نشاط اقتصادي معين يتخصص فيه المراجع، الأمر الذي ينعكس بالضرورة على زيادة درجة فاعلية عملية المراجعة الخارجية والارتقاء بمستوى الأداء المهني وزيادة ثقة الرأي العام في جودة خدمات المراجعة مما يساعد في النهاية على الحد من وتقليص فجوة التوقعات القائمة في مهنة المراجعة.

يمكن للباحثة تعريف التخصص الصناعي للمراجع بأنه امتلاكه للمعرفة المتعمقة في نشاط أو قطاع اقتصادي معين. بما يمكنه من الاضطلاع بشكل أوسع وأدق بطبيعة نشاط عملائه وخصائصهم. وعليه فإن التخصص الصناعي في مراجعة نشاط معين يكسب المراجع معرفة وخبرة كبيرة في صناعة أو نشاط معين، ويتطلب من المراجع الذي يسعى لذلك أن يكون مؤهلاً وماهراً، وأن تختلف طريق تفكيره عن طرق تفكير الآخرين.

ثانياً: مخاطر المراجعة:

عرفت بأنها احتمال إبداء المراجع لرأي غير سليم في القوائم المالية محل الفحص وذلك بسبب فشل في اكتشاف الأخطاء الموجودة في تلك القوائم، أو هي احتمال إبداء رأي نظيف في قوائم مالية تحتوي على التحريفات هامة(9). كما عرفت بأنها احتمال أن يصدر المراجع رأياً غير ملائم عن القوائم المالية بعد مراجعتها كان يعطي رأياً غير متحفظ (رأي نظيف) عن قوائم مالية محرفة تحريفاً جوهرياً، نظراً لفشله في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تضمنتها المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية، أو أن يصدر رأياً متحفظاً على القوائم المالية المحرفة تحريفاً جوهرياً[10]. أيضاً عرفت بأنها احتمال إجراء مراجع الحسابات لرأي متحفظ أو احتمال الإمتناع عن إبداء رأي عكسي عندما لا تتماشى الحقائق مع الحقائق الاقتصادية نتيجة عملية المراجعة مما يؤدي إلي بعض الآثار السلبية الناتجة عن النتيجة التي وصل إليها مراجع الحسابات[11].

عرفتها لجنة معايير المراجعة الدولية بأنها تعني المخاطر التي تؤدي إلي قيام المراجع بإبداء الرأي غير المناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري[12]. كما عرفها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين في المعيار رقم (47) بأنها المخاطر الناتجة عن فشل المراجع دون أن يدري في تعديل رأيه بشكل ملائم بخصوص قوائم مالية بها أخطاء جوهرية[13]. وعرفت بأنها احتمال إبداء المراجع لرأي غير ما حفظ في قوائم مالية تحتوي أخطاء جوهرية[14].

ترى الباحثة أن مخاطر المراجعة أمر واقعي يتهدد المراجع الذي لا يقوم بإجراء المراجعة الشاملة، كما لا يمكن بأي حال تجنب المخاطر عند عملية المراجعة حتى يمكن المراجع عند أبداء رأي فني عن مدى عدالة القوائم المالية خالية من الأخطاء والانحرافات وأن أدى ذلك لمراجعة شاملة لكافة السجلات والدفاتر المحاسبية لأنها بصورة مباشرة تؤثر على سمعة المراجع بصفة خاصة والمهنة بصفة عامة. ويمكن للباحث تعريف مخاطر المراجعة بأنها: فشل المراجع الخارجي في إبداء رأياً صحيحاً عن بيانات القوائم المالية.

كما حددت المعايير المهنية مخاطر المراجعة بالآتي:

1/ الخطر الحتمي (الضمني):

يعتبر الخطر الحتمي من مكونات خطر المراجعة وعوامل أو مؤشرات هذا الخطر لايمكن تجاوزها عند تخطيط عملية المراجعة ونظراً لهذا الدور فقد عرفت المنظمات المهنية الخطر الحتمي علي أنه: قابلية تعرض رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات لحدوث خطأ جوهري ويكون جوهرياً إذا إجتمع مع غيره من الأخطاء في أرصدة الحسابات أو عمليات أخري وذلك مع عدم وجود إجراءات رقابة داخلية.

لاشك أن نسبة الخطر الحتمي تتأثر بالخصائص الفريدة لطبيعة أعمال المنشأة فضلاً عن طبيعة نظام التشغيل الإلكتروني المطبق والصعوبات التي يفرضها هذا النظام فيما يتعلق بكيفية مراجعة هذا النظام علاوة علي تعقيد أداء عملية المراجعة.

فالتعديلات في مسار المراجعة المتعلقة بنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات تتمثل أساساً في الدليل المستندي للعملية، ونظراً لأن المستندات المستخدمة في إدخال البيانات للحاسب قد يحتفظ بها لفترة قصيرة من الوقت أو قد لاتوجد مستندات للمدخلات علي الإطلاق في بعض نظم المحاسبة الإلكترونية نظراً لإدخال البيانات بشكل مستمر الي النظام لذلك لابد للمراجع من زيارة المنشاة بشكل متكرر أثناء السنة وذلك لفحص المعاملات في الوقت الذي مازالت فيه النسخة المستندية موجودة لدي المنشأة كما يتطلب منه أيضاً أداء إختبارات أكثر من أجل تبرير تقدير الخطر الحتمي أقل من المستوي الأقصي(15).

ترى الباحثة أنة نظراً للتعديل في مسار المراجعة في نظم التشغيل الإلكتروني لابد للمراجع من تقييم مستوي الخطر الحتمي عند التخطيط لعملية المراجعة وإختيار أسلوب ملائم للمراجعة مما يزيد من فاعلية عمل المراجع في إكتشاف تلك الأخطاء والمخالفات التي تؤدي إلي التحريف الجوهري في القوائم المالية.

2/ خطر الرقابة:

يعرف خطر الرقابة علي أنه: إحتمال عدم منع أو كشف الأخطاء الجوهرية بواسطة هيكل الرقابة الداخلية بالمنشأة وما يحتوية من سياسات وإجراءات. وبما أن هيكل الرقابة الداخلية في ظل المراجعة الإلكترونية يختلف عن هيكل الرقابة الداخلية التي تتم بشكل يدوي فإن تقدير خطر الرقابة يتم وفقاً لمناهج مختلفة حيث أن هيكل الرقابة الداخلية الإلكترونية ينطوي علي بعض الضوابط الرقابية الأخري للوقاية ضد نوعين من الأخطار هما[16]:

خطر الوصول إلي الملفات السرية نظراً لإمكانية عدد كبير من الأشخاص للوصول للوحدة المركزية لمعالجة البيانات. ولتفادي سهولة الوصول إلي النظام يخصص رمز أو كلمة سرية لكل شخص مصرح له باستخدام النظام ولتقليل خطر الرقابة المرتبط بهذه النظم فإن الأمر يستوجب:

الرقابة الفعالة علي كلمات السر.

إستخدام رموز مركبة من أجل التوصل إلي ملفات البيانات الحساسة ذات الأهمية الكبيرة.

تغيير كلمات السر من وقت لآخر.

يجب توثيق النظم والبرامج والتعديلات فضلاً عن التحقق من أن هذه التعديلات قد تم إعتمادها بشكل صحيح.

تحديد الإختصاصات والواجبات فيما يتعلق بعناصر قاعدة البيانات[17].

خطر ضياع مسار المراجعة بقصد إخفاء حالات الغش والتلاعب بواسطة المنفذين وذلك من خلال عمليات التحديث الفورية للملفات الرئيسية حيث يتم تحديث الملفات الرئيسية بصورة مستمرة[18].

ولحماية مسار المراجعة من الضياع هنالك بعض الضوابط التي تساعد علي ذلك والتي منها ما يلي[19]:

توجيه عناية دقيقة لعملية إعداد المدخلات عند تصميم نظم المعالجة الإلكترونية للمعلومات.

تسجيل جميع أنشطة الحاسب في ملف تاريخي.

الإحتفاظ بملفات يومية إحتياطية من أجل الرجوع إليها وقد تحفظ تلك الملفات علي أشرطة أو أقراص ممغنطة.

يجب أن تتضمن البرامج المستخدمة في عمليات الإضافة أو التعديل أو الحذف أو الحماية الذاتية الكافية ضد أي إستخدام من شخص غير مصرح له بإستخدام هذه البرامج.

ترى الباحثة أن المخاطر الضمنية عبارة عن: قابلية البيانات المالية للتعرض لخطأ أو حذف أو تحريف ذي أهمية نسبية بشكل يؤثر على رأي الشخص مستخدم القوائم المالية، بافتراض عدم وجود عناصر رقابة داخلية ذات علاقة، والتي تعتمد في تقديرها (البيانات المالية) على الحكم الشخصي للمراجع.

3/ خطر الإكتشاف:

يقصد بخطر الإكتشاف إحتمال فشل المراجع في إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية التي لم يتم منع حدوثها أو إكتشافها من خلال نظام الرقابة الداخلية المحاسبية.

أن خطر المراجعة يمثل إحتمال مشترك لمكوناتة الثلاثة الخطر الحتمي - خطر الرقابة - خطر الإكتشاف ويعتبر خطر الإكتشاف العنصر الوحيد القابل للتحكم من قبل المراجع من خلال زيادة أو تخفيض حجم الإختبارات الأساسية. حيث يستطيع المراجع التحكم في خطر الإكتشاف في مرحلة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة عن طريق القيام بتحليل وتقييم الخطر الحتمي وكذلك فحص وتقدير خطر الرقابة. ويمكن للمراجع تقليل نسبة خطر الإكتشاف عن طريق القيام بإختبار الإلتزام بنظم الرقابة الداخلية ويقوم المراجع بهذا الإختبار عن طريق عمل زيارات متكررة لمواقع وفروع المنشأة محل المراجعة إسبوعياً أو شهرياً وذلك لملاحظة تشغيل أنظمة الرقابة وتزداد أهمية القيام بهذا الإختبار كلما إزدادت نظم المعالجة الإلكترونية تقدماً وتعقيداً[18].

ثالثاً: دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة:

تقوم الإدارة بإعداد القوائم المالية والاحتفاظ بسجلات محاسبية منتظمة، ويقع على

عاتق المراجع مسؤولية إبداء الرأي في عدالة تلك القوائم في التعبير بوضوح عن المركز المالي للمنشأة. وتشير معايير المراجعة إلى أن عوامل الصناعة يجب أن تؤخذ في الحسبان عند تخطيط المراجعة وإجراءاتها، فمثلاً معيار المراجعة الأمريكي رقم (47) يشير إلى أن نظام الرقابة مصمم لمنع الأخطاء الجوهرية أو كشفها أو سوء التقدير في القوائم المالية. وهكذا كلما كان هيكل الرقابة قوياً انخفض احتمال وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية[19]. وتؤدي المعرفة بطبيعة أسباب الخطأ في صناعة ما أو فئة من الصناعات، إلى التأثير في تحديد الإستراتيجية المناسبة للمراجعة، فمثلاً اكتشاف الأخطاء الروتينية يحتاج إلى اختبار العمليات خلال السنة وفي نهايتها، الأخطاء غير الروتينية تُكتَشَفُ بالتركيز على العمليات غير المتكررة وتعديل القيود مثل التقديرات المحاسبية[20].

وبناء عليه فإن الصناعات تخضع لمراجعة منظمة، إذْ إن تنظيم الصناعة يحسن إجراءات الرقابة على العمليات اليومية المتكررة، ومن ثم فإن المنشآت المنظمة تحت صناعة معينة، ينبغي ليس فقط أن يكون بها أقل حدوث للأخطاء ولكن أن تكون من طبيعة روتينية[21].

فضلاً عن ذلك، فإن التخصص المهني يكسب المراجع خبرة عالية لتقييم الأخطاء المهمة، وإيجاد الحلول الممكنة لها، وذلك مقارنة بالمراجع غير المتخصص، إذْ إن نوع الصناعة يؤثر في مخاطر أعمال المراجع. ومن هنا يأتي دور المراجع المتخصص في تحسين تقدير خطر المراجعة وتقليلها. ويكمن خطر المراجعة في إبداء رأي غير سليم عن التقارير والقوائم المالية التي تعدها إدارة المنشأة، بمعنى عدم اكتشاف أي تحريف مهم في تلك البيانات.

أي إن: خطر المراجعة = خطر التحريف في البيانات المالية × خطر الاكتشاف. ونظراً إلى أن إعداد البيانات المالية يتم من قبل الإدارة، ومن ثم فالتحريف - إن وجد- يتم من جانب معد تلك البيانات سواء عن قصد أو غير قصد، وتتوقف درجة صعوبة تحريف البيانات المالية على نوع العمليات أو نوع الحساب، وفي ظل عدم وجود رقابة كافية عليها، فإن خطر التحريف في البيانات المالية يتمثل في الخطر الحتمي الملازم أو الموروث وخطر الرقابة. ولا يستطيع المراجع التحكم أو السيطرة عليها إلا أن دوره ينحصر في تقييمها، وكلما كان هذا أقرب إلى الدقة أمكنه تقليل خطر الاكتشاف إلى أدنى حد ممكن.

الدراسة الميدانية

الإجراءات المنهجية للدراسة:

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية (العربي للمراجعة والاستشارات المالية، مجموعة حاسبين، شركة المراجعة والاستشارات المالية) والبالغ عددهم (150) مفردة تم اختيار عينة الدراسة عن طريق العينة القصدية بما يخدم أهداف الدراسة وبناءا على معرفتهم دون أن يكون هناك قيود أو شروط غير التي يراها هو مناسبة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم تفريغ وتحليل بيانات الاستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائيStatistical Package for the Social Sciences (SPSS) وتم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

أدوات التحليل الإحصائي الوصفي الذي تستخدم فيه المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية بما يفيد في وصف عينة الدراسة واتجاهاتها.

اختبار (ألفا كرونباخ) (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

تحليل الانحدار: تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لاختبار الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة.

البيانات الشخصية:

التخصص العلمي: أن غالبية أفراد العينة من المستوى التعليمي بكالوريوس بلغت نسبتهم (68.7) % كما بلغت نسبة أفراد العينة من المستوى التعليمي ماجستير (14.7) % أما أفراد العينة من المستوى التعليمي دبلوم عالي فقد بلغت نسبتهم (6.0) %، أما أفراد العينة من المستوى التعليمي دكتوراه فقد بلغت نسبتهم (8.0) %، أما أفراد العينة من المستوى التعليمي أخرى فقد بلغت نسبتهم (2.7) %. مما سبق يتبين أن أفراد العينة يتمتعون بمؤهلات علمية أكاديمية جامعية وفوق الجامعية تؤهلهم لفهم عبارات الإستبانة وموضوعاتها والإجابة عنها بدقة وموضوعية.

التخصص العلمي:

أن أفراد العينة من التخصص العلمي محاسبة بلغت نسبتهم (86.7) % كما بلغت نسبة أفراد العينة من التخصص العلمي إدارة أعمال (4.0) % أما أفراد العينة من التخصص العلمي اقتصاد فقد بلغت نسبتهم (3.3) %، أما أفراد العينة من التخصص العلمي إحصاء وأخرى تساووا في النسبة فقد بلغت نسبتهم (2.7) %، أما أفراد العينة من التخصص العلمي دراسات مالية ومصرفية فقد بلغت نسبتهم (0.7) %. ومن ذلك يتضح أن غالبية العينة من تخصص المحاسبة مما يدل على قدرة أفراد العينة على فهم عبارات الإستبانة والإجابة عليها.

المؤهل المهني:

أن غالبية أفراد العينة لا يوجد لديهم مؤهلات مهنية حيث بلغت نسبتهم (48.7)% من أفراد العينة الكلية، ثم يليها المؤهل المهني زمالة المحاسبين القانونيين السودانية بنسبة (45.3) % أما المؤهل المهني زمالة المحاسبين القانونيين العربية فقد بلغت نسبتهم (1.3)% ، أما المؤهل المهني زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية فقد بلغت نسبتهم (4.7)% ، من إجمالي العينة المبحوثة. ويتضح من ذلك أن غالبية أفراد العينة لديهم مؤهل مهني (زمالة محاسبين) بنسبة (51.3 %) وهذه النسبة تدل على جودة التأهيل المهني لأفراد العينة مما يمكنهم من الإجابة على أسئلة الاستبانة بشكل موضوعي.

المسمى الوظيفي:

أن غالبية أفراد العينة من المسمى الوظيفي عضو فريق مراجعة بنسبة (37.3)% من أفراد العينة الكلية، ثم يليها المسمى الوظيفي لا يوجد بنسبة (34.0 %) أما المسمى الوظيفي رئيس فريق مراجعة بنسبة (16.0) %، أما المسمى الوظيفي مدير مراجعة داخلية بنسبة (8.7)

%، أما المسمى الوظيفي مراجع معتمد بنسبة (4.0)% من إجمالي العينة المبحوثة. ويتضح من ذلك أن غالبية أفراد العينة ذو علاقة بموضوع الدراسة بنسبة (66 %) وهذه النسبة تدل على قدرة أفراد العينة على الإجابة على أسئلة الاستبانة بشكل دقيق.

الخبرة العلمية:

أن أفراد العينة المبحوثة والذين تتراوح سنوات خبرتهم ما بين (5 واقل من 10سنة) بلغت نسبتهم (34.7)% من أفراد العينة الكلية بينما بلغت نسبة الذين تتراوح سنوات خبرتهم ما بين(10 واقل من 15) سنة (23.3) % ، إما أفراد العينة والذين تتراوح سنوات خبرتهم ما بين (اقل من 5 سنوات) فقد بلغت نسبتهم (27.3)% ، إما أفراد العينة والذين تتراوح سنوات خبرتهم ما بين (15سنة فأكثر) فقد بلغت نسبتهم (14.7)% . ويتضح من ذلك أن غالبية أفراد العينة تتراوح سنوات خبرتهم ما بين (5سنة فأكثر) بنسبة (72.3 %) وهذه النسبة تدل على نضج أفراد العينة مما يمكنهم من الإجابة على أسئلة الاستبانة بشكل موضوعي.

اختبار الفرضيات:

من خلال المعلومات التي أسفرت عنها جداول تحليل البيانات الإحصائية تم اختبار فروض الدراسة كالآتي:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والحد من مخاطر الاكتشاف.

تم صياغة هذا الفرض كما يلي :

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والحد من مخاطر الاكتشاف.

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والحد من مخاطر الاكتشاف.

ولإثبات هذه الفرضية تم استخدام أسلوب الانحدار البسيط والذي يقيس العلاقة بين المتغير التابع ويمثله في الدراسة (مخاطر الاكتشاف) والمتغير المستقل ويمثله (التخصص الصناعي) وفيما يلي جدول يوضح نتائج التحليل:

لاختبار هذه الفرضية أجري تحليل الانحدار البسيط لقياس تأثير التخصص الصناعي على مخاطر الاكتشاف ، كما مبين بالجدول (1)

جدول (1) نتائج تحليل الانحدار لأثر التخصص الصناعي على مخاطر الاكتشاف

المتغيرات المستقلة	معامل الانحدار	قيمة (T)	قيمة Sig	الدلالة
المتغير الثابت	1.477	4.044	0.000	دالة
مخاطر الاكتشاف	0.622	7.616	0.000	دالة
معامل التحديد = (0.282) معامل التحديد المعدل (0.277)، قيمة Sig (0.000)				

يلاحظ من الجدول (1) أن قيمة Sig المحسوبة تساوي (0.000)، وهي أقل من قيمة (0.05)، وبلغت قيمة معامل التحديد المعدل (0.277)، أي أن ما نسبته (27.7 %) من التغير في مخاطر الاكتشاف يعود للتغير في المتغير المستقل التخصص الصناعي ، والنسبة هي (72.3 %)، تعود للتغير في عوامل أخرى، وهذا يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مخاطر الاكتشاف في التخصص الصناعي محل الدراسة وبناء عليه نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل.

الفرضية الفرعية الثانية:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والحد من المخاطر الحتمية

تم صياغة هذا الفرض كما يلي:

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والحد من المخاطر الحتمية.

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والحد من المخاطر الحتمية.

ولإثبات هذه الفرضية تم استخدام أسلوب الانحدار البسيط والذي يقيس العلاقة بين المتغير التابع ويمثله في الدراسة (المخاطر الحتمية) والمتغير المستقل ويمثله (التخصص الصناعي) وفيما يلي جدول يوضح نتائج التحليل:

لاختبار هذه الفرضية أجري تحليل الانحدار البسيط لقياس تأثير التخصص الصناعي على المخاطر الحتمية ، كما مبين بالجدول (2)

جدول (2) نتائج تحليل الانحدار لأثر التخصص الصناعي في المخاطر الحتمية محل الدراسة

المتغيرات المستقلة	معامل الانحدار	قيمة (T)	قيمة Sig	الدلالة
المتغير الثابت	1.474	5.645	0.000	دالة
المخاطر الحتمية	0.647	11.078	0.000	دالة
معامل التحديد = (0.453) معامل التحديد المعدل (0.450)، قيمة Sig (0.000)				

يلاحظ من الجدول (2) أن قيمة Sig المحسوبة تساوي (0.000)، وهي أقل من قيمة (0.05)، وبلغت قيمة معامل التحديد المعدل (0.453)، أي أن ما نسبته (45.3 %) من التغير في المخاطر الحتمية يعود للتغير في المتغير المستقل التخصص الصناعي ، والنسبة المتبقية (54.7 %)، تعود للتغير في عوامل أخرى، وهذا يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)،التخصص الصناعي في المخاطر الحتمية محل الدراسة وبناء عليه نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل.

الفرضية الفرعية الثالثة:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والحد من مخاطر الرقابة.

تم صياغة هذا الفرض كما يلي:

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والحد من مخاطر الرقابة.

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والحد من مخاطر الرقابة.

ولإثبات هذه الفرضية تم استخدام أسلوب الانحدار البسيط والذي يقيس العلاقة بين المتغير التابع ويمثله في الدراسة (مخاطر الرقابة) والمتغير المستقل ويمثله (التخصص الصناعي) وفيما يلي جدول يوضح نتائج التحليل:

لاختبار هذه الفرضية أجري تحليل الانحدار البسيط لقياس تأثير التخصص الصناعي على مخاطر الرقابة ، كما مبين بالجدول (3)

جدول (3) نتائج تحليل الانحدار لأثر التخصص الصناعي في مخاطر الرقابة محل الدراسة

المتغيرات المستقلة	معامل الانحدار	قيمة (T)	قيمة Sig	الدلالة
المتغير الثابت	0.966	3.524	0.001	دالة
مخاطر الرقابة	0.763	12.435	0.000	دالة
معامل التحديد = (0.511) معامل التحديد المعدل (0.508)، قيمة Sig (0.000)				

يلاحظ من الجدول (3) أن قيمة Sig المحسوبة تساوي (0.000)، وهي أقل من قيمة (0.05)، وبلغت قيمة معامل التحديد المعدل (0.508)، أي أن ما نسبته (50.8 %) من التغير في مخاطر الرقابة يعود للتغير في المتغير المستقل التخصص ، والنسبة المتبقية (49.2 %)، تعود للتغير في عوامل أخرى، وهذا يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مخاطر الرقابة في التخصص الصناعي محل الدراسة وبناء عليه نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل.

وبناء على نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الفقرات السابقة يتم قبول الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص على (**توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ومخاطر المراجعة.**

النتائج:

- ساعد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر الاكتشاف.
- ساعد التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من المخاطر الحتمية.
- ساهم التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في تقليل مخاطر الرقابة.

إن التخصص الصناعي للمراجع مكن المراجع من الإلمام بكافة تفاصيل القطاع الذي يعمل به، ومن ثم تعرف مواطن الاحتيالات المحاسبية، والقدرة علي اكتشاف وجودها.

ساهم التخصص الصناعي للمراجع في التأكد من التزام الموظفين داخل الشركة بإتباع الإجراءات والتعليمات الرقابية.

التخصص في نشاط معين والمعرفة الكافية بطبيعة النشاط والبيئة المحيطة به مكن من تقدير المخاطر بكفاءة عالية وتخفيض حالات الاستعانة بالخبراء.

التوصيات:

في ضوء تلك النتائج يوصي الباحث بالآتي:

- التركيز على أساليب المراجعة الخارجية الحديثة التي تساعد في الحد من مخاطر المراجعة.
- ضرورة قيام المراجع الصناعي بوضع التدابير المناسبة، لتقليل مخاطر الاكتشاف التي يمكن التحكم فيها.
- التزام المراجع الصناعي بالتقدير الدقيق للمخاطر الضمنية لما له من أثر كبير على جودة المراجعة.
- ضرورة اهتمام الشركة محل المراجعة بالمراجع المتخصص صناعياً في نشاطها لما له من قدرة للتعرف على مواطن الاحتيالات المحاسبية، واكتشاف وجودها.
- الاهتمام بالفهم الكامل للنظام المحاسبي للشركات محل المراجعة ونظام الرقابة الداخلية عند القيام بعملية المراجعة للحد من مخاطر الرقابة.
- ضرورة قيام المراجع بالفصل بين أرصدة الحسابات تجنباً لخلط المعلومات بما يقلل من مخاطر الاكتشاف.

المصادر والمراجع :

(1) موسى، نادية خواجة، (2016م) دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في التنبؤ بإستمرارية المنشآت الصناعية، الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة.

(2) الياسري، محمد فضل نعمة، (2017م) أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفاعلية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات، العراق: مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد14، العدد3، ص ص342-372

(3) اشين، سهير عبد اللطيف عرابي ، (2018م) المراجعة المشتركة ودورها في تقليل مخاطر المراجعة (دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة ـ ولاية الخرطوم)، الخرطوم: كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة..

(4) الفكي، إنتصار محمد إبراهيم، (2019م) دور لجان المراجعة في تقليل مخاطر المراجعة (دراسة ميدانية علي ديوان المراجعة القومي وبعض مكاتب المراجعة الخارجية)، الخرطوم: كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة.

(5) حمد، محمد صديق عبد العزيز ، (2019م) حوكمة المراجعة ودورها في تقليل مخاطر المراجعة وتحسين جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية على ديوان المراجع القومي ومكاتب المراجعة الخارجية)، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة.

(6) الأبياري، هشام فاروق، (2013م) التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات والطبيعة الاقتصادية لسوق خدمة المراجعة في مصر، القاهرة: المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد2.

(7) عزيز، ليلى، (2003م) أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة، المنصورة: المجلة العربية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول.

(8) منصور، أشرف محمد إبراهيم، (2007م) تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة، القاهرة: مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثاني.

(9) الديب، عوض لبيب فتح الله وشحاتة، شحاتة السيد ، (2013م) أصول المراجعة الخارجية، القاهرة: دار التعليم الجامعي.

(10) علي، عبدالوهاب نصر، (2009م) المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية الأمريكية، الإسكندرية: الدار الجامعية.

(11) محمد، محمد الفيومي وآخرون، (2008م) دراسات متقدمة في المراجعة، الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.

(12) معايير المراجعة الدولية، (1998م) الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين، تقرير المخاطر والرقابة، 1998م.

(13) معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين في المعيار رقم (47)، الفقرة2

(14) عطية، أحمد صلاح، (2007م) آفاق جديدة لمسؤوليات مراجع الحسابات، الإسكندرية: الدار الجامعية.

(15) مصطفي، صادق حامد، (1998م) إدارة خطر الإكتشاف في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات، الدوحة: المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 9.

(16) هاشم، أماني هاشم السيد حسن ، (2005م) المخاطر وأمن الحاسب الآلي، القاهرة: المجلة العلمية الإقتصادية والتجارية، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول.

(17) نصر، عبد الوهاب، كامل، سليمان، السيد، شحاتة ، (2008م) الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق علي بيئة الحاسبات الإلكترونية، الإسكندرية: الدار الجامعية.

(18) الضيوفي، محمد وعوض، لبيب (1998م) أصول المراجعة، الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.

(19) الزنيبات، علي، (2003م) مدي وفاعلية إستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق، عمان: مجلة دراسات العلوم الإدارية، مجلد3، عدد 12.

(20) بخيت، محمد نظمي عبد النبي ، (2004م) قياس وتفسير البعد المعرفي للمراجع لزيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة: نموذج مقترح، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة.

(21) Maletta, Mario and Wright, Arnold(1996), "Audit Evidence Planning: An Examination of Industry Error Characteristics", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 15, Iss. 1.