إثر تطبيق المراجعة الالكترونية على مخاطر وجودة المراجعة (دراسة نظرية)

د. علي محمد علي موسى

عضو هيئة تدريس بجامعة الزاوية

ملخص الدراسة: –

من أهم سمات هذا العصر هو التطور في جميع المجالات وخاصة المراجعة وظهور ما يعرف بالمراجعة الالكترونية حيث إن تطبيق المراجعة الإلكترونية ساعد وبشكل كبير على تنفيذ عملية المراجعة وأدى هذا التطور الى حدوث تغيير في إجراءات وأساليب المراجعة وذلك بما يتماشى مع طبيعتها، ومن اجل تخفيض المخاطر التي يتعرض لها المراجع نتيجة لاستخدامه المراجعة الالكترونية فقد تزايدت في الفترة الأخيرة المطالبة بضرورة الاهتمام بجودة المراجعة.

وقد هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق المراجعة الإلكترونية على مخاطر المراجعة وجودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى بعض النتائج أهمها:

– ان تطبيق المراجعة الإلكترونية في مراجعة البيانات المحاسبية يؤثر على إجراءات عملية المراجعة بالإيجاب ويودي الى الرفع من كفاءة وفاعلية عملية المراجعة.

– ان تطبيق المراجعة الإلكترونية يؤثر على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات من خلال زيادة في سرعة الأداء والدقة في عملية الفحص وتوفير الجهد والوقت والنفقات وتخفيض المخاطر.

ومن خلال النتائج التي تم التوصل اليها فان الدراسة توصي بضرورة إصدار معايير تتناسب مع البيئة المحلية تتعلق بإجراءات المراجعة الإلكترونية؛ وذلك لغرض تحسين كفاءة وفاعلية وجودة عملية المراجعة وتخفيض المخاطر الى ادني حد ممكن.

Abstract:

One of the Most important features of This era is the développement in all Fields, especially auditing, and the emergence of what is known as electronic auditing, as the application of electronic auditing has greatly assisted in implémentant the auditing process and this développement has led to a changé in auditing procedures and methods in line with its nature, and in order to reduce risks To which the auditor is exposed as a result of using the electronic audit, it has increased in the recent period to claim the need to pay attention to the quality of the audit.

This study aimed to know the effect of applying the electronic audit on the audit risks and the quality of the professional performance of the auditors.

This study reached some results, the most important of which are:

- The application of electronic audit in the audit of accounting data affects the procedures of the audit process in the affirmative and leads to increasing the efficiency and effectiveness of the audit process.
- The application of the electronic audit affects the quality of the professional performance of the auditors through an increase in the speed of performance and accuracy in the examination process, saving effort, time and expenses and reducing risks.

Through the results reached, the study recommends the necessity of issuing standards that are appropriate to the local environment related to electronic audit procedures, for the purpose of improving the efficiency, effectiveness and quality of the audit process and reducing risks to the lowest possible extent.

مقدمة

المراجعة الخارجية هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر فحصاً انتقاديا منظماً بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة ودلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمشروع في نهاية فترة زمنية معينة ومدى دلالتها عن نتيجة أعمال المشروع من ربح او خسارة عن تلك الفترة.

كما عرفت لجنة المفاهيم التابعة إلى جمعية المحاسبة الأمريكية (توماس وهنكي,1989) المراجعة بأنها عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي فيما يخص الأنشطة الاقتصادية بهدف تحديد مدى التوافق والتطابق فى النتائج والمعايير المحددة وتوصيلها للإطراق المعنية بنتائج المراجعة.

عليه فان المراجعة تهدف إلى اصدار تقرير يبدى فيه المراجع رأيه حول مدى سلامة ومصداقية البنود الواردة بالقوائم المالية لما يفترض فيه من تأهيل علمي وعملي واستقلال عن المنشاة الخاضعة لعملية المراجعة.

وعند إصدار المراجع لتقريره فقد يتعرض إلى بعض المخاطر الناتجة عن أبداء رأى غير صحيح عن القوائم المالية للمنشاة محل المراجعة وما يترتب عليها من قرارات غير صحيحة وما ينتج عنها من خسائر للأطراف ذات الصلة بالمنشأة وهذه المخاطر بالتأكيد سوف تكون أكبر عند استخدام الحاسب الآلي والمراجع أو فريق المراجعة بالكامل بمنأى عنها بل قد يكون هو الأكثر تعرضا لها لذا قد يتعرض المراجع للمسئولية القانونية سوا كانت مدنية او جنائية او تأديبه او جميعها.

وبالرغم من تغير البيئة التي يعمل فيها المراجع من المعالجة اليدوية إلى المعالجة الالكترونية فإن أهداف المراجعة الخارجية تبقى كما هي ولكن أساليب المراجعة وإجراءاتها هي التي تحتاج إلى تعديلات أساسية وصولا الى تحقيق أهداف المراجعة وتفادي مخاطر المراجعة الالكترونية. حيث أن المراجع الخارجي وفي ظل هذا النظام التشغيلي يجب أن يركز على فحص وتقييم نظام الرقابة ألداخلية حتى تزداد جودة عملية المراجعة على أساس أن هذه المهمة تحدد نطاق مراجعته التي تشمل العناصر التالية:

- فحص ومراجعة نظام إدخال البيانات للحاسب الآلي

- فحص ومراجعة إعداد البيانات بالحاسوب
- فحص ومراجعة النتائج

مشكلة الدراسة:

تزداد أهمية جودة المراجعة بتقييم المخاطر بدرجة كبيرة وقد أشارت اغلب الدراسات (بن غربية وبالخير,1988) على ان خدمات المراجعين المقدمة من قبل مكاتب المراجعة في ليبيا ليست على درجة مقبولة من الجودة نظرا لعدم تقييمها للمخاطر التي يتعرض لها المراجع نتيجة عدم التزامها بقواعد السلوك المهني عند تقديم خدماتها للعملاء ولا تتبع سياسة خاصة لقبول وتعيين المشتغلين الجدد كما انها لا تقوم بإعداد برامج لرفع الكفاءة المهنية للعاملين بمكاتبها في ضل استخدام الحاسب الآلي ولا تتبع إجراءات وسياسات مقبولة للإشراف على القائمين بعملية المراجعة وهذا يزيد من مخاطر المراجعة

ومن اجل تخفيض المخاطر التي يتعرض لها المراجع نتيجة لاستخدامه المراجعة الالكترونية فقد تزايدت في الفترة ألأخيرة المطالبة بضرورة الاهتمام بجودة المراجعة من اجل تخفيض المخاطر التي يتعرض لها المراجع وخاصة في بعض القطاعات نتيجة زيادة المنافسة المهنية في سوق المراجعة الخارجية والمتغيرات العالمية على النطاق الدولي وتنوع القواعد والمبادي' المحاسبية الخاصة لكل نشاط على حده ولهذا أصبحت هناك حاجة ماسة من اجل فهم المزيد عن طبيعة نشاط العملاء ودقة تقدير أخطار المراجعة وجودة عملية التخطيط للمراجعة ومن اجل زيادة قدرة المراجع الخارجي على مواجهة الفساد الإداري والمالي وهذا جعل من تخصص المراجع والإلمام بالمراجعة الالكترونية وسيلة فعالة لتوفير خدمات ذات جودة عالية ومخاطر قليلة .

حيث يعتبر ظهور الحاسب ألإلي من أهم تطورات التقنية في القرن العشرين ولقد أدى انتشار استخدامه إلى فتح مجالات جديدة في علم المحاسبة ومن ثم المراجعة. ونظراً لزيادة حجم العمليات المالية في الوحدات الاقتصادية وكثرة تفاصيلها وللدقة المطلوبة كان لابد من استخدام الحاسب ألآلي رغم ما يسببه عند استخدامه من تغيرات جذرية في أنظمة المعلومات من حيث إعداد البيانات والمعلومات وكذلك تحليلها وعرضها وهو ما أثر كثيراً على جودة عملية المراجعة،, وتزايد المخاطر مما أدى إلى الحاجة إلى إجراءات رقابة ومراجعة جديدة تختلف عن تلك الخاصة بالأنظمة اليدوية وهذا ما يعرف "بالمراجعة الالكترونية .

إن استخدام الحاسب الآلي من قبل المراجع يعتبر أهم سمات ومميزات العصر الحالي حيث كان لانتشار الحاسب الآلي والتطور المستمر في قدراته وإمكانياته وبرامجه الأثر الأكبر في التحول من المراجعة باستخدام الطرق اليدوية إلى استخدام المراجعة الالكترونية وأدى هذا التطور إلى ظهور صعوبات ومخاطر جديدة أمام المراجعين من حيث كيفية فهم واستخدام برامج المراجعة الإلكترونية.

ونظرا لما تتميز به الحاسبات الإلكترونية من قدرات عالية في التخزين والسرعة والدقة في إجراء العمليات التي يواجها المراجع أصبح استخدام الحاسبات الإلكترونية من قبل المراجعين ضرورة لا مفر منها نتيجة للتطور ولازدياد حجم المعلومات التي يجب أن تراجع مما عقد السيطرة عليها وزادت مخاطرها وأدى ذلك إلى انتشار تطبيقات تكنولوجيا المعلومات في شتى المجالات وعلى جميع المستويات (قاسم , 1998) ، وبالتالي بداء العديد من المراجعين في ليبيا في الآونة الأخيرة في استخدام الحاسب الآلي في أداء أعمال المراجعة وكذلك الشركات والمنشئات أصبحت تستخدم الحاسب الآلي في جميع الأعمال الداخلية والخارجية , ففي إحدى الدراسات (صالح , 1994) تبين أن 46.67% من الشركات التي شملتها الدراسة تستخدم الحاسوب في إجراء القيود وإعداد القوائم المالية .

وبيّنت دراسة أخرى (ابوخريص , 1998) أن 85% من الشركات التي شملتها الدراسة تقوم باستخدام الحاسوب في مجالات وأقسام مختلقة وأن 55% من تلك الشركات كان يقتصر استخدام الحاسوب فيها على القسم ألمالي.

عليه فقد أصبح من الصعب في هذا العصر أن ينجز المراجع عمله بكفاءة وفاعلية دون أن يكون ملماً بالمفاهيم والمبادئ والنظم الآلية الخاصة بمعالجة البيانات المحاسبية وذلك من أجل تحديد خطة المراجعة وتحديد إجراءاتها وبرامجها للوصول إلى تحقيق أهداف المراجعة بكفاءة عالية (مسعود , 2006) ، فعند مراجعة الأنظمة الإلكترونية أصبح المراجع يواجه مجالات ومشاكل جديدة لا عهد له بها في السابق رغم من أن أساسيات الرقابة الداخلية في الأنظمة الإلكترونية هي نفسها المتعارف عليها في الأنظمة اليدوية غير أن إدخال الحاسب الإلكتروني في المحاسبة أدى إلى ظهور عدة نقاط رقابية جديدة متعلقة بالجهاز الإلكتروني والبرامج المشغلة له .

وقد ظهرت مشاكل أخرى جديدة أمام المراجع كصعوبة تجميع البيانات الخاصة بالنظام الإلكتروني مثلاً، وتبني المراجع لإجراءات جديدة للتحقق من مخرجات الحاسب الإلكتروني وتحديد مدى كفاءة البرامج المستخدمة في معالجة البيانات وكذلك تفهم المراجع لطبيعة عمل موظفي قسم الحاسب الإلكتروني (الشتيوي , 2008) .

كما أن عدم قيام المراجع باستخدام إجراءات المراجعة التي تتوافق مع بيئة النظم الآلية يؤدي إلى انخفاض كفاءة عملية المراجعة وزيادة المخاطر وكذلك وجود عدد من العوائق التي تواجه المراجع عند قيامة بأداء عملية المراجعة في ليبيا، والتي من أهمها عدم توفر برامج متخصصة في المراجعة.

وكان لظهور المراجعة الإلكترونية أثراً على جودة أداء المراجعين حيث اهتمت عدد من الدراسات في البيئة الليبية بدراسة العلاقة بين تكنولوجيا المعلومات وجودة ومخاطر المراجعة والتي من أهمها دراسة احميدي (احميدي , 2002) و التي هدفت للتعرف على أساليب ووسائل ومخاطر المراجعة التي يمكن

استخدامها في ظل النظم المحاسبية ألآلية وتوصلت هذه الدراسة لمجموعة من النتائج يمكن عرضها على النحو الأتي

- عدم إدراك المراجعين لمخاطر استخدام الحاسب الآلي.
- عدم مواكبة المراجعين للتطورات التقنية في استخدام الحاسب الآلي.
- محدودية استخدام الحاسوب بمكاتب المراجعة.

وبما أن كفاءة الأداء لمراجعي الحسابات تتأثر في ظل بيئة التشغيل الإلكترونية للبيانات المحاسبية حيث إن إحدى الدراسات النظرية (الطيب والصديق , 2014) توصلت إلى عدة نتائج أهمها أن التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية أدى إلى تغيير شكل مقومات النظام المحاسبي اليدوي وزاد من فاعلية أداء نظام المعلومات المحاسبية كما أوصت هذه الدراسة بضرورة تدريب المراجعين على استخدام المراجعة الالكترونية وضرورة الإسراع في تطبيقها.

ومن خلال الدراسات السابقة يلاحظ أن تطبيق المراجعة الإلكترونية له مخاطر كبيرة رغم أهميتها في زيادة جودة عملية المراجعة.

ولكنه لم يلق الاهتمام الكافي من الدراسة والبحث عليه فان هذه الدراسة تسعى الى الإجابة عن التساؤلات الآتية:

1- ما هي المخاطر التي يتعرض لها المراجعين عند تطبيق المراجعة الإلكترونية؟

2- ما هو أثر تطبيق المراجعة الإلكترونية على جودة ومخاطر المراجعة؟

هدف البحث:

هدف البحث يتمثل في التعرف على المخاطر التي يتعرض لها المراجع عند استخدام المراجعة الالكترونية وأثرها على جودة ومخاطر المراجعة.

أهمية البحث:

يسهم هذا البحث في القاء الضوء على احد المواضيع المهمة ذات العلاقة ما بين مخاطر المراجعة الالكترونية وجودة عملية المراجعة وهذا يساعد على التعرف على كيفية مواجهة هذه المخاطر حتى يكسب ثقة مستخدمي تقاريره ويتفادى اي مساءلة قانونية قد توجهه اثناء تأدية عمله، وكذلك يثري المكتبة الليبية حتى تساعد طلبة الدراسات المالية في فهم هذا الموضوع بشكل جيد.

منهجية الدراسة:

ولتحقيق هذه الدراسة تم إتباع أسلوب المنهج الوصفي التحليلي والذي يعتمد على المنهج الاستقرائي في تجميع وتحليل وتفسير واستخلاص النتائج واستقراء ما ورد في الأدب المحاسبي من نقاش وجدل حول الموضوع وذلك من خلال الاطلاع على الكتب والمنشورات والدوريات التي تعرضت لهذا الموضوع.

تقسيمات الدراسة:

ومن أجل تحقيق الأهداف السابقة فإن هذه الدراسة سوف تتعرض إلى كل من:

- مفهوم وماهية مخاطر المراجعة.
- عناصر مخاطر المراجعة.
- المراجعة الالكترونية.
- مخاطر استخدام المراجعة الالكترونية.
- ماهية وأهمية جودة المراجعة.
- معايير جودة المراجعة.
- العلاقة بين المراجعة الالكترونية ومخاطر عملية المراجعة.
- العلاقة بين مخاطر المراجعة الالكترونية وجودة عملية المراجعة.

اولا – مفهوم وماهية مخاطر المراجعة:

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين المعيار رقم (25) في سنة 1987 والذي تم تعديله في يونيو 1994 بالمعيار رقم (400) بعنوان الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة والذي جاء فيه إن مخاطر المراجعة تكمن في إن يبدى المراجع رأيا نظيفا في قوائم مالية تتضمن أخطاء جوهرية. وفى سنة 1991 عرف المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين مخاطر المراجعة بأنها تتمثل في أبداء المراجع لرأى غير سليم عن معلومات مالية محرفة تحريفا جوهريا كما هو الحال عندما يبدى رأيا بدون تحفظ عن قوائم مالية دون إن يعلم بأنها محرفة تحريفا هاما.

كما يعرف (رضوان , 1980) مخاطر المراجعة على أنها احتمال إبداء رأى غير صحيح عن القوائم المالية موضوع الفحص وذلك بسبب فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في القوائم المالية التي يبدى رأيه فيها، وان يأخذ في اعتباره تخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى حد ممكن.

وهناك (عبد اللطيف , 2002) من عرف خطر المراجعة على انه خطر استنتاج المراجع لعدالة القوائم المالية وإصدار تقرير نظيف ومع انه في الواقع تحتوي على تحريف جوهري. وكما عرف البعض الأخر (البدري , 2002) مخاطر المراجعة بأنها احتمال إن يصدر المراجع رأيا غير ملائم عن القوائم المالية بعد مراجعتها كأن يعطى رأيا غير متحفظ عن قوائم مالية بها تحريفاً جوهرياً نظراً لفشله في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تضمنتها المعلومات الواردة في القوائم المالية أو إن يصدر رأياً متحفظاً على قوائم مالية غير محرفة.

مما سبق يلاحظ إن خطر المراجعة من العوامل الهامة التي يجب أن يأخذها المراجع في الاعتبار سواء عند تخطيط عملية المراجعة أو عند تحديد إجراءات المراجعة أو عند تقييمه للأدلة وقرائن الإثبات

حيث سبب وجود مخاطر المراجعة يرجع إلى عدم فاعلية هذه الإجراءات أو عدم سلامة التخطيط لعملية المراجعة وينتج عنها عدم اكتشاف الأخطاء والمخالفات.

عناصر مخاطر المراجعة:

يتعرض المراجع لمجموعة من المخاطر إثناء قيامة بعملية المراجعة لان المراجع لا يمكنه بطبيعة الحال إن يكشف عن كافة التحريفات والمخالفات الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية وبعض هذه المخاطر يرتبط بالمنشاة محل المراجعة والبعض الأخر يرتبط بالمراجع في حد ذاته كما إن بعض المخاطر يرتبط بطبيعة عملية المراجعة وهى المراجعة الاختيارية أي عدم قيام المراجع بمراجعة شاملة لجميع المفردات وقد أوصى المعيار رقم 47 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين انه على المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة إن يراعى بان يكون خطر المراجعة عند أدنى حد ممكن ومناسب لإبداء رأي سليم في القوائم المالية وتقضى معايير المراجعة المتعارف عليها إن يبدى المراجع رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة وعند تحديده لمستوى الخطر يكون ذلك على مستوى كل رصيد أو كل عنصر من عناصر القوائم المالية عليه فان الخطر النهائي لعملية المراجعة يتوقف على طبيعة العنصر ونوع العمليات المتعلقة به وعلى إجراءات الرقابة الداخلية هذا من ناحية ويتوقف خطر المراجعة على فاعلية إجراءات المراجعة من ناحية أخري وقد أوضح المعيار رقم 47 الصادر عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين بان عناصر خطر المراجعة تمثل في ثلاثة عناصر وهى الخطر الملازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف.

أ. الخطر الملازم:

يطلق عليه أحيانا الخطر الطبيعي أو الخطر الحتمي أو الفطري أو الخطر الموروث وقد عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنه قابلية أو حساسية رصيد حساب معين ونوع معين من العمليات لخطاء يكون جوهريا ومؤشرا إذا اجتمع مع خطاء أخر في أرصدة حسابات أخري وذلك في ظل عدم وجود إجراءات خاصة بالرقابة الداخلية ويتمثل هذا الخطر في قابلية القوائم المالية للتحريف وللخطاء الجوهري بافتراض عدم وجود رقابة داخلية ويتم تحديد هذا الخطر دون الرقابة الداخلية لأنه سوف يتم تحديد خطر الرقابة الداخلية بشكل منفصل ويرتبط الخطر الملازم بعلاقة طرديه مع أدلة الإثبات حيث انه كلما زاد الخطر الملازم كلما احتاج المراجع إلى جمع اكبر قدر من أدلة الإثبات وهذا يتطلب مراجع ذو خبرة عالية.

أما العوامل المؤثرة في تقدير درجة الخطر الملازم فهي مدى وجود الأخطاء المادية والجوهرية والمخالفات التي يتم اكتشافها خلال المراجعات للسنوات السابقة وكذلك الاتجاه العام التي تأخذه تلك الأخطاء الجوهرية وكذلك خبرة ودرجة التأهيل لموظفي العميل ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة وكذلك طبيعة أعمال المنشاة محل المراجعة ودرجة تعقد المعاملات والتي قد تودي إلي معالجات خاطئة بالإضافة إلي نوعية المخزون للمنشاة محل المراجعة ومدي صعوبة تقييمه وجرده بشكل دقيق وأخيرا

مدى تفهم المراجع للسياسات والإجراءات الرقابية للمنشاة ودرجة تفهمه للإجراءات التي تساعده علي فهم نوعية الأخطاء المتوقع حدوثها واكتشافها مما يؤدي إلي أجراء اختبارات ذات فاعلية .

ب. خطر الرقابة الداخلية:

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين خطر الرقابة بأنه فشل إجراءات الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف خطاء في رصيد حساب أو نوع معين من العمليات في الوقت المناسب بحيث يكون هذا الخطاء جوهريا إذا اجتمع مع خطاء في أرصدة حسابات أخرى.

ويعرف خطر الرقابة كذلك بأنه الخطر الناتج عن فشل نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء التي قد توجد في رصيد معين أو عملية معينة.

وينظر إلى خطر الرقابة على انه تقرير ما إذا كانت الرقابة الداخلية لدى العميل فعالة في منع أو كشف التحريفات، وخطر الرقابة يرتبط بعلاقة طر دية مع أدلة الإثبات. فكلما قل خطر الرقابة قلت أدلة الإثبات، ولتقدير خطر الرقابة فان المراجع عليه أن يلم إلمام كافي بإجراءات الرقابة الداخلية داخل المنشأة وتقييم عملية تنفيذ إجراءات الرقابة ثم اختبار مدى فعالية إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة محل المراجعة.

ج. خطر الاكتشاف:

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين خطر الاكتشاف بأنه الخطر من أن إجراءات المراجعة قد تودي بالمراجع إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطاء في أحد الأرصدة أو نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطاء موجودا ويكون جوهريا إذا اجتمع مع خطاء في أرصدة أخرى أو نوع أخر من العمليات.

وتعرف كذلك على انها المخاطر الناتجة عن أخطاء البيانات والتي لا يمكن ان يكتشفها المراجع عند قيامة بالإجراءات التفصيلية والتي تكون موجودة في رصيد الحساب التي يمكن ان تكون مادية.

كما عرفت على انها المخاطر الناتجة عن احتمال فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية وهي تتجاوز النسبة المسموح بها.

وبالتالي ينتج هذا الخطر من فشل إجراءات المراجعة في توفير دليل على وجود أخطاء جوهرية وقعت بالفعل عند تشغيل البيانات المحاسبية خلال النظام المحاسبي للعميل ولم تمنع أو تكتشف وتصحح عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية، ويطلق أحيانا على هذا الخطر بخطر بيتا، حيث يتضمن هذا الخطر نوعين حسب المعيار رقم 39 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وهما:

1- المخاطر المتعلقة بفشل إجراءات المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء التي لا يتم منعها أو اكتشافها عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية.

2- مخاطر المراجعة التفصيلية وهو القبول غير الصحيح لنتائج الاختبارات التفصيلية في الوقت الذي يكون هناك خطاء جوهري يوجب الرفض ولم يتم اكتشافه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة التحليلية وغيرها من الاختبارات الملائمة (خطر المراجعة التفصيلية) ويرجع هذا الخطر في حقيقة الأمر إلى إجراءات وأساليب المراجعة عكس خطر الملازم وخطر الرقابة اللذان يرجعان إلى الأخطاء الموجودة في القوائم ألمالية وتعتبر كل من المراجعة التحليلية الانتقادية واستخدام أسلوب المعاينة في الفحص من أهم العوامل المؤثرة في خطر الاكتشاف.

ويمكن تقسيم مخاطر المراجعة من حيث مصادرها إلى مخاطر المعاينة ومخاطر عدم المعاينة حيث أن مخاطر المعاينة تتوقف على حجم العينة التي يقوم المراجع بتحديدها وترتبط عكسيا معها حيث كلما زاد حجم العينة قلت درجة المخاطرة وكذلك على طريقة اختيار مفردات العينة وعلى مقدار تباين المجتمع الأصلي, وقد يتعرض المراجع لمخاطر المعاينة عند قيامه باختيار العينة والاعتماد عليها في الحكم على المجتمع بالكامل وهى تنقسم إلى نوعين من المخاطر وهما مخاطر الرفض غير الصحيح "مخاطر آلفا" وهى رفض قوائم مالية صحيحة ومثال ذلك إصدار تقرير يحتوى على تحفظات رغم عدم وجود أخطاء جوهرية والنوع الثاني من مخاطر المعاينة هو مخاطر قبول غير الصحيح ويطلق عليها مخاطر بيتا وهو قبول قوائم مالية تحتوى على أخطاء جوهرية ومثال ذلك هو عدم تحفظ المراجع في تقريره رغم وجود أخطاء جوهرية , وكلا النوعين مؤثر إلا إن مخاطر بيتا أكثر خطورة نظرا للأضرار التي قد تلحق بالمستثمر نتيجة الاعتماد على تقرير المراجع وكذلك قد تلحق إضرار بالمراجع نتيجة رفع دعاوى قضائية ضده ودفع تعويضات نتيجة الأضرار التي وقعت على مستخدمي من التقرير .

أما مخاطر عدم المعاينة فقد عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين على انها تلك المخاطر التي تبرز بسبب كون معظم أدلة الإثبات مقنعة وليست حاسمة وان المراجع قد يستخدم إجراءات غير مناسبة أو قد يسيء تفسير دليل ما وينتج عنه العجز عن معرفة الخطاء , وتنتج هذه المخاطر نتيجة الأداء الخاطئ وغير الصحيح لعملية المراجعة وهى ناتجة عن أخطاء بشرية مثل الفشل في تحديد الأخطاء في المستندات والتطبيق غير السليم لإجراءات المراجعة والتفسير الخاطئ للنتائج التي توصل إليها المراجع من قبله وكذلك نتيجة عدم متابعة المراجع لأعمال المساعدين , وتنقسم هذه المخاطر إلى نوعين وهما :-

- مخاطر الإجراءات وهي المخاطر الناجمة عن احتمال عدم فعالية الإجراءات المستخدمة في المراجعة ويمكن تخفيض هذه المخاطر إلى الحد الأدنى بإحلال إجراءات أخري فعالة.
- مخاطر الأداء وهي المخاطر الناتجة عن احتمال وجود أخطاء بشرية في تنفيذ وتقييم الاختبارات ويمكن للمراجع التحكم في هذه المخاطر من خلال التدريب والإشراف والمتابعة الدقيقة لأعمال المساعدين.

وعليه فان المراجع مطالب بادراك مخاطر المراجعة لان عدم الإدراك لهذه المخاطر سوف يؤدى إلى إصدار تقرير على القوائم المالية بشكل غير الصحيح مما ينتج عنه إلحاق الضرر بمستخدمي تقرير المراجع والقوائم المالية وينتج عنه كذلك تحمل المراجع لمسؤولية مدنية ينتج عنها تعويض المتضررين عن الأضرار التي لحقت بهم وبالتالي فان المراجع مطالب بفهم وإدراك مفهوم وتقسيمات المخاطر وكذلك دراسة العلاقة ما بين المخاطر والمفاهيم الأخرى ذات الصلة مثل الأهمية النسبية وأدلة الإثبات والإشراف على عملية المراجعة والمسئولية القانونية للمراجع .

ثانياً – المراجعة الالكترونية

من أهم تطورات التقنية في القرن العشرين هو استخدام الحاسب الآلي ولقد أدى انتشار استخدامه إلى فتح مجالات جديدة في عالم المحاسبة ومن ثم المراجعة. ونظراً لزيادة حجم العمليات المالية في الوحدات الاقتصادية ومنشآت الأعمال وكثرة تفاصيلها وللدقة المطلوبة كان لابد من استخدام الحاسب ألآلي وهذا أدى إلى الحاجة إلى إجراءات مراجعة جديدة تختلف عن تلك الخاصة بالأنظمة أليدوية وهذا ما يعرف بالمراجعة الالكترونية.

حيث تعرف المراجعة الإلكترونية في ظل استخدام الحاسب الآلي (فاتح , 2007) على أنها: عملية جمع وتقييم لتحديد ما إذا كان استخدام الكمبيوتر يساهم في حماية أصول المنشأة ويؤيد سلامة بياناتها وتحقيق أهدافها بفاعلية واستخدام مواردها بكفاءة.

كما عرفت على أنها عملية منظمة للجمع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بنتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه النتائج مع المعايير والمبادئ القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها (جربوع , 2005 ,387).

كما تعرف على أنها عملية منظمة وموضوعية للحصول على الأدلة وتقييمها باعتبارها أحداث اقتصادية ومدى تناسق تلك الأحداث الاقتصادية والمعلومات المقدمة إلى مستخدميها (Romney , 2005 ,693)

واستخدام المراجع للحاسب الآلي فتح أمام عملية المراجعة العديد من المجالات التي تمكنها من تحسين عملها (البتي , 2005) ، فهذه الحاسبات من خصائصها السرعة الفائقة في تشغيل البيانات وهذا يعطي للمراجع الفرصة لمراجعة كم ضخم من البيانات في اقل وقت وجهد ممكن , فاستخدام الحاسب الآلي في نظم المعلومات أثّر على بعض الجوانب التطبيقية للنظام وعلى طبيعة ونوعية التأهيل العلمي والعملي لمراجعي الحسابات (الحداد , 2010) ، بحيث يتطلب وجود كفاءات ومهارات معينة تمكن مراجع الحسابات من العمل في ظل بيئة تقنية جديدة، بحيث تمكنه من تفهم كيفية عمل أجهزة الحاسب الآلي وطبيعة ونوعية البرامج ألمستخدمة حيث تتطلب المراجعة الإلكترونية من مراجع الحسابات

الإلمام بكيفية معالجة البيانات الكترونياً لتنفيذ بعض الإجراءات التي تعتمد على استخدام برامج المراجعة الإلكترونية،

ونظراً لأهمية استخدام المراجعة الإلكترونية في مكاتب المراجعة كان لزاماً على مراجعي الحسابات التمتع بمهارات وقدرات إضافية عن المهارات المطلوبة في المراجعة أليدوية حيث أن استخدام الحواسيب في المراجعة سمح لمراجعي الحسابات بإجراء رقابة دقيقة وشامله مما يسهل عملهم (حمدون , 2007) ، حيث إن استخدام المراجعة الإلكترونية يؤثر على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات وعلى مخاطر المراجعة وكذلك تأثيرها على إجراءات عملية المراجعة ويتضح هذا التأثير في أن إجراءات وأساليب المراجعة التي يتبعها المراجع في بيئة النظم الآلية تختلف عنها في بيئة النظم أليدوية حيث يستطيع مراجع الحسابات من خلال استخدامه للحاسب الآلي أن يختار العينات الإحصائية اللازمة للقيام بمراجعته الاختبارية بسهوله كما أنه يستطيع أيضا استخدام الحاسب ذاته لتحليل بعض العلاقات الحسابية والرياضية.

وقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار المعيار (401) بعنوان (المراجعة في بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية)، حيث ذكر في الفقرة الرابعة أنه يجب على المراجع أن يمتلك المعرفة الكافية بنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية حتى يتمكن من التخطيط والإشراف والتوجيه والرقابة والفحص.

وللمراجعة الالكترونية عدة أساليب ومنها أسلوب المراجعة حول الحاسب الآلي وأسلوب المراجعة من خلال الحاسب الآلي وأسلوب المراجعة باستخدام الحاسب الآلي.

مخاطر المراجعة الالكترونية:

تعرف مخاطر المراجعة على أنها فشل المراجع في اكتشاف الانحرافات الموجودة في القوائم ألمالية وذلك بدون علمه بوجود تلك الانحرافات.

كما عرفت على أنها فشل المراجع في إبداء الرأي المناسب عن القوائم المالية التي توجد بها أخطاء جوهرية (بطرس , 2011).

وأيضاً عرفها المجمع العربي للمحاسبين على أنها قيام المراجع بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري.

وترجع مخاطر المراجعة لعدة أسباب ومنها:

1 – وتتمثل في ضياع الدفاتر والسجلات المحاسبية وحل محلها بيانات مخزنة على أقراص ممغنطه حيث تم حفظ البيانات المحاسبية على تلك الوسائط لتحل محل الدفاتر المحاسبية وبالتالي أصبحت تلك البيانات غير مرئية، كما أنها غير قابلة للقراءة بشكلها ألعادي كما يمكن لأي شخص الدخول إلى تلك البيانات وتغييرها دون ترك أي أثر ملموس على تلك البيانات وبالتالي أصبح من الصعب اكتشاف حالات الغش والتلاعب.

2 اختفاء التتبع ويقصد به تتبع الدورة المحاسبية للمستند من بدء حدوثه إلى نهاية مساره، والمتمثل في رصيده الظاهر بالقوائم ألمالية مما ينتج عنه عملية التتبع عملية صعبة وشاقة وينتج عنها ارتفاع مخاطر المراجعة ويرجع اختفاء مسار المراجعة الإلكترونية للأسباب التالية:

- عدم وجود دفتر يومية عامة تسجل فيه قيود اليومية.
- صعوبة عملية التتبع لجميع معالجات البيانات المحاسبية.

3 – التلاعب من قبل أشخاص غير مخولين بالدخول لقسم الحاسب الآلي بهدف تدمير وتخريب المعلومات والبيانات بإدخال فيروسات لاماكن تخزينها، وذلك إما لدوافع شخصية أو إجرامية وقد يستخدم الحاسب الآلي كأداة لارتكاب الغش

4 – تعتبر الفيروسات إحدى البرامج التطبيقية والتي تمتلك القدرة على تعديل وتغيير البرامج والبيانات بدون ترك أي أثر مادي ملموس وتكون للفيروسات أثار مدمرة سريعة تكمن في إلغاء البيانات كلياً وقد يكون للفيروس أثر طويل حيث يختفي الفيروس ويقوم بتغيير البيانات حال ورودها وتخزينها على الحاسب الآلي.

5 – توجد عدة أسباب تتعلق بالعاملين بقسم الحاسب الآلي تؤدي إلى ارتفاع مخاطر المراجعة المتعلقة بالأنظمة الالكترونية ومنها: –

- قلة الخبرة لموظفي قسم الحاسب الآلي.
- ضعف الإجراءات الرقابية المطبقة داخل قسم الحاسب الآلي.
- عدم تغيير كلمات المرور وبشكل دوري.
- إدخال أقراص ممغنطة غير مسموح بإدخالها للحاسب الآلي،

مما سبق فان من أكبر المخاطر للمراجعة الالكترونية تتمثل في البرامج التطبيقية والموظفين والغش والوصول غير المشروع لاماكن الأجهزة وتدميرها

مفهوم جودة المراجعة:

أثارت جودة عملية المراجعة كثيرا من الجدل والنقاش بين المراجعين وغيرهم من المهتمين بأعمال المهنة وخاصة في ضل استخدام المراجعة الالكترونية نظرا لصعوبة وضع تعريف محدد ودقيق لجودة المراجعة لارتباط هذا المفهوم بمجموعة كبيرة من المتغيرات وارتباطه بالحالة الذهنية والخلقية للمراجع وكذلك لكثرة وتشابك المتغيرات والعوامل التي تؤثر في جودة المراجعة.

وقد أشارت اغلب الدراسات (بن غربية وبالخير,1989) على ان خدمات المراجعين المقدمة من قبل مكاتب المراجعة في ليبيا ليست على درجة مقبولة من الجودة نظرا لعدم التزامها بقواعد السلوك المهني عند تقديم خدماتها للعملاء ولا تتبع سياسة خاصة لقبول وتعيين المشتغلين الجدد كما انها لا تقوم بإعداد

برامج لرفع الكفاءة المهنية للعاملين بمكاتبها ولا تتبع إجراءات وسياسات مقبولة للإشراف على القائمين بعملية المراجعة.

وقد ارتبط مفهوم الجودة بالصناعة فهو يشير الى الوسائل والإجراءات التى يتم إتباعها بفحص سلع معينة واختبارها من اجل ضمان وجود مواصفات معينة محددة سلفاً من خلال وضع معايير محددة ومن خلالها يتم مراجعة مدى الالتزام بهذه المعايير، أما فى المراجعة فقد تعددت أراء الباحثين حول تحديد مفهوم شامل ومحدد لجودة المراجعة، فتعرف بأنها الوسيلة التى يمكن بواسطتها التأكد بدرجة معقولة بأن الرأي الذي يبديه المراجع يعكس معايير المراجعة المقبولة قبول عام بالإضافة الى بعض الشروط القانونية والتعاقدية.

ويعرف (Angelo ,1981,183) جودة المراجعة بأنها تتمثل في قيام المراجع بتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى درجة ممكنة وفى ضوء الأتعاب المتفق عليها في حين يرى (Palmers,1991,55)ان جودة المراجعة تعنى ارتفاع مستوى التأكيد باحتمال عدم وجود أخطاء حذف أو تحريفات جوهرية في القوائم المالية ، و أوضح (Knapp,1991,38) ان جودة المراجعة تتمثل في مدى القدرة على زيادة احتمال اكتشاف الخطاء أو الغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية المراجعة في حين أوضح كل من wilo 8 discenza نقلا عن (أمين 2001 , 256) ان جودة المراجعة تتمثل في الأداء الجيد الذي يجب ان يتبع في كل عملية مراجعة للتأكد من كفاءة وفعالية الإجراءات المتبعة والأساليب المستخدمة للوفاء بمتطلبات العميل والمجتمع ، وهناك من يرى (حسنين وقطب ,2003 , 363) ان جودة المراجعة يمكن النظر إليها كمفهوم متعدد الأبعاد نظرا لتعدد الإطراق التي تطلب هذه الجودة فمن زاوية أولى يطلب مستخدمي القوائم المالية جودة عالية للمراجعة حتى يمكنهم الوثوق في هذه القوائم و الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات و من زاوية ثانية تسعى مكاتب المراجعة الى تحقيق جودة عالية لتحسن من سمعتها و موقفها التنافسي في مجال عملها و من ناحية ثالثة تسعى المنضمات المهنية الى التزام مكاتب المراجعة بتحقيق مستوى عالي من الجودة من اجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها وتجنب التدخل الحكومي ومن زاوية رابعة تسعى الأجهزة الحكومية الى ان تتم أعمال مراجعة الحسابات وفقا لمستوى عالي من الجودة من اجل حماية النشاط الاقتصادي لجميع الأطراف ذات الصلة وأخيرا فإن المنشأة محل المراجعة تطلب مستوى عالي من الجودة باعتبار أن تقرير المراجعة له ردود فعل في السوق مما يؤثر على أسعار الأسهم وعلى هذا يمكن القول ان جودة المراجعة هي ضمان قيام المراجع بعمله بما يحقق للأطراف ذات الصلة مثل مستخدمي القوائم المالية ومكاتب المراجعة والمنضمات المهنية والأجهزة الحكومية والمنشأة محل المراجعة الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة

أهمية الرقابة على جودة المراجعة: -

إن الرقابة على جودة المراجعة تسهم بشكل كبير في تحسين نوعية الخدمات التي يقدمها المراجع وتقلل من المخاطر التي قد يتعرض لها المراجع وكذلك تسهم في قبول المجتمع لخدماتها مما يؤدي بالطبيعة الى زيادة دخولها وبالتالي ربحيتها وتجنب المراجع تحمل العقوبات والجزاءات التي تفرضها الجهات الرقابية حيث ان قيام المراجع بمزاولة مهنة المراجعة تعني التزامه بإتباع المعايير المهنية المتعارف عليها وبالتالي فإن عدم إتباعه لهذه المعايير والتي من ضمنها رقابة الجودة تعرضه للعقوبات والجزاءات المهنية.

وان إتباع نظام الرقابة على جودة عملية المراجعة تؤدي الى التزام المراجع بالإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب ان يلتزم بها المراجع وهي الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وينتج عن هذا تحسين العلاقة ما بين العميل والمراجع نتيجة زيادة الدقة من قبل المراجع، وكذلك تؤدي الى تقليل تكاليف ووقت عملية المراجعة.

وقد أصدر (الاتحاد الدولي للمحاسبين في سنة 1998 المعيار رقم 220 المتعلق بالرقابة على جودة عملية المراجعة وقد تضمن أهداف وسياسات الرقابة على الجودة والتي تشمل.

1. رفع مستوي مهنة المراجعة والنهوض بها.
2. تجنب المراجع المشاكل الناتجة عن التقصير في الأداء المهني وذلك عن طريق التخطيط السليم لعملية المراجعة وتوزيع المهام على المساعدين كلا حسب مستواه التعليمي و العملي و الإشراف عليهم وتتبع أعمالهم ولا تنحصر وظيفة المراجع في التوقيع علي التقرير فقط وطلب الاستشارة عند الحاجة إليها من دوي الاختصاص.
3. توفير السياسات والإجراءات التي يجب علي المراجع ان يلتزم بها عند أداء عملية المراجعة.
4. تحسين وسائل الاتصال مع العملاء وهذا لا يتأتى إلا عن طريق أداء عملية المراجعة بدرجة عالية من الدقة والالتزام بالمعايير المهنية.
5. الرقابة علي الجودة يزيد من فعالية وكفاءة عملية المراجعة وبذلك تقلل الوقت وبطبيعة الحال التكاليف.

معايير جودة المراجعة: -

في حقيقة الأمر لا توجد معايير محدده ولا يوجد أتفاق عام حول ما هي المعايير التي يجب ان تؤخذ في الاعتبار عند تقييم جودة المراجعة فهناك من يرى ان جودة المراجعة ترتبط بحجم مكتب المراجعة فكلما كان مكتب المراجعة كبير و لديه عدد كبير من العملاء فأنه يكن لدية حافز لعدم مخالفة

المعايير المهنية وبالتالي سوف تكون عملية المراجعة علي درجة عالية من الجودة حيث توصلت دراسة (Shockley ,1981 , 785)إلى ان جودة خدمات المراجعة قد تنخفض بشكل كبير بفقد المراجع لاستقلاله وذلك لزيادة المنافسة بين المراجعين وكذلك نتيجة لتقديم المراجع لخدمات استشارية لعملائه .

أما (Knapp , 1985 , 202) فقد استنتج وجود علاقة بين حجم المنشأة محل المراجعة ومركزها المالي من جهة جودة المراجعة و من جهة أخرى حيث تقل جودة المراجعة كلما كبر حجم المنشأة محل المراجعة ومركزها المالي في حين أن جودة المراجعة تزداد إذا كانت المنشأة تواجه مشاكل مالية وهذا يرجع لحفاظ المراجع علي نفسه من تعرضه للمسألة القانونية .

أما دراسة(Schroeder et.al ,1986 , 86) فقد توصلت الي أن جودة خدمات المراجعة تتوقف على مجموعه من العوامل ومنها عملية التخطيط لعملية المراجعة وكذلك قوة الاتصال ما بين المراجع وعميله وكذلك مدى اهتمام المراجع بعملية المراجعة والخبرة المهنية ومدي استعداد المراجع لتطوير كفاءته العلمية والعملية ومدى توافر إجراءات دقيقة داخل مكتب المراجعة لتقييم أداء المساعدين.

وهناك رأى أخر(Grolman and Robert , 1978 , 64) حيث يذكران أنه رغم ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في المنشات الصغيرة الحجم وهذا من طبيعتها بسبب ضعف إمكانياتها وعدم قدرتها المادية على توفير الوسائل الرقابية السليمة إلا أنه يعوض ذلك وجود الرقابة المباشرة للمدير التنفيذي لهذه المنشات ، و على المراجع عند قيامة بمراجعة هذه المنشات ان يراعي ذلك وهو وجود الرقابة المباشرة من قبل المدير التنفيذي ، ومن الأمور الأساسية التى تزيد من جودة المراجعة هو حصول المراجع على القدر الكافي و الملائم من أدلة الإثبات وهذا عادة ما يكون قليل وصعب في المنشات الصغيرة الحجم وتواصلت دراسة أخرى (طلبة , 1999 , 1295) الى ان هناك بعض العوامل التى تؤثر في جودة المراجعة إجاباً وعوامل أخرى تؤثر سلبا و من العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة إيجاباً التأهيل العلمي العملي للمراجع وكذلك الوقت الذي يقضيه المراجع لتأدية عملية المراجع بالإضافة الى مراجعة عمل المراجعة في حد ذاتها من قبل زملاء المهنة وهو ما يسمى بفحص النظير ، اما العوامل التى تؤثر سلبا على جودة المراجعة هي زيادة السنوات التى يراجع فيها المراجع حسابات نفس المنشأة وكذلك زيادة الأتعاب الى يتقاضاها المراجع من المنشاة محل المراجعة وأصبحت تمثل نسبة كبيرة من دخلة السنوي بالإضافة الى المنافسة بين مكاتب المراجعة.

أما لجنة معايير المراجعة الدولية (دليل المراجعة الدولي السابع ,1981, 18) فقد أصدرت المعيار رقم 7 لسنة 1981 حددت فيه مجموعه من الإرشادات التي يجب علي المراجع مراعاتها وأهمها استقلال المراجع وتأهيله العلمي والعملي وكذلك تدريب فريق المراجعة الذي يعمل معه والإشراف عليهم والتخطيط لعملية المراجعة ووضع برنامج المراجعة بشكل مكتوب وكذلك تقييم الأداء للقائمين بعملية المراجعة وربط

نظام المكافآت والترقيات بنتائج التقييم وذلك لضمان القيام بعملية المراجعة بما يتمشى مع معايير الأداء المهني للمراجعة

وقد توصلت دراسة كل من (Deis and Giroux) ان جودة عملية المراجعة تزداد من خلال تخصص المراجع في مراجعة حسابات قطاع معين.

وفي نفس السياق أوضحت دراسة تحليلية (لبيب , 2005) لطبيعة ونوعية إستراتيجية التخصص القطاعي الى ان تخصص المراجع حسابات قطاع معين يؤدي الى الارتقاء بكفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي وذلك من خلال دقة تقدير المخاطر الحتمية والتخطيط الجيد لعملية المراجعة واكتشاف ومراجعة حالات الغش والاحتيال المالي وتضيق فجوة التوقعات.

مما سبق يلاحظ وجود عدد كبير من العوامل التي قد يكون لها تأثير علي جودة المراجعة وأهمها هي: –

1. حجم المنشأة محل المراجعة ومركزها المالي وحجم مكتب المراجعة.
2. الخبرة المهنية للمراجعين العاملين بمكتب المراجعة.
3. وجود نظام للرقابة علي جودة الأداء داخل مكاتب المراجعة.
4. استخدام الأساليب والوسائل الحديثة الالكترونية في عملية المراجعة.
5. الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني.

العلاقة بين المراجعة الالكترونية ومخاطر عملية المراجعة: –

يلعب المراجعة الالكترونية في مراجعة قطاع معين دور كبير في تخفيض مخاطر المراجعة الناتجة عن الغش والاحتيال وكذلك لها دور كبير في التحكم في مخاطر الارتباط.

وتوضح معايير المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن مخاطر الارتباط يجب ان تؤخذ في الاعتبار في كل عملية مراجعة حيث تتمثل مخاطر الارتباط في مخاطر أعمال المراجع وهي المخاطر المرتبطة بتكاليف التقاضي الناتجة عن الفشل في عملية مراجعة معينة وكذلك في المخاطر المرتبطة بقدرة المنشأة محل المراجعة على عدم الاستمرار والحصول على العائد حيث أن المراجعة الالكترونية يمكنها التحكم في مخاطر أعمال المنشأة محل المراجعة من خلال دراسة وتحليل الجوانب الفنية والإدارية للعميل.

بالإضافة الى ان المراجع إذا ما تصرف كمراجع متخصص في المراجعة الالكترونية فانه سوف يكون لديه القدرة في التحكم في مخاطر أعمال المراجع.

وهذا يلعب دور كبير في تقييم وتخفيض مخاطر المراجعة الملازمة لطبيعة الصناعة أو طبيعة الحساب فيقوم المراجع بتصميم إجراءات التحقق التي تساعده في التوصل إلى حكم سليم على المخاطر الملازمة , وتكمن أهمية المراجعة الالكترونية في تقييم تلك الإجراءات لان معرفة المراجع بطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها المنشاة محل المراجعة تمكنه بان يكون على دراية ومعرفة كاملة بالقوانين واللوائح التي تنظمها والظروف الاقتصادية التي تمر بها والتي قد تشكل ضغوطاً عليه وكذلك يكون المراجع على درجة عالية من الفهم لمؤثرات عدم الاستمرار في الصناعة وكذلك فهم النظم الالكترونية المعمول بها داخل المنشأة .

ولتقييم مخاطر الرقابة فان المراجع يقوم بدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق ومدى كفاءته وتحديد نقاط الضعف فيه من ناحية القيام باختبارات الالتزام ومن ناحية أخرى للتأكد من مدى الالتزام إثناء التطبيق العملي وذلك بفهم الرقابة الداخلية الموضوعة والتي يتم الحكم على مدى الاعتماد عليها.

وتساهم المراجعة الالكترونية في تحديد اختبارات الالتزام حيث أنها توفر للمراجع معرفة بأماكن الأخطاء غير المتعمدة وكذلك العناصر التي يسهل التلاعب فيها في تلك الصناعة ويكون لديه المعلومات الكاملة نتيجة تكرار عملية المراجعة في تلك الصناعة صورة كاملة عن نظام الرقابة الداخلية.

ويمكن للمراجعة الالكترونية التحكم في مخاطر الاكتشاف بناء على تقييمه لمخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة وذلك بتخفيض من مخاطر الاكتشاف إلى اقل مستوى ممكن عن طريق قيامة بالفحص التحليلي واختبارات العينة، ويكمن الخطر هنا في الاختبارات التحليلية التي قد تفشل في اكتشاف تحريف جوهري إذا ما تم التحليل بطريقة غير صحيحة.

عليه فان المراجع باستخدام المراجعة الالكترونية يكون لديه الإدراك الكامل لتقدير مخاطر القوائم المالية بالإضافة الى تخفيض مخاطر المراجعة فانه يودي الى رفع مستوى الأتعاب التي يتقاضها المراجع ويودي كذلك الى زيادة جودة عملية المراجعة من خلال رفع الكفاءة المهنية للمراجعين.

العلاقة بين المراجعة الالكترونية وجودة الأداء المهني للمراجع:

ان جودة الأداء المهني في المراجعة **من** القضايا المهمة بالنسبة للقائمين على تنظيم المهنة، والممارسين والدراسات ألأكاديمية وذلك باعتبارها عنصر رئيسي يتضمن العديد من المتغيرات التي تؤثر على سمعة وتطور المهنة بشكل عام فيمكن النظر إلى جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات بأنها منتج نهائي لما يقوم به من أفعال وإجراءات وما يتخذه من أحكام خلال تنفيذ مهمة المراجعة بحيث يتأثر هذا المنتج ألنهائي إيجابياً أو سلبياً بما يقوم به المراجع (علي , 2003).

أن بيئة المراجعة شهدت تطوراً كبيراً؛ وذلك نتيجة التغيرات التي شهدتها تكنولوجيا المعلومات في مجال المحاسبة بسبب انتشار استخدام أجهزة الحاسبات الالكترونية الأمر الذي أدى إلى انعكاس هذه التغيرات على إجراءات تنفيذ مراحل عملية المراجعة ومن ثم ظهور (المراجعة الإلكترونية)

يرتبط استخدام المراجعة الإلكترونية بشكل مباشر بمعرفة مقومات جودة الأداء المهني للمراجعين القائمين بأعمال المراجعة الكترونياً حيث إن التطور المشهود من جانب المراجعة يقابله عدة شروط يجب توافرها في المراجعين حتى يتمكنوا من القيام بأعمال المراجعة على أكمل وجه، وهذا بدوره يتطلب معرفة مقومات جودة المراجعة والمهارات المطلوب توافرها لدى مراجعي الحسابات في ظل المراجعة الإلكترونية،

وبناءاً على ما سبق، تعتمد جودة المراجعة على قدرة المراجعين **من** حيث الكفاءة أو التأهيل الفني على القيام باختبار دقة الحسابات واكتشاف التحريفات أو الأخطاء المحتملة، ورغباتهم في تقديم رأي موضوعي عن تلك الاستقلالية، ومن ناحية أخرى يواجه قياس جودة المراجعة العديد من المشاكل والتحديات؛ نتيجة لعدم إمكانية ملاحظة هذه الجودة بشكل مباشر كما أنه قد لا يمكن الملاحظة والحكم على نتائج عملية المراجعة فور انتهائها إلا أن فشل عملية المراجعة يذكر عادة في إطار فشل المنشآت وطبيعة نتائج أعمالها. ويختلف الأمر في حالة المراجعة الإلكترونية، فهذا النوع يعتبر خروجاً عن المراجعة التفصيلية في جوانب متعددة ومهمة لأداء عملية المراجعة إذ لا تتضمن التخطيط التقليدي أو الأداء اليدوي لخطوات وبرنامج المراجعة حيث أن مسار المراجعة الإلكترونية يكون غير مرئي ويتم وفق إجراءات وأساليب مختلفة.

وتؤثر المراجعة الإلكترونية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في معايير المراجعة ومسؤولية المراجع القانونية وأتعاب المراجعة وكذلك أثرها على مهام المراجعة الأخرى سواء التخطيطية أو الرقابية أو مهام تسجيل البيانات وهي كالاتي (الأزرق وآخرون , 2013)

1- معيار المعرفة الكاملة للمراجع لطبيعة عمل المنشأة محل المراجعة حيث يقتضي هذا المعيار ضرورة حصول المراجع على كافة البيانات والمعلومات لفهم ومعرفة طبيعة المنشأة محل المراجعة حتى يتم فهم وتحديد الأحداث والممارسات التي تقوم بها المنشاة والتي تؤثر على التقارير المالية التي يقوم المراجع بمراجعتها لذلك فإن قيام المنشأة بجمع وتسجيل وتشغيل البيانات والمعلومات المحاسبية إلكترونياً أدى لضرورة توافر المهارات الملائمة لدى المراجع في استخدام المراجعة الالكترونية وذلك حتى يتمكن من القيام بتقييم مهارات العاملين بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة في جمع وتسجيل وتشغيل البيانات إلكترونياً، لما لذلك من أثر مهم على تقريره و رأيه في التقارير المالية للمنشأة محل المراجعة.

2- معيار الاستعانة من جانب المراجع بعمل الخبير حيث يقضي هذا المعيار بضرورة قيام المراجع بتحديد مدى دقة إجراءات الأمن والحماية وكذلك وسائل الرقابة الداخلية المتوفرة نتيجة استخدام النظام الإلكتروني في جمع وتسجيل وتشغيل البيانات ومعالجتها إلكترونياً، أما في حالة عدم مقدرة المراجع على تحقيق ذلك، فإنه ينبغي عليه الاستعانة بخبير أو استشاري في نظم معالجة وتشغيل البيانات

إلكترونياً؛ لمساعدته في تحقيق وتقييم هذه الأمور خاصة المتعلقة بإجراءات الأمن والحماية للأنظمة الإلكترونية.

3- التأثير على معيار أدلة الإثبات في المراجعة حيث يقضي هذا المعيار بإلزام المراجع بجمع وتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة لأغراض المراجعة ، حتى يتمكن المراجع من إبداء رأيه الفني المحايد في التقارير المالية في مجال المراجعة التقليدية ، ورغم عدم اختلاف معايير العمل الميداني التي يلتزم بها المراجع في المراجعة التقليدية عن ما هو موجود في المراجعة الإلكترونية ، إلا أن ظهور المراجعة الإلكترونية أدى إلى التأثير على معايير أدلة الإثبات ، من حيث وسائل جمع وتقييم هذه الأدلة لأن معظمها يكون غير مرئي بمعني إلكتروني ، لذلك يتطلب من المراجع إجراءات جديدة لجمع أدلة إثبات تعتمد على الأنظمة الإلكترونية ، بالإضافة إلى صعوبة استرجاع أدلة الإثبات الإلكترونية بسهولة ، وزيادة عرضتها للتغيير والتحريف من جانب إدارة المنشأة محل المراجعة ، الأمر الذي يؤدي إلى اعتماد المراجع على البرامج الجاهزة في جمع أدلة الإثبات ، ومن ثم يؤثر ذلك على تطبيق معايير المراجعة عند تقييم نظام الرقابة الداخلية ، نتيجة لاختلاف طبيعة المراجعة الإلكترونية عن اليدوية (التقليدية)،

4 – نتيجة للتطورات التي شاهدتها مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة ، أدى ذلك لزيادة درجة المساءلة القانونية للمراجعين بسبب إصدار مجموعة من المعايير والقواعد اللازمة لإعداد ومراجعة التقارير والقوائم المالية و التي أطلق عليها معايير فجوة التوقعات ، والتي أدت لزيادة المسؤوليات الملقاة على المراجعين ، مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية وكشف الخطأ والتزوير و التقرير عنه و الإنذار عن أي مصاعب تواجه المنشأة ، الأمر الذي أدى إلى زيادة مقدار الجهد المبذول من جانب المراجع ، ومن ثم زيادة المساءلة القانونية له ، خصوصاً في ظل المراجعة الإلكترونية،

5 – ادى التأثير على أتعاب خدمات المراجعة والتطور السريع في مهنة المراجعة إلى زيادة التكامل بين الحاسبات الإلكترونية وعملية المراجعة والاستخدام المتزايد للمراجعة الإلكترونية والتحليلية وانخفاض الاعتماد على المراجعة الاختبارية ، بالإضافة إلى زيادة الاعتماد على إجراءات المراجعة التي ترتكز على مدخل الأخطار ، وانعكس ذلك إيجاباً على كفاءة وفعالية عملية المراجعة ، لذلك أتجه كثير من المراجعين إلى الاعتماد المتزايد على هيكلة عملية المراجعة للحصول على المزيد من الوفورات في التكلفة بسبب تخفيض الجهد المبذول من جانب المراجع ومن ثم تخفيض أتعاب خدمات المراجعة .

6- التأثير على مهام المراجعة الأخرى وجودة عملية المراجعة حيث يقصد بالمراجعة الإلكترونية استخدام النظم الإلكترونية في تخطيط ورقابة وتسجيل أعمال المراجعة ، أما مراجعة نظم الحاسوب فالمقصود بها مراجعة نظم تشغيل الحاسب الآلي فقط للمنشأة التي تستخدم الحاسبات الآلية من جمع

وتسجيل المعاملات التجارية ، ولقد حُددت مهام أعمال المراجعة التي تأثرت باستخدام المراجعة الإلكترونية في تنفيذ مراحل المراجعة في مهمة التخطيط والتسجيل والإشراف والرقابة وأهمها مرحلة جمع أدلة المراجعة الإلكترونية وهي عبارة عن معلومات تم إنشاءها ونقلها ومعالجتها وتسجيلها وحفظها في صورة إلكترونية ، ويعتمد عليها المراجع في دعم الرأي الذي يتوصل إليه في تقرير المراجعة ، وهذه المعلومات لا يمكن الحصول عليها إلا من خلال استخدام معدات وتقنيات مناسبة ، مثل أجهزة الكمبيوتر والبرامج والطابعات وآلات الماسح الضوئي ، وتشتمل أدلة المراجعة الإلكترونية على السجلات المحاسبية والمستندات الأولية ، وهذه المستندات مثل العقود الإلكترونية والوثائق الإلكترونية المتعلقة بالفواتير والتجهيزات والدفع والمصادقات الإلكترونية وكل أنواع البيانات الإلكترونية وثيقة الصلة بالمراجعة ، وتتخذ المعلومات الإلكترونية أشكال مختلفة فقد تكون في شكل نصي أو في شكل صوت أو في شكل صور أو في شكل فيديو فعند عند تحديد كفاية وملائمة أدلة الإثبات الإلكترونية التي تم جمعها بغرض مساعدة المراجع في إبداء الرأي الفني في القوائم المالية ، يجب على المراجع أن يأخذ في اعتباره المخاطر المصاحبة لاستخدام هذا النوع من الأدلة ، حيث لا يمكن تحديد مدى الكفاية الملائمة من خلال عملية الفحص لدليل الإثبات الإلكتروني ، كما هو الحال في دليل الإثبات الورقي ، فطباعة مخرجات المعلومات الإلكترونية أو قراءتها من على الشاشة ، ما هو إلا صيغة واحدة ولا يمكن أن تعطي دلالة على منشأ المعلومة أو صلاحيتها ، كما لا يمكن أن تؤكد اكتمال أو شمولية المعلومات وبالتالي يجب على المراجع أن يتأكد من أن أنظمة الرقابة والتقنيات المتعلقة بإنشاء ومعالجة ونقل وحفظ المعلومات الإلكترونية كافية ، حتى يمكن ضمان مصداقية المعلومات .

مما سبق نلاحظ وجود علاقة ما بين تطبيق المراجعة الإلكترونية وجودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات وتتمثل هذه العلاقة في سرعة الأداء والدقة في البيانات والمعلومات وتوفير الكثير من الجهد والوقت والتكاليف، وكذلك يؤدي استخدام المراجعة الإلكترونية إلى قيام مكاتب المراجعة باستخدام إجراءات مراقبة عالية لضمان مستوى جودة العمل، كما ان تطبيق المراجعة الإلكترونية يودي الى تخفيض أتعاب خدمات أعمال المراجعة.

النتائج والتوصيات:

اولا – النتائج

من خلال الدراسة النظرية وذلك بالاطلاع على الدوريات والنشرات والدراسات فقد تم التوصل الى النتائج التالية:

1 – ان جودة المراجعة هي ضمان قيام المراجع بعملة بدرجة عالية من الكفاءة وفق معايير الأداء المهني التي حددتها المنظمات المهنية ذات الصلة بعملية المراجعة سواء تم استخدام المراجعة اليدوية او الالكترونية.

2 – ان استخدام المراجعة الالكترونية في المراجعة يودي الى الارتقاء بمستوى مهنة المراجعة ككل وهذا يودي الى زيادة الخبرة المهنية للمراجعين وبالتالي زيادة المنافع الاقتصادية وتقليل مخاطر المراجعة وزيادة جودة عملية المراجعة.

3 – إدراك المراجعين الليبيين لأهمية دور التخصص في استخدام المراجعة الالكترونية يؤدي الى زيادة كفاءة الأداء المهني وتخفيض مخاطر المراجعة بجميع أنواعها وهذا لا يتأتى إلا من خلال تحسين قدرات المراجع فيما يتعلق بدقته في تقدير المخاطر وزيادة جودة عملية المراجعة من اجل اكتشاف كل أنواع الغش والاحتيال وهذا يودي الى تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة.

4 – ضرورة أجراء المزيد من الدراسات لموضوع المراجعة الالكترونية وعلاقتها بجودة الأداء المهني للمراجع وتحسين تقدير مخاطر المراجعة.

ثانيا التوصيات:

نظر لأهمية هذا الموضوع للمراجع وللمهنة وللعميل ولمستخدمي تقرير المراجع فإن الباحث يوصي بما يلي:

1 – ضرورة مواصلة الدراسة والبحث حول العلاقة الرابطة بين مخاطر استخدام المراجعة الالكترونية وجودة عملية المراجعة.

2 – يجب إصدار مجموعة من المعايير على المستوى المحلي بالمراجعة الالكترونية وإلزام المراجعين بالتمسك بها وكذلك متابعة مدي التزام المراجعين بمعايير الأداء المهني وقواعد وأذاب السلوك المهني والسعي إلى تطوير أدائهم واستخدام الوسائل والأساليب الحديثة الالكترونية في المراجعة من أجل المحافظة على الجودة وزيادتها.

3 – ضرورة تطوير المناهج الدراسية وطرق التدريس داخل اقسام المحاسبة بالجامعات الليبية والتركيز على تدريب الطلبة على استخدام الحاسب الالي في المحاسبة والمراجعة.

المراجع:

ا – المراجع العربية:

1– الصادق محمد سالم الطيب، أبابكر ابراهيم الصديق، " جودة المراجعة الخارجية في ظل بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات ألمالية مجلة العلوم الاقتصادية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد 13 العدد 1، 2014.

2– الاتحاد الدولي للمحاسبين، معايير المراجعة الدولية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (عمان: منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين , 1998) .

3– أسامة ابراهيم الأزرق، ميلود، سمير البهلول، أثر التجارة الإلكترونية على مهنة المحاسبة والمراجعة، مجلة الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة طرابلس، العدد 12، الإصدار الثاني، 2013.

4- إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات دار الكتب الوطنية، منشورات جامعة قار يونس (بنغازي) الطبعة الخامسة، 2008.
5- دليل المراجعة الدولي السابع، مراجعة جودة أعمال المراجعة، مجلة المحاسب القانوني العربي.
6 - رلى نعوم دهمشت " رقابة الجودة في تدقيق الحسابات مفهومها، وأهميتها "، مجلة المحاسب القانونية (العدد 95، 1996).
7- دلال صادق بطرس، نظم المعلومات المحاسبية، (جامعة القاهرة: دار الثقافة العربية، 2011).
8- خالد لبيب، " دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الاداء المهني للمراجع الخارجي (دراسة تطبيقية مقارنة) " ، مجلة البحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، (العدد الأول، 2005).
9- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية الفنية، (الجبيهة: دار أوائل للنشر، 2000).
10- رأفت علي رضوان، منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر، ملخص خاص العلوم التجارية، (العدد 10، 11،12، اغسطس، اكتوبر، ديسمبر، 2002).
11- سالم محمود غريبة، أحمد فرج بالخير، دراسة معايير المراجعة وقواعد السلوك في ليبيا، مجلة البحوث الاقتصادية، مركز بحوث العلوم الاقتصادية بنغازي (المجلد الأول العدد الأول، خريف 1989).
12- سردوك فاتح، " دراسة أثر استخدام الحاسوب والإجراءات التحليلية على مراجعة الحسابات "، معهد العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية، 2007.
13- طلال حمدون شكر، علام محمد حمدان،" التدقيق الالكتروني وأثره على جودة ألأدلة دراسة ميدانية لكبرى مكاتب التدقيق في فلسطين". الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية – الأردن، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد العاشر، العدد الثاني، 2007.
14 - طارق محمد حسنين، احمد سباعي قطب،" دراسة تحليلية العوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات " مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، (العدد60, 2003) .
15- عطية أبوخريص، تقويم فاعلية الميزانيات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا والبحوث الاقتصادية، طرابلس، خريف 1998.
16- عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية (القاهرة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2000).
17- عبدالوهاب نصر علي، دراسة الآثار الحتمية للتجارة الالكترونية على نموذج مراجعة الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، (جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الأربعون، 2003) .
18- علي أحمد الحداد، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات "،(طرابلس :إدارة المطبوعات والنشر – جامعة طرابلس، 2010).

20- علي إبراهيم طلبة ، " قياس أثر بعض العوامل المؤثرة على جودة اداء مراقب الحسابات ", المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة , كلية التجارة جامعة غين شمس , (ملحق العدد الأول, 1999).

21- طارق محمد حسنين ، احمد سباعي قطب ،" دراسة تحليلية العوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات " مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ,(العدد60 , 2003) .

22- كمال فتحي عبد اللطيف . مصطلحات تهم مراجع الحسابات , (مجلة المحاسب العربي القانوني , المجمع العربي للمحاسبين القانونيين , عمان , العدد العاشر 2002).

23- مسعود أمحمد بالقاسم مسعود،"أثر تكنولوجيا المعلومات على أداء المراجع "، غرفة التجارة والصناعة بطرابلس، المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، 2006.

24- مصطفى محمد صالح، الرقابة على التكاليف باستخدام التكاليف المعيارية، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية لأمانة الصناعة الإستراتيجية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة قاريونس (بنغازي)، 1994.

25-منصور احمد ألبدري. شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة – مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية. (القاهرة: الدار الجامعية للنشر 2003).

26- وليم توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة كمال الدين سعيد، أحمد حامد حجاج، (الرياض: منشورات دار المريخ، 2000).

25- يوسف ممدو احميدي، " أدلة الإثبات في ظل المعالجة الآلية للبيانات ومدى كفايتها للمراجع الخارجي "،رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2002.

26- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الاولى، (الإسكندرية : مؤسسة الوراق، 2005).

ب – المراجع الاجنبية

1- American Institute Of Certified Public Accountants (AICPPA) . Responsibilities and Functions of The Independent Auditor: Statement on Auditing Standards No. 1 , New York 1972.

2-American Institute Of Certified Public Accountants (AICPPA) . Statement on Auditing Standards No39 , New York 1981

3- American Institute Of Certified Public Accountants (AICPPA) . Audit Risk and Materiality in Conducting An audit : Statement on Auditing Standards No. 47 , New York 1983.

4 - American institute of certified public accountants, sas No 1 , system of quality control for CPA firms (New York : AICPA , inc .

5-Alvin A.Arenas, james, k, loebbecke & others(auditing integrated Approach ,8thedition, (prentice Hall, 2000).

6- Deis, D,J.,**&**G.A. Giroux, "Determents of Audit Quality in the Public Sector" , The Accounting Review ,(2004) .

7 - De Angelo, l.E "Auditor size and audit quality" journal of accounting and Economics,(Vol.3 No 4 December 1981) .

9- Grolman , w.k. and Robert w . colly , " internal control for small business " , the journal of accountancy , (Dec , 1978) .

10 - Knapp , m.c " audit conflict : an empirical study of the perceived auditors to resist management pressure " , the accounting review " (April 1985)

11- Knapp, M . c. " Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality , auditing : A Journal of practice and theory (spring , 1991) .

12- palmrose , z , an analysis of auditor litigation and audit service quality " , the accounting review , (Jan , 1988). publishing 2008).

13-Shockley Randolph A , " perceptions of auditors independence : an empirical analysis " the accounting review (oct , 1981) .

14- Schroeder , m et all , " audit quality : the perceptions of audit committee chairpersons and audit partners " auditing :A journal of practice and theory , (spring, 1986)