

# دور معايير المراجعة الدولية في ترشيد الحكم المهني للمراجعين في قطاع غزة - «دراسة تطبيقية» \*

د. علي النعامي \*\*  
أ. أحمد كمال مرتجي \*\*\*

---

\* تاريخ التسليم: 2014 / 3 / 5م، تاريخ القبول: 2014 / 5 / 31م.  
\*\* أستاذ مشارك/ كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية/ قسم المحاسبة/ جامعة الأزهر/ غزة.  
\*\*\* محاضر/ كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية/ قسم المحاسبة/ جامعة الأزهر/ غزة.

## ملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف إلى دور معايير المراجعة الدولية في ترشيد الحكم المهني لمراجعي الحسابات، وتنبع أهمية الدراسة من الحاجة إلى زيادة كفاءة عملية المراجعة ونجاعتها، حيث تعدُّ معايير المراجعة أداة اتصال لتوضيح متطلبات عملية المراجعة للجهات المستفيدة جميعها من عملية المراجعة، حيث إن ترشيد الحكم المهني للمراجع ينعكس على كفاءة عملية المراجعة ونجاعتها. ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي، حيث صممت استبانة مكونة من (6) محاور اعتماداً على الإطار النظري والدراسات السابقة، وزعت على المراجعين العاملين بمكاتب المراجعة في قطاع غزة، وأُستردَّت (67) استبانة صالحة للتحليل.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن الكفاءة المهنية تعدُّ من أهم العوامل المؤثرة على جودة الحكم المهني للمراجع، وتساهم المتابعة الدقيقة والإشراف والرقابة والتدريب والفحص والتوظيف والترقية في التقليل من درجة المخاطرة وعدم التأكد، وبالتالي ترشيد الحكم الشخصي للمراجع.

وتوصلت الدراسة إلى توصيات عدة من أهمها ضرورة اهتمام الباحثين بترشيد الحكم المهني للمراجع والاهتمام بمدخل معايير المراجعة حتى تقل فجوة التوقعات بين المراجعين والمستخدمين مع إلزام المراجع بالاستفادة قدر الإمكان من المداخل الأخرى لترشيد الحكم المهني للمراجع لبت الثقة في نفوس مستخدمي القوائم المالية.

## **The Role of International Auditing Standards In The Rationalization of the Professional Judgment of the Auditors- (An Empirical Study)**

### **Abstract:**

*The study aims to identifying the role of the International Auditing Standards in the rationalization of the professional judgment of the Auditors. The importance of this study stems from the need to increase the efficiency and effectiveness of the auditing process since the auditing standards are considered as a communication tool to clarify the auditing process requirements for all departments benefiting from the auditing process. The rationalization of the personal judgment of the auditor is reflected on the efficiency and effectiveness of the auditing process. The researcher adopted the descriptive analytical approach. The Study population consisted of the auditors working in the chartered auditing offices registered in the Auditors Association in the Gaza- Strip. The number of auditors amounted to (75) auditors. (67) Questionnaires were recovered. The results of the study showed that the professional efficiency is considered of the most important factors affecting the quality of the personal judgment of the auditor. The close following up, supervision, monitoring, training, examining, employing and promotion contribute to the reduction of risk and uncertainty and consequently to the rationalization of the auditors personal judgment.*

*The study made several recommendations, the most important of which is the interest of the researchers in the rationalization of the auditor's personal judgment and their interest in the auditing standards. The standards as well as obliging the auditor to benefit from other entrances to rationalize the auditor's personal judgment to help build trust among the users of financial statements.*

## مقدمة:

انطلاقاً من الأهمية القصوى لأهمية المعايير الدولية في عملية ترشيد الحكم الشخصي للمراجع ومدى إنعكاسها على قراراته ودرجة تأثير هذه المعايير من خلال البيانات المتاحة والإجراءات الإدارية، قدم الباحثان في هذه الدراسة دور معايير المراجعة الدولية في ترشيد الحكم المهني للمراجع عند أداء عملية المراجعة.

## أولاً - مشكلة الدراسة:

تعد المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين «IFAC» Federation of Accountants من أهم المعايير الصادرة عن المنظمات المهنية ، نظراً لأنها صادرة عن أكبر تجمع دولي على مستوى العالم، حيث إن هذه المعايير تركت حيزاً للحكم المهني للمراجع تتصف بالعمومية ، مما دعا الباحث إلى دراسة هذه المعايير للتعرف على دورها في ترشيد الحكم المهني للمراجع ، والسؤال الرئيس للدراسة يتمثل في ما مدى مساهمة معايير المراجعة الدولية في ترشيد الحكم المهني للمراجع الحسابات؟

ومنه تتفرع الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما مدى مساهمة الكفاءة المهنية للمراجعين في ترشيد الحكم المهني للمراجع ؟
- ما مدى مساهمة تخطيط عملية المراجعة في ترشيد الحكم المهني للمراجع؟
- ما مدى مساهمة الأهمية النسبية في ترشيد الحكم المهني للمراجع؟
- ما مدى مساهمة كفاية أدلة الإثبات في ترشيد الحكم المهني للمراجع؟
- ما مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في ترشيد الحكم المهني للمراجع؟
- ما مدى مساهمة تحديد المخاطرة في ترشيد الحكم المهني للمراجع؟

## ثانياً - أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من الهدف الذي تسعى إليه، كما تنبع أهميتها أيضاً من المجال الذي تناولته، وهم المراجعون العاملون في مكاتب المراجعة في القطاع الذي يعدُّ من أهم

القطاعات في فلسطين، وعليه فإن أهمية الدراسة تعود إلى إظهار دور المعايير الدولية في ترشيد الحكم المهني، وكيفية تطويره، الأمر الذي ينعكس بدوره بشكل إيجابي على تطوير الأداء، وزيادة مستوى الشفافية في مخرجات العمل، مما يدعم ثقة المستخدمين، حيث تعتبر معايير المراجعة أداة اتصال لتوضيح متطلبات عملية المراجعة للجهات المستفيدة جميعها من عملية المراجعة، وبالتالي ينعكس على كفاءة عملية المراجعة ونجاعتها، ونتيجة لندرة الدراسات الميدانية في هذا المجال في فلسطين فربما تساهم هذه الدراسة في خلق الحافز للقيام بدراسة أخرى مرتبطة بالموضوع.

### ثالثاً - أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بشكل عام إلى:

1. التعرف إلى دور معايير المراجعة الدولية في ترشيد الحكم المهني للمراجع.
2. التعرف إلى مدى مساهمة الكفاءة المهنية في ترشيد الحكم المهني للمراجع.
3. التعرف إلى مفهوم وأهمية الحكم الشخصي وأهم المداخل المستخدمة لترشيده.
4. التعرف إلى أهم العوامل المؤثرة في جودة الحكم المهني.

### رابعاً - فرضيات الدراسة:

اعتمد الباحثان في إجابتهما على مشكلة الدراسة وأهدافها بالفرضية الآتية:

◀ الفرضية الرئيسية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين معايير المراجعة الدولية وترشيد الحكم المهني للمراجع، ويتفرع من الفرضية الرئيسية الأولى الفرضيات الفرعية الآتية:

1. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين معايير المراجعة الدولية، يعزى إلى مستوى الكفاءة المهنية وترشيد الحكم المهني للمراجع.
2. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين معايير المراجعة الدولية، يعزى إلى تخطيط عملية المراجعة وترشيد الحكم المهني للمراجع.
3. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين معايير المراجعة الدولية، يعزى إلى الأهمية النسبية وترشيد الحكم المهني للمراجع.
4. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين معايير المراجعة الدولية، يعزى إلى نظام الرقابة الداخلية، وترشيد الحكم المهني للمراجع.

5. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين معايير المراجعة الدولية، يعزى إلى مستوى كفاية أدلة الإثبات و ترشيد الحكم المهني للمراجع.

6. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين معايير المراجعة الدولية، يعزى إلى درجة المخاطرة و ترشيد الحكم المهني للمراجع.

◀ الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) في استجابة عينة الدراسة حول دور معايير المراجعة في ترشيد الحكم المهني لمراجع الحسابات، تعزى للمتغيرات الشخصية الآتية: (الجنس، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والمسمى الوظيفي، وعدد سنوات الخبرة).

### خامسا - منهجية الدراسة:

استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي، و للتوصل إلى نتائج منطقية تدعم فرضيات الدراسة، أعدت قائمة استقصاء لجمع البيانات الأولية من مجتمع الدراسة المتمثل في مراجعي الحسابات المزاولين لمهنة مراجعة الحسابات، و المسجلين فعلياً في جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية بقطاع غزة، وحُللت هذه البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، و استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

### سادسا - الدراسات السابقة:

دراسة (موسى ، 2013) ، بعنوان: «إجراءات المراجعة التحليلية و دورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع » تهدف هذه الدراسة إلى التعرف إلى العلاقة بين إجراءات المراجعة التحليلية والحكم الشخصي للمراجع ، ونظراً لأهمية المواءمة بينهما، حيث إن ضعف الترابط بينهما قد يؤدي إلى صدور تقرير من قبل المراجع لا يعبر عن الواقع الحقيقي والصحيح للمنشأة محل المراجعة، وبالتالي يؤدي إلى صدور قرارات غير سليمة من قبل مستخدمي هذه التقارير ، فان هذه الدراسة تهدف إلى تسليط الضوء عن دور إجراءات المراجعة التحليلية في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع، والتي تحسن من خلالها جودة الأداء المهني، وقد اعتمدت الدراسة على أساليب التحليل المالي ، بالإضافة إلى أسلوب تحليل الاتجاه و أسلوب تحليل الانحدار، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها: ضرورة التزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وبذل العناية المهنية اللازمة والاجتهاد في أثناء الفحص وضرورة استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية والمالية في عملية المراجعة لتساعده في ترشيد حكمه الشخصي، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها

الدراسة: ضرورة استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراجع لترشيد حكمه الشخصي عند تقويم الأدلة وضرورة قيام المنظمات والجامعات بإجراء الندوات والدورات التدريبية لشرح أهمية استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية والمالية في عملية المراجعة ودورها في ترشيد الحكم الشخصي.

دراسة (احمد ، 2011) ، بعنوان: «إعادة هندسة مهنة مراقبة الحسابات في إطار تكنولوجيا المعلومات- دراسة استطلاعية لبيان آراء عينة مختارة من مراقبي الحسابات في العراق» هدفت هذه الدراسة إلى إعادة هندسة مهنة مراقبة الحسابات في إطار تكنولوجيا المعلومات ، إضافة إلى بيان مدى مساهمة تكنولوجيا المعلومات في ترشيد الحكم المهني لمراجع الحسابات ، وقد وزع (100) استبانة على مراجعي الحسابات في ديوان الرقابة المالية و مكاتب المراجعة ، وقد اعتمدت الدراسة على الأسلوب الوصفي التحليلي لوصف متغيرات الدراسة وتحليلها، واختبار فرضياتها ، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها: أن للخبرة دوراً كبيراً في إنجاز الأعمال، إضافة إلى مساهمة تكنولوجيا المعلومات في مساعدة المراجعين ترشيد الحكم المهني، وإبداء رأي فني حول مدى عدالة القوائم المالية ، كذلك القدرة على تأكيد الثقة في نظم المعلومات ، كذلك تمكين المراجع من تادية عمله بسرعة عالية من خلال توفير المعلومات الضرورية، والتي من خلالها تساعد في ترشيد الحكم الشخصي ، ومن التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: ضرورة التزام مراجعي الحسابات بالمعايير المهنية وتكنولوجيا المعلومات، و بذل العناية المهنية اللازمة في أداء المهمات الموكلة لهم ، والتزامهم بالقيم الأخلاقية والمواثيق الدولية في أداء مهماتهم.

دراسة (العماري و مناعي ، 2010) ، بعنوان: «ترشيد أداء المحاسبين والمراجعين للتقليل من مخاطر الإنحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية »

هدفت هذه الدراسة إلى بيان الأهمية القصوى لجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية ، والتي تؤخذ من ضرورة ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين ، وتوجيههم التوجيه الصحيح والإشراف عليهم بالكيفية السليمة ، وقد وُزعت (614) استبانة على المحاسبين و المراجعين و المستثمرين والأكاديميين ، واعتمدت الدراسة على الأسلوب الوصفي التحليلي لوصف متغيرات الدراسة وتحليلها، واختبار فرضياتها ، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن المحاسب والمراجع الجزائري لا ينقصه التأهيل أو التكوين بقدر ما ينقصه التحفيز والحماية المهنية ، كذلك تبين أن الشركات الجزائرية، وبخاصة المدرجة بالسوق المالي ملتزمة تماماً منذ بداية عام 2010م بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: حث المحاسبين والمدققين بالتكوين والتأهيل المستمر والاستعداد بما يضمن الانتقال إلى تطبيق النظام

المالي والمحاسبي الذي طُبِّق منذ بداية 2010، وبما يجعل المؤسسات تقوم بإعداد قوائمها المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، كذلك حث المستثمرين والملاك على المساهمة في عملية تحضير وسائل النجاح بما في ذلك متطلبات نظامها المحاسبي لجعله متوافقاً مع معايير المحاسبة الدولية و بالتالي تشجيع المحاسبين والمدققين على التطبيق السليم للنظام الجديد، كذلك تحفيز المراجعين والمحاسبين وإقحامهم في عملية الإشراف على مرحلة التطبيق الأولية، لمساعدة المؤسسات ومرافقتها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

دراسة (حمدان، علام، 2008)، بعنوان: «مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الإلكتروني) في فلسطين، وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية» هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق الإلكتروني في فلسطين من حيث المجالات التي يستخدم فيها مدقق الحسابات الخارجي تكنولوجيا المعلومات، وتقويم مدى الاستخدام له في مختلف مجالات وأنشطة التدقيق من حيث، التخطيط، والرقابة، والتوثيق، وأثر ذلك على التدقيق الإلكتروني والأدلة، وقد وُزعت (85) استبانة على مكاتب المراجعة، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لوصف متغيرات الدراسة وتحليلها، واختبار فرضياتها، حيث أظهرت نتائج الدراسة أن المدققين في فلسطين يستخدمون التدقيق الإلكتروني في التخطيط والرقابة والتوثيق إلى حد دون الوسط، كما أن استخدام التدقيق الإلكتروني يساهم في مساعدة مراجع الحسابات في ترشيح حكمه والوصول إلى حكم مهني، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: ضرورة قيام الجهات المنظمة للمهنة بمتابعة استخدام مكاتب التدقيق لأسلوب التدقيق الإلكتروني من خلال سن التشريعات التي تدعم هذه الأنظمة.

دراسة (حسين، 1997)، بعنوان: «تحديد وقياس أثار الخبرة المهنية وهيكلة المعرفة على الأحكام الشخصية للمراجعين باستخدام تحليل المحاكاة» هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى قياس أثر الخبرة على الحكم الشخصي للمراجع واتخاذ القرارات، وقد اعتمدت الدراسة على الأسلوب الوصفي التحليلي لوصف متغيرات الدراسة وتحليلها، واختبار فرضياتها، وقد وزعت (270) استبانة على مكاتب المراجعة في القاهرة والجيزة، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن الحكم الشخصي لا يكون حكماً مهنياً إلا إذا صدر عن مراجع ذي مستوى خبرة مهنية ملائمة لإنجاز مراحل الحكم الشخصي كافة، وبالتالي فإن الخبرة المهنية ذات علاقة طردية مع الحكم الشخصي، ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة: ضرورة امتلاك المراجعين تحت التمرين المعرفة اللازمة

لانجاز المهمة ،كذلك أوصت الدراسة بضرورة حصول المراجعين على دورات تدريبية من أجل تزويدهم بالمعرفة الضرورية لبدء ممارسة العمل المهني ،كذلك أوصت الدراسة بضرورة قيام المنظمات المهنية المختصة بتنظيم مهنة المحاسبة و المراجعة بوساطة إصدار نشرات لمعايير المراجعة ، حيث تحاول هذه الإرشادات شرح الغموض الذي يوجد في بعض هذه المعايير وتفسيرها.

دراسة (Ashton, 2011) ، بعنوان: An Experimental Study of Internal Control Judgment» «هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير الخبرة على الحكم الشخصي للمراجع عند تقويم نظام الرقابة الداخلية ، وشملت العينة 36 مراجعاً ، وقد اعتمدت الدراسة على الأسلوب الوصفي التحليلي ، وتوصلت إلى انه لا يوجد ارتباط بين مستوى الخبرة والاختلاف في الأحكام الشخصية للمراجعين.

رراسة (Agoglia,et al Hatfield, Brazel 2009) ، بعنوان: «The Effects of Audit Review Format on Review Team Judgments» ، هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على أهمية جودة ورقة العمل وتأثيرها على جودة المراجعة ، حيث تبين هذه الدراسة كيف تؤثر طريقة مراجعة ورقة عمل المراجعة على أحكام فريق المراجعة من خلال تأثيرها على قدرة المراجع على تقويم قضايا الجودة وتفاعلها مع الوثائق التي توفرها أوراق العمل، وشملت العينة 60 مراجعاً في مكاتب المراجعة ،وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي ،ومن أهم النتائج التي توصلت إليها: أن أحكام المراجعين هي في النهاية متأثرة بشكل المراجعة المتوقعة من معديها، وتشير تحليلات الوسائط إلى أن تأثير طريقة المراجعة على أحكام المراجعة تعدل الفجوة في تقويم جودة الوثائق. وخاصة أنه في المراجعة الالكترونية فإن العبء على المراجعين للتحديد والتعويض عن الوثائق المنخفضة الجودة يكون أكبر بصفة عامة، مما يؤدي غالباً إلى أحكام أقل جودة للمراجعين من حال المراجعة وجهاً لوجه. وتشير هذه النتائج إلى أن أثر طريقة المراجعة يمكن أن يمتد إلى حكم المراجع عن طريق تأثيره على وثائق ورقة عمل المعد والفجوة في تقويم جودة الوثائق الناتجة عن ذلك. وقد أشارت النتائج إلى أن أثر طريقة المراجعة استمر خلال عملية المراجعة، وأثر على أحكام فريق المراجعة، وبالنسبة للمراجعة وجهاً لوجه، فإن جودة أحكام المراجعين على الاستمرارية كانت أقل بشكل كبير من أوراق العمل التي توقعها المعدون والمراجعة الكترونية.

رراسة (Davis,1996) بعنوان: «Experience And Auditors Selection of Relevant Information For preliminary Control Risk Assessments» ، هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر الخبرة المهنية للمراجعين على عملية البحث عن المعلومات الملائمة لتقدير

خطر الرقابة ، وتأثير ذلك على جودة تقدير الخطر، ومن أجل تحقيق هدف الدراسة أجريت تجربة شارك فيها (37) مراجعاً خبيراً ، و (27) مراجعاً غير خبير ، وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج: أبرزها ميل الخبراء لاتباع مدخل أساسي للبحث عن المعلومات و هو التركيز على الخصائص العامة لموقف معين ، واستخدامها في اختيار العوامل الملائمة لتقدير هذا الموقف ، على العكس من ذلك فإن المراجعين المبتدئين لا يتبعون مدخلاً معيناً لاختيار العوامل الملائمة.

دراسة (Fischer, M , J , 1996) ، بعنوان: «The Benefits of New Technologies As A Source of Audit Evidence: An Interpretive Field Study» استخدمت هذه الدراسة المنهجية التفسيرية لدراسة المنافع المتحققة من استخدام أنواع جديدة من التكنولوجيا في عملية التدقيق، حيث قامت بدراسة ميدانية على شركات التدقيق الست الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث ركزت الدراسة على جميع منهجيات التدقيق التي تبنت طرقاً حديثة، ولم تقتصر على تلك التي قامت بحوسبة عملية التدقيق، وكان الهدف الأساسي لهذه الدراسة تقديم كفاءة المنهجيات الحديثة المستخدمة ومجاعتها من قبل شركات التدقيق الكبرى، وقد بينت الدراسة أن دور تكنولوجيا المعلومات في عملية تحسين كفاءة التدقيق لا يمكن إنكاره، وبالتالي ينعكس ذلك على قرارات المراجعين.

## سابعا - الإطار النظري:

### أولاً- دور معايير المراجعة الدولية في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع:

ينبغي على المراجع مراعاة المعايير، في أثناء قيامه بمهمته، فمعايير المراجعة الدولية نشأت لتحسين جودة الأداء المهني وتحقيق قدر من التوافق والانساق في الأحكام الشخصية للمراجعين والعمل على رفع مستوى المهنة والإرتقاء بها ، ويعد توافر معايير الأداء المهني في المراجعة من أهم المقومات الرئيسة لأداء عملية المراجعة بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية. ويمكن إبراز هدف معايير المراجعة الدولية وأهميتها من خلال تقليل التباين والتضارب في الأداء المهني لدى المراجعين لتحقيق موضوعية البيانات والإفصاح قدر الإمكان (فايد، ، 1992).

ومن أهم هذه المعايير:

#### • المعرفة بإعمال المنشأة:

خصصت المعايير معياراً خاصاً للمعرفة بأعمال منشأة العميل «SA301» فأوجبت على المراجع الحصول على معلومات تتعلق بطبيعة أعمال المنشأة والهيكل التنظيمي لها، وعن نشاط العميل ومدى تأثره بالأحوال الاقتصادية والتطورات التكنولوجية، وأثر ذلك

على عملية المراجعة.

وتستخدم هذه المعرفة للمساعدة على ما يأتي (IFAC,1998) :

1. تكوين حكم شخصي عن مدى سلامة وعدالة السياسات المحاسبية ومدى كفاية الإفصاح.

2. تقويم مدى معقولية التقديرات المحاسبية.

3. تحديد أمور الفحص التي تحتاج إلى عناية خاصة.

4. تحديد الأحداث والمعلومات التي يكون لها تأثير مهم على القوائم المالية.

5. تقويم مدى معقولية البيانات والإيضاحات المقدمة من الإدارة.

• تقويم نظام الرقابة الداخلية ومدى إمكانية الاعتماد عليه

حدد معيار المراجعة الدولي "ISA 400" نقاطاً عدة عند التقويم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية 1998, (IFAC) وهي:

1. أوجبت المعايير على المراجع دراسة النظام المحاسبي ونواحي الرقابة المتعلقة به للحصول على تأكيد كافٍ بمدى كفاية هذا النظام وإن جميع المعلومات الحسابية كافية، وقد حُلَّت حتى يتمكن من التقويم المبدئي، وتحديد نواحي الكفاءة والفعالية التي يمكن الاعتماد عليها عند قيامه بالمراجعة.

2. تركت أسلوب تسجيل المعلومات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للحكم الشخصي للمراجع، ومن أمثلة هذه الأساليب خرائط التدفق وقوائم الاستقصاء.

3. يتوقف الحكم المهني للمراجع على عوامل عدة عند تحديد طبيعة مدى الالتزام وتوقيتها وإجراءاتها.

• الإشراف على أعمال المساعدين:

اهتمت المعايير الدولية بموضوع الإشراف على أعمال المساعدين، وقد تطرقت له في عدد من المعايير.

فال معيار الخاص بالرقابة على جودة أداء عملية المراجعة «ISA220» ينص هذا المعيار في فقرته السادسة على:

” يجب على المراجع تخصيص موظفي المكتب على مهمّات المراجعة، أن يكونوا على درجة عالية من الخبرة والكفاءة الفنية المطلوبة عند تنفيذهم للعمل المسند إليهم“

(IFAC,1998)

كما نص المعيار نفسه في فقرته الرابعة عشرة على: يجب على الأشخاص الذين لديهم مهمة الإشراف على أعمال المساعدين عمل الآتي:

1. مراقبة تقدم العمل وذلك التأكد من الآتي:
  - أن المساعدين لديهم المهارة والكفاءة للقيام بالأعمال الموكلة إليهم.
  - أن المساعدين متفهمون توجيهات المراجع.
  - أن العمل أدي وفقاً لبرنامج وخطط المراجعة.
2. المعرفة التامة بمشكلات المحاسبة والمراجعة المهمة، التي تتبين من خلال المراجعة وتقويم مدى تأثيرها وتعديل برنامج المراجعة وفقاً لذلك.
3. حل الخلافات المتعلقة بوجهة النظر الشخصية (الحكم الشخصي) بين فريق المراجعة.

#### • توثيق أعمال المراجعة:

تعرف أوراق العمل بأنها: السجلات التي تُعدُّ عن طريق المراجع للإجراءات المطبقة أو الاختبارات المؤداة أو المعلومات التي يتم الحصول عليها أو الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها. (لظفي، 1990).

وقد طالبت معايير المراجعة الدولية بضرورة توثيق أعمال المراجعة، وخصصت له معياراً خاصاً "ISA 230"، واعتبر توثيق أعمال المراجعة ضمن المسئوليات التي يجب على مراجع الحسابات الالتزام بها كما يأتي:

نص المعيار في فقرته الخامسة والسادسة والسابعة على الآتي (IFAC,1998):

1. يجب أن تكون أوراق العمل متكاملة ومفصلة، حتى يتمكن المراجع من فهم عملية المراجعة واستيعابها.
2. يجب أن تسجل أوراق العمل عملية التخطيط للمراجعة، وطبيعة إجراءات المراجعة الواجب القيام بها وتوقيتها ومداهما، والنتائج التي تم التوصل إليها. كما يجب أن تتضمن أوراق العمل الأمور التي تتطلب من المراجع حكماً شخصياً على ما توصل إليه بهذا الشأن.
3. إن مدى التسجيل الذي يجريه المراجع يتوقف على الحكم الشخصي له، وليس من الضروري أو العملي أن يثبت المراجع في أوراق عمله الملاحظات والاعتبارات والنتائج التي توصل إليها كلها.

## ثانياً. الحكم المهني:

تأسست معظم النظريات الاقتصادية والاجتماعية على افتراض الإنسان الراشد، أي الذي يمتلك قدرات مثالية ينتج عنها تصرفات منطقية، ولكن يبدو أن ذلك الافتراض نظري، ذلك لأن تصرفات الإنسان لا تكون رشيدة إلا بتوافر عدد من الاعتبارات من بينها علمه ومعرفته الكاملة بجميع الحقائق والاحتمالات المتعلقة بموضوع التصرف، وهذا الاعتبار لا يتوافر في معظم الأحيان.

### • المقصود بترشيد الحكم الشخصي في المراجعة:

يتضح أن مصطلح « الترشيد » يستخدم في مجالات متعددة، ويختلف المعنى المقصود به من مجال لآخر. ففي مجال الإنفاق والاستهلاك يقصد به الاقتصاد فيما ينفقه أو يستهلكه الفرد.

وفي مجال اتخاذ القرارات يقصد بالترشيد أن يكون الاختيار قد وقع على أفضل البدائل، والذي يحقق أقصى المنافع الممكنة بأقل التكاليف، وبمعنى آخر أن يتفادى ضياع المكاسب نتيجة أحسن البدائل الأخرى (الشيرازي، 1973).

- الرشد الشخصي: ويقصد به سلوك تعظيم المنفعة في ضوء المعلومات المحددة والمتاحة للإنسان، وأخذاً في الاعتبار القيود المختلفة التي قد تحد من قدرة الإنسان على الاختيار الأمثل، وبذلك يتحدد الرشد الشخصي في عاملين: أحدهما موضوعي خاص بتوفير المعلومات ودقتها وصدقها، والثاني شخصي وهو خاص بالعوامل الأخرى التي تؤثر على متخذ القرار (درويش، 1978).

### • أهمية ترشيد الحكم الشخصي في المراجعة:

يعدُّ الحكم المهني عنصراً ضرورياً في العلوم الطبيعية والاجتماعية على حد سواء، ويؤكد المراجعون على الأحكام الشخصية كوسيلة لإخبار مستخدمي المعلومات بوجهة نظرهم في مدى عدالة القوائم المالية (سامي، 1987).

وتظهر أهمية ترشيد الحكم المهني للمراجع نتيجة الحاجة إلى وجود قواعد تعمل على ترشيده، ويرى أحد الباحثين أنه من الضروري لتحقيق الكفاءة والفعالية عند تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة بصورة سليمة أن يكون ممارس المهنة على دراية بالأبعاد المختلفة للحكم الشخصي (Gibbins 1983).

وإذا كان لهذا التقدير مميزاته الواضحة من حيث المرونة وإتاحة الفرصة لإبراز الكفايات، وتحمل مسؤولية العمل كاملة، فإن مثل هذا القدر الكبير من التقدير الشخصي

يؤدي إلى عدد كبير من الصعوبات أهمها (شاهين، 1987) :

- صعوبة مقارنة الأداء وبالتالي وجود أكثر من احتمال بديل للتعرف إلى الحالات الممثلة تبعاً لاختلاف التقدير الشخصي.
  - صعوبة الحكم أحياناً على كفاءة الأداء مهنيًا وقضائياً.
  - صعوبة تدريب الأعضاء الجدد للمهنة، حيث إن التدريب يتطلب وقتاً طويلاً ومراقبة للزملاء قبل اكتشاف الخبرة اللازمة للتقدير الشخصي المستقل.
- وبالتالي فإن ترشيد الحكم الشخصي للمراجع يعمل على تحقيق درجة عالية من الاتساق والتوافق في الأحكام الشخصية للمراجعين وإمكانية الرقابة الفعالة وتقويم جودة هذه الأحكام إذا ما تعرض للمساءلة القانونية (شاهين، 1987).
- ويؤيد هذا الرأي أحد الكتاب فيرى أنه: ” يجب على المراجع عند قيامه بأعمال المراجعة وإصدار أحكامه الشخصية أن تكون أحكامه متوافقة مع زميله الذي لديه القدر نفسه من المعلومات والبيانات (Mautz, 1986) .

### مفهوم الحكم الشخصي في المراجعة:

فيما يأتي أهم المفاهيم المتعلقة بالحكم الشخصي من خلال آراء الكتاب والباحثين:  
أن الحكم الشخصي يعبر عنه بالإدراك الإنساني، أو الشعور الإنساني الفردي أو بالخبرة الإنسانية. (Johnson, 1980).

كما يعرف بأنه رأي لأشخاص لديهم خبرة ومعرفة في مجال معين، ويتطلب القيام بمزاولة أعمالهم، والاعتماد على هذه الخبرة والمعرفة (Gibbins, 1984).

ويعرف بأنه إدراك متبصر من جانب المراجع يركز على الاجتهاد والقياس على السوابق والتأهيل العلمي والخبرة العلمية المتميزة تستخدم في المشكلات والمهمّات أو الموضوعات المتعلقة بالتقدير أو الحكم التي تواجه المراجع، لمساعدته في اتخاذ القرارات (المناسبة) (أحمد، 1994).

### ثامناً - مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات جميعها في مكاتب المراجعة، وعددهم (75) مراجعاً، وقد استخدم أسلوب الحصر الشامل نظراً لصغر مجتمع الدراسة، وُرُعت الاستبيانات على مجتمع الدراسة جميعه، وأُسْتُردَّت (67) استبانة أي بنسبة بلغت 89%.

## تاسعا - أداة الدراسة:

أعدت الاستبانة على النحو الآتي:

1. إعداد استبانة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
  2. عُرضت الاستبانة على مجموعة من المحكمين الذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل ما يلزم أو حذفه.
  3. إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبانة.
  4. توزيع الاستبانة على مجتمع الدراسة بهدف جمع البيانات اللازمة للدراسة، ولقد قُسمت الاستبانة إلى قسمين كما يأتي:
- القسم الأول: يتكون من البيانات الشخصية لمجتمع الدراسة، ويتكون من 5 فقرات.
  - القسم الثاني تتناول دور معايير المراجعة الدولية في ترشيد الحكم الشخصي لمراجع الحسابات.

وقد أستخدم سلم ليكرت كما يأتي:

التصنيف	موافق جداً	موافق	محايد	معارض	معارض جداً
الدرجة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

## صدق الإستبانة:

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أُعدت لقياسه (العساف، 1995: 429)، كما يقصد بالصدق: «شمول الاستبانة للعناصر التي يجب أن تدخل في التحليل كلها من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها» (عبيدات وآخرون 2001، 179).

## ثانياً. ثبات الإستبانة:

أما ثبات أداة الدراسة فيعني التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات مختلفة (العساف، 1995). وقد أجرى الباحثان خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما: طريقة التجزئة النصفية، ومعامل ألفا كرونباخ.

### طريقة التجزئة النصفية Split- Half Coefficient:

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل بعد، وقد صُحِّحت معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman- Brown Coefficient) حسب المعادلة الآتية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{r^2}{1+r^2}$$

حيث  $r$  معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (14) يبين أن هناك معامل ثبات كبيراً نسبياً لفقرات الاستبانة مما يطمئن الباحثين على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

### طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

استخدم الباحثان طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات، وقد بين الجدول (15) أن معاملات الثبات مرتفعة، مما يطمئن الباحث على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

### تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

◀ الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين معايير المراجعة الدولية، يعزى إلى مستوى الكفاءة المهنية وترشيد الحكم المهني للمراجع.

تم استخدام اختبار  $t$  للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول، والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الأول (مستوى الكفاءة المهنية للمراجعين) مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يأتي:

#### الجدول (1)

استجابات المستبنيين حول مستوى الكفاءة المهنية للمراجعين وترشيد الحكم المهني

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة $t$	مستوى الدلالة
1	تساهم الكفاءة المهنية في ترشيد الحكم المهني من خلال الإلمام الكاف بالمبادئ والسياسات والطرق المحاسبية المقررة رسمياً.	4.39	0.549	87.76	20.686	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
2	يساعد إمام المراجع بالقوانين واللوائح المرتبطة بالمهنة على تمكين المراجع من ترشيد الحكم المهني.	4.31	0.583	86.27	18.447	0.000
3	وضع برامج تدريب متخصصة من خلال الهيئات العلمية و الجمعيات المهنية يزود المراجعين بالخبرات والتجارب مما يزيد من القدرة على اتخاذ قرارات بأحكام شخصية سليمة.	4.19	0.723	83.88	13.522	0.000
4	تساهم الكفاءة المهنية في ترشيد الحكم المهني من خلال الاتصال المستمر بين المراجعين و المدربين لتبادل الخبرات.	4.09	0.712	81.79	12.525	0.000
5	يتم ربط مزاوله المهنة باجتياز اختبارات كفاءة تمنح في نهاية مدة التدريب مع إعطاء شهادة رسمية بمزاوله المهنة يساهم في ترشيد الحكم المهني.	3.97	0.738	79.40	10.761	0.000
6	تساهم الكفاءة المهنية في ترشيد الحكم المهني من خلال الاستفادة من جوانب المعرفة الأخرى.	4.12	0.749	82.39	12.230	0.000
7	التأهيل العلمي و الخبرة العملية للمراجع و حصوله على قدر كبير من الاستقلالية و الأمانة و الموضوعية يساهم في ترشيد الحكم المهني للمراجع.	4.43	0.633	88.66	18.527	0.000
8	تطوير الأساليب المتعلقة باكتشاف الغش و الأخطاء من خلال برامج التدريب المستمر يساهم في ترشيد الحكم المهني للمراجع.	4.13	0.776	82.69	11.958	0.000
	جميع الفقرات	4.21	0.440	84.10	22.398	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 و درجة حرية "66" تساوي 2.0

◀ الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين معايير المراجعة الدولية يعزى إلى تخطيط عملية المراجعة و ترشيد الحكم المهني للمراجع.

أستخدم اختبار t للعينة الواحدة و النتائج مبينة في الجدول (19) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني (تخطيط عملية المراجعة) مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يأتي:

## الجدول (2)

### استجابات المستبشرين حول تخطيط عملية المراجعة وترشيد الحكم المهني

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	تحديد برنامج المراجعة وإجراءات تقسيم العمل بين المساعدين يساهم في ترشيد الحكم المهني.	4.13	0.649	82.69	14.309	0.000
2	تحديد حدود إختصاصات كل شخص من المساعدين حسب درجة تعقيد المهمة وحسب مؤهلاتهم وحسب مستوى الخبرة يساهم في ترشيد الحكم المهني.	4.12	0.729	82.39	12.574	0.000
3	التوجيه والإشراف والتنسيق بين عمل الفريق يساهم في ترشيد الحكم المهني.	4.22	0.599	84.48	16.738	0.000
4	التخطيط السليم لنطاق وتوقيت إجراءات المراجعة تساهم في التقليل من الضغوط التنافسية وبالتالي ترشيد الحكم المهني للمراجع.	4.13	0.694	82.69	13.378	0.000
5	الفهم الكافي لطبيعة نشاط المنشأة يساهم في التقليل من الضغوط التنافسية وبالتالي ترشيد الحكم المهني للمراجع.	4.09	0.645	81.79	13.826	0.000
6	إستخدام برامج مصممة وفقاً لدرجة تعقد المهمة يساهم في التقليل من الضغوط التنافسية وبالتالي ترشيد الحكم المهني للمراجع.	3.88	0.896	77.61	8.040	0.000
7	تحديد أتعاب المراجع مقدماً عند قبول التعاقد مع العميل يساهم في التقليل من الضغوط التنافسية وبالتالي ترشيد الحكم المهني للمراجع.	3.79	0.862	75.82	7.509	0.000
	جميع الفقرات	4.05	0.428	81.07	20.157	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 و درجة حرية "66" تساوي 2.0

◀ **الفرضية الفرعية الثالثة:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين معايير المراجعة الدولية يعزى إلى الأهمية النسبية، وترشيد الحكم الشخصي للمراجع

أستخدم اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول (20) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث (الأهمية النسبية) مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يأتي:

### الجدول (3)

#### استجابات المستبئين حول الأهمية النسبية وترشيد الحكم المهني

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	ظروف المنشأة و الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة و الظروف البيئية التي تعمل تساهم في ترشيد الحكم المهني عند تقييم مدى كفاية إجراءات المراجعة.	3.97	0.852	79.40	9.317	0.000
2	درجة تأثير مخاطر المراجعة على نطاق و إجراءات المراجعة تساهم في ترشيد الحكم المهني عند تقييم مدى كفاية إجراءات المراجعة .	3.84	0.730	76.72	9.369	0.000
3	تأثير التحريفات غير الجوهرية للسنة السابقة على الأهمية النسبية للعام الحالي يساهم في ترشيد الحكم المهني للمراجع.	4.01	0.807	80.30	10.294	0.000
4	الاعتماد على أكثر من مؤشر للأهمية النسبية عند التقييم يساهم في ترشيد الحكم المهني للمراجع.	3.93	0.858	78.51	8.824	0.000
5	تحديد مستويات الأهمية النسبية للبنود سواء بأسلوب كمي أو غير كمي يساهم في ترشيد الحكم المهني عند تقييم مدى كفاية إجراءات المراجعة.	3.75	0.876	74.93	6.970	0.000
	جميع الفقرات	3.90	0.555	77.97	13.245	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 و درجة حرية "66" تساوي 2.0

◀ الفرضية الفرعية الرابعة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين معايير المراجعة الدولية يعزى إلى نظام الرقابة الداخلية وترشيد الحكم المهني للمراجع

أستخدم اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول (21) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الرابع (نظام الرقابة الداخلية) مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يأتي:

### الجدول (4)

#### استجابات المستبئين حول نظام الرقابة الداخلية وترشيد الحكم المهني

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	الفهم الكافي لهيكل نظام الرقابة الداخلية يساهم في ترشيد الحكم المهني للمراجع عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية	4.28	0.623	85.67	16.866	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
2	التحديد الواضح لمسئوليات المراجع عن النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية يساهم في ترشيد الحكم المهني للمراجع عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.	4.30	0.603	85.97	17.615	0.000
3	مدى اعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية في السنوات السابقة يساهم في ترشيد الحكم المهني عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.	4.06	0.851	81.19	10.197	0.000
4	مدى سلامة الأدوات الرقابية المستخدمة في المنشأة ومناسبتها لحجم المنشأة يساهم في ترشيد الحكم المهني للمراجع عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.	4.18	0.695	83.58	13.893	0.000
5	مدى تأثير دراسة نظام الرقابة الداخلية على توقعات المراجع عن اكتشاف الأخطاء الجوهرية يساهم في ترشيد الحكم المهني للمراجع عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية	4.12	0.729	82.39	12.574	0.000
	جميع الفقرات	4.19	0.446	83.76	21.819	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 و درجة حرية "66" تساوي 2.0

◀ الفرضية الفرعية الخامسة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين معايير المراجعة الدولية يعزى إلى مستوى كفاية أدلة الإثبات و ترشيد الحكم المهني للمراجع.

أُستخدِم اختبار t للعينات الواحدة والنتائج مبينة في الجدول (22) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الخامس (كفاية أدلة الإثبات) مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يأتي:

#### الجدول (5)

استجابات المستبنيين حول كفاية أدلة الإثبات وترشيد الحكم المهني

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	مدى موضوعية أدلة الإثبات يساهم في ترشيد الحكم المهني للمراجع عند تقييم مدى كفاية وفعالية أدلة الإثبات.	4.22	0.623	84.48	16.072	0.000
2	تكلفة وتوقيت الحصول على أدلة الإثبات مقارنة بالعاقد المتوقع يساهم في ترشيد الحكم المهني للمراجع عند تقييم مدى كفاية وفعالية أدلة الإثبات	4.01	0.749	80.30	11.098	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
3	سلوك المراجع عند تقدير مدى كفاية أدلة الإثبات تساهم في ترشيد الحكم المهني للمراجع عند تقييم مدى كفاية وفعالية أدلة الإثبات.	3.87	0.833	77.31	8.507	0.000
4	مدى الارتباط بين القرائن والحصول عليها من مصادر مختلفة يساهم في ترشيد الحكم المهني للمراجع عند تقييم مدى كفاية وفعالية أدلة الإثبات	4.13	0.600	82.69	15.465	0.000
5	الأهمية النسبية للبنود المحاسبية محل الفحص تساهم في ترشيد الحكم المهني للمراجع عند تقييم مدى كفاية وفعالية أدلة الإثبات.	4.06	0.736	81.19	11.784	0.000
6	توفير إرشادات واضحة للحكم على مدى كفاية وفعالية أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها يساهم في ترشيد الحكم المهني للمراجع.	4.01	0.788	80.30	10.542	0.000
	جميع الفقرات	4.05	0.427	81.04	20.189	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 و درجة حرية "66" تساوي 2.0

◀ الفرضية الفرعية السادسة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين معايير المراجعة الدولية يعزى إلى درجة المخاطرة و ترشيد الحكم المهني للمراجع.

أُستخدِم اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول (23) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور السادس (المخاطرة) مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يأتي:

#### الجدول (6)

استجابات المستجيبين حول المخاطرة و ترشيد الحكم المهني

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	المتابعة الدقيقة والإشراف والرقابة والتدريب والفحص والتوظيف والترقية تساهم في التقليل من درجة المخاطرة و عدم التأكد وبالتالي ترشيد الحكم المهني للمراجع.	4.21	0.664	84.18	14.909	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
2	أهمية الخطأ بالنسبة لإختبارات المراجعة تساهم في التقليل من درجة المخاطرة و عدم التأكد و بالتالي ترشيده الحكم المهني للمراجع.	3.85	0.803	77.01	8.677	0.000
3	تقييد مخاطر الإكتشاف حتى يمكن من خلالها التحكم في الأخطار الحتمية و أخطار الرقابة تساهم في التقليل من درجة المخاطرة و عدم التأكد و بالتالي ترشيده الحكم المهني للمراجع.	3.84	0.809	76.72	8.457	0.000
4	استخدام أسس موضوعية لتقييم التقديرات المحاسبية يساهم في التقليل من درجة المخاطرة و عدم التأكد و بالتالي ترشيده الحكم المهني للمراجع.	4.21	0.708	84.18	13.979	0.000
5	استخدام أساليب كمية لتقدير أخطار المراجعة يساهم في التقليل من درجة المخاطرة و عدم التأكد و بالتالي ترشيده الحكم المهني للمراجع.	3.78	0.775	75.52	8.197	0.000
6	تحديد الحد المقبول للأخطاء المسموح بها و التي يسأل عنها المراجع يساعد في ترشيده الحكم المهني للمراجع.	3.94	0.851	78.81	9.048	0.000
	جميع الفقرات	3.97	0.483	79.40	16.448	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 و درجة حرية "66" تساوي 2.0

## النتائج والتوصيات:

### أولاً- النتائج:

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحثان ما يأتي:

1. يمكن الاستفادة من المداخل المختلفة لترشيده الحكم المهني للمراجع
2. أظهرت الدراسة أن معايير المراجعة الدولية تركت أموراً عامة بهدف توفير قدر من المرونة للمراجع عند تفسير بعض الأمور، مما أدى إلى شيوع بعض الممارسات المحاسبية المختلفة، و بالتالي اختلاف الأحكام الشخصية للمراجعين.
3. تبين أن مستوى الكفاءة المهنية للمراجع تؤثر إيجاباً في جودة الحكم المهني عند مستوى دلالة ( $\alpha = 0.05$ ) و بمتوسط حسابي 4.21 ووزن حسابي 84.10 % .

4. تبين أن تخطيط عملية المراجعة و الإشراف و التنسيق بين فريق عمل المراجعة يساهم في ترشيد الحكم المهني للمراجع عند مستوى دلالة ( $\alpha = 0.05$ ) ، و بمتوسط حسابي 4.05 ووزن نسبي 81,01%.

5. تبين أن تحديد مستوى الأهمية النسبية للبنود يؤثر إيجاباً في جودة الحكم المهني لمراجع الحسابات عند مستوى دلالة ( $\alpha = 0.05$ ) و بمتوسط حسابي 3.90 ووزن نسبي 80%.

6. تبين أن دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه، والتحديد الواضح لمسئوليات المراجع عن النظام المحاسبي و الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية يساهم في ترشيد الحكم المهني للمراجع عند مستوى دلالة ( $\alpha = 0.05$ ) و بمتوسط حسابي 4.19 ووزن نسبي 83,58%.

### ثانياً - التوصيات:

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإن الباحثين يوصيان بما يأتي:

1. ضرورة اهتمام الباحثين بترشيد الحكم المهني للمراجع و الاهتمام بمدخل معايير المراجعة كأهم المداخل لترشيد الحكم الشخصي للمراجع.

2. إجراء المزيد من الدراسات التطبيقية الخاصة بتطوير دور معايير المراجعة حتى يمكن ترشيد الحكم المهني للمراجع.

3. ضرورة توافر برامج للتدريب والتعليم المستمر للتعرف إلى المعايير و كيفية تطبيقها.

4. ضرورة تطوير معايير المراجعة مع الأخذ في الاعتبار مجالات التطوير المقترحة حتى تقل فجوة التوقعات بين المراجعين و المستخدمين.

5. العمل على تحقيق عنصر الإلزام بالمعايير ، مع إلزام المراجع بالاستفادة قدر الإمكان من المداخل الأخرى لترشيد الحكم المهني للمراجع، لبث الثقة في نفوس مستخدمي القوائم المالية ، كذلك إضفاء مزيد من المصداقية على عمل المراجع.

6. إلزام الإدارة العليا في شركات المراجعة ومكاتبها بمراجعة عمليات تخطيط وتطوير معايير المراجعة الدولية لمواكبة المتغيرات البيئية المحيطة.

## المصادر والمراجع:

### أولاً. المراجع العربية:

1. أحمد، أسامة (1994) إطار مقترح لنظرية الحكم الشخصي في المراجعة، رسالة دكتوراه، كلية تجارة بورسعيد، جامعة قناة السويس، ص 15.
2. احمد، أسامة (1994) إطار مقترح لنظرية الحكم الشخصي في المراجعة، رسالة دكتوراه ، كلية تجارة بورسعيد، جامعة قناة السويس، ص 15 مجلة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين،
3. احمد ، محمد (1995) تطوير نماذج تقدير المخاطرة في عملية المراجعة ، مجلة أفاق الجديدة ، جامعة المنوفية ، العدد الثالث.
4. احمد، منهل (2011) إعادة هندسة مهنة مراقبة الحسابات في ظل تكنولوجيا المعلومات، رسالة ماجستير ، جامعة الموصل، العراق.
5. العماري ومناعي (2010) ، ”ترشيده أداء المحاسبين والمراجعين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية“، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الجزء الرابع، القاهرة- مصر.
6. حمدان، علام (2008) ”مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الالكتروني) في فلسطين، وأثر ذلك في الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية“، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد السادس عشر، العدد الأول، فلسطين.
7. حماد ،محمد (1996) ، تطوير نماذج تقدير مخاطر المراجعة كميًا لضمان فاعلية المراجعة“، المجلة العلمية المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، ص 92.
8. حماد، محمد علي (1995) ، تطوير نماذج مخاطر المراجعة كميًا لضمان فاعلية المراجعة ، ، ص 121
9. حماد ،محمد علي (1996) ” نحو نموذج فعال للوفاء بمتطلبات المعيار الثاني للعمل الميداني“ ، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، ص 225

10. شحروري، محمود، (1999) مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في البنوك الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن، ص26.
11. موسى، علي (2013) "إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع"، المجلة الجامعة، جامعة الزاوية، العدد الخامس عشر، المجلد الثاني ص114.

## ثانياً المراجع الاجنبية:

1. Abdolmohamadi And Wright, (1987) »An Examination Of Effects Of Experience And Task Complexity an Audit Judgment «, The Accounting Review ,1987.
2. Michael Gibbins, M.(1984) proposition About the psychological professional judgment In Puplic Accounting,»- Journal of Accounting Research.
3. Agoglia, etal Hatfield, Brazel, (2009) , "The Effects of Audit Review Format on Review Team Judgments", Journal of Accounting Research.
4. AICPA, (1987) An Introduction To Article Intelligence And Expert Systems ,A management Advisory Services Special Report ,New York.
5. American Institute Of Certificate Public (1988) Accountants ,Statement Of Auditing Standards No.56, Analytical Procedures.New York, AICPA.
6. Ashton H.R., (2011) An Experimental Study Of Internal Control Judgment, « Journal Of Accounting Research, P.14.
7. Berstein, L., (1967) »The Concept of Materiality«, The accounting Review, ,p.89.
8. Biggs, and Mach (1984) , Auditor Information An Audit Scopes Decision» ,Journal Of Accounting research.
9. Boatsoman And Rebertson, (1974) ,»policy capturing on selected materiality judgment,« the accounting review.
10. Davis, Tom, (1996) , "Experience and Auditors Selection of Relevant Information for Preliminary Control Risk Assessments", The Accounting Review.
11. Einhorn H, And Hogarth (1975) ,»Behavioral Decision theory process of judgment and choice « The Accounting Review, January

12. Fischer, M, J, (1996) , “The Benefits of new Technologies as a Source of Audit Evidence: An Interpretive Field Study”.*Accounting Review*.
13. Gibbins,M., (1983) »Easing The Tension Between Professional Judgment And Standards», *CPA Magazine, the conidian institute of charter accountants*.
14. Guy D., al, *Auditing, (1990) Ed., Harcourt Brace Jovonvik Inc., New York,1990*.
15. *International Federation Of Accountants IFAC Hand Book 1998: Technical Pronouncements, New York, 1998*.
16. Jacy, And Biddle (1981) »Anchoring and Adjustment In probabilistic Information In Auditing,» *Journal OF accounting Research*.
17. Johnson, Alon P, (1980) *Auditing Judgment , A book of Cases, Richard D.Irwin Inc.Homewood Dllinois, P.IX..P.39*.
18. Shibance.T.(1990) , «Assessing Audit Risk From Errors and Irregularities «, *Journal Of Accounting Research, Supplement*.