تطوير قياس خطر الأعمال باستخدام مدخل تحليل الإستراتيجية بغرض رفع كفاءة وفعالية عملية المراجعة

إعداد

د. عبدالله عبد السلام أحمد

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة – جامعة القاهرة

١- طبيعة المشكلة :

تشهد البيئة المحيطة بمنشآت الأعمال تغيرات جوهرية في الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، وقد اشتدت حدة هذه التغيرات بشكل واضح في الآونة الأخيرة، وفي ظل هذه التغيرات المستحدثة أصبحت منشآت الأعمال تواجه خطراً قد يهدد استمرارها ، رغم أن استمرارها أحد الفروض التي يستند إليها القياس المحاسبي .

وطبيعي أن تواجه المراجعة ضغوط وتحديات بسبب المتغيرات التي يشهدها العالم حيث أصبح المراجع في ظل هذه المتغيرات يواجه مخاطر مسئوليات مهنية وقانونية غير مسبوقة ويستدل علي ذلك من صرامة الأحكام القضائية التي تصدر ضد المراجعين مع تزايد ملحوظ في حجم الدعاوي القضائية المرفوعة من قبل الجهات أو الأفراد الذين اعتمدوا علي قوائم مالية مضللة بسبب إخفاق المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية عند قيامه بعملية المراجعة ، فضلاً عن الانهيار المفاجئ للعديد من الشركات والمنشآت العالمية والتي لم يشر المراجع إلي احتمال حدوث هذه الانهيارات في تقرير مراجعتها.

ويرجع إخفاق المحاسبة في التعبير عن حقيقة أعمال المنشأة ومركزها المالي إلي ضخامة حجم العمليات المحاسبية وعدم الالتزام بكل قواعد الرقابة الداخلية وممارسة المنشآت لأنشطة يصعب التعبير عنها مالياً بشكل موضوعي بفرض وجود معيار محاسبي يحكم هذه العمليات ، فضلاً عن تطبيق القيمة العادلة في قياس عناصر القوائم المالية والتي يرتبط قياسها بمتغيرات داخلية وخارجية في القياس (Zimmermann 2007)،

إما إخفاق المراجعة فيرجع إلي أوجه القصور السابقة في المحاسبة فضلا عن ضعف القدرة التنبؤية لنموذج المراجعة الحالي . ورغم أن النموذج الحالي للمراجعة يعتمد علي تحليل عناصر خطر المراجعة والمتمثلة في تحديد المحتويات المحاسبية الأكثر خطورة وتوسيع نطاق المراجعة فيها فضلا عن إسنادها إلي ذوي الخبرة المناسبة لها واختيار التوقيت المناسب لفحصها (SAS,NO.82.1997) بهدف رفع كفاءة وفاعلية المراجعة ، إلا أن متغيرات بيئة الأعمال وإتباع أسلوب القيمة العادلة في القياس المحاسبي أوجداً واقعاً جديداً يفرض تحليل الإستراتيجية التي أعدتها الإدارة عند قياس خطر الأعمال بغرض تحسين قياس استمرار المنشأة ونموها وسلامة حساب القيمة العادلة لها .

٢- هدف البحث :

يهدف البحث إلي تطوير نموذج للمراجعة يتنبأ بالمتغيرات البيئية المستجدة ومخاطر القياس بالقيمة العادلة بغرض تحقيق قياس أفضل لخطر الأعمال ومن ثم رفع كفاء وفاعلية المراجعة، كما يهدف البحث إلي رفع كفاءة المراجع في تحليل إستراتيجية الأعمال للمنشأة بغرض تحسين القدرة التنبؤية عند الحكم علي استمرارية المنشأة باعتبارها أحد أهم مهام المراجع والتي يفشل عادة في إنجازها .

٣- منهج البحث :

اعتمد البحث علي المنهج الاستقرائي Inductive باستطلاع أدب المراجعة بهدف التوصل إلي إطار مفاهيمي Conceptual Framework لكيفية تأثير دراسة وفهم إستراتيجية العميل علي كل من تقدير أخطار المراجعة والاختيار بين أساليب الفحص الأساسي البديلة . ثم اعتمد البحث علي المنهج الاستنباطي Deductive بصياغة فروض يؤدي اختبارها إلي التوصل لنتائج عامة توضح جدوى دراسة الإستراتيجية في تحسين دقة تقييم مخاطر المراجعة والاختيار بين الأساليب البديلة للفحص الأساسي .

٤- فروض البحث :

تضمنت الدراسة التطبيقية اختبار الفروض التالية والتي ترتبط بأهداف البحث :

H_1 : المراجع الذي يحلل إستراتيجية العميل يقيم خطر أعمال العميل بدقة أعلي عن المراجع الذي يقوم بدراسة وفهم أعمال المنشأة .

H_2 : المراجع الذي يجري تحليلاً لإستراتيجية العميل يمكنه تقييم خطر التشويه الجوهري للقوائم المالية بدقة أعلي عن المراجع الذي يعتمد علي مدخل دراسة وفهم أعمال العميل.

H_3 : المراجع الذي يجري تحليلاً لإستراتيجية العميل سيختار نسبة أكبر من إجراءات المراجعة تتوافق مع اختيارات الخبراء مقارنة بالمراجع الذي يعتمد علي فهم ودراسة أعمال العميل .

H_4 : المراجع الذي يحلل محتوي الإستراتيجية سوف يقيم الخطر الحتمي بدقة أعلي من المراجع الذي لم يؤدي هذا التحليل .

H_5 : المراجع الذي يحلل مراحل تشغيل الإستراتيجية سوف يقيم قوة بيئة الرقابة الداخلية بدقة أعلي من المراجع الذي لم يؤدي هذا التحليل .

٥- الدراسات السابقة :

فحصت دراسة (Salterio 2001) العلاقات المتداخلة بين كل من التحليل الإستراتيجي الذي يقوم به المراجع وخصائص نظم تقييم الأداء وتأثيرهما المتوقع علي تقدير المراجع لخطر المراجعة ، كما فحصت الدراسة العلاقة بين تقدير خطر الأعمال والمتغيرات التالية :

أ- استخدام المنشأة لمقاييس أداء خاصة بها إلي جانب مقاييس الأداء الشائعة في كل المنشآت.

ب-وجود أو غياب مقاييس الأداء المرجعية للصناعة التي تنتمي إليها المنشأة .

ج- القدر المتاح للمراجع لتحليل إستراتيجية المنشأة .

د- مدي إدراك المراجع للأداء النسبي للمنشأة .

وتوصلت الدراسة إلي النتائج التالية :

أ- وجود مقاييس مرجعيه لمقاييس الأداء الشائعة الاستخدام يمكن المراجع من الاستعانة بمقاييس الأداء عند تقديره لخطر المراجعة.

ب- عند اعتماد المراجع إلي تحليل واسع للإستراتيجية فإنه يدمج انعكاسات الخطر لمجموعة من مقاييس الأداء عند إصدار حكمه بشأن الخطر الكلي .

ج- اختلاف المراجعين في إدراك الأداء النسبي للمنشأة يؤثر علي تقييم كل منهم لخطر أعمال المنشأة.

د- يتأثر حكم المراجع علي خطر الأعمال بدرجة كبيرة بنظام تقييم الأداء مقارنة بحكمه علي خطر احتواء القوائم المالية علي أخطاء جوهرية .

أشارت دراسة (O,Donell 2002) إلي مدخلين لحيازة المعرفة اللازمة لإصدار قرارات بشأن مخاطر الأخطاء الجوهرية وهما مدخل تقييم المخاطر من أعلي إلي أسفل ومدخل التقييم من أسفل إلي أعلي ، وأشارت نتائج هذه الدراسة إلي أن مراجعي الحسابات الذين اعتمدوا علي مدخل التقييم من أعلي قد استطاعوا تطوير إطار معرفة استراتيجي عند تقييمهم للخطر الكلي والذي يشير إلي احتمال

وجود أخطاء جوهرية بالقوائم المالية ، بينما لم يتمكن من ذلك من اعتمدوا علي تقييم المخاطر من أسفل إلي أعلي. كما أوضحت نتائج الدراسة كذلك أن الاعتماد علي مدخل التقييم من أعلي إلي أسفل من شأنه تحسين الحكم الشخصي للمراجعين حيث يسمح لهم بتكوين إطار معرفي شامل عن مخاطر المراجعة.

وتحفظت الدراسة علي هذا المدخل من زاوية أنه قد يؤدي إلي نقص إدراك المراجعين المعتمدين عليه للتقلبات غير العادية في أرصدة الحسابات .

واهتمت دراسة (Kotchetova 2003) بتأثير قيام المراجع بتحليل محتوي الإستراتيجية من زاوية تحسين كفاءة تقييمه لخطر المراجعة ، وتوصلت هذه الدراسة إلي النتائج التالية :

أ- يؤدي تحليل الإستراتيجية إلي تحسين دقة تقييم المخاطر سواء علي مستوي العمليات أو علي المستوي الكلي للمنشأة .

ب- يؤدي تحليل الإستراتيجية إلي تحسين دقة الأحكام الشخصية للمراجع من زاوية خطر وجود أخطاء جوهرية بالقوائم المالية.

ج- يؤدي تحليل الإستراتيجية إلي سلامة تقييم بيئة الرقابة الداخلية للعميل.

د- يتأثر المراجعون الذين لم يؤدوا التحليل الاستراتيجي عند إجراء الاختبارات الأساسية برغبات الإدارة.

وفي دراسة (Ballou et al 2004) تم استقصاء المراجعين حول اعتمادهم علي المعلومات التي يحصلون عليها من التحليل الاستراتيجي عند تقييمهم للعمليات الرئيسية بالمنشأة محل المراجعة ، بغرض تحديد تأثير فحص المراجع لإستراتيجية المنشأة علي أحكامه المرتبطة بمقاييس الأداء وما إذا كانت تتفق مع توقعات المراجع لهذه المقاييس باعتبارها أحد مكونات تحليل العمليات الرئيسية للمنشأة . وتوصلت الدراسة إلي أن المراجعين الذين يحصلون علي معلومات عن الإستراتيجية يدركون مدي تشابه العميل مع مثيله في الصناعة مما يوفر لهم قدرة علي تقييم الأمور التي تبدو بسيطة بينما هي تتضمن مخاطر مرتفعة.

وتركزت دراسة (O,Donnel 2004) علي استنتاج أثر المعلومات العامة التي يحصل عليها المراجع من تقييم إستراتيجية المنشأة والأداء الاستراتيجي لها وقابلية الإستراتيجية للتطبيق علي تحليل التقلبات في الحسابات ومدي تأثير ذلك علي مدي تقييم خطر المراجعة خاصة عندما يواجه المراجع تقلبات في عينة من الحسابات تناقض المعلومات التي حصل عليها من فحص العمليات الجارية للمنشأة محل المراجعة . واستنتجت الدراسة أن تقييم المراجع لخطر وجود أخطاء جوهرية

يكون منخفضا رغم وجود تقلبات في حالة قيام المراجع بتحليل الإستراتيجية وتقييم الأداء الاستراتيجي قبل قيامه بالإجراءات التحليلية أو عند قيام المراجع بتقديم رأي إيجابي بشأن الأداء الاستراتيجي للمنشأة وقابلية الإستراتيجية للتطبيق.

وأشارت الدراسة إلي أخذ هذه النتيجة بشيء من الحذر لأن المشاركين فيها وبرغم إتاحة الفرصة لهم للحصول علي معلومات عامة وشاملة عن عمليات المنشأة ، إلا أنهم لم يقوموا بأداء التحليل الإستراتيجي بدقة بينما يقوم المراجعون في الواقع العملي بتقييم مخاطر الأعمال بشكل عميق الأمر الذي يمكنهم من تكوين إطار فكري شامل عن مستوي الخطر، وبذلك لا تعد هذه النتيجة دليل قاطع علي أن تقييم الأداء الإستراتيجي للمنشأة محل المراجعة يضعف أو يؤثر سلباً علي مستوي الجهد المبذول عند قيام المراجع بتحليل التقلبات في أرصدة الحسابات.

أما دراسة (kotchetova 2004) فقد ركزت علي دراسة العلاقة بين تقييم الخطر علي المستوي الاستراتيجي وعلي مستوي العمليات من خلال ما يلي :

أ- احتمال دمج المراجعين لتقييم الخطر علي مستوي المنشأة في تقييم الخطر علي مستوي العمليات خاصة وأنهم غير مطالبين بشكل صريح بأداء تحليل للخطر علي مستوي المنشأة.

ب- أثر تحليل الخطر علي مستوي العمليات علي تقييم الخطر علي مستوي المنشأة من خلال التقييم الذي أجراه مراجعون لم يقدروا خطر العمليات قبل تقدير الخطر علي مستوي المنشأة والعكس.

ج- تحليل الاختلاف بين المراجعين عند تقييمهم للخطر حسب طبيعة عمليات المنشأة (أساسية – داعمة) .

د- تحديد أثر تقييم الخطر لعمليات المنشأة علي تقييم خطر وجود أخطاء جوهرية علي مستوي الحسابات المرتبطة بهذه العمليات .

وخلصت هذه الدراسة إلي النتائج التالية :

أ- عندما لا يكون المراجعون مطالبين بشكل صريح بإجراء تحليل شامل للعمليات الأساسية بالمنشأة فإن تقييمهم للخطر علي مستوي العمليات لا يرتبط باستنتاجاتهم بشأن الخطر الإستراتيجي علي مستوي المنشأة ، إلا أن هذا الارتباط موجود بشكل واضح في حالة الأنشطة الداعمة . إما إذا كان المراجعون مطالبين بشكل صريح بالقيام بمثل هذا التحليل فإن تقييمهم للخطر علي مستوي العمليات يرتبط بشكل واضح بتقييمهم الأولي بشأن خطر الأعمال علي مستوي المنشأة .

ب-مستوي تحليل العمليات يرتبط بشكل جوهري بتقييم المراجع لخطر الأعمال علي مستوي العمليات .

ج- يؤثر نوع العمليات من حيث كونها رئيسية أو داعمة علي تقييم المراجع لخطر الأعمال عند غياب الإلزام الصريح للمراجع بأداء تقييم للخطر علي مستوي العمليات.

د- يتأثر تقييم المراجع للخطر علي مستوي العمليات بشكل جوهري بتقييمه لخطر الأعمال علي مستوي المنشأة .

وهدفت دراسة (kotchetova 2006) إلي تحديد العلاقة بين تقييم المراجع لمخاطر إستراتيجية الأعمال ووجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية وذلك بدراسة ما إذا كانت المعلومات التي يحصل عليها المراجع بشأن الخطر الكامن في الإستراتيجية وخطر الأعمال علي مستوي المنشأة سيؤثران علي تقييمه للخطر علي مستوي العمليات من خلال فحص العلاقات التالية :

أ- تقييم المراجعين لخطر الأعمال وتقييمهم لخطر وجود أخطاء جوهرية علي مستوي المنشأة.

ب-تقييم المراجعين لخطر العمليات وتقييمهم لخطر وجود أخطاء جوهرية في الحسابات المرتبطة بهذه العمليات .

وتوصلت هذه الدراسة إلي أن المراجعين يقدرون حجم أكبر لمخاطر الأعمال في حالة ارتفاع خطر إستراتيجية الأعمال ، كما أنهم يقدرون خطر أعلي لوجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية في حالة ارتفاع خطر أعمال المنشأة .

وفي دراسة (Bruynseels 2006) تم استقصاء العلاقة بين قابلية إستراتيجية المنشأة للتطبيق ورأي المراجع حول استمرار المنشأة من خلال فحص التأثير المتوقع للمبادرات الإستراتيجية التي تجريها الإدارة علي تقييم المراجع لقدرة المنشأة علي الاستمرار . أما نتائج الدراسة فقد أشارت إلي أن اهتمام الإدارة بالتعاقدات طويلة الأجل والتي تستهدف الربح في المدى الطويل وحل المشكلات الإستراتيجية له تأثير إيجابي علي رأي المراجع بشأن قدرة المنشأة علي الاستمرار .

وسعت دراسة (kotchetova 2006) إلي الإجابة علي التساؤلين التاليين :

أ- هل يؤدي قيام المراجع بالاعتماد علي تحليل إستراتيجية أعمال المنشأة إلي التقييم الدقيق لمخاطر الأعمال بالمنشأة محل المراجعة ومن ثم مخاطر وجود أخطاء جوهرية بالقوائم المالية .

ب- هل يؤدي قيام المراجع بالاعتماد علي التحليل الإستراتيجي لمخاطر الأعمال إلي اختيار اختبارات مراجعة علي مستوي عالي من الكفاءة لاكتشاف الأخطاء المحتملة مقارنة بالمراجعين الذين لا يعتمدون علي التحليل الإستراتيجي .

وأوضحت النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي :

أ- قيام المراجع بتحليل إستراتيجية أعمال المنشأة يؤدي إلي دقة تقييم خطر أعمال المنشأة محل المراجعة.

ب-دقة تقييم خطر أعمال المنشأة سيؤدي إلي دقة تقييم خطر وجود أخطاء جوهرية بالقوائم المالية.

ج- يوجد فرق جوهري في دقة تقييم مخاطر الأعمال بين المراجعين الذين يعتمدون علي تحليل الإستراتيجية وبين من لم يقوموا بذلك .

د- يساعد تحليل إستراتيجية المنشأة علي التقييم الدقيق لبيئة الرقابة الداخلية ومن ثم تحسين تقدير خطر المراجعة النهائي.

سعت دراسة (kotchetova 2007) إلي محاولة بناء إطار نظري يوضح كيف يؤثر كل من تقييم خطر الأعمال علي مستوي المنشأة وتحليل أرصدة الحسابات والمعارف والخبرات السابقة للمراجع وإجراءات وطرق عرض بيانات المنشأة علي رأي المراجع بشأن احتواء القوائم المالية علي أخطاء جوهرية .

وأظهرت نتائج هذه الدراسة ما يلي:

أ- توقيت قيام المراجع بالتحليل الإستراتيجي يؤثر علي تصميم برنامج المراجعة ومن ثم احتمال أن تخضع أرصدة حسابات معينة لمزيد من الفحص.

ب- إذا أظهرت الإجراءات التحليلية وجود تقلبات جوهرية في أرصدة الحسابات فغالباً ما يكون مراجعو الحسابات أقل حساسية تجاه هذه التقلبات كمؤشرات خطر في هذه الحسابات إذا ما تم عرض التقلبات مرفقا بها نتائج التحليل الاستراتيجي والتي تشير إلي انخفاض الخطر .

ج- ترتبط خبرات ومعارف المراجع إيجابيا مع تقييم خطر وجود أخطاء جوهرية في أرصدة الحسابات حيث لا يعتمد المراجعون الأكثر خبرة علي النتائج الإيجابية لتحليل الإستراتيجية في تقدير خطر الحسابات حال وجود تقلبات جوهرية متناقضة في أرصدة هذه الحسابات .

د- كلما وضح عرض التقلبات المتناقضة والجوهرية في أرصدة الحسابات ذات الصلة من خلال عرضها في جدول واحد فإن ذلك يقلل من مدي اعتماد المراجع علي الانطباعات الأولية الإيجابية التي تكونت لديه خلال تحليل الإستراتيجية عند تقييمه لخطر وجود أخطاء جوهرية علي مستوي حسابات المنشأة.

يتضح من الدراسات السابقة اتفاقها على أن قيام المراجع بتحليل إستراتيجية المنشأة ودراسة مدي قدرتها علي إدارة هذه الإستراتيجية يمكنه من تكوين إطار فكري شامل يمثل أساس مناسب للتقييم الدقيق لخطر الأعمال ، ويؤدي هذا التقييم إلي دقة تقييم أدلة الإثبات التي يحصل عليها في مراحل المراجعة مما يحقق كفاءة وفاعلية المراجعة . ومع أن تجميع المراجع لمعرفة شاملة عن المنشأة ليست محل تساؤل ، إلا أن هناك جدل حول التوقيت الأمثل لحيازة هذه المعرفة ، كما أشار (O'Donnel 2002,O'Donnel 2004,Brian 2004) إلي أن المعرفة القبلية التي يحصل عليهما المراجع من خلال مدخل تقييم الخطر من أعلي لأسفل يؤثر علي تقييمه لأدلة الإثبات التي يحصل عليها عند قيامه بالإجراءات التحليلية ، بمعني أن المراجع الذي يكتسب قدرا أعلي من الثقة في نموذج خطر الأعمال الخاص بالعميل والذي يتم حيازته من خلال تقييم إستراتيجية المنشأة يكون أقل حساسية بالنسبة لأدلة الإثبات التي تتناقض مع الانطباع الذي اكتسبه من تحليل الإستراتيجية .

وأشارت بعض الدراسات (kotchetova 2007) إلي أنه لا يوجد دليل جوهري علي أن تقييم الإستراتيجية والأداء الإستراتيجي يمكن أن يؤديان إلي إضعاف الجهد المبذول عند تحليل التقلبات في أرصدة الحسابات ، كما أوضحت هذه الدراسات ضرورة أخذ هذه النتيجة بشيء من الحذر لأن المراجعين الذين شاركوا في الدراسة قدمت لهم فرصة الحصول علي رؤية شاملة لعمليات المنشأة ، غير أنهم لم يقوموا بأداء التحليل الإستراتيجي بالدقة المطلوبة، بينما يجري المراجعون الممارسون تقييما للمخاطر أكثر عمقا وموضوعية عند قيامهم بتحليل الإستراتيجية والأداء الإستراتيجي .

واقترحت دراسة (kotchetova 2007) عرض التقلبات الجوهرية المتعارضة في أرصدة الحسابات في جدول واحد علي أن يقوم المراجع بتقييم الخطر في هذه الحسابات وإدراج النتائج في نفس الجدول تخفيفاً لآثار الانطباعات الإيجابية الأولي ، التي تكونت خلال تحليل الإستراتيجية وتحسينا لقدرة المراجع علي تقييم خطر احتواء الحسابات علي أخطاء جوهرية . وتجدر الإشارة إلي أن هذا التأثير لا يرتبط فقط بتطبيق مدخل تحليل الإستراتيجية وإنما يرتبط بكافة الإجراءات التي يتم تشغيلها ذهنياً باستخدام أسلوب التشغيل المتتابع حيث تؤثر نتائج الإجراءات التي تمت دراستها علي الأحكام المرتبطة بالإجراءات التالية .

٦- مدخل تقييم الخطر المدعوم بتحليل إستراتيجية المنشأة :

تعاظم الاهتمام بأسلوب تحليل الخطر كمدخل لتضييق فجوه التوقعات وتحقيق كفاءة وفاعلية المراجعة من خلال توجيه اهتمام المراجع ومن ثم موارده نحو المناطق الأكثر خطورة ، وبينما كان تحليل الخطر يتوقف عند فهم طبيعة أعمال المنشأة وحالة الاقتصاد والعنصر محل الفحص كما ورد بمعيار المراجعة في نهاية القرن العشرين (SasNo.82 1997) ، ظهر اتجاه ينادي بعدم الاكتفاء بقياس خطر الأعمال من خلال دراسة الظروف البيئية وظروف الصناعة وظروف المنشأة وإنما تمتد هذه الدراسة لتشمل تحليل خطر الإستراتيجية والذي من شأنه قياس قدرة المنشأة علي البقاء والاستمرار وتحقيق الأرباح (Salterio 2006) .

وأشارت الدراسات (O'Donnell 2005 , Ballou 2004) التي تناولت تحليل إستراتيجية المنشأة إلي أن تقييم المراجع لواقعية هذه الإستراتيجية وقابليتها للتطبيق من شأنه أن يؤثر إيجابيا علي تقييم المراجع للخطر علي المستويات التفصيلية مثل مستوي العمليات ومستوي أرصدة الحسابات ، كما أشارت دراسة (kotchetova 2007) إلي أن العوامل المؤثرة في حكم المراجع بشأن احتواء أرصدة الحسابات علي أخطاء جوهرية تتمثل فيما يلي:

أ- عوامل الخطر علي مستوي الحسابات والتي تظهرها الإجراءات التحليلية .

ب- عوامل ترتبط بخبرات ومعارف المراجع .

ج- عوامل ترتبط بطرق عرض بيانات أرصدة الحسابات ذات العلاقة .

د- عوامل الخطر علي مستوي المنشأة والتي تعتمد علي التحليل الإستراتيجي .

ويمكن تعريف خطر الأعمال في ظل مدخل تحليل الإستراتيجية علي أنه عدم قدرة المنشأة علي تحقيق أهدافها والتي تعكسها إستراتيجيتها نتيجة لعوامل داخلية وخارجية أو بسبب وضع أهداف إستراتيجية غير ملائمة أو نشوء بعض الضغوط والقوي المعاكسة والتي تؤثر سلباً في قدرة المنشأة علي الاستمرار والبقاء وتحقيق الأرباح رغم أن استمرار المنشأة أحد الفروض المحاسبية , ISA315) (2003 . وعلي ذلك فإنه ينبغي علي المراجع جمع قدر كافي من المعرفة والمعلومات عن إستراتيجية أعمال المنشأة ومدي قدرتها علي تحقيق هذه الإستراتيجية وإدارة خطرها فضلاً عن طبيعة الصناعة التي تنتمي إليها كي يتمكن من تقييم المخاطر المحتملة وأنشطة الرقابة الداخلية ومن ثم إبداء رأي بشأن القوائم المالية واستمرار المنشأة بدرجة معقولة من التأكد .

وتعبر إستراتيجية المنشأة عن الكيفية التي يمكن من خلالها المنافسة في ميدان الأعمال في ظل عدم الثبات النسبي للمتغيرات البيئية ، وعلي ذلك فإنه ينبغي إجراء تغيير في الإستراتيجية كي تستمر عملية التطابق والتوافق بين رسالة المنظمة والبيئة بصورة مستمرة، ويتطلب ذلك فهم ودراسة وتحليل المتغيرات البيئية التي تعمل فيها المنشأة بصفة مستمرة وتحديد الفرص والتهديدات ونقاط القوة ونقاط الضعف مما يمكن من إحداث التوازن الذي يؤدي إلي الاستفادة من الفرص ونقاط القوة وتحجيم التهديدات ونقاط الضعف ومن ثم تحقيق أهداف المنشأة (عبد العزيز صالح ، ٢٠٠٤) . ويؤدي مدخل تحليل الإستراتيجية إلي تفهم المراجع للعلاقات المحتملة بين إستراتيجية المنشأة والاختيار بين السياسات المحاسبية والتقديرات المختلفة والإفصاح الوارد بالقوائم المالية (Eilifsen 2001) .

ويتبين مما سبق أهمية مدخل تحليل الإستراتيجية في تحسين دقة تقييم الخطر علي المستويات التفصيلية ومن ثم رفع كفاءة وفاعلية تخطيط إجراءات المراجعة والحصول علي أدلة كافية للحكم السليم علي القوائم المالية ، ويتميز مدخل تحليل الإستراتيجية بانتظام ومنهجه تجميع المعلومات مما يزيد من درجة وضوحها وذلك باعتماده علي منهج تحليل النظم لتفهم بيئة الصناعة وأهداف المنشأة مما يوفر إطاراً فكرياً عن الإستراتيجية التي تعتمد عليها المنشأة يسمح بتقييم الخطر وتحليل العمليات الداخلية وإدماج المشاكل التي يواجهها المراجع في هذا الإطار الفكري والذي ينبغي أن يتضمن تعريفاً للمتغيرات السياسية والقانونية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية فضلاً عن العلاقات المتبادلة بينها والتي من شأنها أن تؤثر علي مستوي خطر الأعمال.

مما سبق يخلص الباحث إلي أن المراجع يواجه مشاكل عند قيامه بتنفيذ مهمة المراجعة مثل ظهور تقلبات جوهرية غير متوقعة في مجموعة من الحسابات ذات العلاقة ببعضها وفي هذه الحالة يجمع المراجع معلومات عن المشكلة ثم معلومات عن الأبعاد الأخري المرتبطة بها ثم معلومات عن حل هذه المشكلة وفي هذا الإطار تتمثل معلومات المشكلة في هيكل وخصائص ومكونات المشكلة أما معلومات أبعاد المشكلة فتتضمن جمع الحقائق والقوانين والنظريات التي تتعلق بالمشكلة مثل معلومات الإستراتيجية ومعايير المراجعة ودليل الإرشادات والاستفسار من الإدارة ، وفي سبيل حل المشكلة يستعين المراجع بالمدي الواسع من المعلومات الذي يوفره التحليل الإستراتيجي والذي يصل به في النهاية نحو المتغيرات الأكثر أهمية وملائمة والعلاقات المتبادلة بينها .

١/٦ مراحل تطبيق مدخل التحليل الإستراتيجي :

أ- تقييم فاعلية الإستراتيجية :

يعتمد هذا التقييم علي استخدام المعلومات ذات الصلة بنموذج أعمال العميل مثل التهديدات الخارجية ومدي قدرة الإستراتيجية علي مواجهة هذه التهديدات ومتغيرات الصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة ومدي توافق العميل مع المحيط الاقتصادي وتحسبه للمخاطر الإستراتيجية ومن ثم مدي قدرة العميل علي تحقيق أهدافه الإستراتيجية (Bell 2003) ومن خلال هذا التقييم يحصل المراجع علي فهم عميق للصورة العامة للعميل بدلا من فهم أجزاء النظام للعميل كما هو الحال في مدخل فهم أعمال العميل ، ثم يبحث المراجع تأثير التهديدات الخارجية علي المخاطر الإستراتيجية التي تواجه العميل مثل حدة المنافسة علي المنتجات الرئيسية للمنشأة وقدرة الإستراتيجية علي مواجهة هذه التهديدات .

ب فهم كفاءة إدارة الإستراتيجية :

في هذه المرحلة يجمع المراجع معلومات عن كيفية إدارة الإستراتيجية بحيث تمكنه هذه المعلومات من تحديد مدي التوافق بين إدارة الإستراتيجية والمخاطر الخارجية والتقارير المالية ومن ثم الحكم علي نجاح تنفيذ الإستراتيجية ويستعين المراجع في جمع هذه المعلومات بمؤشرات الأداء التي تضعها الإدارة لتحديد مدي نجاح تطبيق الإستراتيجية بغرض تحقيق الأهداف (kotchetova 2003) ولكي يستطيع المراجع تفهم مدي قدرة المنشأة علي إدارة الخطر الكامن في الإستراتيجية عليه تقييم العمليات الحيوية للمنشأة وكيف تعمل الإدارة علي تقليل الخطر من خلال المبادرات الفعالة وتقييم إجراءات رقابية كفء حيث تعتبر هذه العمليات بمثابة حلقة الاتصال الرئيسية بالقوائم المالية (Bell 2003) . ويمثل تحليل مقاييس الأداء أحد أهم الوسائل التي يستطيع من خلالها المراجع تقييم مدي كفاءة الرقابة خاصة إذا أعد المراجع توقعات لهذه المقاييس (Kinney 2000) ، فضلا عن أهمية استخدام المقاييس غير المالية إلي جانب المقاييس المالية مثل الحصة السوقية والتطور الكمي في المبيعات .

وتجدر الإشارة إلي أن وجود نظام جيد لقياس الأداء يوفر للمراجع معلومات تساعد علي تقييم الإستراتيجية ومن ثم تقييم الخطر الكامن بها (Waddington 2001) ، ومن ثم فإن المحاسبين الإداريين يوفرون تقييما لنظم إدارة الأداء توضح ما تحتاجه المنشأة لنجاح تنفيذ الإستراتيجية وبعض هذه المقاييس سيكون موحدا علي مستوي أقسام المنشأة وبعضها سيكون خاصا بقسم معين (Salterio 2006 , Kaplan 2000) وبإمكان المراجع استخدام نفس هذه المقاييس لتحديد ما إذا كانت نتائج المنشأة تساير التوقعات ، وكذلك تحديد مواطن المشكلات في استراتيجيات الإدارة علي مستوي الأقسام ، الأمر الذي يجعل من نظم تقييم أداء المنشأة أداه يعتمد عليها المراجع في تقييم مخاطر الأعمال ومن ثم خطر احتواء القوائم المالية علي أخطاء جوهرية (Salterio 2006) .

ومن ناحية أخري فإن وجود مقاييس مرجعيه Bench Mark يساعد المراجع في تقييم أداء المنشآت وأقسامها ومن ثم تحديد خطر المراجعة بدقة أعلي ، وقد تتوافر المقاييس المرجعية من نفس الأقسام بالمنشأة أو من المنشآت المنافسة أو علي مستوي الصناعة أو من أقوي المنافسين في السوق (Hirst 2002) . ويفضل الاعتماد علي المقاييس المرجعية الخارجية والتي تهدف إلي تضييق الفجوة بين المنشأة والمنشآت الأخري العاملة في نفس المجال أو المنافسة بسلع بديلة من خلال المقارنة بالتجارب الناجحة والمتميزة لدي الآخرين . وفي ضوء تقييم الخطر علي مستوي الأقسام يوزع المراجع جهود وموارد المراجعة لجمع أدلة كافية للحكم بمستوي مهني عالي علي سلامة القوائم المالية .

ج- تصميم اختبارات المراجعة في ضوء تقييم الخطر :

تؤدي المعلومات التي حصل عليها المراجع من الخطوتين السابقتين إلي فهم كاف لعمليات المنشأة محل المراجعة وبالتبعية بناء وتطوير توقعات بشأن التأكيدات الأساسية بالقوائم المالية وكذلك علي مستوي الحسابات ومن ثم تخطيط اختبارات المراجعة . وتمر هذه التوقعات بمراحل تبدأ من تقييم إستراتيجية المنشأة بشكل كلي ليضع تصورا عاما عن وضع المنشأة وعلاقتها بالبيئة المحيطة وقياس للمخاطر المحتملة من هذه العلاقات ثم تحديد كيفية قيام المنشأة بمتابعة الأداء من خلال نظام تقييم الأداء والمخاطر المرتبطة بإجراءات الرقابة المطبقة والتي ينبغي لها أن تضمن سلامة الأداء ، وعقب هذا التحليل يصبح الخطر المتبقي Residual risk هو الخطر الذي لا يمكن للإدارة التحكم فيه والذي يمكن أن يؤثر علي قدرة المنشأة علي الاستمرار وتحقيق الأرباح .

وتشير الدراسات (Knechel 2001 , Knechel 2007) إلي أهمية تحديد الخطر المتبقي حيث يشير بشكل مباشر إلي الخطر الحتمي فضلا عن إبرازه لخطر بيئة الرقابة والذي قد يشير إلي ضغوط تتعرض لها الإدارة وتدفعها إلي تصرفات تتعارض مع متطلبات التقرير المالي السليم ، ومن ثم فإن تحديد الخطر المتبقي يؤدي إلي رفع كفاءة وفاعلية المراجعة.

٢/٦- مداخل تطبيق تحليل الإستراتيجية بغرض تحسين قياس خطر الأعمال (Bell 2003 , O'Donell 2002) :

ا- مدخل التقييم من أعلي لأسفل : Top-down T ask Structure

يعتمد هذا المدخل علي إجراء التحليل وجمع المعلومات من أعلي لأسفل حيث يبدأ المراجع بتفهم طبيعة الصناعة والقواعد المنظمة لها والمتغيرات التي تخضع لها ثم ينتقل المراجع إلي تفهم محتوي الإستراتيجية التي أعدتها المنشأة ومدي استجابتها لظروف ومتغيرات

الصناعة ومدي نجاح الإدارة في إدارتها وتنفيذها ثم ينتقل المراجع إلي الأنشطة التشغيلية أو الجارية ، وفي كل هذه المراحل يقيم المراجع الخطر الحتمي وخطر بيئة الرقابة الذي تتعرض له المنشأة ومدي نجاح هذه المراحل في تخفيض الخطر وصولاً إلي الخطر المتبقي.

ب- مدخل التقييم من أسفل لأعلي :

ويعتمد هذا المدخل علي تنفيذ نفس الأنشطة السابقة لكنها بترتيب عكس السابق .

وتشير بعض الدراسات (Bell 2003) إلي أفضلية تطبيق المدخل الأول حيث وجدوا أن المراجعين الذين يعتمدون علي هذا المدخل لديهم ميزة مقارنة بالآخرين الذين اعتمدوا علي المدخل الثاني حيث يتمتعون بحيازة إطار فكري يحسن تقييمهم لأدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها أثناء المراجعة ، كما أن المدخل الأول يحدد مبكراً طبيعة مخاطر الأعمال التي تمثل تهديدات للمنشأة وتعوق تحقيق الأهداف ومن ثم تؤثر علي عدالة المعلومات التي تحويها القوائم المالية (Kinney 2000) . ولا شك أن الانطباعات الأولية التي يحصل عليها الأشخاص لها تأثير قوي علي أحكامهم التي يصدرونها فيما بعد ، وعلي ذلك فإن المراجع الذي يحصل علي معلومات مبدئية بشأن إستراتيجية المنشأة ومدي قدرة المنشأة علي إدارتها يمكنه فهم طبيعة عمليات المنشأة بشكل أفضل وكذلك تقييم أكثر موضوعية لأدلة الإثبات .

ومع المزايا التي يحققها المدخل الأول فإن بعض الدراسات (Leslie 2006) تحفظت عليه من زاوية أن الانطباع المبدئي الناشئ عن التحليل الإستراتيجي قد يؤثر بالسلب عند القيام بمراحل المراجعة اللاحقة خاصة الإجراءات التحليلية حيث قد يميل المراجع إلي تقييم التقلبات الجوهرية في الحسابات أو النسب المالية حسب الانطباعات الأولي التي حصل عليها عند تقييم الإستراتيجية غير أن استمرار المراجع في تقييم الخطر علي مستويات مختلفة يؤدي إلي إمكانية تعديل المراجع لانطباعاته المبدئية.

٧- الدراسة التجريبية :

١/٧ منهج الدراسة التجريبية :

اعتمدت الدراسة علي تصميم من ٤ (٢×٢) لمحتوي الإستراتيجية ومراحل تشغيلها بغرض اختبار الفروض . وأجري المشاركون تحليلاً مبدئياً لأعمال العميل باستخدام واحد من أربعة مداخل . <u>المدخل الأول</u> يعتمد علي دراسة وفهم أعمال العميل من خلال قراءة مواد الحالة التجريبية ثم يقيمون كل من خطر أعمال العميل وخطر التشويه الجوهري للقوائم المالية وخطر الرقابة وفي ضوء هذا التقييم يختارون اختبارات المراجعة المناسبة لحركة ومراحل التوزيع التي يجريها العميل .

<u>واعتمد المدخل الثاني</u> علي تحليل لمحتوي الإستراتيجية والظروف المحيطة بها من خلال ما يلي :

أ- الإجابة علي استقصاء يحتوي علي أهداف منشأة العميل وإستراتيجيتها وفاعلية هذه الإستراتيجية وإمكانية تحقيقها باستخدام مقاييس للإستراتيجية (Ketchen 1996).

ب- تحديد التهديدات الخارجية (خطر الأعمال) التي تعوق تحقيق إستراتيجية العميل باستخدام مقاييس لعدم التأكد البيئي .

ج- التعرف علي خصائص متغيرات سوق العميل ووضعه التنافسي .

د- تطبيق نموذج القوي الخمسة القانونية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية علي صناعة العميل بهدف التعرف علي التهديدات المحتملة للصناعة وأثرها علي جدوى إستراتيجية العميل.

هـ- تحليل نموذج للأعمال علي مستوي منشأة العميل.

ثم يجري المشاركون تقديراً لخطر أعمال العميل وخطر التشويه الجوهري للقوائم المالية شاملاً الخطر الحتمي وخطر الرقابة ثم يختارون اختبارات المراجعة التي تكشف التشويه الجوهري المتوقع في حركة أو إجراءات التوزيع للعميل.

واعتمد المدخل الثالث علي تحليل لمراحل تشغيل الإستراتيجية والظروف المحيطة بها مع التركيز علي إدارة إستراتيجية العميل من خلال ما يلي :

أ- تحديد نقطة ارتكاز مراحل تشغيل أعمال العميل وأهدافه .

ب- مستوي تأثير السياسات التنظيمية للعميل علي تحقيق أهدافه.

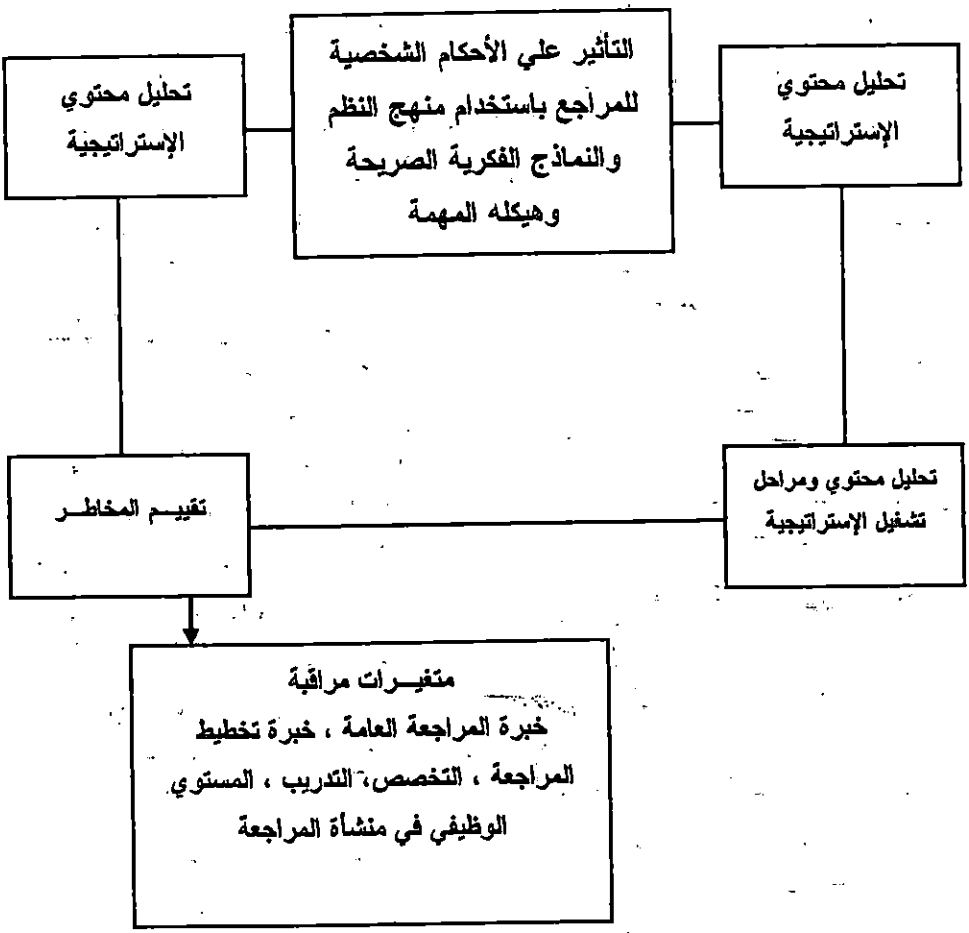
ج- مدي تكامل مراحل تشغيل إستراتيجية العميل باستخدام مقاييس معده لهذا الغرض ثم أجري المشاركون أحكاماً شخصية لنفس العناصر التي تعاملوا معها في المدخل الأول والثاني.

أما المدخل الرابع فقد تضمن قيام المشاركين بإجراء تحليل لمحتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية والظروف المحيطة ثم عمل الأحكام الشخصية السابقة . ويوضح الشكل (١) تصميم التجربة .

شكل (١) تصميم التجربة بغرض فهم طبيعة أعمال العميل

تحليل محتوي الإستراتيجية

تحليل مراحل التشغيل	لا	نعم
لا	دراسة وفهم نشاط العميل	تحليل محتوي الإستراتيجية والظروف المحيطة بها
نعم	تحليل مراحل تنفيذها والظروف المحيطة بها	تحليل المحتوي ومراحل التشغيل والظروف المحيطة



٢/٧- تطوير الفروض :

أ- فهم أعمال العميل وتقييم الخطر:

تفرض معايير المراجعة علي المراجع أن يحصل علي فهم عميق لطبيعة نشاط العميل حيث يؤدي هذا الفهم إلي تقييم أفضل لخطر أعمال العميل والذي يعد من مكونات بيئة الأعمال وملازم للتطبيقات المحاسبية وبالتبعية يؤثر في سلامة القوائم المالية (AICPA 2000) . ويفترض أن يؤدي تحليل إستراتيجية العميل إلي التغلب علي نقاط الضعف في أسلوب دراسة وفهم بيئة ونشاط العميل . حيث من المتوقع أن يؤدي تحليل الإستراتيجية إلي الربط بين مراحل تنفيذ الأعمال والتي تمثل تطبيقاً للإستراتيجية والقوائم المالية باعتبارها المنتج النهائي لإستراتيجية العميل (Salterio 2001) . وتمثل الإستراتيجية رؤية لمنشأة العميل كنظام مفتوح وتجعله قادراً علي التكيف مع المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية بالتعاون مع مراحل تنفيذ الأعمال لكي تحقق المنشأة أهدافها (Jackson 2000) وتؤدي منهجية الإستراتيجية إلي بناء نماذج منطقية محددة لأعمال العميل . ويتضمن هذا النموذج أثر الخطر المصاحب للبيئة الداخلية والخارجية في مراحل تنفيذ أعمال المنشأة ومن ثم تحديد خطر التشويه الجوهري للقوائم المالية (Choy 2002) .

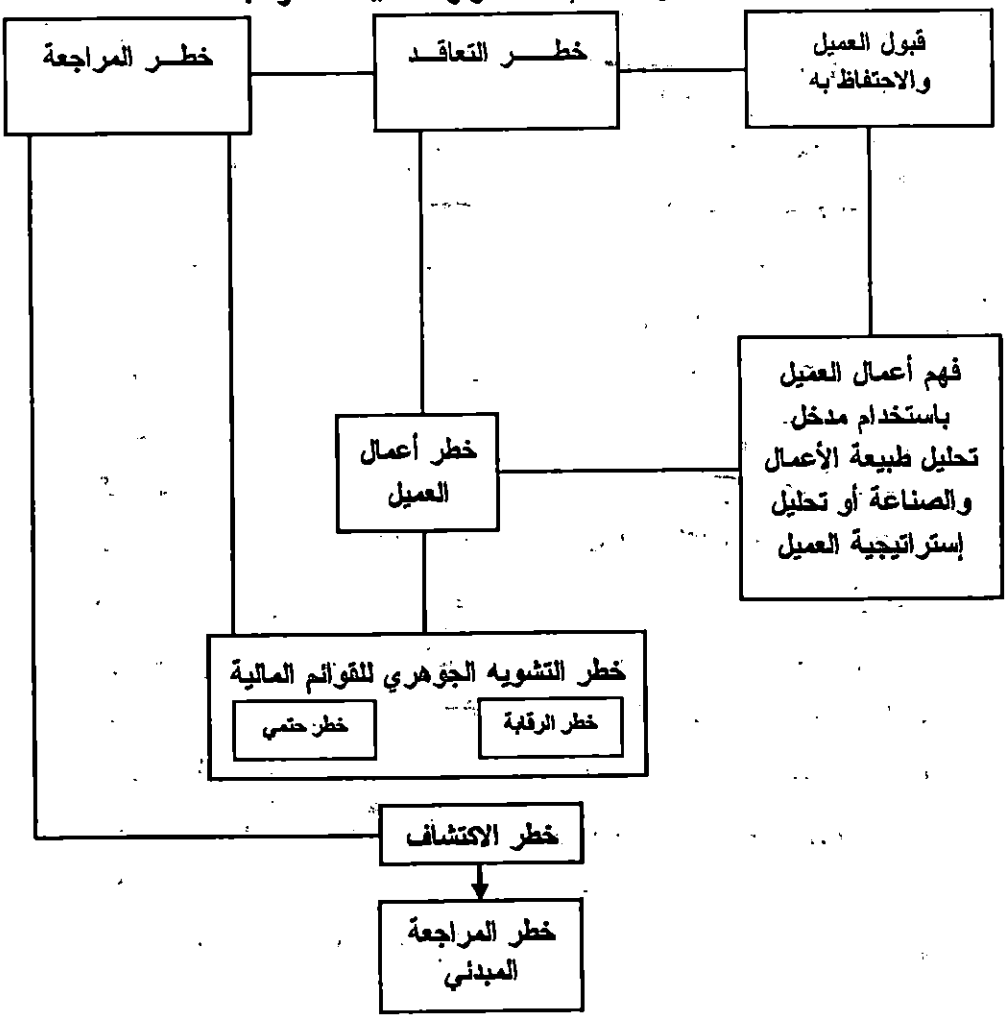
ويتمثل خطر أعمال المنشأة في عدم قدرتها علي تحقيق أهدافها أو عدم قدرتها علي تنفيذ إستراتيجيتها نتيجة عوامل داخلية وخارجية وضغوط وقوي تؤثر عكسيا ضد أهداف المنشأة مما يعني خطر استمرار المنشأة أو تحقيقها للأرباح . ومع تحليل الإستراتيجية فإن المراجع سيؤدي تحليلاً دقيقاً لخطر الأعمال ، حيث ينبغي علي المراجع أن يقيم جودة التخطيط الإستراتيجي لتنفيذ أعمال المنشأة في مواجهة التحديات البيئية وفي ضوء الإمكانيات المتاحة لها . ولأغراض تقييم خطر أعمال العميل فإن المراجع يقيم ويوثق عناصر خطر الاقتصاد والصناعة وإستراتيجية المنشأة وكذلك ردود أفعال الإدارة تجاه هذه المخاطر . ولهذا فإن تحليل الإستراتيجية يسمح للمراجع بفهم العلاقات المتوقعة لإستراتيجية العميل والتي من بينها الاختيارات المحاسبية وعمل التقديرات والإفصاح في القوائم المالية (Bell 2002) .

ويؤدي تقييم المراجع لخطر أعمال العميل (خطر حتمي ، خطر رقابة) إلي التأثير في أحكامه الشخصية المتعلقة باحتواء القوائم المالية علي تشويه جوهري ، كما يؤدي تقييم المراجع لخطر التشويه الجوهري في القوائم المالية إلي التأثير في خطر الاكتشاف والذي بدوره يؤثر في خطة المراجعة كما في الشكل (٢).

ويخفض المراجع خطر المراجعة إلي مستوي مقبول بإجراء اختبارات لاختبارات المراجعة ترتبط بطبيعة وتوقيت ونطاق الاختبارات الأساسية (اختبار العمليات المالية ، اختبار الأرصدة ، الإجراءات التحليلية) . وعلي ذلك فإن تحليل الإستراتيجية يؤدي إلي تحسين فاعلية المراجعة إذا أدي إلي تحسين دقة تقييم الخطر وتحسين تخطيط المراجعة والذي يؤدي بدوره إلي التوجيه الصحيح للمناطق التي من المتوقع احتوائها علي تشويه جوهري في مراحل تنفيذ أعمال منشأة العميل(Lemon 2000) .

شكل رقم (٢)

العلاقة بين تقييم الخطر وتخطيط المراجعة



ب- تحليل إستراتيجية العميل وتقييم الخطر :

يتطلب فهم أعمال العميل باستخدام تحليل الإستراتيجية أن يؤدي المراجع الأنشطة التالية : (Bell 2001 , KPMG 1997) :

١- دراسة وفهم مستوي إستراتيجية العميل مقارنة بالأهداف المطلوب تحقيقها وآليات صناعة العميل وإمكانية تحقيق هذا المستوي في ضوء المنتجات الأساسية والخدمات التي يقدمها العميل وتؤدي إلي إنتاج القيمة والاحتفاظ بمزايا تنافسية ، والتجمعات التي يشارك فيها العميل، ومخاطر الأعمال الخارجية والتهديدات والخطط المعدة لمواجهة هذه المخاطر والتهديدات أو التخفيف منها ومراحل تنفيذ الأعمال وقدرتها علي تنفيذ الأهداف ووسائل الرقابة الإدارية وجودتها.

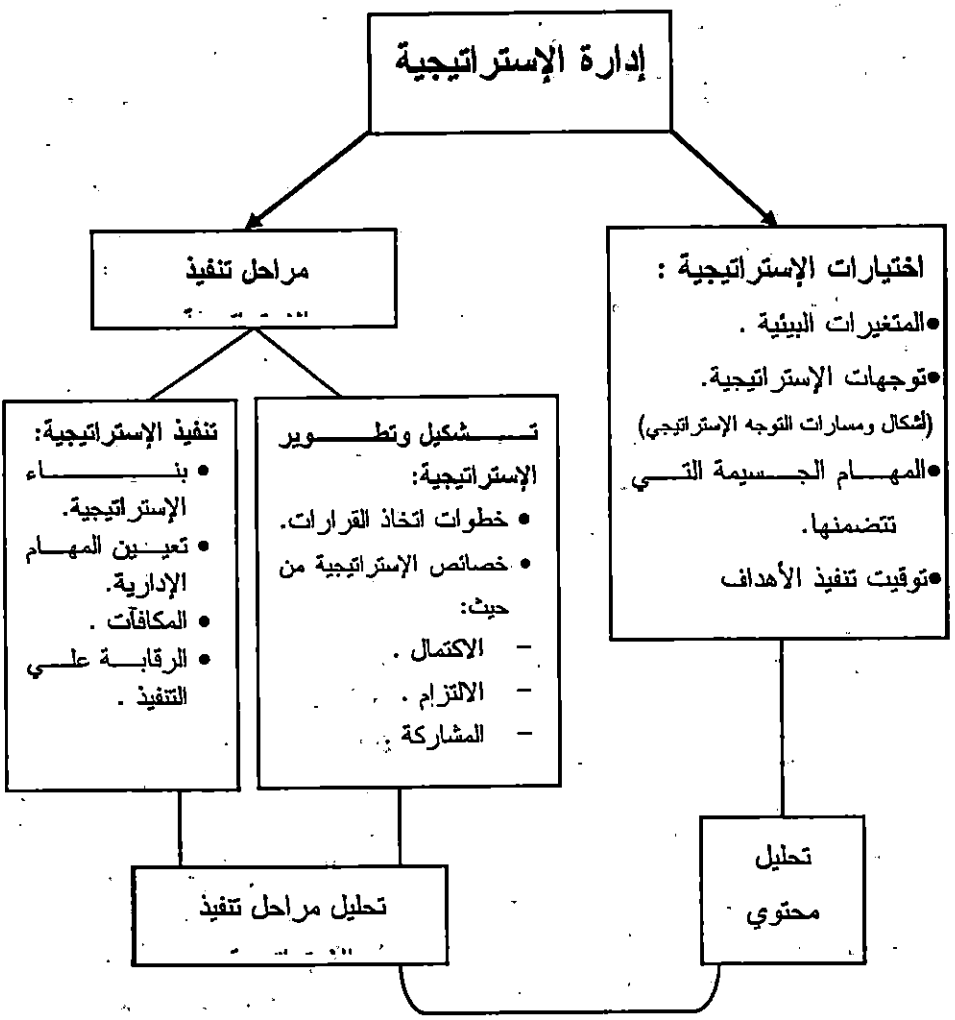
١- فهم مراحل تشغيل إستراتيجية العميل والتي ينبغي أن تسمح بتحقيق التوافق بين الإستراتيجية والمخاطر الخارجية في مواقع العمليات والتقارير المالية مع تحديد عوامل النجاح الحاكمة في صياغة وتنفيذ الإستراتيجية ومؤشرات الأداء التي تستخدمها الإدارة لتقييم تحقيق الأهداف الإستراتيجية .

٣- الاستعانة بالمعلومات التي تم جمعها في النشاطين السابقين لفهم كيفية تنفيذ أعمال العميل ومن ثم تطوير توقع تأكيدات القوائم المالية وتقييم تعقيدات المراجعة متضمنة اختبار التأكيدات والحسابات ومستوي الخطر وتخطيط اختبارات المراجعة وإجراء تحليل إضافي عند مستوي التفاصيل مثل مستوي مراحل العمل والحسابات.

وتعبر الخطوة (١) عن تحليل محتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية بينما تؤدي الخطوة (٢) إلي فهم مراحل تنفيذ الإستراتيجية كما يوضح الشكل (٣)، وتهدف الخطوة (٣) إلي تحديد اعتبارات الخطر ومناطق تواجده والتي تحتاج إلي اختبارات أوسع .

الشكل رقم (٣)

محتوي وآلية تنفيذ الإستراتيجية



تفسير وتحليل المراجع لإستراتيجية المنشأة

وتجدر الإشارة إلي أن بعض منشآت المراجعة الكبرى قد طورت أطارا ديناميكيا لأداء تحليل للإستراتيجية في شكل نموذج لفهم وتحليل طبيعة النشاط علي مستوي الوحدة (Bell 2000) وعادة يتضمن هذا النموذج المتغيرات السياسية والقانونية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية (Knechel 2001) . ويعكس النموذج محتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية وعلاقتهما بتقييم الخطر . ويتضمن تحليل الإستراتيجية كما كبيراً من المعلومات عن محتوي ومراحل التشغيل مقارنة بالمعلومات التي يتم جمعها لفهم طبيعة أعمال المنشأة وبمنهج يتماثل مع منهج النظم ، وتؤكد معلومات الإستراتيجية علي الترابط بين الوحدة والكيانات الاقتصادية الأخري وكذلك الترابط بين النظم الفرعية ومراحل التشغيل (Choy 2002) .

ج- مزايا تشغيل معلومات الإستراتيجية مقارنة بمعلومات فهم أعمال العميل لأغراض تقييم الخطر وتخطيط المراجعة :

يقود تحليل إستراتيجية العميل إلي توليد فهم أوسع لأعمال العميل والذي يقود إلي تحديد وتقييم المخاطر بدقة أعلي عن أسلوب دراسة وفهم أعمال العميل ويمكن عرض ثلاثة براهين لهذه المزايا علي النحو التالي :

البرهان الأول : تعقيدات مهمة دراسة طبيعة الأعمال والنماذج الفكرية :

يعد فهم أعمال العميل سواء عن طريق دراسة طبيعة الأعمال أو تحليل الإستراتيجية مهمة من النوع متوسط أو عالي التعقيد وعادة تمارس بواسطة المراجعين متوسطي الخبرة . ويرجع تعقيد المهمة إلي تعقيد مكوناتها وهي تعقد المدخلات ، تعقد التشغيل ، تعقد المخرجات . ويأخذ كل مكون من المكونات الثلاثة بعدين هما كم المعلومات ووضوحها . ويتطلب كل من تحليل الإستراتيجية وفهم أعمال العميل تجميع وتشغيل كم كبير من المعلومات عن نشاط العميل وبيئة أعماله . وفي دراسة أعمال العميل تجميع لمعلومات في أشكال متعددة تخفض وضوح المدخلات ، إما نظام تحليل الإستراتيجية فيتطلب حصر لمعلومات خارجية وبيانات غير مالية ترتبط باعتبارات المراجع لخطر أعمال العميل(Bell 2002) وعلي ذلك فإن كل من تحليل الإستراتيجية وفهم أعمال العميل يؤديان إلي مدخلات معقدة .

وفي مرحلة تشغيل المعلومات فإن المعلومات السابق الإشارة إليها تأخذ في الاعتبار وتستقر كمطلب أساسي في ذاكرة المراجع وتمكنه من تقييم حالة الإستراتيجية في ضوء متغيرات بيئة الصناعة التي ينتمي إليها العميل . ويعد تحليل الإستراتيجية أكثر وضوحاً عنه في أسلوب فهم

طبيعة أعمال العميل حيث يتطلب تحليل الإستراتيجية من المراجع تطبيق نظرية النظم والذي يعتمد علي فهم لبيئة الصناعة وأهداف الإستراتيجية وتوثيق نتائج تحليلهم في أوراق عمل المراجعة (Legrenzi 1999) . وعلي سبيل المثال فإن المراجع قد يستخدم في تحليل هيكل الصناعة النموذج خماسي القوى والذي يتضمن متغيرات اقتصادية وقانونية واجتماعية وسياسية وبيئية ، ويحدد قوة عناصر التهديد في كل متغير من هذه المتغيرات . ويساعد مثل هذا النموذج المراجع في تكوين نموذج محدد لأعمال العميل . وتجدر الإشارة إلي أن الاتجاه المفضل لدي المراجعين هو تمثيل المعلومات المحددة (المقاسة بشكل نهائي) في النماذج ، وظهر ذلك في سلسلة تجارب اعتمدت علي مسببات استدلالية ومسببات تصويرية بغرض تنفيذ اختبارات اتخاذ القرارات (Legrenzi 1999) . وتقدم هذه الأبحاث أدلة علي أن النماذج الصريحة توفر للمشاركين اختيار فردي حر عند التعبير عن المواقف ، كما خلصت هذه الأبحاث إلي ظهور اتجاه طبيعي لدي الأفراد للتركيز علي ما هو صريح في النماذج الفكرية التي تتكون لديهم.

وعلي ذلك فإن تحليل الإستراتيجية ربما يمكن المراجع من توجيه الانتباه نحو استخدام النماذج الفكرية المعتمدة علي العناصر الصريحة للإستراتيجية والتي ربما تخفض تعقيدات تشغيل المعلومات وتحسن أداء المراجع . وعلي عكس تحليل الإستراتيجية يعتمد دراسة وفهم نشاط العميل علي نموذج ضمني للمراجع يتضمن نشاط العميل ، ويعتمد علي الأحكام الشخصية للمراجع وخبرته والتي ستحدد أهمية المعلومات وكيفية الحصول عليها ومنهج تشغيلها بحيث تطور فهم المراجع لنشاط العميل (AICPA 2000) . ويعد مدخل تحليل الإستراتيجية بهدف فهم نشاط العميل جزء من التجارب المتكررة للمراجع ومع ذلك يميل المراجعون إلي عمل مرجعية في شكل نموذج فكري بسيط لأعمال العميل ويتجاهلون معلومات الإستراتيجية المناسبة والتي عادة ما تتوافر لهم (Legrenzi 2000) ، ولهذا يعد تشغيل معلومات نشاط العميل أكثر تعقيداً عند تجاهل الإستراتيجية.

أما مخرجات مهمة فهم أعمال العميل فتعد أقل وضوحاً عند تجاهل الإستراتيجية ولا تفرض معايير المراجعة شكلاً النتائج في هذه المرحلة ولا لمستوي الفهم الناتج عنها أو مقدار كفايتها كمدخل لتقييم خطر المراجعة . وتجدر الإشارة إلي أن تحليل الإستراتيجية يسمح بتكوين نموذج فكري صريح لمحتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية يساعد في تحسين تقييم الخطر وفي مراجعه وتفسير مراحل تنفيذ الأعمال داخليا.

ونخلص مما سبق إلي أن استخدام تحليل الإستراتيجية أو دراسة نشاط العميل للحصول علي فهم لأعمال العميل يمثل مهمة معقدة للمراجع . وتزداد هذه المهمة تعقيداً في مرحلة تشغيل المعلومات وإعداد المخرجات إذا اعتمد المراجع علي مدخل دراسة وفهم نشاط العميل . ويعني ذلك أن تحليل الإستراتيجية يخفض تعقيدات مرحلة التشغيل ومرحلة إعداد المخرجات حيث يتمكن المراجع من بناء نموذج فكري صريح .

البرهان الثاني : نماذج المعلومات المطلوبة ومدخل النظم في فهم أعمال العميل :

يختلف تحليل الإستراتيجية وفهم ودراسة نشاط العميل من زاوية أهمية ونماذج المعلومات المطلوبة . وتصنف المعلومات إلي معلومات عن المشكلة ومعلومات عن نطاق المشكلة ومعلومات حل المشكلة . وتصف معلومات المشكلة البناء والأدوات ومتطلبات المشكلة التي يتم تناولها . وعلي المستوي المفاهيمي فإن تحليل الإستراتيجية وفهم أعمال العميل يتماثلان كمهمة يجب علي المراجع القيام بها لكي يتمكن من تخطيط وأداء المراجعة مع الالتزام بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً (AICPA 2000) . ومع ذلك فإن مشكلة هذه المهمة حالة قيام المراجع بتحليل الإستراتيجية يندرج تحت مدخل التفكير وفق منهج النظم، ويرجع ذلك إلي ضرورة تحديد القوي الاقتصادية والتكنولوجية والاجتماعية والسياسية والقانونية والتي ربما تخلق مخاطر أعمال مستقبلية للعميل وكذلك تحديد قوي التغذية العكسية الإيجابية والسلبية والتي قد ترفع أو تخفض خطر الأعمال (Bell 2002) . بينما لا يتضمن فهم أعمال العميل تحليل الارتباط بين العناصر المكونة لمنظمة العميل أو بيئتها وإنما يركز بشكل ضيق علي مهمة محددة للمراجع لا تتضمن عناصر معلومات المشكلة والتي يمكن أن تصبح أساس لحل المشكلة أو في تقييم الخطر ، كما لا تتضمن المخاطر التي لم تخفضها إدارة الإستراتيجية وينبغي تخفيضها بتوسيع إجراءات المراجعة .

أما معلومات نطاق المشكلة فتتضمن الحقائق والمفاهيم ، والقوانين والنظريات التي تحتويها منطقة عمل المشكلة ، ويتضمن تحليل الإستراتيجية علي تأييد لنظرية إدارة الإستراتيجية فضلاً عن معايير المحاسبة والمراجعة والاستفسار من إدارة العميل ولهذا فإن تحليل إستراتيجية العميل يوفر معلومات مناسبة وكافية عن مدخل دراسة وفهم أعمال العميل. وتغطي معلومات حل المشكلة طرق علاجها والتي يوفرها تحليل إستراتيجية العميل من خلال توجيه انتباه المراجع إلي عدد كبير من المسببات الحقيقية لها ثم الربط بين هذه المسببات من خلال مدخل التفكير وفق منهج النظم . ولهذا يعد تحليل إستراتيجية العميل أكثر إثراء لمعلومات نطاق المشكلة وبيئتها ومعلومات حل المشكلة عن مدخل دراسة وفهم أعمال العميل. وفي ضوء ذلك نقترح الفرض الأول :

الفرض الأول : المراجع الذي يحلل إستراتيجية العميل يقيم خطر أعمال العميل بدقة عن المراجع الذي يقوم بدراسة وفهم أعمال المنشأة .

البرهان الثالث : أداء وبناء مهمة فهم أعمال المنشأة :

من البديهيات أن المحتوي البسيط يسهل إنجاز المهمة . فإذا كان تحليل الإستراتيجية يمثل أداة تحليل مهيكله تحدد منهج فهم أعمال العميل فإنها بذلك تتشابه مع مساعدات اتخاذ القرار في المراجعة . وتؤيد الدراسات (Masfa 2000 , Jarvelin 1995) وجود علاقة عكسية بين تعقيدات المهمة وإنجازها خاصة في المهام عالية المهارة . كما تؤيد نفس الأبحاث أن تشغيل المعلومات بشرياً باستخدام الأساليب المهيكلة يعد وسيلة للتغلب علي الحمل الفكري الزائد في أداء المهام المعقدة . وتشير دراسات المراجعة إلي الحمل الزائد للأداء في المهام معقدة البناء (Zimbleman 2000). ولهذا نري أن تحليل الإستراتيجية يمثل أحد مساعدات القرار وبذلك نتوقع دقة أعلي في تقييم الخطر .

د- تقييم مخاطر التشويه الجوهري للقوائم المالية :

يعتبر خطر التشويه الجوهري للقوائم المالية بناء مركب من خطرين هما الخطر الحتمي وخطر الرقابة (Messier 2000) ، وينبغي أن يكون المراجع قادراً علي الربط بين متغيرات أعمال العميل وأدوات الرقابة الإدارية وتحديد آثارهما المحتملة علي القوائم المالية، ويؤثر تقييم خطر أعمال العميل بقوة في تقييم خطر التشويه الجوهري لأن الموقف المالي للعميل وحالة بيئة الأعمال محتمل أن يؤثران علي عناصر القوائم المالية مثل الخصم المسموح به علي حسابات القبض التي لم تحصل وتقييم المخزون ووقت الاعتراف بالإيراد والالتزامات المحتملة التي ترتبط بالقضايا المؤجلة (Kinny 2000) . وينبغي علي المراجع أن يحدد ما إذا كان خطر أعمال العميل ينشأ ظروف تؤدي إلي عمليات مالية غير معتادة ومعقدة ومن ثم الشك في بيانات المحاسبة والتي يمكن أن تكون قد شوهت . ويؤدي تركيز المراجعين علي تحليل الإستراتيجية إلي الربط بين إستراتيجية العميل والآثار المتوقعة علي القوائم المالية ويقود هذا الربط إلي تقييم أكثر دقة لخطر التشويه الجوهري للقوائم المالية مقارنة بفهم أعمال العميل .

الفرض الثاني : المراجع الذي يجري تحليلاً لإستراتيجية العميل يمكنه تقييم خطر التشويه الجوهري للقوائم المالية بدقة أعلي عن المراجع الذي يعتمد علي مدخل دراسة أعمال العميل.

هـ- تحليل الإستراتيجية وتخطيط المراجعة :

يعد المراجع إستراتيجية المراجعة بعد تقييم خطر أعمال العميل وخطر التشويه الجوهري

للقوائم المالية. ويتضمن وضع الإستراتيجية اتخاذ المراجع لقرارات حول طبيعة وتوقيت ونطاق الفحص وتوثيق هذه القرارات في أوراق المراجعة (Messier 2003) وتوفر أبحاث المراجعة نتائج متباينة حول ما إذا كانت خطط المراجعة ستتأثر بمستوي خطر التشويه الجوهري للقوائم المالية (Bedard 2000) . وتشير طبيعة اختبارات المراجعة إلي أنواع الاختبارات التي تستخدم لجمع أدلة عن حساب معين أو مستوي معين من العمليات المالية. وتتمثل استجابة المراجع لمستوي خطر التشويه الجوهري للقوائم المالية في تعديل خطر الاكتشاف واختيار إجراءات المراجعة المناسبة . وتميل قرارات تحديد طبيعة اختبارات المراجعة إلي الإيجابية ناحية خطر أعمال العميل وخطر التشويه الجوهري للقوائم المالية عندما يطبق تحليل الإستراتيجية لتوافر مستوي عالي من معلومات الأعمال ومعلومات حل المشاكل فضلاً عن طبيعة الأداء السهل والمنظم لتحليل الإستراتيجية والذي يقود إلي اختيارات أكثر فاعلية للاختبارات الأساسية خاصة عندما يوجد لدي المراجع توقع عالي لأخطار يصعب تخفيضها من خلال الإستراتيجية ، وذلك عكس مدخل فهم طبيعة الأعمال والذي لا يتضمن جمع معلومات عن أنشطة المنشأة التي تخفف خطر الأعمال .

الفرض الثالث : المراجع الذي يجري تحليلاً لإستراتيجية العميل سيختار نسبه أكبر من إجراءات المراجعة تتوافق مع اختيارات الخبراء مقارنة بالمراجع الذي يعتمد علي فهم ودراسة أعمال العميل .

و- محتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية وتقييم الخطر الحتمي:

يتطلب تقدير خطر أعمال العميل وخطر احتواء القوائم المالية علي تشويه جوهري وتخطيط أنشطة المراجعة إلي اختبار ما إذا كان تحليل محتوي الإستراتيجية أو مراحل تشغيلها يعد أكثر نفعا في فهم بيئة الإستراتيجية . وتعرف الإستراتيجية بأنها نظام إداري تقوم من خلاله منظمة الأعمال بتشكيل أهدافها مع الأخذ في الاعتبار الأسواق الرئيسية والفرعية والمنتجات والخدمات وتحديد وسائل إنجاز الأهداف لكل وظيفة من وظائف سلسلة القيمة بطريقة تميز المنشأة عن المنشآت الأخري (Andrews 1995). وتهدف إدارة العميل من قدر خلال الإستراتيجية إلي تحقيق أكبر قد من الفاعلية بين المهارات المتاحة للوحدة ومواردها المادية والفرص المتاحة لها والتهديدات التي تواجهها في البيئة الخارجية(Chrisman 1998) .

وتحتوي إستراتيجية العميل علي بعدين أساسين هما محتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية

كما هو في شكل (٣) . ويتمثل تحليل المراجع للإستراتيجية في تحليل كل من المحتوي ومراحل التشغيل . ويتضمن المحتوي قرارات إدارة العميل لاختيار الأهداف والاستراتيجيات وجودتها وتوقيتها علي مستوي المنشأة ومستوي وحدات تنفيذ الأعمال مع بيان كيفية تأثير هذه القرارات في الأداء الاقتصادي للمنشأة . ولغرض تحليل محتوي الإستراتيجية فإن المراجع يحتاج إلي جمع وتفسير المعلومات عن المنظمة والصناعة التي تنتمي إليها والبيئة التي تعمل فيها محلياً وعالمياً وقوي المنافسة واستجابة إدارة العميل لهذه القوى وقوة وتوقيت استجابة الإستراتيجية .

أما في مراحل تشغيل الإستراتيجية فإن التركيز يقع علي السلوك الإداري وأساليب التخطيط الجاري ومراحل اتخاذ القرارات والتي تؤدي إلي تطبيق الإستراتيجية . ولكي يؤدي المراجع تحليل لمراحل تشغيل الإستراتيجية فعليه تعريف وتفسير وفهم كيف تصل إدارة العميل إلي قرارات تراعي الإستراتيجيات الفرعية وكيف تنفذ هذه القرارات . ويفترض أن تحليل محتوي الإستراتيجية يؤدي إلي تحديد عناصر الخطر الحتمي بينما يؤدي تحليل تشغيلها إلي فهم قوة بيئة الرقابة ومن ثم قياس خطر الرقابة.

ويجيب تحليل محتوي الإستراتيجية علي أثر الظروف الخارجية التي تعمل فيها المنشأة وإستراتيجيتها للتوظيف علي أدائها . وتتمثل عناصر الإستراتيجية في حالة الأسواق التي تعمل فيها وموقف نشاط المنشأة التنافسي والأهداف الإستراتيجية لتنظيم منشأة الأعمال وأساليب تحقيق هذه الأهداف مثل النمو الداخلي وتملك الاستثمارات أو التخلص منها وأنواع ومجالات القرارات الإستراتيجية مثل التكامل الأفقي ، والاندماجات الإستراتيجية والتوسع الجغرافي والتنوع ، ويقود ذلك إلي تشكيل نموذج فكري صريح يرسخ في عقل المراجع . ولهذا يؤدي تحليل محتوي الإستراتيجية إلي تحسين فهم وتقييم خطر أعمال العميل ومن ثم توجيه الانتباه نحو خطر التشويه الجوهري للقوائم المالية . ويؤدي تحليل محتوي الإستراتيجية كذلك إلي حصر عناصر الخطر الحتمي مثل ظروف صناعة العميل وخصائص العمليات والتشغيل والاستقرار المالي وتعقد حسابات المخزون وقياس أثر هذه العناصر علي القوائم المالية للوحدة ، ولهذا يفترض أن المشاركين الذين يحللون محتوي وظروف الإستراتيجية سوف يقيمون الخطر الحتمي بشكل أدق .

<u>الفرض الرابع :</u> المراجعون الذين يحللون محتوي الإستراتيجية سوف يقيمون الخطر الحتمي بدقة أعلي من المراجعين الذين لم يؤدوا هذا التحليل :

ز- تحليل مراحل تشغيل الإستراتيجية وتقييم قوة بيئة الرقابة :

ترتبط مراحل تشغيل الإستراتيجية بتشكيلها والذي يتضمن

أسلوب الإدارة في اتخاذ القرارات وكيف توضع القرارات موضع التنفيذ. وتتخذ قرارات الإستراتيجية بعد تحليل رشيد وتشغيل محنك في التنظيم . ويرتبط تشغيل القرارات برؤية وأهداف الإستراتيجية ويتضمن مجموعة من الإجراءات لتحليل المتغيرات البيئية وقياس موارد المنشأة ثم حصر وتقييم البدائل الإستراتيجية باستخدام معايير إستراتيجية وتطبيق مدروس لها . وتشير كتابات (خيري الجزيري ٢٠٠٦) الإستراتيجية إلي حرص كل المنشآت علي أن تكون قراراتها الإستراتيجية شاملة مما يعد إيجابيا في أداء المنشأة خاصة إذا كانت البيئة ثابتة إلي حد ما ، وسلبياً في البيئات غير المستقرة ، وتتأثر مراحل اتخاذ القرارات الإستراتيجية بسياسات التنظيم .

وتبعا لما سبق نتوقع أن يستطيع المراجع بناء نموذج فكري لأدوات الرقابة الإدارية في المستوي الأعلى ومراحل تقييم الخطر علي مستوي المنشأة . كما نتوقع أن يؤدي تحليل مستوي الإلزام بمراحل تشكيل الإستراتيجية إلي تحسين قدرة المراجعين في تقييم عناصر بيئة الرقابة شاملة فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل والهيكل التنظيمي وتحديد السلطة والمسئولية ومن ثم فإن تحليل مراحل تشغيل إستراتيجية العميل متوقع أن يؤدي إلي تحسين دقة تقييم بيئة الرقابة.

الفرض الخامس: المراجع الذي يحلل مراحل تشغيل الإستراتيجية سوف يقيم قوة بيئة الرقابة الداخلية بدقة أعلي عن المراجع الذي لم يجر هذا التحليل .

٣/٧ مواد الحالة التجريبية :

سلمت مواد التجربة للمشاركين في محاضرات الدراسات العليا وتضمنت مواد التجربة :

١- رسالة من الباحث تشرح أهداف الدراسة وأهميتها ثم تعليمات المشاركة في التجربة.

٢- الجزء (١) معلومات أساسية عن المنشآت العاملة في مجال الغذاء ومعلومات أساسية عن منشأة العميل وظروف الصناعة والأهداف الإستراتيجية ومراحل العمل الإداري والقوائم المالية ومعلومات مالية أخري عن آخر ثلاث سنوات .

٣- الجزء (٢) تعليمات إضافية عن المهمة في شكل أسئلة ونماذج لتحليل محتوي الإستراتيجية ومراحل تشغيلها في ظل ظروف مختلفة إما في حالة فهم أعمال العميل لا توجد أسئلة محددة أو نماذج للمساعدة في هذا الفهم وعلي المشارك أن ينتقل من الجزء (١) إلي الجزء (٢) . وقد تم اختبار المسودة الأولية لمواد التجربة من حيث الواقعية والقابلية للفهم علي بعض طلاب البكالوريوس وتمت مراجعة وتنقيح مواد التجربة من ثلاث مديرين مراجعة ومراجع خبير.وتم تعديل مواد التجربة في ضوء تعليقات المشاركين ثم وزعت عينة استطلاعية من ٤٠ مفرده علي مراجعين متوسطي الخبرة ثم تم تطوير النسخة الأخيرة في ضوء تعليقاتهم .

٤- جزء (٢ب) يحتوي علي استقصاء يهدف إلي تقييم الخطر وتخطيط المراجعة علي جزأين (أ) تقييم خطر أعمال العميل والخطر الحتمي وخطر الرقابة وخطر احتواء القوائم المالية علي تشويه جوهري سواء في القوائم نفسها أو في مراحل تشغيل العمليات والحسابات (ب) اختيار اختبارات المراجعة لحركة أعمال العميل ومراحل توزيعه من قائمة مقترحة للاختبارات .

٥- جزء (٣) استقصاء مختصر عن خلفيات ومعارف وخبرات المشاركين ورأيهم في واقعية الحالة وجوده المواد وفائدة تحليل الإستراتيجية لأغراض تقدير الخطر وتخطيط المراجعة .

وأشار المشاركون إلي واقعية الحالة بمتوسط ٥,٨ علي مدرج من ٧ نقاط وقابليتها للفهم بمتوسط ٥,٥ علي مدرج من ٧ نقاط كما أشاروا إلي أهمية تحليل الإستراتيجية لأغراض تحليل الخطر واتخاذ قرارات تخطيط المراجعة . كما قرر المشاركين أن مواد الحالة كانت كافية لأداء تحليل لمحتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية بمتوسط قدره ٥ علي مدرج من ٧ نقاط وبانحراف معياري ١,٢ ، كما أنها كافية لأغراض تقييم الخطر بمتوسط قدره ٥,٢٥ علي مدرج من ٧ نقاط وبانحراف معياري ١,٢٥ ، كما قرروا أن تحليل الإستراتيجية مفيد لأغراض تقييم الخطر وتخطيط المراجعة بمتوسط قدره ٤,٧٥ علي مدرج من ٧ نقاط وبانحراف معياري ١,٥ ، واستغرق المشاركون زمن متوسط قدره ساعة لإكمال مواد التجربة بانحراف معياري ١٥ دقيقة مع ملاحظة أن الوقت الأطول كان من نصيب من أجري تحليل للإستراتيجية.

٤/٧ المشاركون :

تمثل المشاركين في مراجعين متوسطي الخبرة في ظل هدف الدراسة ووفقا لدراسات أخري مماثلة (Kinny 2000) اعتمدت علي هذا المستوي من المراجعين في دراسة وفهم أعمال العميل. ونظرا لعدم وجود أدلة تثبت العكس فإننا نري أن هذا المستوي سيؤدي تحليل الإستراتيجية كمدخل للتوافق مع مهمة المراجعة . وأجري استفسار من بعض مديرين المراجعة ووافقوا علي مناسبة هذا المستوي لهذه المهمة . وشارك في الدراسة ٩٥ مهني من مكاتب المراجعة والجهاز المركزي للمحاسبات وأشار عشرة منهم إلي أنهم ناقشوا الحالة مع نظرائهم أو أنهم رأوا مثلها من قبل في فروع الشركات الدولية. لهذا فإن ٨٥ إجابة تم استخدامها في التحليل النهائي . وفي ضوء البيانات الشخصية للمشاركين فإن متوسط خبرتهم كان ٣,٧ سنة في المراجعة واختبارات التصديق والمدى من ٢ : ٦ سنوات ، ومتوسط خبرتهم كان ٨ تعاقدات بصرف النظر عن حجم العميل،وحصل ٥٥% من المشاركين علي شهادة جمعية المحاسبين والمراجعين المصريين ولم تتأثر النتائج في حالة عدم الحصول علي هذه الشهادة . وأشار المراجعون المشاركون إلي أنهم أجروا التحليل لإستراتيجية عملائهم أو لأعمالهم مثل تحليل كيفية إدارة أعمال العميل ومراحل اتخاذ القرارات وكان المتوسط ٦ علي مدرج من ٧ نقاط يبدأ بواحد لم يجري هذا التحليل ، ٧ يجريه بشكل دائم ، كما أشار

المشاركون إلي أنهم وثقوا نتائج تحليلهم في أوراق المراجعة وكان المتوسط ٥,٥ للتحليل الإستراتيجي ، ٦ لتحليل الأعمال .

٥/٧ المتغيرات التابعة :

اعتمد قياس المتغيرات التابعة علي إجابات المشاركين في الجزء الثاني (ب) من مواد التجربة وهو تقييم الخطر وتخطيط المراجعة ، وأجري المشاركون المهام التالية :

أ- تقييم مستقل لخطر أعمال العميل .

ب-تقييم خطر احتواء القوائم المالية علي تشويه جوهري .

ج- تقييم الخطر الحتمي .

د- تقييم قوة بيئة الرقابة .

كما أجري المشاركون كل تقييم للخطر علي مدرج من ٩ نقاط حيث تشير (١) إلي خطر منخفض جداً ، (٥) إلي خطر متوسط ، (٩) إلي خطر عالي جداً . وتضمنت الأسئلة التي هدفت لتقييم الخطر علي تعريف لكل نوع ، ولتحقيق قياس المتغيرات التابعة بدقة فإن جدول لنظم الخبرة تم اعتبار التقييم الوارد به قياس مرجعي لتقييم المخاطر وتم إعداد هذا الجدول باستخدام أسلوب دلفي لاشتقاق المقياس المرجعي لتقييم المخاطر ، واعتمد استخدام أسلوب دلفي علي خبراء مراجعة لديهم ٩ سنوات في المتوسط وعملوا في ١٥٠ مهمة مراجعة في المتوسط وسجلوا خبراتهم في تخطيط المراجعة حيث بلغ عدد المراجعات التي خططوها ٣٠ حالة مراجعة.

وأوضح خبراء المراجعة أنهم يجرون تحليلاً للإستراتيجية من زاوية سلامة بنائها أو تنفيذها بمتوسط قدره (٥) علي مدرج من ٧ نقاط يبدأ بواحد لن يحلل الإستراتيجية أبداً ، ٧ سيحللها دائما ، كما أشاروا إلي أنهم سيحللون أداء وتوثيق تحليل لإدارة الأعمال ومراحل اتخاذ القرارات بمتوسط قدره ٦ علي مدرج من ٧ نقاط ، والجدول (١) يبين الإحصاء الوصفي لإجابات المشاركين علي الأسئلة التي تمثل الإجابة عليها مفتاح لقياس المتغيرات التابعة في هذه الدراسة . وحسبت دقة المشاركين في تقييم الخطر كفروق علي المدرج بين إجاباتهم علي سؤال تقييم الخطر والمقاييس المرجعية .

جدول (١) الوصف الإحصائي للمتغيرات التابعة

القســـم الأول : الإحصاء الوصفي لإجابات المشاركين :

المتغيـــــرات	ن	الحد الأدني	الحد الأعلي	المتوسط	الانحراف المعياري
تقييم خطر أعمال العميل	٨٥	٣	٩	٥,٣	١,٣٧
تقييم الخطر الحتمي للعميل	٨٥	٢	٩	٥,١	١,٤٦
تقييم متانة بيئة الرقابة	٨٥	١	٨	٥,٢	١,٥٣
تقييم خطر التشويه الجوهري للقوائم المالية	٨٥	٢	٨	٤,٨	١,٤
دقة تقييم خطر أعمال العميل	٨٢	-٠,٤٤	١,٠٨	٠,١١	٠,٣
دقة تقييم الخطر الحتمي	٨١	-٠,٦٧	٠,٦٩	-١٣	٠,٢٦
دقة تقييم بيئة الرقابة	٨٠	-٠,٨١	١,٤	٠,٢٢	٠,٤٦
دقة تقييم خطر التشويه الجوهري	٨٢	-٠,٦٥	٠,٤	-٠,١٣	٠,٢٥
نسبة الاختبارات غير الفعالة	٨٢	٠,٢٩	١	٠,٧	٠,١٤

القسم الثاني : المتوسط للتقييم علي مدرج من ٩ نقاط لآراء الخبراء :

المتغيـــــرات	فهم أعمال العميل	تحليل محتوي الإستراتيجية	تحليل مراحل تشغيل الإستراتيجية	تحليل محتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية
تقييم خطر أعمال العميل	٥	٤,٢	٤,٥	٥,٣
تقييم الخطر الحتمي	٦	٥,٢	٦	٦,٢
تقييم متانة بيئة الرقابة	٣,٦	٥,٦	٥,٤	٣,٥
تقييم خطر التشويه الجوهري للقوائم المالية	٦,٢	٥,٧	٥,١	٥,٥

ويوضح الجدول الثاني تنبؤات مقاييس المتغيرات التابعة

جدول (٢) التنبؤ بالمتغيرات التابعة وقياسها

القسم الأول : ملخص التنبؤات :

" تقاس الدقة كفرق بين إجابات المشاركين علي المدرج والمقاييس المرجعية ولهذا ترجع علامة أقل من أو أكبر من إلي صياغة الفروض عندما تمثل الدقة متغيرات تابعة " .

الفروض	المتغيرات التابعة	التنبؤات
الفرض الأول	دقة تقييم مخاطر أعمال العميل	الصيغة القوية $\mu4 < (\mu1 + \mu2 + \mu3) \div 3$ الصيغة الضعيفة $\mu1 > 3 \div (\mu2 + \mu3 + \mu4)$
الفرض الثاني	دقة تقييم التشويه الجوهري للقوائم المالية	الصيغة القوية $\mu4 < (\mu1 + \mu2 + \mu3) \div 3$ الصيغة الضعيفة $\mu1 > 3 \div (\mu2 + \mu3 + \mu4)$
الفرض الثالث	مستوي فاعلية الاختبارات المختارة	الصيغة القوية $\mu4 (\mu1 + \mu2 + \mu3) \div 3$ الصيغة الضعيفة $\mu1 < 3 \div (\mu2 + \mu3 + \mu4)$
الفرض الرابع	دقة تقييم الخطر الحتمي	$(\mu2 + \mu4) \div 2 < (\mu1 + \mu3) \div 2$
الفرض الخامس	دقة تقييم بيئة الرقابة الداخلية	$(\mu3 + \mu4) \div 2 < (\mu1 + \mu2) \div 2$

القسم الثاني : قياس دقة تقييم الخطر كمتغيرات تابعة :

الفروض	قياس دقة تقييم الخطر
الفرض الأول	(تقييم المشاركين لحظر الأعمال – تقييم الخبراء) ÷ تقييم الخبراء لخطر الأعمال.
الفرض الثاني	(تقييم المشاركين لخطر التشويه الجوهري للقوائم المالية – تقييم الخبراء) ÷ تقييم الخبراء لخطر التشويه الجوهري للقوائم المالية.
الفرض الرابع	(تقييم المشاركين للخطر الحتمي–تقييم الخبراء للخطر الحتمي)÷ تقييم الخبراء للخطر الحتمي.
الفرض الخامس	(تقييم المشاركين لقوة بيئة الرقابة– تقييم الخبراء)÷ تقييم الخبراء لبيئة الرقابة.

أما المتغير التابع في الفرض الثالث فهو نسبة الاختبارات الفعالة التي اختارها المشاركون مقارنة بالاختبارات التي أجراها الخبراء حيث اختار المشاركون سبعة اختبارات من قائمة اختبارات مقترحة والتي تعد مناسبة في مراجعة موقف العميل في السوق وإجراءات توزيعه للسلع . وقد أعدت قائمتين للاختبارات بترتيب عشوائي . ولرقابة إدراك المشاركين لفاعلية كل الاختبارات تم سؤالهم عن مستوي فاعلية كل اختبار علي مدرج من ٧ نقاط وتم استخدام النتيجة كمقياس في التحليل الإحصائي .

٦/٧ نتائج اختبار الفروض :

اعتمد اختبار الفروض علي تحليل ANOVA لكل من محتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية كمتغيرات مستقلة ومقاييس الدقة كمتغيرات تابعة والمتغيرات المراقبة كمتغيرات متعددة القيمة ، وتمثلت المتغيرات المراقبة في خبرات المشاركين كعدد من السنوات أو عدد من تعاقدات المراجعة والخبرة المتخصصة في صناعة توزيع المواد الغذائية وتجارة الجملة وأداء تحليل الإستراتيجية وتحليل لإدارة أعمال العميل ومراحل صنع القرارات والمستوي الوظيفي للمشاركين والخلفية التعليمية والتدريب الذي تلقوه في تحليل الإستراتيجية وفي حالات الاختلاف الجوهري للمتغيرات المراقبة يجري اختبار الفروض بشكل فردي .

وأجري اختبار الفروض بشكل فردي وحسب التباين لمقارنة الحالات الفردية أو مجموع الحالات كما هو في جدول (٢) . واعتمد الإختبار علي صياغتين للمتغيرات المستقلة الأولي ضعيفة في شكل سؤال عام وهو " هل يجري المراجع تقييم أفضل وقريب من تقييم الخبراء لخطر المراجعة إذا جري تحليل لمحتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية أو لأحدهما . أما الصيغة القوية فتضمنت قياس أثر تحليل الإستراتيجية كاملة علي الأحكام المرتبطة بقياس الخطر في شكل فروق بين المشاركين والخبراء . وظهرت نتائج اختبارات الفروض علي النحو التالي :

١/٦/٧ دقة تقييم خطر أعمال العميل :

يتنبأ الفرض الأول بأن المراجع سيقيم خطر أعمال العميل بدقة أعلي إذا أجري تحليل للإستراتيجية ، واستلزم ذلك اختبار الأثر التفاعلي بين متغيرات محتوي الإستراتيجية ومراحل تشغيلها باعتبارهما متغيرات مستقلة ودقة تقييم خطر أعمال العميل كمتغير تابع . وقد توقعنا أن يكون الفرق علي المدرج بين المقياس المرجعي للخبراء وتقييم المشاركين في حالة تحليل الإستراتيجية كاملة وفق الصيغة القوية صغيرا عنه في حالة قيام المشاركين بفهم أعمال العميل أو تحليل محتوي الإستراتيجية أو مراحل تشغيلها ، أما في الصيغة الضعيفة فقد توقعنا أن أي شكل من أشكال تحليل الإستراتيجية سيولد تقييم لمخاطر أعمال العميل أكثر قربا من المقاييس المرجعية عن حالة فهم أعمال العميل.

ويبين الجدول (٣) نتائج التحليل الإحصائي للفرض الأول حيث يظهر تحليل ANOVA تفاعل جوهري بين محتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية (F=7 , P=0.009) ، كما أظهر تحليل التباين هذا التفاعل حيث أوضح أن تقييم المشاركين لخطر أعمال العميل علي مستوي الوحدة كان أكثر دقة عندما أجري المشاركون تحليل لأعمال العميل مقارنة بتحليل محتوي أو مراحل تشغيل الإستراتيجية (P= 0.005 one – Tailed) . ويعني ذلك أن إجراء تحليل لمحتوي الإستراتيجية أو لمراحل تشغيلها فقط لم يرتبط بدقة عالية في تقييم خطر أعمال العميل مقارنة بعدم إجراء أي تحليل للإستراتيجية (P=017) حيث ظهر أن تحليل التباين يخالف اتجاه التنبؤ . ويستدل من ذلك علي أن قيام المراجعين بفهم أعمال العميل أو تحليل الإستراتيجية كاملة يؤدي إلي اقتراب تقييمهم لخطر أعمال العميل من المقاييس المرجعية عنه في حالة تحليل مراحل تشغيل أو محتوي الإستراتيجية . ولم نجد تدعيم إحصائي للصيغة الضعيفة (P=0.085) بينما وجدنا تدعيم للصيغة القوية (P=0.005).

ويوضح جدول رقم (٣) دقة تقييم خطر أعمال العميل كتغير تابع .

جدول رقم (٣)

اختبار الفرض الأول : دقة تقييم خطر أعمال العميل كمتغير تابع .

الجزء الأول : تحليل ANOVA في حالة تحليل محتوي الإستراتيجية أو مراحل تشغيلها أو هما معا .

مصدر الانحراف	مجموع المربعات	df	F المحسوبة	P.Value
تحليل محتوي الإستراتيجية	٠,٠٠١	١	٠,٠	٠,٩٩
تحليل مراحل تشغيل الإستراتيجية	٠,٠١١	١	٠,١٢٦	٠,٧٢
تحليل المحتوي ومراحل التشغيل	٠,٦١١	١	٧	٠,٠٠٩
الخطأ	٧,١٢	٨٣		

الجزء الثاني : الوسط الحسابي (والانحراف المعياري) [ن] :

تحليل مراحل تشغيل الإستراتيجية	تحليل محتوي الإستراتيجية					
	لا		نعم		مختلط	
لا	٠,٣٢ (٠,٢٦)	[٢٥]	٠,٢ (٠,٣٢)	[٢٤]	٠,١٢ (٠,٣)	[٤٩]
نعم	٠,١٨ (٠,٣٢)	[١٩]	٠,١ (٠,٢٦)	[١٧]	٠,٩٩ (٠,٣١)	[٣٦]
مختلط	٠,٩٧ (٠,٣)	[٤٤]	٠,١٢ (٠,٣١)	[٤١]	٠,١١ (٠,٣)	[٨٥]

القسم الثالث : التباين :

التباين	تقدير التباين	F المحسوبة	P.Value one Tailed
الصيغة الضعيفة :			
(μ2 +μ3+μ4) ÷ 3<μ1	٠,٣	٢	٠,٠٨٥
(μ2 +μ3+) ÷ 2<μ1	٠,٣١	٤,٦	٠,٠١٧ *
μ4< (μ2+μ3) ÷ 2	٠,٣٦-	٤,٧	٠,٠١٦ *
الصيغة القوية :			
μ4< (μ1+μ2+μ3) ÷ 3	٠,٣٨-	٢,٦	٠,٠٥٣
(μ4+μ1) ÷ 2 < (μ2+μ3) ÷ 2	٠,٣٣-	٧,١٢	٠,٠٠٥ **

* P.Value جوهرية عند مستوى ٠,٠٥ ** P.Value جوهرية عند مستوى ٠,٠١ .

٢/٦/٧- دقة تقييم خطر التشويه الجوهري للقوائم المالية :

يتنبأ الفرض الثاني بأن تقييم خطر التشويه الجوهري للقوائم المالية يصبح أكثر دقة إذا أدي المشاركون تحليل لمحتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية مقارنة بحالة عدم إجرائهم لهذا التحليل . ويوضح جدول (٤) تحليل ANOVA لكل من محتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية كمتغيرات مستقلة ودقة تقييم خطر التشويه الجوهري للقوائم المالية كمتغير تابع، ويظهر الجدول تفاعل جوهري بين المتغيرين المستقلين (F=701 ,P=0.1) . ويتوافق التحليل الإحصائي لهذا التفاعل مع التنبؤ ، وعلي سبيل المثال فإن المشاركين قيموا خطر التشويه الجوهري بشكل أدق في حالة قيامهم بتحليل محتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية عن حالة عدم القيام بهذا التحليل [الصيغة الضعيفة (P=017) – الصيغة القوية P=0178)] . وتبين أن المشاركين الذين أجروا تحليل كامل للإستراتيجية أو قاموا بدراسة وفهم أعمال العميل اقترب تقييمهم للخطر عن أقرانهم الذين أجروا تحليل لمراحل التشغيل أو لمحتوي الإستراتيجية (P=0.005) وتدعم نتائج الفرض الثاني الصيغة الضعيفة .

جدول رقم (٤)

اختبار الفرض الثاني : دقة تقييم خطر التشويه الجوهري للقوائم المالية كمتغير تابع :

القسم الأول : تحليل ANOVA لمحتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية كمتغيرات مستقلة :

مصدر الانحراف	مجموع المربعات	df	F الإحصائية	P-Value
تحليل محتوي الإستراتيجية	٠,٥٥٥	١	٠,٠٠٥	٠,٩٤٥
تحليل مراحل تشغيل الإستراتيجية	٠,٠٤٦	١	٠,٧٢	٠,٣٩٩
تحليل المحتوي ومراحل التشغيل	٠,٤٤٧	١	٧,١	٠,٠١
الخطـأ	٥,٢٠٦	٨٢		

القسم الثاني : الوسط (والانحراف المعياري) [وعدد المفردات] لاختبار دقة تقييم خطر التشويه الجوهري للقوائم المالية :

تحليل مراحل تشغيل الإستراتيجية	تحليل محتوي الإستراتيجية					
	لا		نعـم		مختلط	
لا	-٠,٢٣ (٠,٢٣)	[٢٤]	-٠,٠٨ (٠,٢٤)	[٢٤]	-٠,١٦ (٠,٢٥)	[٤٨]
نعـم	-٠,٠٤ (٠,٢٨)	[٢١]	-٠,١٨ (٠,٢٦)	[١٦]	-٠,١٠ (٠,٢٨)	[٣٧]
مختلـط	-٠,١٤ (٠,٢٧)	[٤٥]	-٠,١٢ (٠,٢٥)	[٤٠]	-٠,١٣ (٠,٢٦)	[٨٥]

القسم الثالث : التبايـــن :

التبايـــن	تقدير التباين	F المحسوبة	P.Value one Tailed
الصيغة الضعيفة :			
$(\mu2 + \mu3 + \mu4) \div 3 < \mu1$	-٠,٤	٤,٦٢	٠,١٧ *
$(\mu2 + \mu3) \div 2 < \mu1$	-٠,٣٤	٧,١٨	٠,٠٠٥ **
الصيغة القوية :			
$\mu4 < (\mu1 + \mu2 + \mu3) \div 3$	-٠,١٩	٠,٨٧	٠,١٧٨
$\mu4 < (\mu2 + \mu3) \div 2$	٢٤	٢,٨٢	٠,٠٤٨ *
$(\mu4 + \mu1) \div 2 < (\mu2 + \mu3) \div 2$	٢٩	٧,٠٤	٠,٠٠٥ **

* P جوهرية حتي ٠,٠٥ ** P جوهرية حتي ٠,٠١ .

٣/٦/٧- اختيار اختبارات المراجعة :

يتنبأ الفرض الثالث بأن المشاركين الذين يؤدون تحليل للإستراتيجية سوف يختارون نسبة أعلي من الاختبارات الفعالة مقارنة بنظرائهم الذين يستخدمون مدخل فهم أعمال العميل. ويظهر جدول رقم (٥) تحليل ANOVA لنسب الاختبارات الفعالة والتي اعتبرت كمتغيرات تابعة وتحليل محتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية كمغيرات مستقلة . ويظهر التحليل الإحصائي الأثر الجوهري للتفاعل بين محتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية . وبينما أثر ترتيب تحليل محتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية كمتغيرات مستقلة لم يكن جوهرياً ($f= 13.24 - p =0.001$) فإن المتوسطات الحسابية لنسب الاختبارات الفعالة والتباين المحسوب للتفاعل يؤيدان أن المراجعين الذين أجروا تحليل للإستراتيجية أو قاموا بدراسة وفهم أعمال العميل كانوا أكثر نجاحا في اختيار إجراءات المراجعة أكثر من نظرائهم في الحالتين الأخريين بالمقارنة مع المقاييس المرجعية ($p=0.055$) ولم تؤيد النتائج الإحصائية الصيغة الضعيفة للفرض الثالث ، بينما أظهر التحليل للصيغة القوية تحسن اختيار الاختبارات في حالة تحليل الإستراتيجية مقارنة بالمقاييس المرجعية ($p=0.35$) ($\mu4>\mu1$) . ومع ذلك فإن النتائج توضح أن التحليل الكامل للإستراتيجية أو دراسة وفهم أعمال العميل يقودان إلي اختيار أفضل للاختبارات مقارنة بالتحليل الجزئي للإستراتيجية .

جدول رقم (٥)

اختبار الفرض الثالث : نسبة الاختبارات الفعالة التي اختارها المشاركين كمتغير تابـــع :

القسم الأول : تحليل ANOVA لمحتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية وترتيبهم كمتغيرات مستقلة:

مصدر الانحراف	مجموع المربعات	df	F المحسوبة	P-Value
محتوي الإستراتيجية	٠,٠١٧	١	١,٠٣	٠,٣١
مراحل تشغيل الإستراتيجية	٠,٠٣٧	١	٢,٢	٠,١٤١
الرتـــب	٠,٠١٢	١	٠,٧٣	٠,٤
المحتوي ومراحل التشغيل	٠,٢٣	١	١٣,٢٤	٠,٠٠١
رتب المحتوي	٠,٠٣٦	١	٢,١٣	٠,١٤٩
رتب مراحل التشغيل	٠,٠١٨	١	١,٠٨٦	٠,٣٠١
رتب المحتوي ومراحل التشغيل	٠,٠٠١	١	٠,٠٨٨	٠,٧٦٨
الخطـــأ	١,٢٧	٧٥		

الجزء الثاني : الوسط الحسابي (والانحراف المعياري) وعدد مفردات العينة [ن] :

تحليل مراحل تشغيل الإستراتيجية	تحليل محتوي الإستراتيجية		
	لا	نعـــم	مختلط
لا	٠,٧٧ (٠,١٣) [٢٤]	٠,٦٤ (٠,٣٣) [٢٤]	٠,٧١ (٠,١٥) [٤٨]
نعـــم	٠,٦٢ (٠,١٣) [١٩]	٠,٧ (٠,١٤) [١٦]	٠,٦٦ (٠,١٤) [٣٥]
مختلط	٠,٧١ (٠,١٣) [٤٣]	٠,٦٦ (٠,١٤) [٤٠]	٠,٦٩ (٠,١٤) [٨٣]

القسم الثالث : تحليل التبايـــن :

التبايـــــن	تقدير التباين	F المحسوبة	P.Value one Tailed
الصيغة الضعيفة :			
(μ2 +μ3+μ4) ÷ 3>μ1	٠,٣٥-	١٤,٦٢	٠,٠٠ **
(μ2 +μ3+) ÷ 2>μ1	٠,٢٨-	١٨,٤٨	٠,٠٠ **
الصيغة القوية :			
μ4> (μ1+μ2+μ3) ÷ 3	٠,٠٥٥	٠,٢٥	٠,٣٥
μ4> (μ2+μ3) ÷ 3	٠,١٣	٢,٩٧	٠,٠٤٥ *
(μ4+μ1) ÷ 2 > (μ2+μ3) ÷ 2	٠,٢١	١٢,٩٥	٠,٠١ *

* P جوهرية عند مستوي ٠,٠٥ ** P جوهرية عند مستوي ٠,٠١ .

٤/٦/٧- تقييم الخطر الحتمي :

يتنبأ الفرض الرابع بأن المشاركين الذين يجرون تحليل لمحتوي الإستراتيجية أو لكامل الإستراتيجية يتمكنوا من تقييم الخطر الحتمي بدقة أعلي من المشاركين الذين يجرون دراسة وفهم أعمال العميل ، أو يجرون تحليل لمراحل تشغيل الإستراتيجية . ولاختبار الفرض الرابع أجري تحليل التغاير لمحتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية كمتغيرات مستقلة ودقة تقييم الخطر الحتمي كمتغير تابع وأراء الخبراء حول مخاطر التشويه الجوهري للقوائم المالية كقياس متعدد القيم .

ويوضح القسم الأول من جدول (٦) التأثير الجوهري لمتغير مراحل تشغيل الإستراتيجية (F= 50.05 – P = 0.028) ، وبينما تأثير التفاعل بين المحتوي ومراحل التشغيل لم يكن جوهريا (P=0.24) وتأثير المحتوي فقط لم يكن أيضا جوهريا (P=0.688) فإن تحليل التباين لتحليل محتوي الإستراتيجية منفردا ومجمعا أظهر أن انحراف تقييم الخطر الحتمي عن المقياس المرجعي صغيرا مقارنة بالحالات الثلاث الأخري (P=0.33) .

جدول رقم (٦)

اختبار الفرض الرابع : دقة تقييم الخطر الحتمي كمتغير تابع

القسم الأول : تحليل ANOVA لمحتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية كمتغيرات مستقلة وخطر التشويه الجوهري للقوائم المالية وكمتغير تابع وأراء الخبراء كمتغيرات متعددة القيم:

مصدر الانحراف	مجموع المربعات	df	F الإحصائية	P-Value
تحليل محتوي الإستراتيجية	٠,٨٩	١	٠,١٦٣	٠,٦٨٨
تحليل مراحل تشغيل الإستراتيجية	٠,٢٧٩	١	٥,٠٥	٠,٢٨
تحليل محتوي ومراحل التشغيل الإستراتيجية	٠,٧٧٥	١	١,٤٠٣	٠,٢٤
خطر التشويه الجوهري	٠,٥٦	١	١٠,١٧	٠,٠٠٢
أراء الخبراء	٠,٤٥٤	١	٨,٢١٦	٠,٠٠٥
الخطأ	٤,٢٥٢	٧٧		

القسم الثاني : الوسط الحسابي (والانحراف المعياري) وعدد مفردات العينة [ن] :

تحليل مراحل تشغيل الإستراتيجية	تحليل محتوي الإستراتيجية		
	لا	نعم	مختلط
لا	-١٥ (٠,٢٦) [٢٤]	-٠,٠٠٨ (٠,٠٣) [٢٤]	-٠,٧٧ (٢٩) [٤٨]
نعم	-١٨ (٠,٢٤) [٢٠]	-٠,٢٢ (٠,٢٠) [١٥]	-١٩ (٠,٢٢) [٣٥]
مختلط	-١٦(٠,٢٥) [٤٤]	-٠,٠٩ (٠,٢٨) [٣٩]	-٠,١٣ (٠,٢٧) [٨٣]

القسم الثالث : التبايـن :

التبايـــن	تقدير التباين	F المحسوبة	P.Value one Tailed
(μ4+μ2) ÷ 2 < (μ1+μ3) ÷ 2	٠,٤٣	٠,١٣٦	٠,٤٢
μ2< (μ1+μ3+μ4) ÷ 3	٠,٤١	٥,٤٨	٠,١١ *
μ2< (μ1+μ3) ÷ 2	٠,٢٢	٣,٤٥	٠,٣٣ *

* P جوهرية عند مستوي ٠,٠٥

٥/٦/٧- تقييم قـوة بيئـة الرقابـة الداخلية :

يتنبأ الفرض الخامس بالتأثير الإيجـابي لتحليـل مراحـل تـشغيل الإستراتيجية كمتغير مستقل علي تقييم سلامة بيئة الرقابة الداخليـة كمتغيـر تابع . ويبـين الجـدول (٧) تحليـل ANOVA حيـث تظهـر النتـائج الإحـصائية التـأثير الجـوهري لمراحل تشغيل الإسـتراتيجية علـي تقيـيم قـوة بيئـة الرقابـة (F=4065 , P=034) كمـا تظهـر النتائج التفاعل الجوهري بين المحتوي ومراحل التـشغيل (F=48.27 , P= 0.55) وقد استخدمت أراء الخبـراء كمتغير متعدد الحلول في النمـوذج . ويؤيد تحليل التباين أن تحليل مراحـل عمل الإستراتيجية يؤدي إلي اقتـراب تقييم المشاركين لقوة بيئة الرقابة مـن المقاييس المرجعية (P=0.17) ممـا يؤيد الفرض الخامس .

جدول رقم (٧)

اختبار الفرض الخامس : دقة تقييم بيئة الرقابة الداخلية كمتغير تابع :

القسم الأول : تحليل ANOVA لمحتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية كمتغيرات مستقلة:

مصدر الانحراف	مجموع المربعات	DF	F الإحصائية	P-Value
تحليل محتوي الإستراتيجية	٠,٠٧	١	٠,٥٢٦	٠,٤٧
تحليل مراحل تشغيل الإستراتيجية	٠,٦٢	١	٤,٦٥	٠,٠٣٤
تحليل المحتوي ومراحل التشغيل	٦,٤	١	٤٨,٢٧	٠,٠٠
الخطـأ	١٠,٦١	٨٠		

القسم الثالث : تحليل التبايـن :

التبايـــن	تقدير التباين	F المحسوبة	P.Value one Tailed
(μ3+μ4) ÷ 2 < (μ1+μ2) ÷ 2	-٠,٣٥	٤,٦٥	٠,١٧ *
μ3< (μ1+μ2+μ4) ÷ 3	-٠,٨٩	٩,٩٥	٠,٠٠٢ **

* P جوهرية عند مستوي ٠,٠٥ ** P جوهرية عند مستوي ٠,٠١ .

٨- خلاصة البحث :

تواجه المراجعة ضغوطاً وتحديات بسبب التغيرات السريعة التي يشهدها العالم وتواكب ذلك مع ارتفاع مخاطر المسئوليات القانونية والمهنية ، ويستدل علي ذلك من كثرة القضايا وصرامة الأحكام القضائية فضلاً عن اختفاء عدد من شركات المراجعة الدولية . وتعزي معظم مشاكل المراجعة إلي إخفاق المحاسبة في مواكبه التغيرات البيئية الداخلية والخارجية بسبب ضخامة حجم العمليات المالية وظهور عمليات جديدة مصحوبة بمشاكل في القياس والإفصاح فضلاً عن استمرار مشاكل القياس المرتبطة بالتكلفة التاريخية والتي أدت إلي اللجوء للقياس بالقيمة العادلة وما يصاحبها من مشاكل أكبر في القياس . ويضاف إلي المشاكل الكامنة في المحاسبة مشاكل عدم الالتزام بكل أدوات الرقابة الداخلية ومشاكل جودة المراجعة.

وسعت المنظمات المهنية والأبحاث العلمية والمهنيين إلي مواكبة التغيرات البيئية وابتكار أساليب تمكن المراجع من تحسين جودة المراجعة ومن ثم رفع كفاءتها وفعاليتها . وكان من أبرز هذه الأساليب أسلوب تحليل مخاطر الأعمال والذي يلفت نظر المراجع إلي المناطق عالية الخطر وتكثيف إجراءات المراجعة فيها لاكتشاف ما قد يوجد بها من أخطاء ومن ثم تضيق فجوة المراجعة . ويعتمد مدخل فهم ودراسة خطر الأعمال علي دراسة طبيعة نشاط المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها والاقتصاد الذي تعمل فيه . غير أن هذه الدراسة لا تعتمد علي منهج فكري واضح وإنما تخضع لاجتهاد المراجع فيما يتعلق بالعناصر التي يراها جديرة بالدراسة أو التي ليس لها أهمية فضلا عن عدم تطرقها لردود أفعال المنشأة تجاه المخاطر الحتمية ، وعلي ذلك اتجهت الكتابات حديثا إلي منهج دراسة الإستراتيجية والذي يتضمن صياغة واضحة لرؤى وأهداف المنشأة وسيناريوهات التعامل مع المتغيرات البيئية والداخلية ومن ثم قدرة المنشأة علي الاستمرار .

ويعرف خطر الأعمال في ظل مدخل تحليل الإستراتيجية علي أنه احتمال عجز المنشأة عن تحقيق أهدافها والتي تعكسها إستراتيجيتها نتيجة لعوامل داخلية أو خارجية أو بسبب عدم ملائمة الأهداف لمتغيرات البيئة أو موارد المنشأة فضلاً عن احتمال نشوء بعض الضغوط المعاكسة والتي تؤثر سلباً في قدرة المنشأة علي الاستمرار مثل الاتجاه نحو تشديد الاشتراطات البيئية .

وتعبر إستراتيجية المنشأة عن الكيفية التي يمكن من خلالها المنافسة في ميدان الأعمال في ظل عدم الثبات النسبي للمتغيرات البيئية ، وعلي ذلك فإن الإستراتيجية ينبغي أن تكون مرنة وقابلة للتغيير كي تستمر عملية التطابق والتوافق بين رسالة المنظمة والبيئة بصورة مستمرة ، ويتطلب ذلك فهم ودراسة وتحليل المتغيرات البيئية التي تعمل فيها المنشأة بصفة مستمرة وتحديد الغرض والتهديدات ونقاط القوة والضعف بما يؤدي إلي إحداث التوازن للاستفادة من الفرص ونقاط القوة وتحجيم التهديدات ونقاط الضعف ومن ثم تحقيق أهداف المنشأة . ويؤدي تحليل المراجع لإستراتيجية المنشأة إلي تفهم العلاقات المحتملة بين إستراتيجية المنشأة والاختيار بين السياسات المحاسبية وعمل التقديرات المختلفة والإفصاح في القوائم المالية .

ويؤدي مدخل تحليل الإستراتيجية إلي تحسين دقة تقييم الخطر علي كل المستويات التفصيلية ومن ثم توجيه موارد المراجعة نحو المناطق الأعلي خطرا مما يحسن كفاءة وفاعلية المراجعة . ويتميز مدخل تحليل الإستراتيجية بانتظام ومنهجه تجميع المعلومات مما يحسن مستوي وضوحها ويوفر إطاراً فكرياً يتضمن تعريف بالمتغيرات السياسية والقانونية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية فضلاً عن العلاقات المتبادلة بينها . كما يوفر تحليل مراحل تشغيل الإستراتيجية صورة واضحة عن أدوات الرقابة التي أقامتها الإدارة لضمان سلامة تنفيذ مراحل تشغيل المنشأة ومدي قدرة هذه الأدوات علي درأ المخاطر عند قيامها بعملها . ويرتبط قياس القيمة العادلة في المحاسبة بكفاءة إستراتيجية المنشأة والتي تخلق منافع للأصول ومن ثم يؤدي تحليل المراجع لإستراتيجية المنشأة إلي تحسين كفاءته في الحكم علي سلامة قياس عناصر القوائم المالية .

وتضمنت الدراسة التطبيقية تحليلاً لأثر دراسة الإستراتيجية علي عناصر تقييم الخطر علي مستوي مراحل تنفيذ الأعمال ، حيث تم تزويد كل مشارك بوصف لحركة ومراحل توزيع العميل المفترض في الحالة ، ثم أجري كل مشارك تقييما لخطر المراجعة ، ثم تم تسليم المشاركين إستراتيجية أعمال المنشأة وطلب منهم عمل تقييم لخطر المراجعة وأظهرت النتائج أن تقييم محتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية يؤدي إلي تحسين دقة تقييم خطر احتواء القوائم المالية علي تشويه جوهري وأجري تحليل ANOVA للانحرافات علي مدرج من ٧ نقاط لتقييم الخطر الحتمي مقارنة بالمقاييس المرجعية وأيدت النتائج التأثير الجوهري لمحتوي الإستراتيجية ومراحل تشغيلها علي تقييم الخطر الحتمي وخطر الأعمال واختيار اختبارات المراجعة . كما أيدت النتائج التأثير الجوهري لتحليل مراحل تشغيل الإستراتيجية علي دقة تقييم خطر بيئة الرقابة.

وتوافقت اختبارات الفروض مع تنبؤاتها واتضح أن تحليل محتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية يمكن المراجع من تشغيل المعلومات المتعلقة بالبيئة الداخلية والخارجية بشكل يسمح بتقييم خطر الأعمال بدقة تقترب من تقييم الخبراء والتي تمثلت في المقاييس المرجعية مقارنة بالمراجعين الذين اعتمدوا علي دراسة وفهم أعمال العميل ، وعلي ذلك فإن نتائج البحث تتمثل فيما يلي:

أ- لا يعد التحليل الجزئي للإستراتيجية مفيداً مثل التقييم الكامل لها في توليد تقييم دقيق لخطر أعمال العميل.

ب-يمثل خطر احتواء القوائم المالية علي تشويه جوهري أمراً هاماً بالنسبة للمراجع ، وقد أدي تحليل الإستراتيجية إلي إنتاج تقييم أكثر دقة مقارنة بالمقاييس المرجعية وعلي خلاف من أدوا دراسة وفهم لأعمال العميل . وهذه النتيجة تظهر كيف أن تحليل الإستراتيجية يركز انتباه المراجع علي الربط بين إستراتيجية العميل كمحتوي لبيئة الصناعة وعلاقتها بالمخاطر المرتبطة بالقوائم المالية.

ج- يؤدي تحليل محتوي الإستراتيجية إلي تحسين دقة تقدير الخطر الحتمي علي مستوي المنشأة وعلي مستوي تشغيل العمليات مقارنة بحالات عدم إجراء هذا التحليل . وهذه النتائج تدعم الاتجاه النظري بأن التفكير المنهجي يبني علي تحليل لظروف صناعة العميل وبالقوي المرتبطة بالاقتصاد أو بأداء المنشأة وتؤثر في بيئة أعمال العميل وأهداف إستراتيجيته ، ويؤدي فهم هذه المتغيرات إلي فهم مخاطر التشويه الجوهري في القوائم المالية عند مستوي تشغيل الأعمال.

د- تؤيد النتائج الإحصائية لتحليل مراحل تشغيل الإستراتيجية تأثيرها القوي علي دقة تقييم قوة بيئة الرقابة مقارنة بفهم أعمال العميل حيث تتضمن مراحل التشغيل أدوات الرقابة من حيث سلامة بنائها أو أدائها لوظائفها .

هـ- اختار المشاركون الذين أدوا تحليل كامل للإستراتيجية بنسبة أعلي اختبارات المراجعة الفعالة مقارنة بمقاييس الخبراء المرجعية.

قائمة المراجعة

أولاً : المراجع العربية :

- الكتب :

-د. خيري علي الجزيري ، ٢٠٠٦ ، إدارة الإستراتيجية ، بدون ناشر ، القاهرة .

-عبد العزيز صالح ، ٢٠٠٤ ، الإدارة الإستراتيجية ، دار المسيرة – عمان.

ثانياً : المراجع الأجنبية :

- American Institute of Certified Public Accountant , Statement of Auditing Standards , (1997) ,SAS No. 82, Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit , Feb .
- AICPA Auditing standards Board (2002). Exposure Draft of the Proposed Statement on Auditing Standards "Understanding the Entity and its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement" .

- Andrews, K.R. (1988). The concept of corporate trategy, II: Irwin.
- Ballou , Brian, et al ., (2004) , The Impact of Strategic-Positioning Information on Auditor Judgments About Business-Process Performance , Auditing : *A Journal Of Practice and Theory* , Vol.23, No.2,PP. 71-88.
- Balzer , William K., and Lome M. Sulsky , (1992). Halo and Performance Appraisal Research : A Critical Examination , *Journal of Applied Psychology* , VOL.77, NO.6, PP. 975-985.
- Bell, T.B., et al ., (1997) , Auditing Organizations Through a Strategic-Systems Lens, New York , NY : KPMG LLP.
- ———————, T.B., M.E. Peecher, and I. Solomon, (2002), The Strategic – systems Approach to Auditing in cases in strategic – systems Auditing. Bell, T.B, and I. Solomon (Eds). KPMGLLP.
- ——————— et al., (2002) , The Strategic – Systems Approach to Auditing Cases in Strategic-Systems Auditing . KPMG Peat Marwick LLP, PP. 1-34.
- Bonner , S. E ., (1994) , A Model of the Effects of Audit Task Complexity *Accounting , Organizations , And Society* , Vol. 19, No .3, PP.213-234.
- Bruynseels, Liesbeth and Marleen Willekens , (2006) , Strategic Viability and Going-Concern Audit Opinions , Working Paper , Katholieke Universiteit Leuven .
- ——————— , et al ., (2007) , Do Industry Specialists and Business Risk Auditors Enhance Audit Reporting Accuracy ? Working Paper , University of Florida , Tilburg University and KULeuven.
- Byström , K., and K. Järvlin , 1995, Task Complexity affects Information Seeking and use, *Information Processing And Management* , Vol. 31, No. 2, PP. 191-213.
- Camerer , C, et al , 1989, The Curse of Knowledge in Economic Settings : An Experimental Analysis , *Journal of Political Economy*, Vol. 97, PP. 232-54.
- Choy, A.K., and R.R King , (2005), An Experimental Investigation of Approaches to Audit Decision Making : An Evaluation Using Systems-Mediated Mental Models, *Contemporary Accounting Research* , Vol. 22, No.2,PP. 311-350.

- International Auditing and Assurance Standard Board , (2003) , IAS 315 , Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement , Oct.
- Jacobson , M., (2001) , Problem Solving , Cognition , and Complex Systems : Differences Between Experts and Novices Complexity , 6 January/February , PP. 41-49.
- Johnson-Laird, P.N. (2001), Mental model and dedaction. TRENDS in Cognitive science 5 (10) : 434 – 442.
- Kaplan , R.and D. Nrton , (1996), The Balanced Scorecard : Translating Strategy Into Action , Boston , MA : Harvard Business School Press.
- ———— , (2001), The Strategy-Focused Organization : How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment . Boston , MA: Harvard Business School Press.
- Colbert, Janet L.,et al , (2002), Engagement Risk ,*the CPA Journal*, Vol. 66, No.3, PP. 54-55.
- Eilifsen , A., etal ., (2001), Application of the Business Risk Audit Model : A Field Study , *Accounting Horizons* , Vol.15 , No.3,PP. 193-207.
- Gramling, A.A., et al ., (2001), Behavioral research in auditing: Past, Present , and Future research, *Advances in Accounting Behavioral Research,* Vol.4, PP.47-75.
- Greenwood, R., and S. Salterio, (2002). Loblaw companiesLtd. In case in strategic – systems Auditing. Eds. Bell, T.B. and I. Solomon. U.S.A : KPMGLLP.
- HIRST , D.E., (1994), Auditor's Sensitivity to Source Reliability , *Journal Of Accounting Research* ,Spring , PP . 113-126.
- Huss, H.F.,. and Jacobs, (1991) , Risk Containment : Exploring Auditor Decisions , *Auditing : A Journal Of Practice And Theory* , Fall, Pp.16-32.

- —, et al. , (2004), Do Performance and Documentation of Business Process Analysis Influence Auditors' Risk Assessment?, Working Paper, University of Waterloo, Wilfrid Laurier University, Georgia State University.
- —, et al., (2007), Auditor Judgment about Misstatement Risk at the Account Level in a Risk-Based Audit: A Descriptive Model and Experimental Evidance, Working Paper, University of Waterloo, University of Kansas.
- KPMGLLP, (2002), Cases in strategic – systems Auditing. Eds, Bell, T.B., and I.Solomon U.S.A : KPMGLLP.
- Legrenzi, P., and M. Sonino, (1993), The content of mental models: A Commentary to "Precis of Deduction" Behavioral and Brain Sciences Vol. 16, No. 2 , pp 354-355.
- Legrenzi, P., and V. Girotto. (1999), Focusing and de. Focsing in information selection in Mental Models in cognitive science. Eds., Oakhill J., and A Gamfam Eastsussex, U.K: Psychology Press.
- Kinney, W.R. et al, (1996), How jto Improve Effectiveness of Substantive Analytical Procedures. The CPA Journal, Vol. 66, No. 4, pp. 52-54.
- ———— , (2000), Information Quality Assurance and Internal Control. New York: Irwin McGraw Hill.
- Knechel, W.R., (2001), Auditing: Risk and Assurance, 2nd ed., Southwestern Publishing Co.
- Knechel, W.R. (2001). Auditing : Assurance and Risk. Cinicinnati, OH : South-westerncollege Publishing .
- ————, (2007), The Business Risk Audit: Origins, Obstacles and Opportunities, Accounting, Organizations and Society, Vol. 32, pp. 383-408.
- ———, Kotchetova, Natalia, (2003), An Analysis of Client's Strategy Content and strategy Process: Impact on Risk Assessment and Audit Planning , Working Paper, University of Waterloo.

- Turner, C., (2001), Accountability demands and the auditor's evidence search strategy: The influence of reviewer preferences and the nature of the response (belief vs. action). Journal of Accounting Research, Vol. 39 No. 3 (December) pp. 683-706.
- Waddington, B. A., et al., (2001), Performance Measurement Enhances Analytical Procedures, The CPA Journal, Vol. 71, No. 5, pp. 50-51.
- Wilks, T., (2002), Predecisional Distortion of Evidence as A Consequence of Real time Audit Review, The Accounting Review Vol. 77, No. 1 (January), pp. 51-71.
- Wright, William F., Leslie Berger, (2006), The Impact of a Risk-Based Information Order and a Fraudulent Management Explanation on Analytical Procedures judgments, Working Paper, University of Illinois, University of Waterloo.
- Zimbleman, M.F. (1997), The Effects of SAS No. 82 on auditons' attention to Fraud Risk factors and Audit Planning decisions. Journal of Accounting Research 35 (supplement) : 75 – 97.
- Messien, W.F., Jr. (2003), Auditing and Assurance Services: A systematic Apporach. The McGraw-Hill Companies. Inc.
- O'Donnell, E. and J. Schultz, (2002), Top-Down Knowledge Acquisition During Business Risk Audits: A Blessing, a Curse, or Both?, Working Paper, Arizona State University.
- ——, (2005), The Halo Effect in Business Risk Audits: Can Strategic Assessment Bias Auditor Judgment about Accounting Details? The Accounting Review, Vol. 80, No. 3 PP. 921-939.
- Rezaee, Zabihollah, et al., (2002) Continuous Auditing: Building Automated Auditing Capability, Auditing: A journal of Practice and Theory, Vol. 21, No. 1, pp.62-67.
- Salterio, S.E, and T. R. Weirich, (2001), A primer on the strategic Systems Approach to Auditing, Working Paper, University of Waterloo.
- Thorndike, E. L., (1990), A Constant Error in Psychological Ratings, Journal of Applied Psychology, Vol. 4 pp. 25-29.

ملحق البحث

نموذج قائمة الاستقصاء

يسعي الباحث إلي اختبار اثر تحليل إستراتيجية عميل المراجعة علي تقييم المراجع لخطر المراجعة وسلامة اختيار اختبارات المراجعة الأساسية . وتمثل مشاركتكم جوهر البحث لذلك أرجو التكرم بملأ قائمة الاستقصاء علماً بأن ما يرد بها لخدمة البحث العلمي فقط.

الباحث

الجزء (أ) دراسة وفهم أعمال العميل :

تعمل منشأة العميل الافتراضي في تجارة السلع الغذائية بالجملة من خلال مركز رئيسي وخمسة فروع ، وتشكل إدارة العميل هيكل تنظيمي واضح يبين خطوط السلطة والمسئولية . ويمر اتخاذ القرارات بالمنشأة بمراحل تضمن سلامة هذه القرارات كما يحتوي الهيكل التنظيمي علي أدوات رقابية تضمن تنفيذ القرارات والاستجابة السريعة لأحوال حركة التوزيع ومتغيرات السوق . ويعد سوق السلع الغذائية مستقر في مصر إلي حد ما رغم الأزمة العالمية كما أن حالة الاقتصاد المصري لم يظهر عليها أية آثار جوهرية في مجال التجارة بصفة عامة وتجارة السلع الغذائية بصفة خاصـــة .

الجزء (أ٢) محتوي ومراحل تشغيل الإستراتيجية :

يتكون محتوي إستراتيجية العميل مـــن :

١- هدف استراتيجي وهو النمو المستمر في حجم وقيمة المبيعات والمساحة الجغرافية.

٢- تنبؤ بالمتغيرات البيئية وعلي الأخص تغيرات أذواق المستهلكين وظهور منافسين جدد بالإضافة إلي التغيرات التكنولوجية والاقتصادية والقانونية والبيئية.

٣- التوجه الإستراتيجي والذي يتمثل في تحسين الجودة وتخفيض السعر.

٤- المهام الجسيمة والتي تتمثل في التلبية المستمرة لطلبات العملاء مع تجنب انتهاء الصلاحيـــة.

٥- وضع توقيت مناسب لتنفيذ الأهداف الفرعية .

أما مراحل تشغيلها فتحتوي علي :

١- مراحل اتخاذ القرارات والتي تضمن سلامة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

٢- تحديد مشاركة لكل العاملين في تنفيذ الإستراتيجية .

٣- اكتمال حركة التوزيع والتخزين لضمان تلبية رغبات العملاء وعدم انتهاء الصلاحيـــة.

٤- وضع نظام للحوافز والمكافآت يضمن التزام المشاركين في تنفيذ الإستراتيجية .

٥- صياغة كل جوانب الإستراتيجية بشكل واضح يضمن فهم كل المشاركين لأدوارهم ومحتوي ومراحل تنفيذ الإستراتيجية .

٦- وضع أدوات رقابية تكشف جوانب القصور والمسئولين عنهـــا .

وتبلغ قيمة مبيعات العميل سنوياً ١٥٠ مليون جنيه بينما تبلغ جملة أصوله ٥٠ مليون ويبلغ رأسماله المملوك ٣٠ مليون والمقترض ٢٠ مليون ومعدل النمو السنوي في المبيعات ١٠% وفي جملة الأصول ٥% .

الجزء (٢ب) نرجو بعد قراءة محتوي الإستراتيجية تقييم أخطار المراجعة التالية :

بيان	لا يوجد خطر	خطر منخفض جداً	خطر منخفض	خطر منخفض إلي حد ما	خطر متوسط	خطر عالي إلي حد ما	خطر عالي	خطر عالي جداً	خطر مؤكد
تقييم خطر أعمال العميل									
تقييم الخطر الحتمي للعميل									
تقييم قوة بيئة الرقابة									
تقييم خطر التشويه الجوهري للقوام المالية									
دقة تقييم خطر أعمال العميل									
دقة تقييم الخطر الحتمي									
دقة تقييم قوة بيئة الرقابة									
دقة تقييم خطر التشويه الجوهري للقوائم المالية									

بعد تحليلك لمحتوي إستراتيجية العميل رتب اختبارات المراجعة التالية حسب فعاليتها في تخفيض خطر المراجعة :

١- فحص كشوف جرد المخزون .
٢- فحص تسجيل حركة المخزون.
٣- فحص كمية المشتريات .
٤- فحص أسعار الشراء.
٥- فحص مستندات المبيعات.
٦- فحص سياسة الائتمان.
٧- فحص حسابات العملاء.
٨- فحص حسابات الموردين.
٩- فحص مدي كفاية فصل الاختصاصات.
١٠- فحص كفاءة أدوات الرقابة.
١١- مراجعة حسابية لفواتير البيع والشراء.
١٢- مقارنة المبيعات خلال عدد من السنوات.
١٣- فحص تقارير المتابعة.

الجزء (٢) يرجي وضع علامة (√) أمام الإجابة الصحيحة :

١- ما هي طبيعة عملكم – مراجع .... مراجع أول.... شريك مراجعة .....
٢- ما هي الجهة التي تعمل بها منشأة مراجعة.... الجهاز المركزي للمحاسبات ....
٣- هل لديك معلومات كافية عن إستراتيجية المنشأة نعم .... لا .....
٤- ما هي مصادر معرفتك عن الإستراتيجية برامج تدريبية..... قراءة حرة .... التعليم الجامعي ....
٥- ما هو عدد تعاقدات المراجعة التي اشتركت فيها ....
٦- ما هي أدني وأعلي قيمة لهذه التعاقدات ( )( ) .
٧- ما هي عدد مرات قيامك بتخطيط المراجعة .