

المحددات الداخلية لجودة خدمة مكاتب مراجعة الحسابات السودانية - من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والمحاسبين والأكاديميين (دراسة ميدانية بولاية الخرطوم)

أستاذ مساعد - بجامعة البحر الأحمر

د. فاطمة علي مصطفى عمر

المستخلص :

هدفت الدراسة إلى التعريف بجودة المراجعة والعوامل التي تحققها. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها، تتأثر جودة المراجعة إيجاباً بتفعيل الالتزام بمعايير عملية المراجعة، وقياس مخاطر المراجعة، والالتزام باستمرارية التدريب. أوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور التدريب في كل المؤسسات، بالإضافة إلى التوصية بإجراء المزيد من الدراسات لتأخذ بعين الاعتبار جوانب أخرى.

Internal determinants of the quality of audit offices' service from the point of view of external auditors and academic accountants (Field study in Khartoum State)

Dr.Fatim Al Mustfa Omar

Abstract:

This study aims to identify quality auditing and item of quality auditing, the study depended on the descriptive analytical method. The study achieves alt of results such as, the effect of the positive quality of the auditing effect such as: activating of the best quality auditing operations, auditing risks measure, activating of the best tiring continue. The following are the study recommendations: activating of the best tiring role, and are commendations for future research that many cover other aspects.

مقدمة:

اكتسبت مهنة المراجعة مؤخراً أهمية كبيرة وازداد الطلب عليها، وذلك لاعتبارات عديدة منها ما يتعلق بالتحويلات والظروف الاقتصادية التي عاثرها التغيير في طبيعة وكمية الأنشطة الاقتصادية التي توسعت أفقياً وراسياً، وتداخلت وتعقدت علاقات الشركاء المالية. أما فيما يخص شركات المراجعة نفسها ازدادت كما ونوعاً لمقابلة الطلب والحاجة المتزايدة لخدمة المراجعة، وازدادت المنافسة بين مكاتب وشركات المراجعة لتقديم أجود الخدمات وللمحافظة على العملاء لتحقيق أعلى الأرباح والمكاسب ولضمان البقاء في سوق العمل، ولتحقيق ذلك هنالك اتجاهات ومسااعي كبيرة من قبل المكاتب لتحقيق جودة خدمة المراجعة.

مشكلة الدراسة:

تسعي الدراسة للإجابة على هذا التساؤل: ما هي المحددات الداخلية المرتبطة بتحقيق جودة عملية المراجعة؟.

أهمية الدراسة:

تظهر مجالات أهمية الدراسة في تناولها لموضوع جودة خدمة المراجعة ذو الأهمية الكبيرة في القرن الأخير، بالإضافة إلى بحثها وتحديد مجالات ومسببات جودة عملية المراجعة، تلبية لحاجة مكاتب المراجعة وتحقيق أهداف طالبي الخدمة.

أهداف الدراسة:

التعريف بالمراجعة وجودتها وأهميتها وأهدافها ومعاييرها، التعرف على واختبار بعض العوامل والمحددات التي تحقق جودة خدمة المراجعة.

فرضيات الدراسة:

تختبر الدراسة الفرضيات الآتية:

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخصصية مكتب المراجعة وجودة مراجعة الحسابات.
2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اعتماد تقدير مخاطر المراجعة و جودة مراجعة الحسابات.
3. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير المراجعة و جودة مراجعة الحسابات.
4. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استمرارية التأهيل العلمي والعملي للمراجعين وجودة مراجعة الحسابات.

منهجية الدراسة:

تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي.

هيكلية الدراسة:

المحور الأول: المراجعة الخارجية المفهوم والأهمية والمعايير.

المحور الثاني: مفهوم وأهمية وخصائص جودة المراجعة.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية

المحور الأول: المراجعة الخارجية المفهوم والأهمية والمعايير:

مفهوم المراجعة الخارجية:

عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) المراجعة بأنها عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة (الشرع، محمد، 2003، 108). عرفت المراجعة بأنها الفحص ألتنقادي المنظم لأدلة قرائن الإثبات لما تتضمنه دفاتر وسجلات المنشأة من بيانات معدة في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها ومن خلال برنامج موضوع مسبقا بهدف إعطاء رأي فني محايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي (الكبيسي، عبد الستار، 2008، 6). عرفت المراجعة بأنها العملية التي يتم من خلالها فحص

المعلومات المالية والقيام بإصدار تقرير عنها ومراجعة إتماديتها وموثوقيتها والوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف وكتابة التقرير يمثل هذه المعلومات (Messier, 2010, 11). عرفت المراجعة بأنها عملية منظمة هادفة تسعى للخروج بتأكيد معقول عن عدالة القوائم المالية ومصادقية الإبلاغ المالي، وتخدم العديد من الأطراف (نشوان، اسكندر، 2010، 171). عرفت بأنها عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا للمعايير المتعارف عليها والتي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم (سفير، محمد، رزقي إسماعيل، 2013، 3). عرفت المراجعة بأنها فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمنشأة فحصا اقتصاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمنشأة في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة (بوعكاز، سميرة، 2015، 63). يستنتج الباحث من تعاريف المراجعة الخارجية بأنها:

1. يؤديها شخص مهني مؤهل، وترتكز على معايير المراجعة الدولية.
 2. عملية فحصية اختبارية تحققية تقريرية لإثبات مدى صحة المعلومات المقدمة.
 3. خلاصة العملية تقديم تقرير.
 4. تقوم بإجراءات عديدة عند تنفيذها وتعتمد على علوم أخرى للتحقق من بياناتها كالإحصاء والهندسة والاقتصاد وغيرها.
 5. تسهم في زيادة اعتمادية أطراف عديدة على القوائم المالية.
- يستطيع الباحث تعريف المراجعة بأنها مجموعة الإجراءات والمراحل التي تعتمد على معايير المراجعة وتتم على الحسابات من قبل شخص مهني مؤهل ومستقل في مجال مراجعة الحسابات على ان تكون مخرجات عمله إعداد وتقديم تقرير المراجعة.

عوامل الطلب على المراجعة:

- تتمثل العوامل التي أدت إلى الطلب على المراجعة في (الذنيبات، علي، 2010، 84):
1. فجوة البعد: النقص في الموثوقية والحاجة إلى طرف خارجي مستقل من أجل زيادة درجة الموثوقية في البيانات المالية ودرجة الاعتماد عليها، يعود إلى ما يسمى فجوة البعد، وهي الفجوة بين الإدارة والمساهمين والأطراف الأخرى الخارجية التي تعتمد على البيانات المالية الصادرة عن الإدارة، ان هذه الفجوة تعود إلى عملية توكيل فريق معين لإدارة شؤون المنشأة.
 2. تضارب المصالح: تعدد الفئات المستفيدة من القوائم المالية وتعدد الاستخدامات وبالتالي تنوع المصالح مما يجعل الفئات المختلفة بحاجة إلى جهة مستقلة ومحايدة دون تحيز لأي جهة.
 3. الأثر المتوقع: الهدف الأساسي من عملية المحاسبة هو المساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، والغاية من توصيل النتائج للفئات المستفيدة هي تسهيل اتخاذ القرارات وبالتالي فإنه لابد من جهة تتمتع بالكفاءة والاستقلالية لطمأنة متخذي القرارات عن مدى مصداقية هذه البيانات.
 4. التعقيد: التطورات في العمليات الاقتصادية والمعالجات المحاسبية والمتطلبات القانونية

متطلبات المعايير المحاسبية أدخلت قدراً من التعقيد في عمل المحاسبين وتساهم المراجعة في طمأنة كل الفئات عن مدى ملائمة العمليات المحاسبية التي تمت.

5. درجة الاعتماد الكبير: تخدم المراجعة فئات كبيرة، تعتمد كثيراً على البيانات المالية التي يعدها المراجع الخارجي المستقل لتلبية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات والتي تختلف تبعاً لاختلاف مصالحها وأهدافها وهذه الفئات تتمثل في الإدارة، الدائنون، البنوك، حملة الأسهم، المستثمرون المحتملون، حملة السندات الحاليون المحتملون، مجموعة الموظفين واتحادات العمال، الاقتصاديون ورجال البحث العلمي، العملاء، الموردون، المنافسون، دعاة ومؤسسات حماية البيئة، الأجهزة الحكومية، نظام المحاكم، الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار (شريم عبيد، بركات لطف، 2007، 13، 14).

6. تطور أهداف المراجعة: ان التطور الكبير لأهداف مهنة مراجعة أدى إلى ازدياد الطلب عليها (المدهون، رعدة، 2014، 39).

يستطيع الباحث إضافة عوامل أخرى أدت إلى الطلب على المراجعة تتمثل في:

1. تفاقم ظاهرة الأزمات المالية وكثرة الاختلاسات والاحتياال.
2. تنوع وتعدد الأنشطة الاقتصادية.
3. التيقن بان المراجعة هي المصدر الوحيد لدعم اعتمادية معلومات القوائم المالية.
4. تعدد واختلاف الأطراف التي تحتاج لمعلومات القوائم المالية المراجعة.

معايير المراجعة:

عرفت معايير المراجعة بانها المقاييس التي يستطيع المراجع على ضوءها ان يقيم العمل الذي قام به وان يتعرف على مدى قيامه بالواجبات التي التزم بها كعضو ينتسب إلى مهنة المحاسبة والمراجعة وبنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة (محمد، سماحة، 2002، 38). عرفت معايير المراجعة بانها نموذج أداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب إتباعها عند تنفيذ عملية المراجعة وتعتبر بمثابة المقاييس لتقويم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يؤديه ويتم صياغتها عن طريق المنظمات المهنية أو التشريع أو العرف المهني (الشمري، عيد، 2006، 16). معايير المراجعة تعني القيام بأعمال المراجعة في شكل مخطط ومنظم يضمن حسن توزيع المهام على المساعدين ودقة تقييم نظم الرقابة الداخلية مع تجميع الأدلة الكافية والملائمة لتأييد الرأي المهني وإعداد تقرير المراجعة بشكل يفي بمتطلبات الطرف الثالث (نور، احمد، 2007، 20). معايير المراجعة عبارة عن نموذج موضوع من طرف سلطات مختصة أو نتيجة عرف أو اتفاق عام كأساس يجب أتباعه، وكمقياس مرشد لمدى فعالية الأداء بكفاءة وحماية المراجع من المسؤولية اذا التزم بها وتمثل الأنماط التي يجب ان يتبعها المراجعون في تأدية عملهم كما يمكن اعتبارها المبادئ العامة التي تحكم عملية المراجعة (سردوك، فاتح، 2008، 86). معايير المراجعة هي مستويات للأداء المهني الذي يتم بواسطة المراجع، تستخدم في الحكم على جودة العمل الذي يقوم به المراجع وتحدد الكيفية التي يتم بها ممارسة عملية المراجعة (الصباغ، احمد، 2008، 48). عرفت معايير المراجعة بانها النمط أو المعيار أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة، وهي مرتبطة بطبيعة المراجعة وأهدافها بتحقيقها مستوى الجودة

المطلوبة من مراجع الحسابات أثناء أدائه للمهام المطلوبة منه (المطارنة، غسان، 2006، 37). عرفت بانها أنماط السلوك المهني التي يجب على المراجع القيام بها عند تنفيذه لمهامه، وتعتبر عن المستوى المعقول من العناية المهنية، ومتعارف عليها بين أعضاء المهنة فهي بمثابة قواعد استرشادية تمكن أعضاء المهنة من الرجوع إليها عند إصدار أحكامها (حجازي، وجدي، 2010، 166). معايير المراجعة هي إرشادات عامة تساعد المراجع في الوفاء بمسؤوليته المهنية عند مراجعة القوائم المالية ومستويات مهنية لضمان التزام المراجع ووفائه بمسؤوليته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة ومتطلبات الأدلة وإعداد التقرير بكفاءة (يورة، يعقوب، 2015، 57).

يستنتج الباحث من تعريف معايير المراجعة الآتي:

1. تعد من المطلوبات الأساسية لمهنة المراجعة.
2. تحدد مقومات نجاح تنفيذ عملية المراجعة منها ما يخص المراجع منفذ العمل والآخر يخص عملية المراجعة ومخرجاتها.
3. من مقاييس الأداء. وتعد الدليل والمرشد لتنفيذ المراجعة.
4. يستطيع الباحث تعريف معايير المراجعة بأنها المرتكزات والموجهات التي يتم وضعها من قبل جهة تنظيمية مهنية لأجل الالتزام بها عند إجراء المراجعة وتعطي الضمان الكافي لاعتماد نتائج خدمة المراجعة.

الحاجة الى معايير المراجعة:

يقوم المراجع بدور حوكمي قانوني وتنظيمي فهو يشهد ويصادق لمستخدمي التقارير المالية أنها تعرض بشكل عادل نتائج الأعمال والمركز المالي حسب المعايير المحاسبية وان المراجعة تمت استنادا إلى معايير المراجعة. لذا تعتبر معايير المراجعة هي المقاييس التي يقاس بها العمل من حيث الجودة ومن حيث الأهداف التي ينبغي الوصول إليها وقد اصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عدد من معايير المراجعة باعتبارها أداة لقياس الأداء وتعد المصدر الأساسي الذي يعتمد عليه في مهنة المراجعة في جميع أنحاء العالم، وقد اعتبرت هذه المعايير عامة أو مقبولة قبولا عاما أو متعارفاً عليها ويجب ان ينظر الممارسين إلى معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما ونشرات معايير المراجعة على انها المعايير الدنيا للأداء وليست المعايير القصوى أو المثالية للأداء، وتتمثل أسباب والحاجة إلى معايير المراجعة في (المشهداني، عمر، 2012، 228، 229):

1. الحكم على عمل المراجع وجودته. وتحديد الإطار العام لعملية المراجعة أثناء تأدية المهنة.
2. ان تكون هناك نظرية للمراجعة تضمن إطارها مجموعة من المعايير المشتقة من فروض ومفاهيم وتحدد في ضوءها الأهداف والإجراءات الخاصة بعملية المراجعة.
3. رغبة المنظمات المهنية تقليل التفاوت في الأحكام الشخصية لكل مراجع والتي تعد جزءا كبيرا من إجراءات المراجعة حيث ان سبب تفاوت تلك الأحكام يرجع إلى التباين في القدرات العلمية والتدريبية والمعرفية والمنطلقات الأخلاقية.
4. تعد وسيلة لتقييم الأداء المهني وتحديد مسؤوليات المراجع وعليه كلما زاد التزام المراجع بهذه المعايير زادت جودة مراجعته.

5. تعد أداة الاتصال وتوضيح طبيعة متطلبات المراجعة لمختلف الفئات، ووسيلة لتقييم الأداء للمراجع بعد القيام بالمراجعة (صبح، داؤود، 1999، 34).
6. تعتبر معايير المراجعة النموذج الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات، وتحدد المعايير المسؤولية التي يتحملها المراجع نتيجة قيامه بالفحص (الخطيب، خالد، 2009، 40).
7. تعتبر معايير المراجعة أحد المرتكزات لعمل المراجع سواء كان داخليا أو خارجيا، وتساهم تلك المعايير في مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة والمراجعة (الحسبان، عطا الله، 2009، 2).

ويستطيع الباحث إضافة أسباب أخرى للحاجة لمعايير المراجعة تتمثل في:

1. أداة التوجيه والإرشاد المهني للمراجعة.
2. اتفاق وتوحيد الممارسات والتقليل من الأخطاء وتخفيضها.
3. الحاجة للتحقق من صحة البيانات المالية وتحسين الأداء.

الشكل رقم (1) معايير المراجعة



المصدر: ألفين أريتر، جيمس لوبك، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، المراجعة- مدخل متكامل، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2009م)، ص 42.

يتضح للباحث ارتباط تحقق الجودة في تقرير المراجعة يتم بناء على توافر معايير المراجعة والتي لابد ان تتوافر مجتمعة وغياب اي منها يتسبب في وجود مخاطر المراجعة، وفي معايير إعداد التقرير وجود التزام بمبادئ المحاسبة والشكل بينها.

المحور الثاني: مفهوم وأهمية وخصائص جودة المراجعة: مفهوم جودة المراجعة:

عرفت جودة المراجعة بأنها إجراءات نظامية رتيبة لجمع وتقييم القرائن بطريقة موضوعية بشأن أحداث اقتصادية لتحديد درجة التطابق بين هذه القرائن ومعايير محددة مسبقا وإصال نتائج التقييم هذه إلى المستفيدين (المضيف، عبد الله، 1998:29). عرفت بأنها تنفيذ المراجعة بكفاءة وفعالية واقتصاد وثبات في ضوء الالتزام بالمعايير المهنية (حسين، هيثم، 2004:79). جودة المراجعة هي احتمال قيام المراجع باكتشاف خرق في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن هذا الخرق أي القدرة على اكتشاف الأخطاء المحاسبية وزيادة درجة استقلاله (Alan, Kilgore، 2007:67). عرف معهد الجودة الفيدرالي في أمريكا جودة المراجعة بأنها منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل، إذ يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات (الصيح، عبد الحميد، جبران، محمد، 2008:67). عرفت جودة المراجعة بأنها مدى قدرة المراجع على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء المراجعة أي احتمال قيام مكتب المراجعة باكتشاف الأخطاء في القوائم المالية والتقرير عنها، التي تؤدي وفقا لمعايير وإرشادات المراجعة وقواعد السلوك والعرف المهني (الاهدل، عبد السلام، 2008:4). عرفت بأنها قدرة المراجعة على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة وتقديم التوصيات لمعالجتها أو الحد منها وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة لمنشأة العميل، أما من الناحية الأكاديمية فقد عرفت بأنها الالتزام بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة المراجعة، كما عرفت بأنها التأكد على تحقيق الأداء المنشود وفق معايير المراجعة والتأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات المحددة الموضوعية والتي تقود إلى تحقيق المهام المطلوبة من المراجعة (درس، خالد، 2010:40). عرفت بأنها اكتشاف المراجع للأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي وتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى حد ممكن في ضوء الأتعاب المتفق عليها (الطويل، سهام، 2012:21). عرفت بأنها أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً وقواعد وآداب السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية وضوابط رقابة الجودة مع الإفصاح عن الأخطاء المكتشفة والإفصاح عن تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية (اللهبي، اسراء، 2013:264).

يستنتج الباحث من خلال عرض مفاهيم جودة المراجعة الآتي:

ارتباط تحقق الجودة في المراجعة بالالتزام بمعايير المراجعة.

جودة المراجعة تعني القدرة على اكتشاف الأخطاء والغش في الحسابات.

جودة المراجعة تضمن الدوران السليم للتنمية والرقابة الجيدة للنشاطات الاقتصادية.

يستطيع الباحث تعريف جودة المراجعة بأنها حالة الالتزام الكامل من قبل شخص مؤهل مهنيًا، بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية بما يحقق كفاءة الفحص والتحقق والتقرير ويضمن القدرة على اكتشاف الأخطاء والغش، وتقديمه تقرير واقعي وحقيقي.

أسباب تزايد أهمية جودة المراجعة:

تكمن أهمية جودة المراجعة في إنها مطلب جميع مستخدمي القوائم المالية وذلك للأسباب الآتية(عودة،علاء الدين،11،2011):

1. المراجعة الخارجية تسعى من تنفيذها بأعلى جودة إضفاء أعلى درجات المصادقية على تقريرها.
2. تسعى الشركات إلى تأكيد تمتع القوائم بالموثوقية مما يوجب القيام بالمراجعة بأعلى مستوى من الجودة.
3. المنظمات المهنية ترى ان تنفيذ المراجعة بأعلى مستوى من الجودة يحقق المصلحة لجميع المستخدمين.
4. تمثل جودة مهنة المراجعة مقياسا لتقييم مكاتب المراجعة في حال المنافسة الشديدة بين تلك المكاتب.
5. المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة والمتمثلة في تقرير المراجع، الجودة التامة لانهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم وبالتالي فان جودة المراجعة مصلحة مشتركة لجميع الأطراف (جبران، محمد،14،2010).
6. للوصول إلى درجة عالية من الثقة بهذه الخدمة على المراجعين بذل العناية المهنية الملائمة لإنجاح عملية المراجعة والالتزام بمستويات عالية من الأداء المهني للحصول على ثقة الجمهور حول جودة الخدمات التي تقدم لهم (Alvin A،78،2005).
7. ان فعالية المراجعة تزداد من خلال الفهم المتأني لأهداف المنشأة قيد المراجعة لان المخاطر يمكن ان تحول دون ان يتم تحقيق هذه الأهداف يتبع ذلك الأخذ بعين الاعتبار مخاطر الأعمال، حيث ان مناهج المراجعة تقوم بعملية تصفية لهذه المخاطر التي من الممكن ان تؤثر على القوائم المالية قيد المراجعة لتقليل أخطاء إعداد القوائم المالية (Lev.B،353،1999).
8. جودة المراجعة من أهم العوامل المؤثرة في تغيير المراجع، والعلماء يهتمون ان تتم المراجعة بجودة عالية لإضفاء الثقة على التقارير المالية المصدرة، اما الدائنين والموردين فيهمها ان تكون قراراتها مستندة إلى معلومات تتمتع بالموثوقية والعدالة (حميدات، محمد،45،2014).
9. جودة المراجعة تحقق التزام المراجع بالمعايير وقواعد وآداب السلوك المهني والإرشادات والقواعد التي تصدرها المنظمات المعنية بالمراجعة والمحافظة على حياد المراجع واستقلاله مما ينعكس بالإيجاب على جودة أداء الحوكمة كواحدة من آلياتها (الشمري،عيد،42-37،2011).
10. تتجلى أهمية جودة المراجعة من خلال تحقيق المزايا الآتية (العيد،خيراني،16،2013): تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية. زيادة الموثوقية في تقارير المراجعة. تعزيز اكتشاف المخالفات والأخطاء في القوائم المالية. تضيق فجوة التوقعات في المراجعة. تخفيض صراع الوكالة.

يستطيع الباحث إضافة الأهمية التالية:

1. دعم توسع الأنشطة الاقتصادية بالدول.
2. دعم الثقة في مهنة المراجعة.
3. الإسهام في التوجيه الأمثل للموارد المالية. والتوجيه الجيد لقرارات الاستثمار والتمويل والإنتاج.

خصائص جودة المراجعة:

حددت إرشادات جودة المراجعة الصادرة عن الإتحاد الأوروبي أنها الدرجة التي تحدد خصائص متطلبات المراجعة وهي (عوض، آمال، 2008، 41، 42):

1. الأهمية: مدى أهمية القضية التي تخضع للاختبار في المراجعة؟ وبالتالي يمكن ان تقييم بأبعاد متعددة كالحجم المالي للعمليات، تأثير أداء العمل على المجتمع أو على القضايا المتعلقة بالسياسات الرئيسية.
 2. الموثوقية أو إمكانية الاعتماد: هل تعكس نتائج المراجعة والاستنتاجات بدقة الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية؟ هل جميع التأكيدات في تقرير المراجعة مؤيدة وبشكل كامل من خلال البيانات التي تم تجميعها في عملية المراجعة.
 3. الموضوعية: هل تم انجاز عملية المراجعة بطريقة عادلة ونزيهة بدون ضرر أو محاباة؟ فعلى المراجع ان يشكل تقييماته ورأيه بشكل كامل اعتماداً على الحقائق والتحليل الأساسي.
 4. المجال: هل تحدد خطة مهمة المراجعة بشكل ملائم جميع العناصر المطلوبة لمراجعة ناجحة؟ وهل يتم تنفيذ عملية المراجعة بشكل كامل بطريقة مرضية لجميع العناصر المطلوبة للخطة المحددة للمهمة؟
 5. التوقيت الملائم: هل يتم تسليم نتائج المراجعة في الوقت الملائم؟ ويتضمن تحقيق متطلبات النهايات والقيود المحددة أو تسليم نتائج المراجعة عندما تكون مطلوبة لاتخاذ قرار حول سياسة معينة أو انها ذات فائدة في تصحيح نواحي ضعف الإدارة.
 6. الوضوح: هل كان تقرير المراجعة واضحاً وموجزاً في تقديم نتائج المراجعة؟ يتضمن الموثوقية والمجال والنتائج وتوصيات.
 7. الكفاءة: هل خضعت الموارد على عملية المراجعة بشكل معقول في ضوء مدى أهمية ودرجة تعقيد عملية المراجعة؟.
 8. الفعالية: هل لقيت نتائج واستنتاجات وتوصيات المراجعة الرد أو الاستجابة الملائمة من قبل المنشأة التي تمت مراجعة أعمالها والحكومة والقائمين على العملية التشريعية؟
- يستطيع الباحث إضافة الخصائص المحددة لجودة المراجعة التي تتمثل في:
1. استقلالية وحيادية منفذ الخدمة.
 2. القابلية لتطوير وتحديث عملية المراجعة.
 3. تكامل واكتمال مكونات التقرير.
 4. تعتمد على إجراءات محددة وتسعى لكفاءة الأداء.

عوامل تحسين جودة المراجعة:

- تتمثل العوامل التي أدت إلى تحسين جودة المراجعة في (العزاوي، محمد، 2005، 54):
1. تنظيم مهنة المراجعة وتحديد مسؤوليات المراجعين، والتأهيل العلمي والعملية للمراجع والبرامج التدريبية.
 2. توفير الخبرة والمعرفة لدى مكاتب المراجعة في التشغيل الالكتروني والمراجعة بالعينات الإحصائية.

3. الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في المنشآت محل المراجعة.
4. عوامل أخرى هي (احمد، عادل، 2011، 166): التقييم الدوري والإشراف والمتابعة لأعمال مكتب المراجعة. التحديد الدقيق للأهداف العامة والمرحلية للارتقاء بالجودة. تشكيل لجان المراجعة للرقابة ومتابعة أعمال المراجعين. توفير الضمانات التي تكفل حياد المراجع واستقلاله المادي والتنظيمي والفكري. الالتزام القانوني بتنفيذ قواعد وآداب السلوك المهني ومعايير رقابة الجودة.
5. المعرفة العميقة بنشاط العمل من قبل فريق العمل وكافة المستويات الإشرافية مع التركيز على جودة تقارير المراجعة، الاهتمام برد فعل واحتياجات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية (الملط، جودة، 8، 2008).

يستطيع الباحث إضافة عوامل أخرى أدت إلى تحسين جودة المراجعة تتمثل في:

1. إدخال الوسائل الحديثة لانجاز عملية المراجعة.
2. انتشار وكثرة القضايا المرفوعة ضد مكاتب المراجعة.
3. تفشي ثقافة الجودة في الأعمال والأنشطة الاقتصادية.
4. تزايد الحاجة للبيانات الموثقة التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات، والحاجة إلى أداة تدعم

حيادية المراجع الخارجي.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية:

إجراءات وعرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية:

يتناول هذا المحور أساسيات الدراسة الميدانية والتي تتمثل في الإجراءات التي اتبعت لإكمال هذه الدراسة، توصيف وملحة عن مجتمع وعينة الدراسة ومدى إستجابتها للإستبانة، وعرض لمكونات أداة الدراسة الرئيسية (الإستبانة) واختبار الفرضيات. مجتمع الدراسة يمثل المراجعين وبعض المحاسبين والأكاديميين بولاية الخرطوم، وقد وزعت عدد 35 إستبانة استرد منها عدد 28 استمارة مكتملة. اعتمدت برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية في التحليل SPSS.

أولاً: عرض وتحليل البيانات الشخصية:

1. سنوات العمر:

جدول رقم (1)

يوضح سنوات العمر

النسبة المئوية	التكرار	الفئات العمرية
14.28 %	4	من 20-30 سنة
17.85 %	5	من 31-40 سنة
21.44 %	6	من 41-50 سنة
17.85 %	5	من 51-60 سنة
28.58 %	8	61 سنة فأكثر
100 %	28	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح من خلال عرض الجدول رقم(1) التساوي شبه العادل لفئات العينة الا ان هنالك قليل من التركيز في الفئة العمرية ما فوق ال61 سنة الأمر الذي يدعم أداء العينة لاحتوائها على غالبية من أصحاب الخبرات.

2. التخصص العلمي:

جدول رقم(2)

يوضح التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص
44.4 %	10	المحاسبة
22.3 %	6	إدارة أعمال
11.2 %	4	الاقتصاد
16.6 %	5	العلوم المالية والمصرفية
5.5 %	3	محاسبة تكاليف وإدارية
100 %	28	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح من خلال عرض الجدول رقم (2) تنوع تخصص فئات العينة الا ان غالبه التنوع والتساوي شبه العادل لفئات العينة الا ان هنالك قليل من التركيز في تخصص المحاسبة دون غيره من التخصصات مما يضمن جودة الأداء.

3. التخصص المهني:

جدول رقم (3)

يوضح التخصص المهني

النسبة المئوية	التكرار	التخصص
27.8 %	7	زمالة سودانية
5.5 %	3	زمالة عربية
5.5 %	3	زمالة أمريكية
16.8 %	5	زمالة بريطانية
44.4 %	10	لا يوجد
100 %	28	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح من خلال عرض الجدول رقم (3) وجود عدد مقدر من أفراد العينة لديهم تأهيل مهني كبير على الرغم من إنهم لا يعملون في مجال المراجعة، وهذا يؤكد المعرفة والخبرة الكبيرة لدى العينة.

4. المؤهل العلمي:

جدول رقم (4)

يوضح المؤهلات العلمية

المؤهل	التكرار	النسبة المئوية
ثانوي	2	7.14 %
دبلوم	4	14.28 %
بكالوريوس	6	21.43 %
دبلوم عالي	3	10.73 %
ماجستير	8	28.57 %
دكتوراه	5	17.85 %
الإجمالي	28	100 %

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح من خلال عرض الجدول رقم (4) تعدد واختلاف المؤهلات لفئات العينة ويغلب على هذه العينة ويتركز الغالبية في الفئة العمرية الوسطى وغالبها من حملة الماجستير أصحاب التأهيل العلمي الكبير الذي يضمن منطقية وعلمية إجاباتهم.

5. المسمى الوظيفي:

جدول رقم (5)

يوضح المسميات الوظيفية

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
مراجع خارجي.	9	32.14 %
مساعد مراجع خارجي.	4	14.28 %
أكاديمي.	6	21.43 %
محاسب.	6	21.43 %
رئيس حسابات.	3	10.72 %
الإجمالي	28	100 %

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح من خلال عرض الجدول رقم (5) ان غالبية فئات العينة يمثلها المراجعين بواقع يفوق الـ 50 % أما بقية النسبة موزعة بين فئة المحاسبين والاكاديمين مما يضمن صدق ودقة المبحوثين والرقابة على آراء بعض.

6. سنوات الخبرة:

جدول رقم (6)

يوضح سنوات الخبرة

السنوات	التكرار	النسبة المئوية
5 سنوات فأقل	4	14.28 %
من 6-10 سنوات	6	21.43 %
من 11-15 سنة	7	25 %
من 16-20 سنة	6	21.43 %
21 سنة فأكثر	5	17.86 %
الإجمالي	28	100 %

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح من خلال عرض الجدول رقم (6) الخبرات التي يتمتع بها أفراد العينة من سنة حتى فوق الـ 21 سنة الأمر الذي يؤكد واقعية إجاباتهم.

ثانياً: عرض وتحليل واختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخصصية مكتب المراجعة وجودة مراجعة الحسابات.

جدول رقم (7)

العبارة الأولى: تخصصية مكتب المراجعة يعتبر داعم أساسي لسلامة وظيفة المراجعة من فحص وتحقيق وتقرير.

الاستجابات	تكرار	نسبة مئوية
الموافقة	23	82.14 %
الحياد	2	7.14 %
عدم الموافقة	3	10.72 %
الجملة	28	100 %

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح للباحث من بيانات الجدول رقم (7) ان مكاتب المراجعة ذات التخصصية تقدم خدمة مراجعة أكثر جودة من المكاتب غير المتخصصة في الأداء وقد أيدت العينة ذلك الرأي بواقع 82.14 %، مما يتوافق مع قبول هذه الفرضية.

جدول رقم(8)

العبارة الثانية: تقل حالات الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة المتخصصة دون غيرها من المكاتب.

الاستجابات	تكرار	نسبة مئوية
الموافقة	17	60.18 %
الحياد	2	7.10 %
عدم الموافقة	9	32.72 %
الجملة	28	100 %

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح للباحث من بيانات الجدول رقم(8) ان مكاتب المراجعة ذات التخصصية عادة لا تواجه مشاكل بشأن فشل خدمتها المقدمة للعملاء الأمر الذي لا يعرضها لمساءلات قانونية ومهنية وذلك ناتج عن جودة الخدمة المقدمة من قبلها مقارنة بغيرها من مكاتب المراجعة وقد أيدت العينة ذلك الرأي بواقع 60.18 %، مما يؤكد قبول هذه الفرضية.

جدول رقم(9)

العبارة الثالثة: تخصصية مكتب المراجعة يدعم كفاءة الفحص والتحقق ويقدم خدمة مراجعة متميزة في وقت مناسب.

الاستجابات	تكرار	نسبة مئوية
الموافقة	22	80.12 %
الحياد	1	4 %
عدم الموافقة	5	15.88 %
الجملة	28	100 %

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح للباحث من بيانات الجدول رقم(9) ان مكاتب المراجعة ذات التخصصية تقدم خدمة مراجعة في زمن قصير وبكفاءة عالية وذلك ناتج عن خبرة وتخصصية مجال المراجعة، وقد أيدت العينة ذلك الرأي بواقع 80.12 %، مما يؤكد قبول الفرضية.

جدول رقم(10)

العبارة الرابعة: تخصصية مكتب المراجعة يعتبر من مجال اهتمامات الشركات الكبيرة والناجحة.

الاستجابات	تكرار	نسبة مئوية
الموافقة	20	72.67 %
الحياد	2	7.14 %
عدم الموافقة	6	20.19 %
الجملة	28	100 %

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح للباحث من بيانات الجدول رقم(10) ان مكاتب المراجعة ذات التخصصية يتوافد عليها عادة العملاء من الشركات الكبرى للبحث عن جودة الخدمة على الرغم من ارتفاع تكلفة المراجعة الا انها شركات لها إمكانيات ورؤوس أموال ضخمة وقد أيدت العينة ذلك الرأي بواقع 72.67 %، مما يؤكد قبول هذه الفرضية.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اعتماد تقدير مخاطر المراجعة و جودة مراجعة الحسابات.

جدول رقم(11)

العبارة الأولى: القيام بتقدير وقياس مخاطر عملية المراجعة يحقق جودة تنفيذ عملية

المراجعة.

الاستجابات	تكرار	نسبة مئوية
الموافقة	16	57.78 %
الحياد	5	16.12 %
عدم الموافقة	7	26.10 %
الجملة	28	100 %

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح للباحث من بيانات الجدول رقم (11) ان مكاتب المراجعة التي تقوم بتقدير المخاطر تستطيع ان تقدم خدمة مراجعة أكثر جودة من المكاتب الأخرى وقد أيدت العينة ذلك الرأي بواقع 57.78 %، مما يؤكد قبول هذه الفرضية.

جدول رقم(12)

العبارة الثانية: المكاتب التي تلجأ لقياس المخاطر المرتبطة بالتقرير تحقق الموثوقية

في المراجعة.

الاستجابات	تكرار	نسبة مئوية
الموافقة	6	20.15 %
الحياد	9	33.20 %
عدم الموافقة	13	46.65 %
الجملة	28	100 %

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح للباحث من بيانات الجدول رقم (12) ان مكاتب المراجعة التي تقوم بقياس المخاطر المرتبطة بالتقرير فقط تحقق موثوقية المراجعة وجدت تأييد ضعيف من قبل العينة بواقع 20.15 %، مما يؤكد عدم قبول هذه الفرضية.

جدول رقم(13)

العبرة الثالثة: تقدير وقياس المخاطر يتم في ظل مكتب مراجعة لديه فريق عمل أكثر تأهيلا وصاحب خبرات مراجعة كبيرة.

الاستجابات	تكرار	نسبة مئوية
الموافقة	20	% 71.44
الحياد	3	% 10.28
عدم الموافقة	5	% 18.28
الجملة	28	% 100

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح للباحث من بيانات الجدول رقم (13) ان مكاتب المراجعة التي تقوم بتقدير المخاطر تعتبر الأكثر تأهيلا من قبل العنصر البشري الأمر الذي يضمن خدمة مراجعة أكثر جودة من المكاتب الأخرى وقد أيدت العينة ذلك الرأي بواقع 71.44 %، مما يؤكد قبول هذه الفرضية.

جدول رقم(14)

العبرة الرابعة: تقدير وقياس المخاطر يسهم في وضع الخطة السليمة اللازمة لتجويد

عملية المراجعة.

الاستجابات	تكرار	نسبة مئوية
الموافقة	25	% 90.17
الحياد	1	% 2.38
عدم الموافقة	2	% 8.35
الجملة	28	% 100

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح للباحث من بيانات الجدول رقم (14) ان مكاتب المراجعة التي تقوم بتقدير المخاطر تستطيع وضع خطة جيدة، الأمر الذي يضمن ويحقق التنفيذ الجيد لخدمة المراجعة وقد أيدت العينة ذلك الرأي بواقع 90.17 %، مما يؤكد قبول هذه الفرضية.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير المراجعة و جودة مراجعة

الحسابات.

جدول رقم (15)

العبارة الأولى: التزام المراجع الخارجي بمعايير مهنة المراجعة يضمن كفاءة عملية المراجعة.

الاستجابات	تكرار	نسبة مئوية
الموافقة	25	89.28 %
الحياد	صفر	-
عدم الموافقة	3	10.72 %
الجملة	28	100 %

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح للباحثة من بيانات الجدول رقم(15) ان مكاتب المراجعة التي تلتزم بمعايير المراجعة تستطيع تقديم خدمة مراجعة أكثر كفاءة وقد أيدت العينة ذلك الرأي تأييدا كبيراً بواقع 89.28 %، مما يؤكد قبول هذه الفرضية.

جدول رقم (16)

العبارة الثانية: استيفاء المراجعين لمتطلبات معايير التأهيل العلمي والعملية من دعائم جودة عملية المراجعة.

الاستجابات	تكرار	نسبة مئوية
الموافقة	20	70.48 %
الحياد	3	11 %
عدم الموافقة	5	18.52 %
الجملة	28	100 %

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح للباحثة من بيانات الجدول رقم(16) ان مكاتب المراجعة التي يتوافر لديها فريق عمل أكثر خبرة وتأهيل تستطيع تقديم خدمة مراجعة أكثر جودة وقد أيدت العينة ذلك الرأي تأييدا كبيراً بواقع 70.48 %، مما يؤكد قبول هذه الفرضية.

جدول رقم (17)

العبارة الثالثة: التخطيط السليم للمراجعة والإشراف على المساعدين تحقق كفاءة إتمام العمل في التوقيت المناسب.

الاستجابات	تكرار	نسبة مئوية
الموافقة	22	80.20 %
الحياد	1	3.08 %
عدم الموافقة	5	16.72 %
الجملة	28	100 %

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح للباحثة من بيانات الجدول رقم(17) ان مكاتب المراجعة التي تلتزم التخطيط لعملها والإشراف علي فريق العمل تضمن سلامة الأداء وبالتالي جودته وقد أيدت العينة ذلك الرأي تأييداً كبيراً بواقع 80.20 %، مما يؤكد قبول هذه الفرضية.

جدول رقم (18)

العبارة الرابعة: اعتماد المراجعين علي تقييم نظام الرقابة الداخلية يقلل من تكلفة المراجعة ويزيد من جودتها.

الاستجابات	تكرار	نسبة مئوية
الموافقة	24	85.07 %
الحياد	صفر	1.20 %
عدم الموافقة	4	13.72 %
الجملة	28	100 %

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.
يتضح للباحثة من بيانات الجدول رقم(18) ان مكاتب المراجعة التي تعتمد علي تقييم نظام الرقابة الداخلية تحقق مراجعة اقل تكلفة وأكثر جودة وقد أيدت العينة ذلك الرأي تأييداً كبيراً بواقع 85.07 %، مما يؤكد قبول هذه الفرضية.

جدول رقم (19)

العبارة الخامسة: حصول المراجعين على أدلة إثبات كافية ومقنعة يزيد من جودة فحص وتحقق البيانات المراجعة.

الاستجابات	تكرار	نسبة مئوية
الموافقة	14	50.28 %
الحياد	10	37.22 %
عدم الموافقة	4	12.50 %
الجملة	28	100 %

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.
يتضح للباحثة من بيانات الجدول رقم(19) ان مكاتب المراجعة التي يتحصل مراجعيها على أدلة إثبات مقنعة وكافية تزيد جودة خدماتها وقد أيدت العينة ذلك الرأي تأييداً كبيراً بواقع 50.28 %، مما يؤكد قبول هذه الفرضية.
الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استمرارية التأهيل العلمي والعملي للمراجعين وجودة مراجعة الحسابات.

جدول رقم (20)

العبارة الأولى: التأهيل والتدريب المستمر للمراجعين يقلل من أخطاء

عملية المراجعة.

الاستجابات	تكرار	نسبة مئوية
الموافقة	19	% 67.86
الحياد	4	% 14.28
عدم الموافقة	5	% 17.86
الجملة	28	% 100

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية ٢٠١٩م.

يتضح للباحث من بيانات الجدول رقم (20) ان مكاتب المراجعة التي تقوم بتأهيل وترقية أفرادها باستمرار تستطيع ان تقدم خدمة مراجعة أكثر جودة من المكاتب الأخرى وقد أيدت العينة ذلك الرأي بواقع 67.86 %، مما يؤكد قبول هذه الفرضية.

جدول رقم (21)

العبارة الثانية: توافر القدر الكافي من التأهيل العلمي ضرورة لإنجاح عملية

المراجعة.

الاستجابات	تكرار	نسبة مئوية
الموافقة	22	% 77.10
الحياد	2	% 7.34
عدم الموافقة	4	% 15.56
الجملة	28	% 100

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح للباحث من بيانات الجدول رقم (21) من المتطلبات الضرورية لإنجاح المراجعة توافر قدر من التأهيل العلمي والعملية وقد أيدت العينة ذلك الرأي بواقع 77.10 %، مما يؤكد قبول هذه الفرضية.

جدول رقم (22)

العبارة الثالثة: المراجع المستمر في تأهيله وتدريبه تزيد قدراته على العمل المرجعي الجيد.

الاستجابات	تكرار	نسبة مئوية
الموافقة	17	% 62.16
الحياد	7	% 25.22
عدم الموافقة	4	% 12.62
الجملة	28	% 100

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح للباحث من بيانات الجدول رقم(22) استمرارية مكاتب المراجعة في تأهيل أفرادها يضمن الإلمام والمواكبة الضروريان لجودة العمل وقد أيدت العينة ذلك الرأي بواقع 62.16 %، مما يؤكد قبول هذه الفرضية.

جدول رقم (23)

العبرة الرابعة: طبيعة التعقيد والتجديد في الأعمال يتطلبان الإلمام والخبرة

الكبيرة في المراجعة.

الاستجابات	تكرار	نسبة مئوية
الموافقة	18	65.10 %
الحياد	6	22.12 %
عدم الموافقة	4	12.78 %
الجملة	28	100 %

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح للباحث من بيانات الجدول رقم(23) تواجه مكاتب المراجعة الكثير من التغيرات في طبيعة الأنشطة الاقتصادية الأمر الذي يتطلب خبرة وتأهل متجدد لضمان إنجاح المراجعة وقد أيدت العينة ذلك الرأي بواقع 65.10 %، مما يؤكد قبول الفرضية.

جدول رقم(24)

مناقشة واختبار الفرضيات

رقم	نص الفرضية	متوسط نسبة الموافقة	متوسط نسبة الحياد	متوسط نسبة عدم الموافقة	النسبة الكلية
1	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخصصية مكتب المراجعة وجودة مراجعة الحسابات.	74 %	6 %	20 %	100 %
2	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اعتماد تقدير مخاطر المراجعة وجودة مراجعة الحسابات.	60 %	15 %	25 %	100 %
3	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير المراجعة وجودة مراجعة الحسابات.	75 %	11 %	14 %	100 %
4	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استمرارية التأهيل العلمي والعملي للمراجعين وجودة مراجعة الحسابات.	68 %	17 %	15 %	100 %
	إجمالي المتوسطات.	69 %	12 %	19 %	100 %

المصدر: إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2019م.

يتضح للباحث من بيانات الجدول رقم (24) إن توافقا واتفاقا كبيرا أبدته العينة لفرضيات الدراسة بشأن المحددات اللازمة لتحقيق جودة المراجعة والتي تمثلت في الآتي على التوالي:

1. الالتزام بمعايير المراجعة.
2. تخصصية مكتب المراجعة.
3. استمرارية التأهيل العلمي والعملية للمراجعين.
4. تقدير وقياس مخاطر المراجعة.

الخاتمة:

تحتوي على:

النتائج:

- هنالك عدد من النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة وهي:
1. تخصصية مكتب المراجعة يعتبر داعم أساسي لسلامة وظيفة المراجعة من فحص وتحقيق وتقرير.
 2. تتحقق كفاءة الفحص والتحقق وتقديم خدمة المراجعة المتميزة في وقت مناسب في ظل تخصصية مكتب المراجعة.
 3. تقدير وقياس المخاطر يسهم في وضع الخطة السليمة اللازمة لتجويد عملية المراجعة.
 4. التزام المراجع الخارجي بمعايير مهنة المراجعة يضمن كفاءة المراجعة.
 5. التخطيط السليم للمراجعة والإشراف على المساعدين تحقق كفاءة إتمام العمل في التوقيت المناسب.
 6. اعتماد المراجعين على تقييم نظام الرقابة الداخلية يقلل من تكلفة المراجعة ويزيد من جودتها.
 7. توافر القدر الكافي من التأهيل العلمي ضرورة لإنجاح عملية المراجعة.
 8. التأهيل والتدريب المستمر للمراجعين يقلل من أخطاء عملية المراجعة.

التوصيات:

- بناء على النتائج التي تم التوصل لها توصي الباحثة بالآتي:
1. الإكثار والاستمرار في تأهيل وتدريب المراجعين.
 2. الاهتمام والسعي نحو تخصصية مكاتب المراجعة.
 3. متابعة وتشجيع الالتزام بمعايير المراجعة.
 4. تناول عدد من البحوث ذات العلاقة بجودة مهنة المراجعة مثل:
 - متطلبات تحسين جودة تقدير وقياس مخاطر المراجعة.
 - مبادرات حياد واستقلال المراجع الخارجي.
 - مدى كفاية معايير المراجعة لتحقيق جودتها.

الهوامش:

أولاً: القرآن الكريم
المراجع باللغة العربية:
1. الكتب:

- (1) ألفين أريتر، جيمس لوبك، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، المراجعة- مدخل متكامل، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2009م).
- (2) احمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007).
- (3) احمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، (القاهرة: مركز جامعة القاهرة، 2008م).
- (4) خالد راغب الخطيب، التدقيق على الاستثمار في الشركات المتعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، (عمان: دار البداية ناشرون وموزعون، 2009م).
- (5) داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية- تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية، (بيروت: المنشورات الحقوقية، 1999م).
- (6) عيد حامد الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالملكة العربية السعودية، ط4، (الرياض: مطابع معهد الإدارة العامة للبحوث، 2006م).
- (7) عبد الحميد الصيغ، محمد جبران، المحاسبة الإدارية، (صنعاء: مركز الأمين للنشر والتوزيع، 2008م).
- (8) على عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية- نظرية وتطبيق، ط3، (عمان: دائرة المكتبة الوطنية، 2010م).
- (9) عبيد شريم، لطف بركات، أصول مراجعة الحسابات، (صنعاء: مركز الأمين للنشر والتوزيع، 2007م).
- (10) غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر- الناحية النظرية، (عمان: دار الميسرة للنشر، 2006م).
- (11) محمد عبد الوهاب العزاوي، أنظمة إدارة الجودة البيئية ISO9000 ISO14000، ط2، (عمان: دار وائل للنشر، 2005م).
- (12) مجيد جاسم الشرع، المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية، (عمان: دار وائل للنشر، 2003م).
- (13) وجدي حامد حجازي، المعايير الدولية للمراجعة- شرح وتحليل، (القاهرة: دار التعليم الجامعي، 2010م).

2. الدوريات والمجلات:

- (1) اسكندر نشوان، جودة خدمة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطينية، (مصر: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الأول، السنة

الرابعة عشر، 2010م).

- (2) اسراء كاظم اللهبي، نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تدقيق جودة التدقيق، (بغداد: جامعة بغداد، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 23، المجلد الثامن، 2013م).
- (3) آمال محمد عوض، اثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد الثاني، 2008م).
- (4) جودة الملط، تطور الفكر الإداري- إدارة الجودة الشاملة، (القاهرة: المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، مجلة الرقابة المالية، العدد 45، 2004م).
- (5) عمر اقبال المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها- اطار مقترح، (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد الثاني، 2012م).
- (6) عبد الله علي المنيف، عبد الرحمن إبراهيم الحميد، مهام لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها- دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية، (الرياض: جامعة الملك عبد العزيز، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد الحادي عشر، 1998م).
- (7) عبد الستار عبد الجبار الكبيسي، تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة- دراسة ميدانية في مكاتب وشركات التدقيق في الأردن، (العراق: جامعة الانبار، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني، 2008م).
- (8) فاتح سردوك، مراجعة الحسابات وضرورة إيجاد نظرية لها، (الجزائر: المركز الجامعي بالوادي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الأول، 2008م).
- (9) محمد محمود حميدات، خليل الرفاعي، جودة تدقيق الحسابات، قياسها وأثر مبادئ الحاكمية المؤسسية عليها- من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، (عمان: جامعة الزرقاء، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، 2014م).
- (10) هيثم احمد حسين، اتجاهات تطور معايير الرقابة على الجودة، (مصر: جامعة الأزهر، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد الثاني والعشرون، 2004م).

3. الرسائل الجامعية:

- (1) خيراني العيد، مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر الجودة ، دراسة حالة الجزائر، (الجزائر: جامعة مرباج ورقلة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م).
- (2) خالد وجيه درس، أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي بالشركة في بورصة عمان - دراسة ميدانية، (أربد: جامعة جدارا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010م).

- (3) رغدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التطبيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي- دراسة تطبيقية، (غزة: الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2014م).
- (4) سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي- دراسة حالة مديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات بسكرة، (الجزائر: جامعة محمد خيضر، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2015م).
- (5) سماعة محمد، معايير المراجعة وتطبيقاتها في الجزائر، (الجزائر: جامعة الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م).
- (6) سهام أكرم الطويل، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات قطاع غزة - دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة، (غزة: الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012م). (7) عادل عبد الرحمن احمد، نموذج مقترح لقياس الدور الحوكمي لمدقق الحسابات واثره على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية، (عمان: جامعة عمان العربية، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2011م).
- (7) علاء الدين صالح عودة، اثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق، (عمان: جامعة الشرق الأوسط، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م).
- (8) عبد السلام قاسم الاهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية- دراسة نظرية ميدانية، (مصر: جامعة اسيوط، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م).
- (9) عيد بن حامد الشمري، نموذج رقابي مقترح لقياس جودة أداء الحوكمة في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، (دمشق: جامعة دمشق، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2011م).
- (10) يعقوب ولد الشيخ محمد ولد احمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية- دراسة مقارنة، (الجزائر: جامعة بوبكر بلقائد تلمسان، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2015م).

4. أخرى:

- (1) عطا الله احمد الحسابان، مدى تعامل مدققي أنظمة تكنولوجيا المعلومات بمعايير التدقيق الدولية الخاصة ببيئة أنظمة المعلومات للمحافظة على أمن وسرية المعلومات في البنوك التجارية الأردنية، (عمان: جامعة الإسرء، المؤتمر الثالث، الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول- التحديات والأفاق المستقبلية، 2009م).
- (2) محمد علي جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، (الرياض: جامعة الملك سعود، الندوة الثانية عشر لتطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، 2010م).
- (3) محمد سفير، إسماعيل رزقي، مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، (الجزائر: جامعة الوادي، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، محور المدخلة آفاق تكييف وتطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية، 2013م).

- (1) Alvin A. Arens and Others, Auditing and Assurance Services An integrated Approach ,9th edition, New Jersey, Pearson Education, Inc. 2005.
- (2) Alan, Kilgore, Corporate Governance Professional Regulation and Audit Quality, Malaysian Accounting Review, Vol 6, No1, 2007.
- (3) Lev, B., and Zarowin, P., The Boundaries of Financial Reporting and How to External them, Journal of Accounting, Research, 37, 1999.
- (4) Messier, Jr. William F, Auditing & Assurance Services: A systematic Approach, Second Edition, McGraw-Hill Companies 2010.

الملاحق: قائمة الإستبانة

أولاً: البيانات الشخصية:

- (1).العمر: أ. 20-30 سنة () ب. من 31- 40 سنة () ج. 41-50 سنة () د. 51- 60 سنة () و. 61 سنة فأكثر ().
- (2). التخصص العلمي: أ. المحاسبة () ب. إدارة أعمال () ج. الاقتصاد () د. علوم مالية ومصرفية () و. تكاليف وإدارية ().
- (3). التخصص المهني: أ. زمالة سودانية () ب. زمالة عربية () ج. زمالة أمريكية () د. زمالة بريطانية () و. لا يوجد.
- (4). المؤهل العلمي: أ. ثانوي () ب. دبلوم () ج. بكالوريوس () د. دبلوم عالي () و. ماجستير () هـ. دكتوراه ().
- (5).المسمى الوظيفي: أ. مراجع خارجي (). ب. مساعد مراجع خارجي () ج. أكاديمي () د. محاسب () و. رئيس حسابات ().
- (6). سنوات الخبرة: أ. 5 سنوات فأقل () ب. من 6-10 سنوات () ج. من 11-15 سنة () د. 16-20 سنة () و. 21 سنة فأكثر ().

ثانياً: عبارات الفرضيات:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تخصصية مكتب المراجعة وجودة مراجعة

الحسابات.

رقم	العبرة	موافق	محايد	غير موافق
1	تخصصية مكتب المراجعة يعتبر داعم أساسي لسلامة وظيفة المراجعة من فحص وتحقيق وتقرير.			
2	تقل حالات الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة المتخصصة دون غيرها من المكاتب.			
3	تخصصية مكتب المراجعة يدعم كفاءة الفحص والتحقيق ويقدم خدمة مراجعة متميزة في وقت مناسب.			
4	تخصصية مكتب المراجعة يعتبر من مجال اهتمامات الشركات الكبيرة والناجحة.			

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اعتماد تقدير مخاطر المراجعة و جودة مراجعة

الحسابات.

رقم	العبرة	موافق	محايد	غير موافق
1	القيام بتقدير وقياس مخاطر عملية المراجعة يحقق جودة تنفيذ عملية المراجعة.			
2	المكاتب التي تلجأ لقياس المخاطر المرتبطة بالتقرير تحقق الموثوقية في المراجعة.			
3	تقدير وقياس المخاطر يتم في ظل مكتب مراجعة لديه فريق عمل أكثر تأهيلا وصاحب خبرات مراجعة كبيرة.			
4	تقدير وقياس المخاطر يسهم في وضع الخطة السليمة اللازمة لتجويد عملية المراجعة.			

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير المراجعة و جودة مراجعة

الحسابات.

رقم	العبرة	موافق	محايد	غير موافق
١	الالتزام المراجع الخارجي بمعايير مهنة المراجعة يضمن كفاءة المراجعة.			
٢	استيفاء المراجعين لمتطلبات معايير التأهيل العلمي والعملية من دعائم جودة المراجعة.			
٣	التخطيط السليم للمراجعة والإشراف على المساعدين تحقق كفاءة إتمام العمل في التوقيت المناسب.			
٤	اعتماد المراجعين على تقييم نظام الرقابة الداخلية يقلل من تكلفة المراجعة ويزيد جودتها.			
٥	حصول المراجعين على أدلة إثبات كافية ومقنعة يزيد من جودة فحص وتحقق البيانات.			

الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استمرارية التأهيل العلمي والعملي للمراجعين وجودة مراجعة الحسابات.

رقم	العبارة	موافق	محايد	غير موافق
1	التأهيل والتدريب المستمر للمراجعين يقلل من أخطاء عملية المراجعة.			
2	توافر القدر الكافي من التأهيل العلمي ضرورة لإنجاح عملية المراجعة.			
3	المراجع المستمر في تأهيله وتدريبه تزيد قدراته على العمل المراجعي الجيد.			
4	طبيعة التعقيد والتجديد في الأعمال يتطلبان الإلمام والخبرة الكبيرة في المراجعة.			