



جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية، علوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطالبة: تلي نورالإيمان

بعنوان:

العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر

المراجع الخارجي

دراسة عينة لمحافظي الحسابات بولاية ورقلة

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/.....(أستاذ محاضر أ، جامعة ورقلة) رئيسا

الدكتور/ رشيد حفصي.....(أستاذ محاضر أ، جامعة ورقلة) مشرفا

الدكتور/.....(أستاذ محاضر أ، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019



جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارة وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية، علوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطالبة: تلي نورالإيمان

بعنوان:

العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر

المراجع الخارجي

دراسة عينة لمحافظي الحسابات بولاية ورقلة

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/.....(أستاذ محاضر أ، جامعة ورقلة) رئيسا

الدكتور/ رشيد حفصي.....(أستاذ محاضر أ، جامعة ورقلة) مشرفا

الدكتور/.....(أستاذ محاضر أ، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى روح أبي وجدتي الطيبة رحمهما الله وأسكنهم فسيح جنانه، وإلى أمي الغالية أطال الله في عمرها وإلى الأم الحنونة التي تربيته في أحضانها.

إلى من تربيته معهم وسندي في الحياة كل إخوتي وأخواتي والأقارب وإلى كل الأصدقاء وإلى زوجي وولدي وكل عائلة "نلي" و "ميموني" كبيرا وصغيرا حفظهم الله ورعاهم.

إلى كل صديقاتي في الجامعة وإلى كل طلبة قسم تدقيق ومراقبة التسيير 2019/2020.

إلى كل من يثابر في سبيل العلم..

إلى كل من يتصفح مذكريتي..

نور الإيمان

الشكر

يارب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، تباركت يارب وتعاليت " سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا إنك أنت العليم الحكيم" . وأصلي وأسلم على خير نبي أرسل للعالمين سيدنا محمد عليه أزكى الصلاة وأفضل التسليم وعلى آله وصحبه الطاهرين.

أتقدم بأسمى عبارات الشكر والعرفان للأستاذ المشرف الدكتور رشيد حفصي حفظه الله ورعاه لقبوله الإشراف على هذا العمل الذي قمت به، ولما قدمه لي من النصائح والتوجيهات المفيدة طيلة فترة إعداد هذا البحث، كما لا أنسى في الأخير أن أتقدم بشكر الجزيل لكل من ساعدني من قريب أو من بعيد بمعلومة، نصيحة، توجيه، أو بكلمة طيبة في أي مكان لإتمام هذا العمل.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف أو الكشف عن العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية ورقلة، ولتحقيق هدف الدراسة واختبار الفرضيات اعتمد الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري وعلى استمارة الإستبيان في الجانب التطبيقي الميداني حيث تم تصميم استمارة إستبيان وتوزيعها بمجموعة من المراجعين الخارجيين في ولاية ورقلة، وبعد استرجاعها قمنا بعملية الفرز وأخذ الإستبيانات الصالحة للتحليل والتي بلغت 34 استمارة صالحة للتحليل أجريت عليها الاختبارات الإحصائية اللازمة باستخدام برنامج SPSS.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية ومعنوية بين عوامل جودة المراجعة الخارجية، كما توصلت الدراسة كذلك وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين عوامل جودة المراجعة والمؤهل العلمي تعزى لعوامل الاستقلالية والموضوعية، والعوامل المتعلقة بفريق المراجعة، في حين وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين عوامل جودة المراجعة من جهة وكل من الوظيفة الممارسة والخبرة المهنية من جهة أخرى تعزى لعوامل المتعلقة بفريق المراجعة.

الكلمات المفتاحية: مراجعة، مراجعة خارجية، جودة المراجعة، عوامل جودة المراجعة، محافظ الحسابات، الجزائر

Abstract:

This study aims to identify or reveal the factors affecting the quality of the audit from the point of view of external auditors in the state of ouargla, and to achieve the goal of the study and test hypotheses, the researcher relied on the descriptive analytical approach on the theoretical side and on practical field where a questionnaire form was designed and distributed by group from the external auditors in the state of ouargla and after retrieving them , we conducted the screening

process and took the questionnaires valid for analysis which amounted to 34 questionnaires valid for analysis, on which the statistical tests of the crisis were conducted using the spss program.

The study found that there is a positive and significant relationship between the external audit quality factors, and the study also found statistically significant differences between the review quality factor and scientific factors attributable to the independence and objectivity factors, and the factors related to the review team, while there are statistically significant differences between the audit quality factors. On the one hand, each of the practice position and professional experience on the other hand is due to factors related to the audit team.

Keywords: audit, external audit, audit quality, audit quality factors, account portfolios, Algeria.

قائمة المحتويات

المقدمة.....أ.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية حول المراجعة وجودتها

المبحث الأول: ماهية المراجعة وجودتها.....07

المطلب الأول: ماهية المراجعة.....07

المطلب الثاني: ماهية جودة المراجعة.....14

المبحث الثاني: الأدبيات السابقة لموضوع الدراسة.....28

المطلب الأول: الدراسات العربية السابقة.....28

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية.....34

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة.....41

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة.....41

المطلب الثاني: أدوات إجراءات الدراسة المتبعة.....44

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.....46

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة.....46

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لمحاور الدراسة واختبار فرضيات الدراسة.....51

المطلب الثالث: اختبار فرضية الدراسة (تحليل معامل الارتباط والتباين الأحادي).....65

الخاتمة.....72

76..... قائمة المراجع والمصادر.

81..... الملاحق.

..... الفهرس.

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
13	المقارنة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي	01
42	تصنيف درجات مقياس ليكارت الخماسي	02
43	جدول الاستمارات الموزعة على أفراد العينة	03
45	معامل الثبات والصدق الذاتي للدراسة باستخدام توزيع معامل ألفا كرونباخ	04
46	توزيع عينة الدراسة حسب السن	05
47	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	06
48	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة	07
49	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة العلمية	08
50	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	09
52	معايير تصنيف المتوسطات المرجحة حسب مقياس ليكارت الخماسي	10
52	النتائج المتعلقة بالتحليل الإحصائي لمحور جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي	11
54	النتائج المتعلقة بالتحليل الإحصائي لمحور الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع الخارجي	12
56	النتائج المتعلقة بالتحليل الإحصائي لمحور الاستقلالية والموضوعية	13
59	النتائج المتعلقة بالتحليل الإحصائي لمحور العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية	14
61	النتائج المتعلقة بالتحليل الإحصائي لمحور العوامل المتعلقة بفريق المراجعة الخارجية	15
63	النتائج المتعلقة بالتحليل الإحصائي لمحور العوامل المتعلقة بألعاب المراجعة الخارجية	16
65	نتائج معامل الارتباط بين محاور الدراسة	17
67	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين المؤهل العلمي ومحاور الدراسة	18
68	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين الوظيفة الممارسة ومحاور الدراسة	19
69	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين الخبرة ومحاور الدراسة	20

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
8	تصنيفات المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة	01
44	نموذج يوضح متغيرات الدراسة	02
47	تمثيل عينة الدراسة حسب السن	03
48	تمثيل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	04
49	تمثيل عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة	05
50	تمثيل عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة العلمية	06
51	تمثيل عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	07

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
81	يوضح استمارة الاستبيان	01
85	يوضح معامل ألفا كرونباخ لقياس معامل ثبات الدراسة	02
87	يوضح المتغيرات الديمغرافية لعينة الدراسة	03
88	يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية	04
92	يوضح مصفوفة الارتباط بين محاور الدراسة	05
93	يوضح تحليل التباين الأحادي	06

المقدمة

توطئة:

تكتسب جودة المراجعة أهمية كبيرة في ظل البيئة الحالية، كمطلب أساسي على المستوى المالي، بالنسبة لمختلف الأطراف المهتمة والمستفيدة من خدمات المراجعة، وتعتبر محدد رئيسي يتضمن العديد من المتغيرات التي تؤثر على سمعة وتطور المهنة بشكل عام، فيمكن النظر إلى عملية الجودة للمراجع الخارجي، بأنها منتج نهائي لما يقوم به من أفعال وإجراءات وما يتخذه من أحكام خلال تنفيذ المهمة، بحيث يتأثر هذا المنتج النهائي، إيجابيا أو سلبيا بما يقوم به المراجع.

ولقد ترتب على ذلك تأثر مهنة المراجعة سلبا في عدة أمور أهمها فقدان مستخدم القوائم المالية الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي فإن هذه المعلومات فقدت أهم عنصر يميزها وهو جودتها، وذلك لأن الهدف الأساسي من المراجعة هو تمكين المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد عن صدق تعبير القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

ومن هنا اقتضت الضرورة العمل على تعزيز مهنة المراجعة وتمكين عمل المدققين للوصول إلى مستوى الجودة المطلوب، وذلك من خلال وضع المحور الأساسي في هذه الدراسة وهو جودة المراجعة والعوامل المؤثرة التي تساهم في زيادتها، وقياس تأثير كل منها على مستوى الجودة.

و لكي يتم تعزيز مستوى أداء مهنة المراجعة نحو الأفضل فلا بد من البحث عن هذه العوامل على جودة المراجعة ودراستها، والتي تعتبر أحد وسائل المراجعة الهامة والدقيقة التي يستخدمها المراجع. وعلى ضوء ما تقدم يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية فيما يلي:

ما هي العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي في ولاية ورقلة؟

وقد تم تقسيم الإشكالية الرئيسية إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما هي نظرة المراجعين الخارجيين لجودة المراجعة؟

- 2- هل توجد علاقة بين الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع الخارجي وبين جودة المراجعة؟
- 3- هل توجد علاقة بين استقلالية المراجع الخارجي وموضوعيته وبين جودة المراجعة؟
- 4- هل توجد علاقة بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية وبين جودة المراجعة؟
- 5- هل توجد علاقة بين العوامل المتعلقة بفريق المراجعة الخارجية وبين جودة المراجعة؟
- 6- هل توجد علاقة بين العوامل المتعلقة بأتعاب المراجعة الخارجية وبين جودة المراجعة؟

✓ فرضيات البحث:

ولمعالجة الأسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

- 1- هناك نظرة متباينة ومختلفة لجودة المراجعة من قبل المراجعين الخارجيين؛
- 2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع الخارجي وبين جودة المراجعة؛

- 3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية المراجع الخارجي وموضوعيته وبين جودة المراجعة؛
- 4- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية وبين جودة المراجعة؛
- 5- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بفريق المراجعة الخارجية وبين جودة المراجعة؛
- 6- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بأتعاب المراجعة الخارجية وبين جودة المراجعة.

✓ أهداف الدراسة:

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تقديم مفاهيم المختلفة والمتباينة حول المراجعة؛
- التعرف على مفهوم جودة المراجعة وإبراز أهميتها وأهدافها؛
- تحديد ومعرفة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة.

✓ أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أنها تسعى من خلالها الباحثة إلى تحديد وتحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المرجع الخارجي، والتطرق إلى مفاهيم مختلفة لجودة المراجعة.

✓ مبررات اختيار الموضوع:

هناك مجموعة من المبررات التي أدت بالباحثة لاختيار هذا الموضوع اختلفت بين المبررات الموضوعية والذاتية ومن بينها:

- ارتباط الموضوع بمجال التخصص تدقيق ومراقبة التسيير؛
- التوسع في مجال المراجعة والرغبة في إتمام معارف شخصية بخصوص هذا الموضوع؛
- التعرف على العوامل التي يمكن أن تؤثر في جودة المراجعة؛
- تسليط الضوء على البيئة الجزائرية فيما تعلق بالعوامل المؤثرة على جودة المراجعة فيها.

✓ حدود الدراسة:

تقع حدود هذه الدراسة الميدانية فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** جاءت هذه الدراسة الميدانية على شكل استبانة موجهة لمجتمع المتكون من المراجعين الخارجيين العاملين بولاية ورقلة.
- **الحدود الزمانية:** تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة في الفترة الممتدة بين شهر فيفري إلى غاية شهر سبتمبر من سنة 2020.

✓ **صعوبات الدراسة:** اعترض الباحث مجموعة من الصعوبات التي حالت دون إنجاز مذكراته ومن ضمنها صعوبة الالتقاء بالمشرف وكذلك عدم استقبال بعض المراجعين الخارجيين لطرح بعض الأسئلة عليهم وتوضيح أكثر لأسئلة الاستبيان بسبب المرض فيروس كورونا.

✓ منهج وأدوات الدراسة:

يهدف الإمام وتحقيق أهداف البحث النظرية والتطبيقية تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، ففي الجانب النظري تم الاعتماد على الكتب والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة للبحث عن مفهوم المراجعة وأنوعها وتعريف لجودة المراجعة الخارجية، وبيان أهميتها والعوامل المؤثرة على جودة المراجعة. أما الجانب التطبيقي فقام الباحث بتوزيع إستبيان لدراسة كامل مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، وتم تفرغها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة.

✓ هيكل البحث:

ارتأينا للإجابة عن التساؤلات المطروحة ولاختيار الفرضيات وقد أستهل هذه الدراسة بمقدمة واختتمت بمجموعة من النتائج والتوصيات وكذا أفاق للبحث. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة أن يكون تقسيم هذا الموضوع إلى فصلين هما:

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية حول المراجعة وجودتها

يحتوي هذا الفصل على مبحثين، يتحدث الأول على ماهية المراجعة وجودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها، والثاني عن الدراسات السابقة لموضوع الدراسة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

يشمل هذا الفصل مبحثين، ففي المبحث الأول نتناول فيه الطريقة والمنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني نتناول فيه تحليل نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية حول المراجعة وجودتها

تمهيد:

تزايدت الضغوط من جانب المساهمين والمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية لرغبتهم في توافر قوائم وتقارير ومعلومات مالية صحيحة وكافية في التوقيت المناسب لاتخاذ قرارات استثمارية صحيحة، وبخاصة بعدما أثير مؤخراً جدل في الأسواق المالية الكبرى وأهيار أكبر الشركات، والشك في مدى فاعلية مهنة المحاسبة والمراجعة من هذا المنطق بدأت المنظمات والجهات الدولية والمحلية المناداة بأهمية تشكيل لجان المراجعة مع ضرورة جودتها لما لهذه اللجان من تأثير كبير على صحة وسلامة ودقة القوائم المالية، لذلك تتمحور دراستنا في هذا الفصل حول الأدبيات النظرية والتطبيقية حول المراجعة وجودتها حيث نتطرق إلى مفهوم المراجعة وأنواعها ومفهوم جودة المراجعة وأهميتها، والعوامل المؤثرة عليها، بالإضافة إلى التطرق إلى الدراسات السابقة لموضوع الدراسة.

المبحث الأول: ماهية المراجعة وجودتها

سنتناول في هذا الجزء مفهوم المراجعة، أنواعها ثم التطرق إلى مفهوم جودة المراجعة وأهم العوامل الممكن أن تؤثر فيها.

المطلب الأول: ماهية المراجعة

تعتبر المراجعة من بين آليات التي تلجأ لها المؤسسة وأصحاب المصالح من اجل التحقق من السير الحسن لنشاط المؤسسة وقيام مدير المؤسسة بالمهام الموكلة إليه.

الفرع الأول: مفهوم المراجعة:

تعددت التعاريف المقدمة للمراجعة التي تختلف تبعا لاختلاف وجهات نظر الباحثين والمهنيين ومن بين هذه التعاريف نجد مايلي:

- **التعريف 1:** يقصد بالمراجعة: "هي عملية تجميع الأدلة من المعلومات بما يؤدي إلى تحديد درجة العلاقة بين المعلومات والمقاييس المحددة لها من قبل ويجب إتمام عملية المراجعة بواسطة شخص مستقل".¹

- **التعريف 2:** تعرف المراجعة كذلك بأنها: "هي فحص للمعلومات من طرف شخص خارجي، شريطة أن لا يكون هو الذي حضرها أو استعملها، بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل".² ومن هذا التعريف نستخلص نقطتين أساسيتين هما:

- ✓ تكمن عملية المراجعة في فحص المعلومات من أجل تعظيم منفعتها؛
- ✓ يشترط في الشخص القائم بعملية المراجعة أن يكون خارجي عن المؤسسة، ويختلف عن الشخص الذي قام بتحضير واستعمال هذه المعلومات.

¹ أ.د/ثناء علي القباني، المراجعة، الاسكندرية: الدار الجامعية، 2007، ص 11.

² - بلقاضي بلقاسم، محاضرات في المراجعة المحاسبية والمالية، مطبوعة مقدمة لطلبة الماستر لشعبة المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2016/2017، ص 09، متاح على: dlibrary.univ-boumerdes.dz:8080/bitstream/123456789/5132/1/belkacem.pdf بتاريخ 18:00، 2020/05/02.

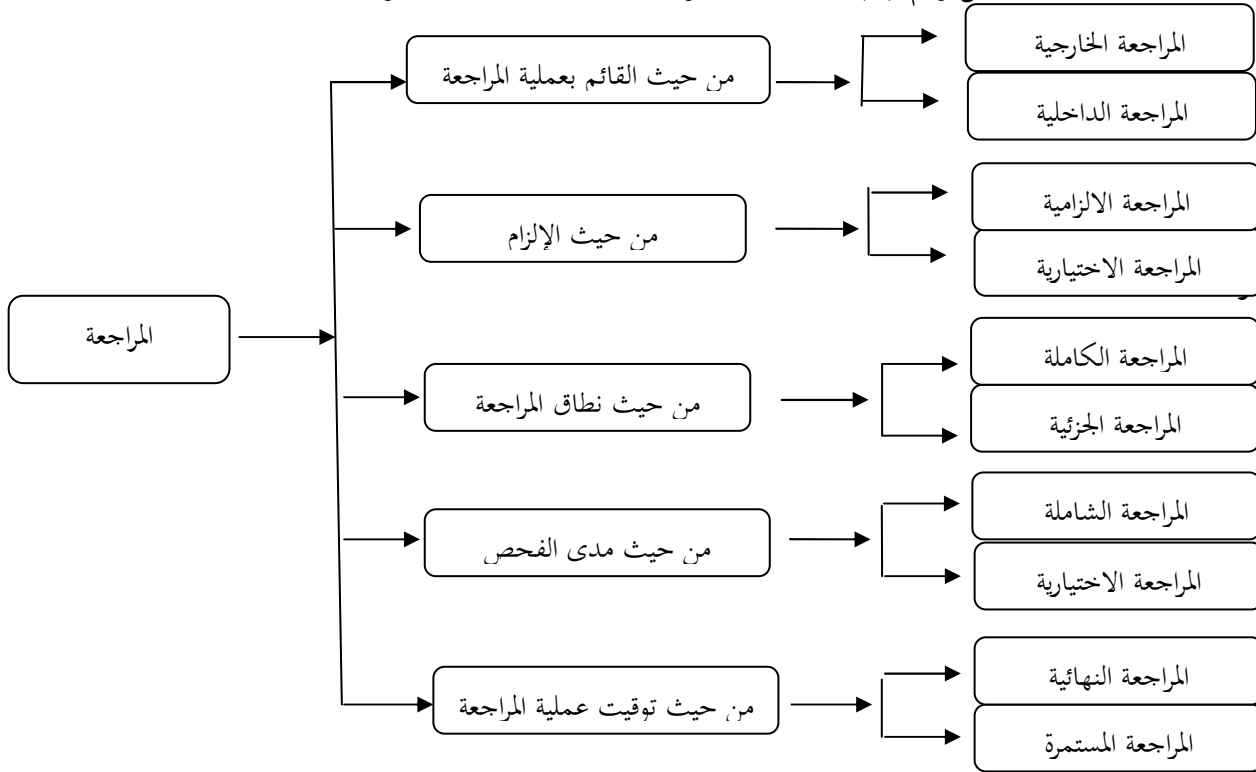
- **التعريف 3:** هي الفحص الإنتقادي المستقل والمنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات والمعلومات التي تحتويها القوائم المالية بهدف تحديد مدى دقة أنظمة الرقابة الداخلية، ومدى سلامة وصحة المستندات، ومدى سلامة الدفاتر والسجلات³.

- **التعريف 4:** كما عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"⁴.

الفرع الثاني: أنواع المراجعة:

بالرغم من تعدد أنواع المراجعة فهي تلتقي في الأهداف، لكن الاختلاف يكمن في الزاوية التي ينظر إليها من خلالها، وعلية يمكن توضيح تلك التصنيفات للمراجعة من خلال الآتي:

شكل رقم (1) تصنيفات المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة



³- وائل مراد، أساسيات المراجعة ، مجلة محاسبية دوت نت، 08 مايو 2011، متاح على

{infotechaccountants.com/articles.html/}; 2020/05/05.

⁴- عبد الرحيم بوزنادة، متغيرات البيئة الداخلية للمراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات وخبراء محاسبين دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص فحص محاسبي، في بسكرة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016/2015، ص 06.

المصدر: عبد السلام عبد الله سعي أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، ص 22.

يتبين من الشكل أعلاه، أن هناك أنواع متعددة للمراجعة تبعا للزاوية التي ينظر إليها وفي مايلي هذه التصنيفات كما يلي:

أ/ من حيث القائم بعملية المراجعة:

تقسم المراجعة وفقا للقائم بعملية المراجعة إلى نوعين أساسيين هما:

✓ **المراجعة الخارجية:** وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، حيث يكون مستقلاً عن إدارة المؤسسة.

وتهدف بشكل رئيسي إلى تقديم رأي محايد ومستقل حول القوائم المالية لطرف آخر فيما إذا كانت قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

✓ **المراجعة الداخلية:** لقد كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقاً للمراجعة الخارجية، ومن ثم فهي تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية. ولقد نشأت المراجعة الداخلية بناء على احتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية. فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة، تعمل داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة، عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى.⁵

⁵ - عبد السلام عبد الله سعي أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، 2010، ص 23.

ب/ من حيث الإلزام:

تنقسم المراجعة من حيث الإلزام إلى نوعين⁶:

✓ **المراجعة الإلزامية:** وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها، حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع

خارجي لمراجعة

حساباتها واعتماد القوائم المالية لها. ومن ثم يترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

✓ **المراجعة الاختيارية (غير الإلزامية):** وهي المراجعة التي تتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة.

ج/ من حيث نطاق المراجعة:

تنقسم المراجعة من حيث نطاق المراجعة إلى نوعين⁷:

✓ **المراجعة الكاملة:** في هذا النوع من المراجعة يكون نطاق عمل المراجعة غير محدد، ولا تضع الإدارة أو

الجهة التي تعين المراجع أية قيود على نطاق الفحص والعمل الذي يقوم به.

فمثلا المراجع الخارجي يتعين عليه في نهاية الأمر إبداء الرأي الفني عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية

ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباره، حيث أن مسؤوليته تغطي جميع

تلك المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص.

✓ **المراجعة الجزئية:** وهي المراجعة التي تتضمن وضع بعض القيود على نطاق المراجعة، بحيث يقتصر عمل

المراجع على بعض العمليات دون غيرها. وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات على سبيل الحصر.

وفي هذه الحالة تقتصر مسؤولية المراجع في مجال أو نطاق المراجعة الذي حدد له فقط دون غيره. ولذلك

يتعين في مثل هذه الحالات وجود اتفاق أو عقد كتابي يبين حدود ونطاق المراجعة والهدف المراد تحقيقه،

⁶- نفس المرجع أعلاه، ص 23.

⁷- وجدي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2010، ص 11.

ويتعين على المراجع من ناحية أخرى أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات⁸.

د/ من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات:

يمكن تقسيم المراجعة من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المراجع إلى نوعين:⁹

✓ **المراجعة الشاملة:** وتعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص. ومن الملاحظ أن هذه المراجعة تصلح للمؤسسات صغيرة الحجم، حيث أنه في حالة المؤسسات كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذه المراجعة إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة.

✓ **المراجعة الاختيارية:** وفي هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص، مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها (المجتمع).

ه/ من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبارات:

تنقسم المراجعة وفقاً لهذا التصنيف إلى نوعين¹⁰:

✓ **المراجعة النهائية:** تتميز هذه المراجعة بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية. ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.

✓ **المراجعة المستمرة:** في هذه الحالة تتم عمليات الفحص وإجراءات الاختبارات على مدار السنة المالية للمؤسسة. وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً، مع ضرورة إجراء مراجعة

⁸ - عبد السلام عبد الله سعي أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 24-25.

⁹ - وجدي حجازي، نفس المرجع السابق، ص 25.

¹⁰ - نفس المرجع، ص 26.

أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.

وستتناول في الجزء الموالي المراجعة الخارجية باعتبارها موضوع دراستنا.

الفرع الثالث: مفهوم المراجعة الخارجية:

قدمت العديد من التعاريف والمفاهيم للمراجعة الخارجية اختلفت باختلاف الباحثين والهيئات المهنية ومن ضمنها نجد التعاريف الآتية:

تعرف المراجعة الخارجية بأنها عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل، بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية، أصحاب المصلحة في المشروع.¹¹

أما Tandon فيعرف المراجعة الخارجية بأنها: " فحص الدفاتر والمستندات الخاصة بالوحدة المحاسبية أيا كان مجال نشاطها أو شكلها القانوني والتحقق من التزام إدارة المؤسسة والعاملين بها بالنظم واللوائح والقوانين المنظمة لنشاط المنشأة بما يمكن المراجع الخارجي من أن يبدي رأيا موضوعيا في مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها".¹²

وتعرف كذلك بأنها: المراجعة التي يقوم بها شخص مؤهل ومدرب ومستقل ومحيد ومسئول هو مراقب الحسابات. ومجالها القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها، وهدفها إبداء الرأي الفني المحيد على هذه القوائم المالية.¹³

أما المراجعة الداخلية فتعرف على أنها "نشاط تقييمي مستقل، يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها من أجل خدمة الإدارة وبالتالي فهي رقابة إدارية تمارس عن طريق قياس وتقويم درجة كفاية أنظمة الرقابة الأخرى".¹⁴

¹¹ - عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة- الجزء الأول، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2009، ص 30.

¹² - عبد الرحيم بوزنادة، مرجع سبق ذكره، ص 14.

¹³ - نفس المرجع، ص 31

ويمكن التمييز بين المراجعة الخارجية و المراجعة الداخلية من خلال أوجه المقارنة الملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم (1) المقارنة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

وجه المقارنة	المراجع الداخلي	المراجع الخارجي
الهدف	الهدف الرئيسي هو اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعة.	الهدف الرئيسي هو إبداء رأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي.
التعيين	إدارة المؤسسة	أصحاب رأس المال (الملاك)
المسؤولية والتقرير	مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقاريره إلى المستويات الإدارية العليا بالمؤسسة	مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقاريره ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم
الاستقلال	مستقل جزئياً	يتمتع باستقلال كامل
طبيعة العمل	تفصيلي	اختياري أو محدد حسب الاتفاق
نطاق العمل	جميع نشاطات المؤسسة	مالي محاسبي (عينات)
الفئات التي يخدمها	الإدارة	الملاك، المستثمرين، الممولين، والحكومة

¹⁴ عبد الله أحمد سويلم الحسينان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة التكنولوجيا للمعلومات، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص: 57.

توقيت الأداء	سابق ولاحق	لاحق
الموقف من نظام الرقابة الداخلية	تقييمه والحرص والمراقبة لتطبيق أحكامه	دراسته وتقييمه لتحديد حجم العينات ووضع الخطة

المصدر: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، صفحة رقم 95.

المطلب الثاني: ماهية جودة المراجعة

سيتم في هذا الجزء التطرق إلى مفهوم جودة المراجعة وأهميتها وكذا العوامل المؤثرة فيها.

الفرع الأول: مفهوم جودة المراجعة:

رغم الاهتمام المتزايد بجودة المراجعة من قبل الهيئات المهنية والباحثين، إلا أنه لم يتم التوصل حتى الآن إلى تحديد مفهوم واضح وشامل لجودة المراجعة، وذلك لتعدد واختلاف وجهات نظر الفئات المستفيدة، من مراجعين، ومعدّي القوائم المالية، ومستخدمي القوائم المالي، وفيما يلي نستعرض بعض التعاريف:

1- تعريف "De angelo 1981": تعتبر من أوائل من ربطوا بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف

المراجع للأخطاء في القوائم المالية، حيث عرفت جودة المراجعة بأنها قدرة المراجع على اكتشاف التحريف المادي في القوائم المالية- إذا كان موجودا. والتقرير عن هذا التحريف عند اكتشافه¹⁵.

2- تعريف "Palmrose 1988": حيث عرف جودة المراجعة بأنها مستوى التأكيد الذي يقدمه المراجع

بعدم احتواء القوائم المالية للأخطاء الجوهرية، وأنه كلما كبر هذا المستوى كلما دل على جودة المراجعة والعكس صحيح¹⁶.

3- تعريف "Titman and rueman 1988": عرف جودة المراجعة بأنها دقة المعلومات التي

يقدمها المراجع للمستثمرين¹⁷.

¹⁵ Deangelo, Linda Elizabeth, " Auditor Size and Audit Quality" Journal of Accounting and economics, 1981, pp 183.

¹⁶ Palmrose, Zoe- Vonna, "An Analysis of auditor litigation and Audit service Quality", The Accounting Review (Vol LXIII, No.1, Jannary, 1988); pp33.

4-تعريف Knapp 1991 : حيث عرف جودة المراجعة بأنها مدى قدرة المراجع على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية المراجعة¹⁸.

5-تعريف Copley and Doucet 1993: عرف جودة المراجعة بمدى التزام المراجع بالمعايير المهنية المتعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقرير¹⁹.

6-تعريف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين حسب نشرة معايير المراجعة رقم (4) التي أصدرها سنة 1974 فقد أوضحت أن جودة المراجعة تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المهنية للمراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني، ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة.

7-وقد أشار lam and chang إلى أن جودة المراجع هي مفهوم يعتمد على منشأة المراجعة، بينما جودة المراجعة هي مفهوم يعتمد على جود الخدمة التي يقدمها المراجع²⁰.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص التعريف التالي:

تعرف جودة المراجعة بأنها أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية عالية وفقاً للمعايير والأحكام المهنية للمراجعة، مع الإفصاح عن الأخطاء والغش والمخالفات المكتشفة، والعمل من أجل تلبية رغبات واحتياجات الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة.

¹⁷- سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية- جامعة الإسكندرية، العدد رقم 02، المجلد رقم 45، يوليو 2008، متاح على
¹⁸- عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية "دراسة نظرية- ميدانية"، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير، جامعة الحديدة، 2008، ص 04.
¹⁹- عبد السلام سليمان الاهدل، نفس المرجع. السابق، ص5.
²⁰- محمود أحمد حمودة، مفهوم جودة المراجعة الخارجية وتأثيرها على إدارة الأرباح،مجلة محاسبة دوت نت، 06 مارس 2013، متاح على: {infotechaccountants.com/articles.html/، 2020/05/05.

الفرع الثاني: أهمية جودة المراجعة:

واجهت مهنة المراجعة ضغوطاً متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريفات جوهرية في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين، وخصوصاً بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للمراجعة من أكبر مكاتب المراجعة.²¹ وللتغلب على تلك الضغوط يجب الاهتمام بجودة المراجعة، والتي تمثل مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية المراجعة (المراجع - الشركة محل المراجعة - المستفيدين من خدمات المراجعة - المنظمات المهنية) وتنبع أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية:²²

- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.
- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.
- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.
- تخفيض صراعات الوكالة.
- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.
- أداة تنافسية جيدة.
- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية.

²¹ - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة الإطار النظري- المعايير والقواعد - مشاكل التطبيق العلمي، المكتب الجامعي الحديث،

مصر، 2007، ص ص: 128-129.

²² - عبد السلام سليمان الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص 06

وتكمن أهمية جودة المراجعة من خلال أن المنتج النهائي لعملية المراجعة يتمثل في تقرير مراجع الحسابات، والذي يعتمد عليه الكثير من المستخدمين الخارجيين في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم. ومن هنا فإن جودة المراجعة هي مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة، ويمكن تحديد هذه الأطراف كما يلي:

***مراجع الحسابات:** يهتم بتحسين سمعته وشهرته و موقفه التنافسي في مجال سوق خدمة المراجعة، لذا فهو بذلك يعني بأن تكون عملية المراجعة التي يؤديها بأعلى جودة ممكنة؛

***إدارة الشركة:** وهي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية المراجعة بجودة عالية يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، وبالتالي وضع الخطط المستقبلية؛

***البنوك و الدائنين:** حيث يعتمدون وبشكل كبير على القوائم المالية التي تمت مراجعتها وخاصة منح القروض والتسهيلات البنكية، وبالطبع فإن جودة عملية المراجعة تؤثر إيجابيا على صحة قراراتهم.

***الجمعيات و المؤسسات المنظمة للمهنة:** تهدف إلى إلزام مكاتب المراجعة لتحقيق مستوى عال من الجودة لتطوير المهنة و تدعيم الثقة بها وتحسين نظرة المجتمع بها وبالخدمات التي تقدمها؛

***الهيئات و الأجهزة الحكومية:** تعتمد على القوائم المالية المراجعة في نواحي متعددة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب و اتخاذ القرارات بخصوص إعانة بعض الصناعات. لذا تسعى الهيئات والأجهزة الحكومية أن تتم أعمال المراجعة وفقا لمستوى عال من الجودة بهدف حماية النشاط الاقتصادي وكافة الأطراف ذات الصلة بعملية

المراجعة. 23

²³ - جواهر السبيعي، مرجع سبق ذكره، ص 25.

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة:

يتفق العديد من الباحثين والمهنيين والمهتمين بجودة المراجعة بأن هناك العديد من العوامل التي يمكن أن تؤثر فيها ومن بين هذه العوامل نجد:

1- الكفاءة المهنية والخبرة العلمية المهنية للمراجع:

تعتبر الكفاءة المهنية والخبرة المهنية من بين العوامل المؤثرة على كفاءة وفعالية عملية المراجعة وتكمن القاعدة أن الكفاءة المهنية من تفرض الالتزامات التالية على المحاسبين المهنيين:²⁴

- المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية ذات الكفاءة العالية.
- تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.
- كما تتطلب الخدمة المهنية التي تتسم بالكفاءة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة. ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين، الأولى الحصول على الكفاءة المهنية، والثانية المحافظة على الكفاءة المهنية.

مما لا شك فيه فإن إجراءات المراجعة كافة تتطلب قدراً من الحكم الشخصي، ومن ثم فإنه بغض النظر عن قدر التعلم الرسمي الذي حصل عليه المراجع فإنه لن يكون كافياً وحده كأساس لإبداء رأيه، ولهذا فإن هذا التعليم الرسمي والمنهجي يجب أن يدعمه خبرة كافية وذلك بالشكل الذي يمكن المراجع من إجراء ما يلزم من تقديرات حكمية وشخصية عند أداء مهمة المراجعة²⁵.

²⁴- سماح أسامة النعسان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، بحث مقدم كمتطلب للحصول على شهادة الماجستير، غزة، الجامعة الإسلامية، يوليو 2018م، ص 44.

²⁵- نوال حربي راضي، تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق- دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين في جامعة القادسية بحث مقدم إلى كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، جامعة القادسية، 2010م، ص 06-07.

وبما أن مهنة المراجعة كأى مهنة أخرى تحتاج إلى التمرن عن طريق الممارسة، بمعنى أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مراجعاً قضاء فترة من الزمن للممارسة العملية ومعرفة أصول المهنة كغيرها من المهن تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة²⁶.

2- استقلالية المراجع وموضوعيته:

يعتبر استقلال المراجع من المفاهيم التي تميز مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الأخرى، كما أنه حجر الزاوية لمهنة المراجعة وأساس الثقة في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية. ويشمل استقلال المراجع على: الحق في الإشراف على مندوبيه وتوجيه أعمالهم بدون أي تدخل من الشركة التي يقوم بمراجعتها، والحرية التامة في اختيار إجراءات وطرق الفحص التي يقوم بها، بالإضافة إلى حرية التعبير عن الرأي في التقرير الذي يدلي به على القوائم المالية بدون خوف من اتخاذ إجراءات إنتقادية ضده²⁷.

أما عن استقلالية المراجع بجودة المراجعة فقد توصلت العديد من الدراسات إلى أن هناك وجود علاقة طردية بين استقلال المراجع وجودة المراجعة، ولخصت دراسة **De Angelo** في هذا الإطار إلى أن استقلال المراجع يعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة المراجعة حيث أنه المراجع غير المستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة²⁸.

وأوضح أحد الباحثين أن هناك علاقة إيجابية بين استقلال المراجع وجودة المراجعة، وأن جودة المراجعة في مفهومها الشامل لا تتطلب تحقيق الاستقلال بصورة مطلقة حيث أن ذلك يمثل وضعاً مثالياً لا يمكن تحقيقه في الواقع، بل ينبغي الوصول إلى أقصى قدر ممكن منه في ظل الظروف السائدة.

يجب على المراجع أن يبقى موضوعياً و متجرداً من صراعات المصالح عند تنفيذ المسؤوليات المهنية، وينبغي أن يتمتع بالحياد في الواقع والظاهر عند تقديم خدمة المراجعة. وإن رأي المراجع إذا لم يكن مستقلاً، فعلياً، وظاهرياً يصبح بغير قيمة فالاستقلالية تعتبر العمود الفقري لمهنة المراجعة²⁹.

²⁶- نوال حربي راضي نفس المرجع ص 07.

²⁷- عبد السلام سليمان الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص 27.

²⁸- عبد السلام سليمان الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص 28.

²⁹- نوال حربي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 07.

3- عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة:

تنقسم العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة بدورها إلى:

أ/ حجم مكتب المراجعة:

يعتبر حجم مكتب المراجعة أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، توجد علاقة طردية بين حجم المكتب وجودة المراجعة حيث تزيد جودة المراجعة كلما كبر حجم مكتب المراجعة. فإن هناك دراسات كثيرة تؤيد وجود علاقة طردية بين كبر حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة إلا أن هناك من يرى أن جودة المراجعة لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط وإنما ترتبط أيضا بالمكاتب الصغيرة، على افتراض أنه من غير المنطقي أن تكون مكاتب المراجعة الصغيرة عديمة الجودة، كما أن قلة عدد عملاء المكاتب الصغيرة قد يكون راجعاً إلى تمسك تلك المكاتب بمعيار الاستقلال، وحرصها وعنايتها عند قبول عملاء جدد³⁰.

ب/ سمعة مكتب المراجعة:

تعتبر سمعة مكتب المراجعة أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية، ويقصد بها تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة، وتوصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب المراجعة وجودة المراجعة، أي أنه كلما زادت سمعة مكتب المراجعة زادت معها جودة المراجعة³¹.

ج/ القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة:

يتوقع مستخدمو القوائم المالية من المراجعين اكتشاف والتقرير عن أية مخالفات وأخطاء جوهرية تحتوي عليها القوائم المالية، حيث أن عدم اكتشاف المراجعين لها يعتبر في نظر المستخدمين فشلاً للمراجعة وهو ما يؤدي إلى

³⁰- جواهر السبيعي، مرجع سبق ذكره، ص 26.

³¹- عبد السلام سليمان الأهل، مرجع سبق ذكره، ص 10-11.

رفع الدعاوي القضائية ضد المراجعين، خصوصا عندما يتكبد المستخدمون خسائر مالية بسبب الاعتماد على القوائم المالية التي تحتوي على الأخطاء والمخالفات غير المكتشفة³².

وأشار **Francis** إلى أن هناك نوعين من فشل المراجعة؛ يتعلق الأول بفشل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (**GAAP Failure**) ويحدث هذا إذا لم يتأكد المراجع من تنفيذ مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. أما الثاني فيتعلق بفشل تقرير المراجعة (**Audit Report Failure**) ويحدث هذا النوع عندما يفشل المراجع في تعديل تقريره أو إصدار تقرير مقيد في الظروف الملائمة.

وفي كلتا الحالتين تكون القوائم المالية مضللة للمستخدمين. كما أوضح أن هناك علاقة عكسية بين جودة المراجعة وفشل المراجعة، وأن الدليل الأكثر إقناعا بفشل المراجعة هو وجود دعاوي قضائية ضد المراجعين³³.

وأكد **Palmrose** على أن مستخدمي القوائم المالية لا يمكنهم ملاحظة كل من جودة المراجعة أو فشل المراجعة، لذلك يستخدمون الدعاوي القضائية في تمييز حالات فشل المراجعة³⁴.

وتتبع أهمية عامل الدعاوي القضائية من الأضرار التي يلحقها بمكتب المراجعة، أنه قد يؤدي إلى فقدان العملاء نتيجة لفقدان السمعة، بالإضافة إلى دفع التعويضات، وضياع وقت وجهد المراجع في بحث القضايا المرفوعة ضده.

أما عن علاقة هذا العامل بجودة المراجعة فقد توصلت العديد من الدراسات إلى أن الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة تعتبر أحد العوامل المهمة المؤثرة على جودة المراجعة وأن هناك علاقة عكسية بين الدعاوي القضائية وجودة المراجعة³⁵.

وأوضحت دراسة **حسن 1998** أن القضايا المرفوعة ضد المراجعين تعتبر أحد المؤشرات على جودة المراجعة قبل التعاقد، وأنه كلما زادت جودة المراجعة كلما قل احتمال فشل عملية المراجعة، وبالتالي يقل احتمال رفع القضايا ضد المراجع³⁶.

³² - عبد السلام سليمان الأهل، مرجع سبق ذكره ، ص 12.

³³ - نفس المرجع، ص رقم 12.

³⁴ - Palmrose, Zoe- Vonna, "An Analysis of auditor litigation and Audit service Quality", The Accounting Review

(Vol LXIII, No.1, January, 1988); pp 40.

³⁵ - عبد السلام سليمان الأهل، مرجع سبق ذكره، ص رقم 13.

د/ المنافسة بين مكاتب المراجعة:

تعمل مهنة المراجعة كأية مهنة أخرى في سوق مفتوحة تقوم على المنافسة بين أعضائها لجذب العملاء، خصوصاً مع زيادة عدد مكاتب المراجعة، وعدد المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة، كما تعتبر المنافسة السمة المميزة لسوق خدمات المراجعة عند الارتباط المبدئي بخدمة المراجعة.³⁷

ونظراً لأهمية المنافسة بين مكاتب المراجعة وأثرها على جودة المراجعة، فقد نالت اهتماماً واسعاً من قبل المنظمات المهنية، حيث أشارت لجنة **Cohen** إلى أن المنافسة تعتبر إحدى المشكلات التي تواجه مكاتب المراجعة في الوقت الحاضر، ولها تأثير على ساعات المراجعة وموازنة الوقت، مما يؤدي إلى تقليل الأتعاب وتخفيض جودة المراجعة.³⁸

وأوضحت لجنة **Treadway** ولجنة **Anderson** إلى أن زيادة المنافسة والضغط الناتجة من انخفاض أتعاب المراجعة تعتبر أحد مسببات لجودة المراجعة الرديئة.³⁹

إن دراسة **صبيحي** 1997 أوضحت أن المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤدي إلى زيادة جودة المراجعة للأسباب التالية:⁴⁰

- أن مكاتب المراجعة أصبحت أكثر إدراكاً لحاجتها لتسويق خدماتها في ضوء توزيع وزيادة جودة خدماتها، وأن الاهتمام بجودة المراجعة بدأ يزداد تمييز مكتب المراجعة عن غيره.
- أن القرار الرشيد لاختيار والتعاقد مع المراجع الخارجي يجب أن يتم وفقاً لمعايير موضوعية وطبقاً للمنفعة المتوقعة من جودة المراجعة وليس فقط بناءً على التكلفة الأقل.
- أن السوق الكفاء هو الحكم على جودة المراجع، ولا خوف من وجود تأثير للمنافسة على الاستقلال وبالتالي خفض جودة المراجعة.

³⁶- نفس المرجع أعلاه، ص 13

³⁷- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 29.

³⁸- عبد السلام سليمان الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص 14.

³⁹- أمين السيد، مرجع سابق، ص 35.

⁴⁰- محمد السيد سرايا، نفس المرجع، ص 130.

كما أشارت دراسة راضي 1998 إلى أن المنافسة تؤدي إلى زيادة جودة المراجعة وذلك لسببين الأول: أن هناك معايير مهنية وقواعد للسلوك المهني تعتبر الأساس في بيئة المراجعة، والثاني: أن مكاتب المراجعة أصبحت أكثر حاجة لتقديم خدمات ذات جودة عالية أفضل في ظل المنافسة، وأن المنافسة ليست سعرية، أن الجودة هي المحك الأساسي في الطلب على الخدمة⁴¹.

ع/ تخصص مكتب المراجعة في مراجعة قطاع معين:

ويقصد بالتخصص في مهنة المراجعة أن يتخصص المراجع في مراجعة قطاع من النشاط الاقتصادي مثل التخصص في مراجعة البنوك أو الشركات الصناعية أو التجارية وغيرها، والذي يمكن أن يقاس من خلال نسبة عملاء مكتب المراجعة في نشاط معين إلى إجمالي عملائه أو بحصة مكتب المراجعة من إجمالي عملاء نشاط معين.

وتعود أهمية تخصص مكاتب المراجعة في مراجعة نشاط معين إلى العديد من المنافع التي يمكن أن تحققها مكاتب المراجعة من ذلك والتي منها:⁴²

- **تخفيض تكاليف المراجعة:** وذلك من خلال تطوير معرفة وخبرة المراجعين بصناعة معينة مما يجعلهم بارعين في معالجة المشكلات التي تواجههم، وتوزيع تكاليف التدريب الخاصة بالصناعة على مجموعة كبيرة من العملاء، مما يساعد من الاستفادة من وفرات الحجم.
- **أن اختيار العميل لمراجع متخصص يعود بالفائدة على كل من العميل والمراجع:** فبالنسبة للعميل يقلل من الوقت اللازم لقضائه مع المراجع لتعريفه بطبيعة النشاط بالإضافة إلى الأثر الإيجابي على القوائم المالية، وبالنسبة للمراجع يحقق رضا العميل، ويحسن من جودة المراجعة.
- كما أضاف بعض الباحثين أن التخصص الصناعي لمكتب المراجعة يقوي سوق مهنة المراجعة من خلال رفع مستوى المنافسة والخبرة المهنية و تطوير الأداء المهني، كما يؤدي إلى الارتقاء بمستوى الثقة في عدالة القوائم المالية، ويسهل لمكاتب المراجعة الحصول على حصص مناسبة من سوق خدمات المراجعة.

⁴¹- طواهر محمد التوهمي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003 ، ص 15.

⁴²- نفس المرجع أعلاه، ص 10- 11

4- عوامل متعلقة بفريق المراجعة:

نظرا لإتمام عملية المراجعة من خلال فريق العمل، ونتيجة لأن المسؤولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق تتحملها منشأة المراجعة فإن انتقاء المدققين للعمل بمنشأة المراجعة يعتبر مطلبا حيويا لضمان جودة أداء عملية المراجعة. ونتيجة لأهمية كفاءة إجراءات تعيين المراجعين للعمل بمنشأة المراجعة فقد اهتمت المنظمات المهنية اهتماما كبيرا بتعيين المدققين ولقد أشارت إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين إلى أهمية الإجراءات التي تتضمن اختيار مراجعين أكفاء وذلك من خلال تخطيط الاحتياجات من المراجعين مع تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة بكل مستوى إداري في منشأة المراجعة⁴³.

■ خبرة فريق المراجعة:

تؤثر الصفات الشخصية لفريق المراجعة على كفاءة وفاعلية أداء عملية المراجعة بشكل جوهري، ومن تلك الصفات ذات الأثر كبير على عملية التقدير الشخصي وإصدار الأحكام في المراجعة الخبرة المهنية لفريق المراجعة. وقد تبنى الباحثون وجهتي نظر لتعريف الخبرة في المراجعة، الأولى تعرف الخبرة بأنها الأداء الأفضل لمهمة محددة. أما وجهة النظر الثانية فتعرف الخبرة بأنها عبارة عن المدة الطويلة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة أو في أداء مهمة محددة⁴⁴.

وأكدت الباحثة أميرة عثمان 1998 أن هناك خلط من قبل الباحثين بين مصطلح الخبرة (Expertise) ومصطلح الممارسة لفترة طويلة (الأقدمية) Experience مما يؤدي إلى نتائج مغايرة وغير متسقة، وأشارت إلى أن الخبرة تتمثل في اكتساب مهارة أو حكمة فائقة من خلال المشاهدة أو المشاركة في نشاط محدد بذاته، أما الأقدمية فيقصد بها المقدرة الذاتية المكتسبة من كل من المعلومات والمهارة والممارسة التي تنشأ مجتمعة نتيجة الملاحظة المباشرة أو المشاركة في الحدث خلال فترات طويلة من الزمن، وأنه بالرغم من أن الخبرة والأقدمية

⁴³ - سماح أسامة النعسان، مرجع سبق ذكره، ص 44.

⁴⁴ - عبد السلام سليمان الأهل، مرجع سبق ذكره، ص 29.

يتضمنان اكتساب الممارس المهني للمعرفة والمهارة، إلا أن الخبرة تعكس مستويات نوعية مرتفعة من المعرفة والمهارة⁴⁵.

ولتأكيد ذلك أشار Bonnre and lewis إلى أن الأقدمية (Experience) تعتبر مقياساً للخبرة، وأنه على الرغم من أن هذا المقياس حظي بقدر من القبول، إلا هناك عيوباً لهذا المقياس وهي⁴⁶:

- عدم وجود علاقة تجريبية واضحة بين الأقدمية والأداء، والمثال على ذلك أن المراجعين في نفس المستوى من المحتمل أن يختلفوا في المعرفة التي يكتسبونها خلال مدة الخدمة والتدريب، كما أن المراجعين يمتلكون قدرات فطرية مختلفة مما يؤثر على التعلم والأداء لبعض المهام.
- أن استخدام الأقدمية كمقياس للخبرة لا يسمح بوجود إطار نظري معين للمفاضلة بين المراجعين ذوي المستوى المتماثل من الأقدمية، والمثال على ذلك أن بعض مدراء المراجعة قد يكونوا خبراء أكثر من الآخرين في مهام مراجعة معينة.

ويرى علي أن عدد سنوات الخبرة التي يقضيها المراجع في تنفيذ المهام يعتبر مقياساً مناسباً للخبرة، ولكن هذا المقياس يفترض ثبات بعض العوامل مثل⁴⁷:

1- المعرفة العامة بالمحاسبة والمراجعة، والتي تشابه المؤهل العلمي وطرق اكتساب المعرفة.

2- ظروف مكاتب المراجعة، من حيث التقارب في الحجم وعدد العملاء وأنشطة العملاء.

3- المقدرة على التعامل مع المشكلات.

كما أوضح Marchant أن تعريف الخبرة بالقدرة على أداء مهمة محددة بشكل أفضل يعتبر تعريفاً ناقصاً، وذلك لأنه لا يتضمن أية فكرة عن كيفية تطوير الفرد لهذه القدرة لإنجاز المهمة بشكل أفضل⁴⁸.

⁴⁵ - محمد طاهر التهامي، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

⁴⁶ - نفس المرجع، ص 29.

⁴⁷ - سليمان الأهل، مرجع سابق، ص 29.

⁴⁸ - سماح أسامة النعسان، مرجع سابق، ص 30.

وبالتالي تعتبر الخبرة مفهوماً معقداً ومركباً لا يمكن قياسه بصورة كاملة بمقياس واحد (مثل عدد سنوات الممارسة أو الأداء)، ولكنه يحتاج إلى أكثر من مقياس. أي أن الخبرة الحقيقية هي نتاج عوامل عديدة: مثل الممارسة أو الأقدمية، والتعليم، والمعرفة، والقدرة المتميزة في إصدار أحكام ذات جوده عالية.

ونظراً لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات علاقة الخبرة المهنية لفريق المراجعة بجودة المراجعة، وتوصلت أغلب الدراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بينهما، وأن الخبرة المهنية تعتبر أحد خصائص جودة المراجعة.

ومن تلك الدراسات دراسة Sutton and lampe والتي توصلت إلى أن خبرة فريق المراجعة تعتبر أحد عوامل العمل الميداني المؤثرة على جودة المراجعة⁴⁹.

كما أكدت دراسة Carcello et al على أن خبرة فريق المراجعة ومكتب المراجعة بالعميل تعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وأشار إلى ذلك بالخصائص التالية:⁵⁰

- مشاركة مدير المراجعة الرئيس Senior Manager في عملية المراجعة على الأقل في السنتين الماضيتين.
- مشاركة الشريك المسئول عن مهمة المراجعة في عملية المراجعة على الأقل خلال السنوات الثلاث الماضية.
- قيام مكتب المراجعة بأداء عملية المراجعة للعميل خلال السنوات الثلاث الماضية على الأقل.

■ الإشراف على فريق المراجعة

توكل مهام الإشراف على عملية المراجعة عادة إلى المراجعين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا(مدراء المراجعة، والمراجعين الأول)، حيث يوكل إلى هؤلاء المراجعين مسئولية تدريب وتوجيه ومتابعة المراجعين المساعدين خصوصاً في المهام غير العادية والمعقدة.

⁴⁹- سماح أسامة النعسان مرجع سبق ذكره ، ص رقم30.

⁵⁰- عبد السلام سليمان الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص 30

وقد عرف أحد الباحثين الإشراف في مجال المراجعة بأنه ذلك النشاط الذي يمارسه عضو فريق المراجعة في المستوى الإداري الأعلى من أجل توجيه مجموعة من الأفراد في المستوى الذي يليه لتحقيق أهداف مشتركة في زمن محدد وبكيفية محددة.

وأضاف باحث آخر أن الإشراف هو توجيه جهود المساعدين المسؤولين عن تنفيذ وتحقيق أغراض المراجعة، مع تحديد مدى تنفيذ وتحقيق هذه الأغراض، ويشمل الإشراف على أعمال المراجعة على العناصر التالية: إصدار التعليمات للمساعدين، والتعرف بصورة مستمرة على المشكلات المهمة، ومراجعة العمل المؤدى، ومعالجة الاختلافات في الآراء بين أفراد مكتب المراجعة، وقد حددت اللجنة الفرعية للتعليم التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، المستويات الإشرافية في المراجعة، وعلاقتها مع بعضها البعض⁵¹.

5- أتعاب المراجعة:

تعرف أتعاب المراجع بأنها المبالغ أو الأجر أو الرسوم التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية مراجعة لحسابات مؤسسة ما، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المؤسسة محل الفحص وبين المراجع وفقا للزمن الذي يستغرقه عملية المراجعة والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية المراجعة للمساعدين.⁵²

وتزداد صعوبة تحديد أتعاب عملية المراجعة في بداية التعاقد بين المراجع والعميل، وذلك بسبب عدم معرفة المراجع بطبيعة المنشأة، والظروف، وحجم عمليات المراجعة الخاصة بها، ومدى إجراءات المراجعة الواجب أدائها، والوقت والجهد المطلوب أدائه.

فقد أوضحت بعض الدراسات إلى أن هناك علاقة طردية بين جودة المراجعة وأتعاب عملية المراجع، وتوصل البعض الآخر إلى وجود علاقة عكسية. اقترحت لجنة **Cohen** ولجنة **Treadway** أن الأتعاب المنخفضة تعد أحد أسباب انخفاض جودة المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية بين جانب العرض لجودة المراجعة أتعاب عملية المراجعة، وعلاقة عكسية بين جانب الطلب لجودة المراجعة وأتعاب عملية المراجعة.

⁵¹ - عبد السلام سليمان الأهل، مرجع سبق ذكره، ص 31

⁵² - عبد الرحيم بوزنادة، مرجع سبق ذكره، ص 54.

أشار حسن 1998 إلى أن تحديد أتعاب عملية المراجعة تعتمد على أساس هيكل تكاليف مكتب المراجعة، ومن المفترض أنه كلما قام فريق من المراجعين ذو الكفاءة العالية بأداء عملية المراجعة و زادت أتعاب عملية المراجعة، كلما زادت إمكانية الحصول على الأدلة الكافية والجيدة وبالتالي تزداد جودة المراجعة.⁵³

6- مدى إدراك مدقق الحسابات لأهمية تحقيق الجودة في العملية التدقيقية:

أي أن يدرك مدقق الحسابات بأن يتم أداء عملية التدقيق بالشكل المطلوب وبأعلى جودة ممكنة لأنه يتوقع المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية من مخرجات عملية التدقيق المتمثلة في تقرير المدقق الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم على هذا التقرير، وأدائها بالجودة المطلوبة يدعم سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.⁵⁴

المبحث الثاني: الأدبيات السابقة لموضوع الدراسة

حسب ما تم الإطلاع عليه الباحث كانت هناك مجموعة من الدراسات السابقة التي تنوعت بين الدراسات باللغة العربية واللغة الأجنبية ومن أهمها نجد:

المطلب الأول: الدراسات العربية السابقة

1- دراسة عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، " العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية دراسة نظرية - ميدانية"، البحث عبارة عن مذكرة ماجستير في قسم المحاسبة، جامعة الحديدة اليمن، 2008.⁵⁵

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة وتحديد مفاهيم جودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة عليها، ونوعية أثر تلك العوامل، بالإضافة إلى التعرف على وسائل تحسين جودة المراجعة الخارجية وذلك من وجهة نظر جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في البيئة اليمنية، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، ويتمثل مجتمع الدراسة في الأطراف الآتية: (المراجعون، المدراء الماليون في الشركات المساهمة اليمنية، مدراء الائتمان في البنوك التجارية

⁵³- نفس المرجع أعلاه، ص 23

⁵⁴- سماح أسامة النعسان، مرجع سبق ذكره، ص 45

⁵⁵- عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره.

العاملة بالجمهورية اليمنية، ويتم توزيع استبيان وتوزيعه على هذه الأطراف الأخيرة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها:

- أن جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة الخارجية توافق على أن العوامل محل الدراسة تؤثر على جودة المراجعة الخارجية.
- أن خبرة فريق عمل المراجعة أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة بشكل عام، تليها الالتزام بمعايير المراجعة، ثم الالتزام بمعايير الرقابة على جودة المراجعة، فالسمعة المهنية لمكتب المراجعة، ثم هيكل الرقابة الداخلية، فالاتصالات الجيدة بين فريق المراجعة وعميل المراجعة.

2- دراسة جواهر السبعيني، " أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية)"، البحث عبارة عن مذكرة ماجستير، جامعة الملك سعود المملكة العربية السعودية، 2011. ⁵⁶

هدفت دراسة إلى تحليل أثر تكنولوجيا المعلومات كأحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في تقديم الخدمة من قبل المراجع الخارجي السعودي بسبب أهمية تكنولوجيا المعلومات والتي تعد من أهم الوسائل التي تستخدمها مختلف مكاتب المراجعة في عملياتها المختلفة ومدى تأثيرها على جودة عملية المراجعة. تم إعداد استبانة وزعت على المراجعين في المملكة وبعد جمع البيانات تم تحليلها بالأساليب الإحصائية المناسبة. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها:

- أن إدخال تكنولوجيا المعلومات كأحد الوسائل المساعدة في عملية المراجعة ساهم في زيادة جودة المراجعة حيث أن الحائز الأكبر لاستخدام المعالجة الآلية في عملية المراجعة هي السهولة في الحصول على المعلومات وبالتالي السرعة في اتخاذ القرارات مما يوفر الوقت والجهد.
- أن جودة المراجعة تزيد كلما زاد تدريب المراجع وأعضاء مكتبه على استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة حيث أن تأهيل ومعرفة المراجع بأهمية عملية المراجعة والغرض منها من شأنه زيادة جودتها.

⁵⁶- جواهر السبعيني، مرجع سبق ذكره.

3- دراسة سهيلة محمدي، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين للحسابات دراسة عينة بولاية ورقلة"، البحث عبارة عن مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015. ⁵⁷

هدفت الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة الخارجية للحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في ولاية ورقلة، وتحديد الأهمية النسبية لكل عامل، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتم بناء وتوزيع استبانة علمية محكمة على مكاتب المراجعة في ولاية ورقلة، وقام الباحث بتحليل بيانات الاستبيان البالغ عددهم 34 استمارة من خلال برنامج spss وباستخدام مجموعة من الاختبارات الإحصائية المتنوعة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها:

- أن وجود علاقة ذات معنوية وإحصائية بين كل من التأهيل العلمي والخبرة العلمية والاستقلالية الموضوعية وسمعة وحجم وشهرة مكتب المراجعة الخارجية للحسابات، التزام المكتب بإجراءات التخطيط وإعداد التقارير وبين جودة عملية المراجعة الخارجية.
- أن عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب المراجع وجودة المراجعة الخارجية للحسابات.
- أما فيما يتعلق بالأهمية النسبية فقد احتل التأهيل العلمي والخبرة العلمية المركز الأول ثم عامل الاستقلالية والموضوعية، ثم عامل سمعة وحجم وشهرة مكتب المراجعة، ثم عامل التزام مكتب المراجعة بإجراءات التخطيط وإعداد التقارير وحل عامل أتعاب المراجعة الخارجية في المركز الأخير.

4- دراسة موسى أيوب بعيليش، "دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة في الجزائر"، البحث عبارة عن مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016. ⁵⁸

هدفت الدراسة للتعرف على المفاهيم الخاصة بجودة المراجعة وكذلك أهميتها، وتحليل ومعرفة أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في الجزائر، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتم إعداد وتصميم استبانة

⁵⁷ - سهيلة محمدي، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين للحسابات دراسة عينة بولاية ورقلة، مذكرة مكملة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015/025/25.
⁵⁸ - موسى أيوب بعيليش، دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة في الجزائر دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات الخارجيين بولاية ورقلة، مذكرة مكملة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016/005/21.

تتناسب مع متغيرات ومشكلة الدراسة وفرضياتها، حيث وزعت على مكاتب المراجعة في ولاية ورقلة. وقام الباحث بتحليل بيانات الاستبيان البالغ عددهم 46 استمارة تم استخدام برنامج الإحصائي **spss** وبعض الاختبارات والتحليلات الإحصائية المناسبة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها:

■ أن وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع الخارجي والاستقلالية والحيادية التي يتميز بها والأنعاب والمستحقات التي يتحصل عليها، وتنظيم سمعة مكتب المراجعة وشهرته والتزامه بمعايير المراجعة والتشريعات والقوانين المتعارف عليها تأثير على جودة مهنة المراجعة.

5- دراسة عبد الرحيم بوزنادة، "متغيرات البيئة الداخلية للمراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات - دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين"، البحث عبارة عن مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016.⁵⁹

هدفت دراسة هذا الموضوع بصفة أساسية في مساهمة عوامل البيئة الداخلية لمكاتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، ومعرفة منهجية القيام بالمراجعة الخارجية، وتحديد العوامل الداخلية التي تؤثر في جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، وصعوبة تحديد مدى تأثير جودة المراجعة في اكتشاف أعمال الغش والتزوير والتحريفات في القوائم المالية، حيث يشمل مجتمع الدراسة محافظي الحسابات وخبراء محاسبين الذين يزاولون نشاطهم في كل من ولاية بسكرة، ورقلة، واد سوف، وتم توزيع 47 استمارة واسترجاع 40 منها. تم استخدام برنامج الإحصائي **spss** ، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها:

● أن العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة كان لها تأثير قوي على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، وتمثل هذه العوامل في حجم مكتب المراجعة، السمعة والمنافسة بين المكاتب، القضايا المهنية المرفوعة ضد المكتب، تخصص مكتب المراجعة، التقدم التقني في أداء المهنة، التزام المكتب بقواعد وآداب السلوك المهني، أتعاب المراجعة.

⁵⁹ - عبد الرحيم بوزنادة، مرجع سبق ذكره.

- أن العوامل المرتبطة بفريق العمل لم يكن لها أي تأثير على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، وتتمثل هذه العوامل في الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملية، عدد السنوات التي يمضيها المراجع في مراجعة المؤسسة، استقلالية المراجع، توفر نظام اتصال فعال في مكتب المراجعة، تقديم خدمات استشارية.
- تساهم السمعة الجيدة لمكتب المراجعة في تحسين جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات وذلك من خلال الالتزام بالمعايير المهنية، خبرة المراجع وفريقه، ما يجعل تداول اسم المكتب بين العامة بسمعة حسنة.
- عندما تكون المنافسة مبنية على أسس إنجاز الأعمال بطريقة متقنة وليس المنافسة من خلال تخفيض الأتعاب فإنها تؤدي إلى تحسين جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات.
- تخصص مكتب المراجعة في مراجعة قطاع معين يساعد المراجعين في التخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة بطريقة واضحة وسريعة، وهذا ما يؤدي إلى تحسين جودة أداء محافظ الحسابات.
- يساعد التقدم التقني في تحقيق جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات، إذ تسهل الوسائل التقنية الحديثة والبرامج من إدراج البيانات المحاسبية بشكل واضح وحفظها، والتقرير عن نتائجها في وقت سريع.
- يساهم التزام مكتب المراجعة بأداب وقواعد السلوك المهني بتحسين جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات.
- أتعاب المراجعة المرتفعة تساهم في تحقيق جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات، لأن زيادة إيرادات المكتب يؤدي إلى جلب فريق عمل محترف وعقد دورات تدريبية.

6-دراسة إياد حسن حسين أبو هين (2005) ، "العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين".⁶⁰

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة خدمة تدقيق الحسابات من وجهة نظر محافظي الحسابات في قطاع غزة وإلى إبراز أهمية كل عامل وتقديم نتائج وتوصيات تساهم في رفع أداء مكاتب المراجعة في فلسطين. ولتحقيق هذه الأهداف تم تقديم الدراسات السابقة والإطار النظري المتعلق بالموضوع وصياغة الفرضيات والإجابة عن التساؤلات. وتمت الدراسة التطبيقية باستخدام استبيان يتكون من 54 بند وتوزيعه على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية في قطاع غزة وقام الباحث بالتحليل من خلال البرنامج الإحصائي SPSS وبهذا توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها مايلي:

- يعتبر كل من التأهيل العلمي والخبرة العملية ومدى إلمام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة المتعارف عليها من العوامل الهامة والمؤثرة إيجاباً في جودة مراجعة الحسابات؛
- أن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة الخارجية يؤثر سلباً على جودة أعمال التدقيق، وخاصة المنافسة في تخفيض المراجع لأتعباه من أجل اجتذاب عملاء جدد؛
- إن تبني مكاتب المراجعة الخارجية لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجع من شأنه أن يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل هذه المكاتب؛
- أن المنظمات والجمعيات المهنية تلعب دوراً هاماً في التأثير بالإيجاب على جودة مراجعة الحسابات؛

7-دراسة سماح أسامة النعسان، "العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، البحث عبارة عن مذكرة ماجستير في برنامج المحاسبة والتمويل بكلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة 2018"،⁶¹

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين. واعتمدت الباحثة في تحليل البيانات على المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم استبانة

⁶⁰ - إياد حسن حسين أبو هين، العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من وجهة نظر المدققين القانونيين في فلسطين، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة-فلسطين 2005، عن موقع <http://libray.iugaza.edu.ps/thesis/66933.pdf> بتاريخ 2020/06/17، 10:30.

⁶¹ - سماح أسامة النعسان، مرجع سبق ذكره.

علمية محكمة وتوزيعها على عينة الدراسة، حيث تم أخذ عينة عشوائية مؤلفة من 80 مفردة. وقد تم توزيع الاستبانة على جميع أفراد عينة الدراسة، وتم استرداد 52 استبانة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود عدة عوامل لها تأثير إيجابي كبير على جودة تدقيق الحسابات، ومنها العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق، وفريق العمل، والكفاءة المهنية، والتأهيل العلمي للمدقق، وتوافر الموضوعية والاستقلالية، وعوامل متعلقة بأتعاب التدقيق.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

1-دراسة De Angelo (1981) ، " حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق " Auditor Size and Audit Quality"⁶²

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة العلاقة بين حجم مكتب التدقيق وجودة المراجعة، خصوصا مع تزايد مزاعم المنظمات المهنية ومكاتب التدقيق الصغيرة بعدم وجود مثل هذه العلاقة على أساس أن المعايير المهنية تعمل على تجانس الخدمات المقدمة من قبل جميع مكاتب التدقيق، واستخدمت الباحثة الأسلوب التحليلي والذي أوضحت من خلاله: أن تقييم جودة التدقيق يعد أمرا صعبا ومكلفا بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، وذلك لأنهم لا يستطيعون ملاحظات إجراءات تنفيذ عملية التدقيق التي يقوم بها المراجعون، كما أن مستوى جودة التدقيق يختلف من عميل إلى آخر ومن فترة زمنية إلى أخرى مما يجعلهم يعيدون تقييم جودة التدقيق مع مرور الوقت ولكل عميل بشكل منفصل. وتوصلت الدراسة إلى أن حجم مكتب التدقيق يؤثر إيجابيا على جودة التدقيق على أساس أن مكاتب التدقيق الكبيرة تمتلك عددا كبيرا من العملاء، مما يزيد من الأتعاب الكلية لها ومن ثم تقل أهمية أتعاب التدقيق والتي يتم اكتسابها من أحد العملاء، وبالتالي يقل الدافع لدى مكاتب التدقيق للخضوع لأي ضغط من قبل العميل بهدف الاحتفاظ به وعلى العكس من ذلك في مكاتب التدقيق الصغيرة.

2-دراسة (Palmrose1988)⁶³، حاولت الدراسة تحديد مدى أثر عدد الدعاوي القضائية المرفوعة

ضد مكاتب المراجعة على جودة المراجعة، وقام الباحث بتحليل عينة مكونة من 472 قضية مرفوعة

⁶² - De Angelo 1981، مرجع سبق ذكره.

⁶³ - Palmrose1988، مرجع سبق ذكره.

ضد خمسة عشر مكتب من كبار مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية خلال الفترة من 1960م إلى 1985م، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن نسبة مقاضاة مكاتب المراجعة بخلاف الثمانية الكبار أكبر من نسبة مقاضاة مكاتب المراجعة الثمانية الكبار، مما يؤكد وجود علاقة ارتباط بين كثرة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة وجودة المراجعة، وهذا ما يعني إن هناك علاقة عكسية بين عدد القضايا المرفوعة ضد المكتب وجودة المراجعة.

3- دراسة (schroeder, et al (1986)، "جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين وأعضاء لجان التدقيق"⁶⁴.

"Audit Quality: The Perceptions of Committee Chairpersons and Audit Partners, Auditing".

أجريت هذه الدراسة في مكاتب التدقيق الكبرى في نيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية، وكان هدف الدراسة تحديد أهم العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق وذلك من خلال استقصاء آراء رؤساء لجان التدقيق والمدققين في الشركات المساهمة المتداولة أسهمها في هيئة الأوراق المالية (البورصة). حيث استخدم طريقة الإستبيان التي تضمنت 15 متغيراً قد تؤثر من وجهة نظر الباحثين في جودة التدقيق وقام بتوزيعه على عينة الدراسة المكونة من 81 عضواً من أعضاء رؤساء لجان التدقيق، و41 مدققاً برتبة شريك في مكاتب التدقيق الكبرى في الولايا المتحدة الأمريكية. وطلب منهم بأن يقوموا بترتيب العوامل حسب أهميتها النسبية لجودة التدقيق. وقد تحصل في هذه الدراسة على نتائج ثلاث مجموعات لكل منها شملت نقاط من العوامل حسب وجهة نظر أعضاء لجان المراجعة، وكانت كما يلي:

أهم العوامل المرتبطة بفريق التدقيق من وجهة نظر أعضاء لجان المراجعة وشملت:

- مدى الإهتمام الذي يولي شريك التدقيق لعملية التدقيق؛
- التخطيط لعملية التدقيق من قبل فريق التدقيق؛
- الاتصال الجيد والمباشر بيد فريق التدقيق وإدارة الشركة (العميل)؛
- إستقلالية فريق التدقيق؛

⁶⁴ Solomon, Vickrey and Schroeder, Audit Quality: Audit Quality: The Perceptions of Committee Chairpersons and Audit Partners, Auditing, Journal of Operations Management, 1986.

- الخبرة الدهنية لفريق التدقيق؛
- الاتصال الجيد والمباشر بين فريق التدقيق وإدارة الشركة؛
- أهم العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق من وجهة نظر لجان المراجعة وشملت:
- وجود وسائل تقنية داخل مكتب التدقيق لتطوير كفاءة فريق التدقيق مهنيًا وفنيًا؛
- التزام المكتب بإجراءات ضبط الجودة للأداء بالمكتب.
- أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين وشملت:
- درجة الاهتمام الذي يوليه شريك التدقيق لعملية التدقيق؛
- التخطيط الجيد لعملية التدقيق؛
- الاتصال الجيد والمباشر بين فريق التدقيق وإدارة الشركة؛
- الخبرة المهنية التي يتميز بها فريق التدقيق.

4-دراسة (krishnan and schauer, 2000)

وهدفت هذه الدراسة إلى توضيح نوع العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة المقدمة لعينة من الهيئات التي لا تهدف إلى الربح.

وقد شارك في الدراسة (164) هيئة غير هادفة للربح تمثل عملاء لمختلف أحجام مكاتب المراجعة، وتم قياس حجم مكتب المراجعة بعدد المهنيين في المكتب.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وحجم مكتب المراجعة، وذلك لأن جودة المراجعة تزداد عندما تغير الشركة محل المراجعة مراجعها من مكتب مراجعة صغير إلى مكتب مراجعة كبير من غير الستة الكبار، وأيضاً عندما تغير الشركة محل المراجعة مراجعها من مكتب مراجعة كبير من غير الستة الكبار إلى مكتب مراجعة من الستة الكبار.

تحليل الدراسات السابقة وموقع الدراسة الحالية:

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة نجد أن هناك عدة دراسات قد كانت في هذا المجال، حيث أن معظمها تناولت جودة المراجعة من عدة مداخل، فإن بعضها بحث في العوامل المؤثرة فيها، ويوجد دراسات أخرى بحثت في تأثير عامل واحد على الأقل، أخرى درست سبل علاج جودة عملية المراجعة وكيفية تحسينها.

وكما جاء في أهداف وأهمية الدراسة فإن موقع الدراسة الحالية تسليط الضوء على أهمية ودراسة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في ولاية ورقلة، والخروج بمجموعة من النتائج والتوصيات المسطرة في هذا البحث.

خلاصة الفصل

بعد ما تطرقنا لهذا الفصل الخاص بالأدبيات النظرية والتطبيقية حول المراجعة وجودتها والعوامل المؤثرة على جودة المراجعة، فنرى رغم الاهتمام الكبير الذي أولاه الباحثون والمهتمون بجودة المراجعة، فإنهم لم يتوصلوا إلى مفهوم محدد ودقيق لها، وذلك لصعوبة وجود محددات مرجعية لقياسها، وكذلك تعدد الأطراف المهتمة بجودة المراجعة، واختلاف وجهة نظرهم إليها، فنجد أحد الأطراف يرى بأن جودة المراجعة تكمن في الالتزام بالمعايير المهنية ومنهم من يرى بأن جودة المراجعة مؤشر لفعالية المراجعة وأطراف أخرى ترى بأن جودة المراجعة تكمن في الأداء الجيد الذي يجب أن يتبع كل عملية مراجعة، وفي هذا المضمون تطرقنا إلى العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة من خلال التطرق للإيجابية والسلبية منها على جودة المراجعة.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد ما تطرقنا في الفصل السابق إلى كل ما يتعلق بمفهوم جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها وأهم الدراسات التي عالجت هذا الموضوع ، سوف نعرض من خلال هذا الفصل مجتمع وعينة الدراسة، وحجم العينة ونموذج الدراسة وحدودها، وأدواتها وإجراءاتها، وأهم الخطوات التي اتبعها الباحث لتنفيذ دراسته الميدانية، وكذلك الأساليب الإحصائية التي استخدمها الباحث في تحليل بياناتها.

حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- ✓ المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة.
- ✓ المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها.

المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة

انطلاقاً من طبيعة الدراسة الميدانية والتي تهدف إلى دراسة وتحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين حيث يشتمل هذا المبحث على الطريقة والأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بهذه الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة

سنتناول في هذا المطلب عرض للطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة، وأهم مصادر البيانات بالإضافة إلى أدوات جمع هذه البيانات.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر، من فئة المهنيين والمتمثلة من محافظي حسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين.

أما عينة الدراسة تمثلت في مراجعي الحسابات العاملين بولاية ورقلة والبالغ عددهم ما يقارب من 34 محافظ.

الفرع الثاني: أداة الدراسة:

1- إعداد استمارة استبيان:

بغية الحصول على البيانات والمعلومات من أفراد مجتمع الدراسة تطلب الأمر تصميم استبيان خصيصاً لهذا الغرض وذلك بناءً على فرضيات الدراسة ومتغيراتها التابعة والمستقلة، ويتكون هذا الاستبيان من جزئين على النحو التالي:

- الجزء الأول: الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد العينة وتشمل كل من الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية والمستوى التعليمي.

- الجزء الثاني: يتضمن 38 فقرة مقسمة على النحو التالي:

- جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي يتضمن 5 فقرات؛
- الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع الخارجي يتضمن 7 فقرات؛
- استقلالية المراجع الخارجي وموضوعيته يتضمن 8 فقرات؛

- عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية يتضمن 8 فقرات؛
- عوامل متعلقة بفريق المراجعة الخارجية يتضمن 5 فقرات؛
- عوامل متعلقة بأتعاب المراجعة الخارجية يتضمن 5 فقرات.

أغلب الأسئلة كانت لها أجوبة محددة ومغلقة من اجل تسهيل المعالجة الإحصائية لها. وقد تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي، وذلك لنتمكن من تحديد آراء أفراد العينة حول المحاور التي يتناولها الاستبيان ليسهل علينا ترميز وتنميط الإجابات، وذلك حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (2): تصنيف درجات مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
إيجابية	5	4	3	2	1

المصدر: وليد عبد الرحمان خالد الفراء، "تحليل بيانات الاستبيان باستخدام SPSS"، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، ص (7)

2- تحكيم الاستبيان:

قبل نشر الاستبيان خضع لعملية تحكيم من قبل أساتذة وباحثين جامعيين متخصصين في المراجعة وكذلك مختصين في إعداد وإدارة الاستبيان، وهذا بغية التأكد من سلامة بناء استمارة الاستبيان من مختلف الجوانب، وخاصة من حيث:

- دقة صياغة الأسئلة وصحة الإجابات؛

- توزيع خيارات الإجابة لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية؛

- من اجل الوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية؛

وفي الأخير وبناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين، تمت صياغة الاستبيان بشكل نهائي.

3- توزيع الاستبيان:

لم يتم تحديد العينة بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر استمارة الاستبيان حيث قام الباحث بتوزيع 40 استمارة شملت المهنيين من محافظي حسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين عن طريق التسليم المباشر لأفراد العينة، وبعد إعادة الاستمارات الموزعة قمنا بفرزها وتبويبها فتحصلنا على النتائج المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3): جدول الاستمارات الموزعة على أفراد العينة

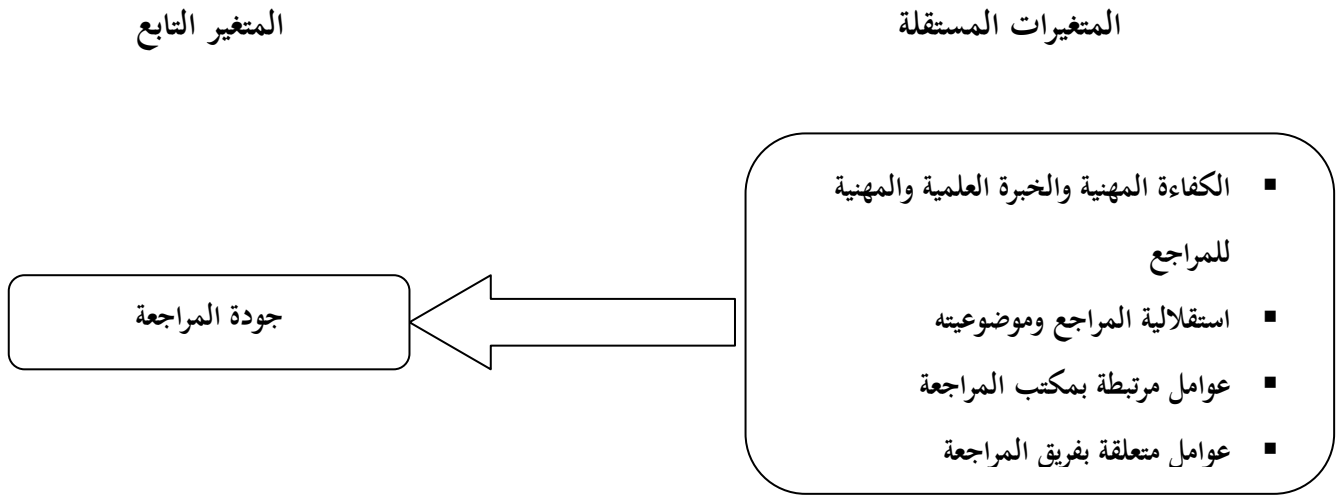
النسبة المئوية	العدد	البيان
%100	40	الاستمارات الموزعة
%85	34	الاستمارات الصالحة للتحليل
%10	4	الاستمارات المفقودة أو المهملة
%5	2	الاستمارات الملغاة (غير كاملة للإجابة)

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

الفرع الثالث: متغيرات ونموذج الدراسة

لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها وإتباع الجانِب النظري والدراسات السابقة، تم تحديد النموذج التالي لدراسة علاقات و متغيرات (عوامل) الدراسة:

الشكل رقم (2): نموذج يوضح متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع

المطلب الثاني: أدوات إجراءات الدراسة المتبعة

سيتم في هذا الجزء التطرق إلى الأدوات المستخدمة في الدراسة وكذا اختبار صدق الاستبيان

الفرع الأول: الأدوات المستخدمة في تحليل ومعالجة بيانات الاستبيان

بعدما تم استرجاع استمارات الاستبيان، تم تفرغ وتحليل معطيات الاستبيان من خلال برنامج الأكل (EXCLE) لمعالجة المعطيات التي تكون في شكل جداول لترجمتها إلى أشكال وأعمدة بيانية، وذلك لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل، واستخدام بعض الأساليب الإحصائية الوصفية المناسبة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، من بينها:

- استخدام بعض أساليب التحليل الإحصائية كالتكرارات والنسب المئوية للتعرف على المتغيرات الشخصية لأفراد عينة البحث السن، المؤهل العلمي، الوظيفة الممارسة، سنوات الخبرة العلمية، التخصص العلمي؛
- المتوسط الحسابي والنسب المئوية لكل عبارة من عبارات المحاور؛
- استخدام الانحراف المعياري وذلك لمعرفة مدى انحراف أو تشتت استجابات أفراد العينة؛
- استخدام التباين لاختبار درجة تشتت إجابات أفراد العينة حسب المتوسط وقيمة التباين؛

- استخدام معامل ألفا كرونباخ لاختبار مدى ثبات أداة الدراسة و مصداقيتها،
- تم استخدام معامل الارتباط لبيرسون لمعرفة درجة الارتباط بين كل عامل (محور) وجودة عملية المراجعة .

الفرع الثاني: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة

1- اختبار صدق وسلامة الاستبيان

بعد صياغة الأسئلة (العبارات) المتعلقة بالدراسة الميدانية وذلك بعد الاطلاع على الدراسات السابقة حول الموضوع، تم عرض استمارة الاستبيان على بعض الأساتذة المحكمين المتخصصين في المراجعة، للتأكد من مدى مصداقيتها وملائمتها لأهداف الدراسة، ومنه تم الاستفادة من آرائهم وتوجيهاتهم بتعديل وصياغة بعض الأسئلة والمحاور قبل إصدار شكل النسخة النهائية للاستبيان.

2- اختبار الصدق والثبات الذاتي للدراسة:

يتم استخدام معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات البيانات حيث انه يأخذ القيمة ما بين الصفر والواحد (0-1) فإذا لم يكون هناك ثبات في البيانات فإن قيمة معامل تكون مساوية للصفر، والعكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح و الجدول التالي يبين معامل الثبات والصدق الذاتي للدراسة:

الجدول رقم (4): معامل الثبات والصدق الذاتي للدراسة باستخدام توزيع معامل ألفا كرونباخ

المحاور	محتوى المحور	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المحور الأول	جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي	5	0.173	0.416
المحور الثاني	الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع الخارجي	7	0.438	0.662
المحور الثالث	استقلالية المراجع الخارجي وموضوعيته	8	0.480	0.693
المحور الرابع	عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية	8	0.214	0.462
المحور الخامس	عوامل متعلقة بفريق المراجعة الخارجية	5	-0.575	-0.758
المحور السادس	عوامل متعلقة بأتعاب المراجعة الخارجية	5	0.432	0.657
المعدل الكلي		38	0.711	0.843

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول أن معامل الثبات ألفا كرونباخ لكل محاور الدراسة عال حيث بلغ معامل الثبات العام (المعدل الكلي) 0.711 وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليها. أما ما تعلق بمعامل الصدق والذي تم حسابه عن طريق جذر معامل الثبات ويتضح أن الصدق الذاتي لكل المحاور 0.843 أي أن أداة الدراسة صادقة وثابتة بمعنى أنها صالحة للقياس.

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

يشتمل هذا المبحث على ثلاث مطالب، المطلب الأول يتعلق بعرض نتائج الدراسة المتغيرات الديمغرافية والمطلب الثاني خصص لدراسة ومناقشة نتائج آراء عينة الدراسة والمطلب خصص لتحليل وتفسير النتائج المحصل عليها واختبار الفرضيات ومناقشتها.

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة

الفرع الأول: تحليل خاصة عينة الدراسة (المتغيرات الديمغرافية)

سنتناول من خلال هذا العنصر نتائج البيانات المتعلقة بالخصائص الديمغرافية والاجتماعية لأفراد عينة البحث.

1- تحليل عينة الدراسة حسب السن:

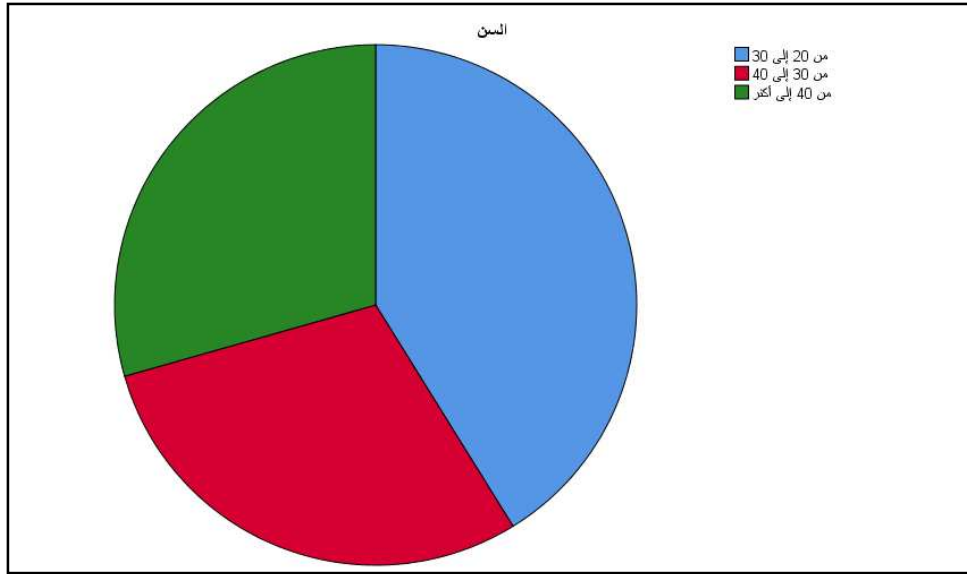
يبين الجدول والشكل التاليين توزيع السن لأفراد عينة الدراسة كما يلي:

الجدول رقم (5): توزيع عينة الدراسة حسب السن

السن	التكرار	النسبة المئوية
من 20 سنة إلى 30 سنة	14	41.2
من 30 سنة إلى 40 سنة	10	29.4
من 40 سنة فأكثر	10	29.4
المجموع	34	100

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج الاستبيان

الشكل رقم (3): تمثيل عينة الدراسة حسب السن



يوضح الجدول رقم (5) أن توزيع التكرارات والنسب المئوية حسب السن لأفراد عينة الدراسة فإن فئة الذين يتراوح سنهم ما بين 30 سنة إلى 40 سنة وفئة 40 سنة فأكثر جاءتا متساويتين نسبة 29.4 %، بينما الفئة العمرية من 20 سنة إلى 30 سنة كانت نسبتها 41.2% وهي النسبة الكبيرة.

2- تحليل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

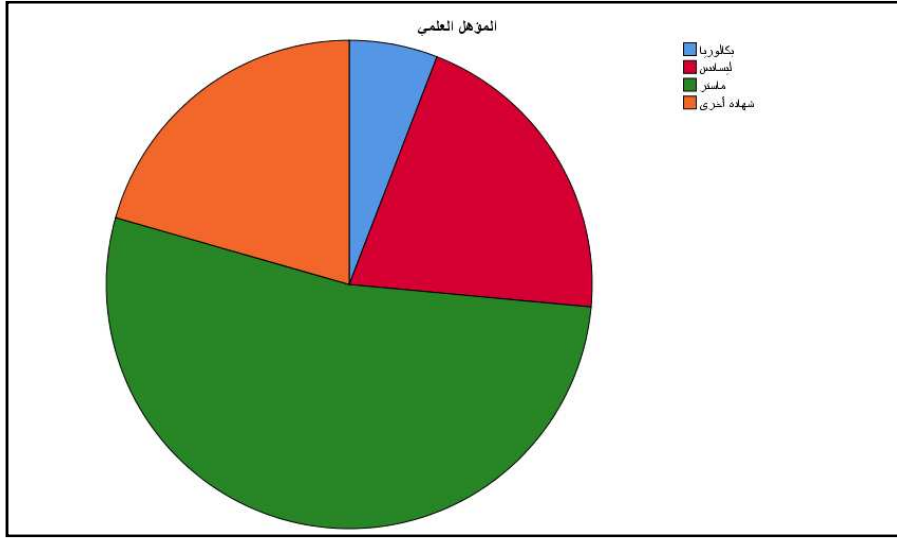
يوضح الجدول والشكل التاليين خاصية المؤهل العلمي لعينة الدراسة موزعين على ستة فئات على النحو التالي:

الجدول رقم (6): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريا	2	5.9
ليسانس	7	20.6
ماستر	18	52.9
ماجستير	0	0
دكتوراه	0	0
شهادة أكاديمية أخرى	7	20.6
المجموع	34	100

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج الاستبيان

الشكل رقم (4): تمثيل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



يوضح الجدول رقم (6) أن توزيع خاصية المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة تبين لنا أن مؤهل ماستر يحتل المرتبة الأولى 52.9%، وكانت المرتبة الثانية متساوية عند كل من مؤهل ليسانس وشهادة أكاديمية أخرى نسبة 20.6%، والمرتبة الثالثة مؤهل البكالوريا بنسبة 5.9% .

3- تحليل عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة

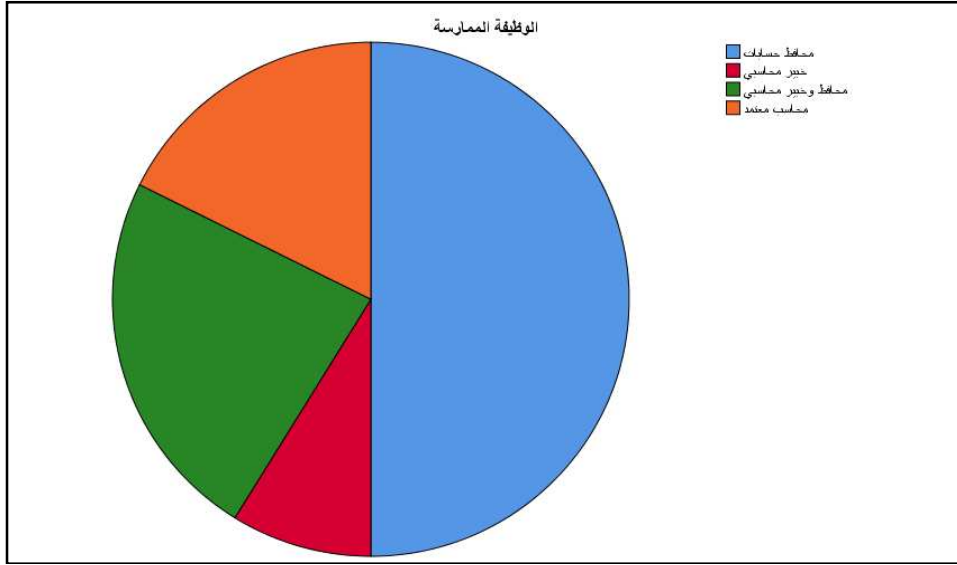
تم تقسيم أفراد العينة إلى أربع فئات تمثل وظيفة كل فرد، وقد قمنا باختبار الفئات بما يناسب مع أفراد العينة، وتحصلنا على التوزيع التالي:

الجدول رقم (7): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة

النسبة المئوية	التكرار	الوظيفة
50	17	محافظ حسابات
8.8	3	خبير محاسبي
23.5	8	محافظ حسابات/خبير محاسبي
17.6	6	محاسب معتمد
100	34	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج الاستبيان

الشكل رقم (5): تمثيل عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة



يتضح من خلال الجدول أن توزيع النسب حسب الوظيفة لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد بأن وظيفة محاسب حسابات هي النسبة الكبيرة وهي 50%، بينما النسبة المتبقية وزعت على محاسب حسابات/خبير محاسبي بنسبة 23.5%، ومحاسب معتمد بنسبة 17.6%، وخبير محاسبي بنسبة 8.8%.

4- تحليل عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة العلمية

يوضح الجدول والشكل التاليين خاصية سنوات الخبرة لعينة الدراسة موزعين على ثلاث فئات على النحو

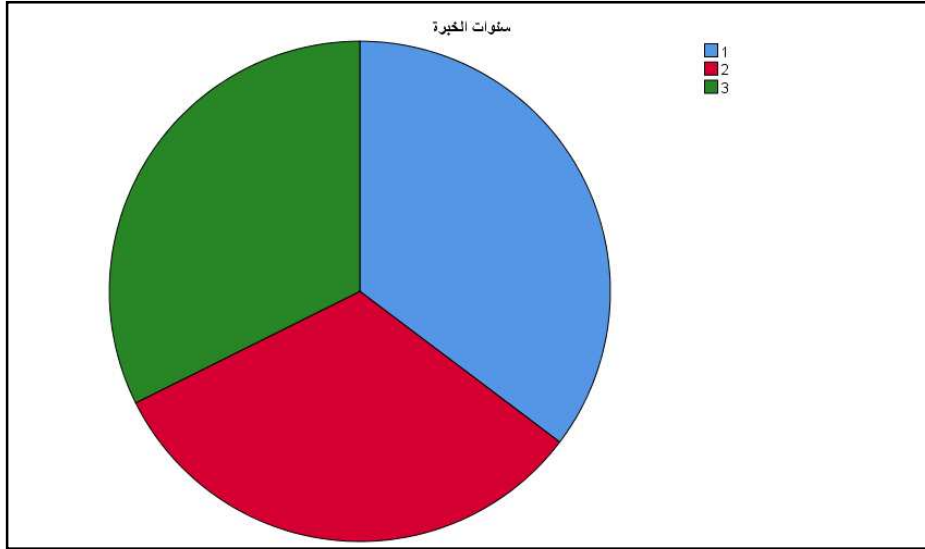
التالي:

جدول رقم (8): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة العلمية

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة العلمية
35.3	12	أقل من 5 سنوات
32.4	11	من 5 إلى 15 سنة
32.4	11	أكثر من 15 سنة
100	34	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج الاستبيان

الشكل رقم (6): تمثيل عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة العلمية



نلاحظ من خلال الجدول السابق أن توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة، حيث كانت النسب متقاربة بالتساوي بالتقريب في التوزيع على الفئات الثلاث، وكانت فئة الخبرة أقل من 5 سنوات هي الأكثر بنسبة 35.3%، بينما فئة الخبرة من 5 إلى 15 سنة وأكثر من 15 سنة كانت متساوية بنسبة 32.4%.

5- تحليل عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

يوضح الجدول والشكل التاليين خاصية التخصص العلمي لعينة الدراسة موزعين على أربع فئات على النحو

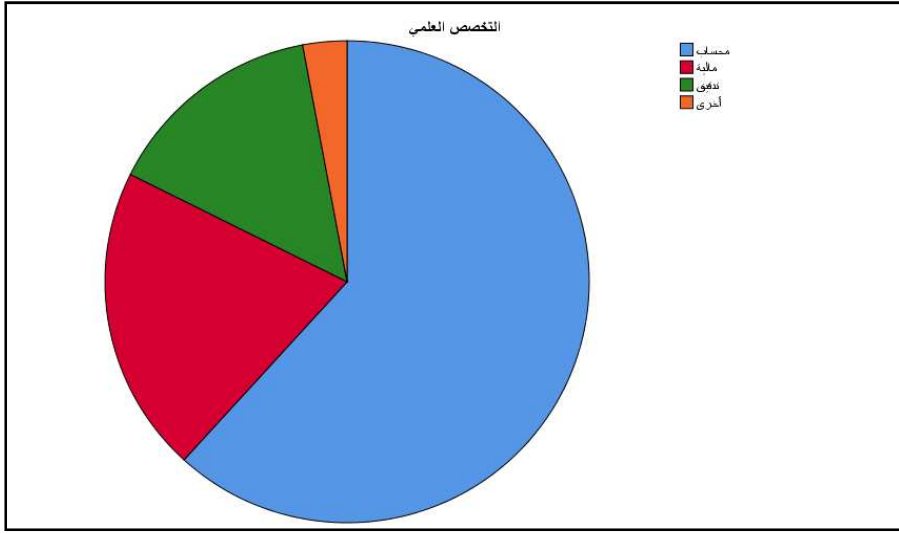
التالي:

جدول رقم (9): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
61.8	21	محاسبة
20.6	7	مالية
14.7	5	تدقيق
2.9	1	تخصص آخر
100	34	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج الاستبيان

الشكل رقم (7): تمثيل عينة الدراسة حسب التخصص العلمي



يوضح لنا الجدول والشكل أعلاه توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي، حيث كانت تخصص المحاسبة هي النسبة الكبيرة بنسبة 61.8%، وبعدها تخصص مالية بنسبة 20.6%، تخصص تدقيق بنسبة 14.7%، أما النسبة الأقل فكانت لتخصص آخر بنسبة 2.9%.

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لمحاور الدراسة واختبار فرضيات الدراسة

من أجل التحليل الأولي لعينة الدراسة قمنا باستخدام كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعرفة دور كل عامل من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، كما سوف نقوم بمقارنة تلك العوامل من حيث تمثيلها لعينة الدراسة، ولتحقيق هذا المراد استخدمنا مقياس ليكارت الخماسي على اعتبار أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) مقياس ترتيبي، والأرقام التي تدخل في البرنامج تعبر عن الأوزان وهي (موافق بشدة = 5، موافق = 4، محايد = 3، غير موافق = 2، غير موافق بشدة = 1) ثم نحسب بعد ذلك المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) ويتم ذلك بحساب طول الفترة (الفئة) أولاً وهي عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5. حيث 4 تمثل عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة)، والرقم 5 تمثل عدد الاختيارات. وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفترة ويساوي 0.80 ويصبح التوزيع حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (10): يوضح معايير تصنيف المتوسطات المرجحة حسب مقياس ليكارت الخماسي

المتوسط المرجح	التصنيف (الرأي)
من 1 إلى 1.79	غير موافق بشدة (إطلاقاً)
من 1.80 إلى 2.59	غير موافق
من 2.60 إلى 3.39	محايد
من 3.40 إلى 4.19	موافق
من 4.20 إلى 5	موافق بشدة

المصدر: وليد عبد الرحمان خالد الفراء "تحليل بيانات الاستبيان باستخدام spss" الندوة العالمية للشباب الإسلامي ص (26)

الفرع الأول: نتائج آراء عينة الدراسة حول جودة المراجعة واختبار الفرضية الأولى

الفرضية الأولى: ما هي نظرة المراجعين الخارجيين لجودة المراجعة

الجدول رقم (11): النتائج المتعلقة بالتحليل الإحصائي لمحور جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الترتيب
1	نقص جودة المراجعة الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة.	4.50	0.707	موافق بشدة	1
2	تعني جودة المراجعة إشباع رغبات جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة.	4.382	0.604	موافق بشدة	2
3	يقصد بالمراجعة اكتشاف الأخطاء والتقرير عنها.	4.235	0.955	موافق بشدة	3
4	تعني جودة المراجعة تقديم خدمات المراجعة بما يرضي أطراف المجتمع بكافة إطيافه.	4.088	0.866	موافق	4
5	يوجد مفهوم محدد ومتفق عليه بين الباحثين والأكاديميين والمهنيين لجودة المراجعة.	3.794	1.038	موافق	5
	نتيجة المحور	4.200	0.409	موافق بشدة	

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج الاستبيان وبرنامج spss

يتضح من خلال الجدول رقم (11) النتائج الإحصائية لآراء عينة الدراسة للمحور الأول واختبار الفرضية الأولى: أن آراء العينة تتجه بصفة كبيرة للموافقة على هذا المحور الذي بلغ متوسطه الحسابي 4.20 وانحرافه المعياري 0.409 حيث أن:

العبارة (1): يتضح من العبارة الأولى أن أغلبية المستجيبين يوافقون بشدة على أن نقصد بجودة المراجعة الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.50 وهو أكبر متوسط حسابي لمجمل عبارات هذا المحور، وهو ما يعبر عن الفئة الخامسة لمقياس ليكارت الخماسي، وانحراف معياري 0.707. وقد احتلت هذه العبارة المرتبة الأولى من حيث كبر متوسطها الحسابي.

العبارة (2): احتلت هذه العبارة المرتبة الثانية من حيث المتوسط الحسابي والتي تبين أن أفراد العينة موافقون بشدة في أن تعني جودة المراجعة إشباع رغبات جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة، حيث قدر المتوسط الحسابي 4.382، ما يعبر عن الفئة الخامسة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 0.955.

العبارة (3): احتلت هذه العبارة المرتبة الثالثة تبين أن أفراد العينة موافقون بشدة أن يقصد بالمراجعة اكتشاف الأخطاء والتقرير عنها حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.235 ما يعبر عن الفئة الخامسة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 0.955.

العبارة (4): وبالنسبة للعبارة الرابعة احتلت هذه العبارة المرتبة الرابعة والتي يتضح أن أفراد العينة موافقون على أن تعني جودة المراجعة تقديم خدمات المراجعة بما يرضي أطراف المجتمع بكافة أطيافه، حيث تحصلت على متوسط حسابي قدره 4.088، وهو ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، وانحراف معياري قدره 0.866.

العبارة (5): يتضح أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن يوجد مفهوم محدد ومتفق عليه بين الباحثين والأكاديميين والمهنيين لجودة المراجعة، حيث قدر المتوسط الحسابي 3.794، ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، وانحراف معياري مقدر بـ 1.038. وقد احتلت هذه العبارة المرتبة الخامسة.

ومنه كان رأي أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة أي ثبتت ونقبل صحة الفرضية الأولى ما هي نظرة المراجعين الخارجين لجودة المراجعة قدر المتوسط الحسابي العام لهذا المحور 4.200، والانحراف المعياري 0.409.

الفرع الثاني: نتائج آراء عينة الدراسة حول الكفاءة المهنية والخبرة العلمية واختبار الفرضية الثانية

■ الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع

الخارجي

وبين جودة المراجعة.

الجدول رقم (12): النتائج المتعلقة بالتحليل الإحصائي لمحور الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية

للمراجع الخارجي

الترتيب	النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	الرقم
1	موافق بشدة	0.561	4.559	نقص جودة المراجعة الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة.	1
6	موافق	0.665	3.735	يعتبر كل مراجع مؤهل علميا قادرا على تحقيق الجودة المطلوبة في عملية المراجعة التي يؤديها.	2
3	موافق بشدة	0.853	4.382	يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة إلى نجاح عمل المراجعة بصورة كبيرة.	3
2	موافق بشدة	0.564	4.500	تساهم الدورات التدريبية الموجهة للمراجع في زيادة كفاءة وجود المراجعة.	4
4	موافق	1.029	4.176	تؤثر الكفاءة والخبرة المهنية بصفة ايجابية على جودة المراجعة	5
5	موافق	1.015	4	امتلاك المراجع للخبرة الكافية تمكنه من إصدار الأحكام بشكل موضوعي ومستقل.	6
7	موافق	1.093	3.676	تعد الخبرة التي يكتسبها المراجع الخارجي ركيزة أساسية لإتمام عمل المراجعة على أكمل وجه.	7
	موافق	0.408	4.147	نتيجة المحور	

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج الاستبيان وبرنامج spss

- بين الجدول رقم (12) النتائج الإحصائية لآراء عينة الدراسة للمحور الثاني واختبار الفرضية الثانية: أن آراء العينة تتجه بصفة كبيرة للموافقة على هذا المحور الذي بلغ متوسطه الحسابي 4.147 وانحرافه المعياري 0.408 حيث أن:
- العبارة (1):** احتلت هذه العبارة المرتبة الأولى من حيث المتوسط الحسابي ويتضح أن أفراد العينة يوافقون بشدة في أن نقصد بجودة المراجعة الالتزام بالمعايير المهنية، حيث قدر المتوسط الحسابي 4.559 وهو أكبر متوسط لهذا المحور وكان متساويا تقريبا مع العبارة الأولى للمحور الأول، وانحراف معياري مقدر ب 0.561.
- العبارة (2):** تبين العبارة الثانية أن أفراد العينة يوافقون أن يعتبر كل مراجع مؤهل علميا قادرا على تحقيق الجودة المطلوبة في عملية المراجعة التي يؤديها، كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة قدره 3.735، ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، وانحراف معياري قدره 1.029. وقد احتلت هذه العبارة المرتبة السادسة في المتوسط الحسابي.
- العبارة (3):** احتلت هذه العبارة المرتبة الثالثة، ويتضح أن أفراد العينة موافقون بشدة في أن يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة إلى نجاح عمل المراجعة بصورة كبيرة، حيث قدر المتوسط الحسابي ب 4.382 وهو ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري ب 0.853.
- العبارة (4):** تبين العبارة أن أفراد العينة موافقون بشدة في أن تساهم الدورات التدريبية الموجهة للمراجع في زيادة كفاءة وجودة المراجعة، حيث تحصلت العبارة على متوسط حسابي قدر ب 4.500 وهو ما يعبر عن الفئة الخامسة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري ب 0.564. وقد احتلت هذه العبارة المرتبة الثانية في المتوسط الحسابي.
- العبارة (5):** يتضح أن أفراد العينة موافقون في أن تؤثر الكفاءة والخبرة المهنية بصفة ايجابية على جودة المراجعة، حيث قدر المتوسط الحسابي 4.176، ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري قدره 1.029. وقد احتلت هذه العبارة المرتبة الرابعة من حيث المتوسط الحسابي.
- العبارة (6):** كما تبين العبارة السادسة أن أفراد العينة موافقون على أن امتلاك المراجع للخبرة الكافية تمكنه من إصدار الأحكام بشكل موضوعي ومستقل، تحصلت على متوسط حسابي قدره 4 وانحراف معياري قدره 1.015. وقد احتلت المرتبة الخامسة

العبارة (7): احتلت هذه العبارة المرتبة الأخيرة في المتوسط الحسابي، ويتضح في العبارة السابعة أن أفراد عينة الدراسة موافقون في أن تعد الخبرة التي يكتسبها المراجع الخارجي ركيزة أساسية لإتمام عمل المراجعة على أكمل وجه، حيث تحصلت على متوسط حسابي قدره 3.676، وهو أقل متوسط حسابي للمحور الثاني، ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، وانحراف معياري قدره 1.093.

ومنه يتضح في هذا المحور الثاني أن رأي أفراد عينة الدراسة موافقون، أي أننا نثبت ونقبل صحة الفرضية الثانية توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع الخارجي وبين جودة المراجعة.

الفرع الثالث: نتائج آراء عينة الدراسة حول استقلالية المراجع الخارجي وموضوعيته واختبار الفرضية الثالثة

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية المراجع الخارجي وموضوعيته وبين جودة المراجعة.

الجدول رقم (13): النتائج المتعلقة بالتحليل الإحصائي لمحور الاستقلالية والموضوعية

الترتيب	النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	الرقم
1	موافق بشدة	0.615	4.471	تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية أثناء عمله.	1
6	موافق	0.965	3.912	يملك المراجع الخارجي كل الاستقلالية في مقابلة الأشخاص وفقاً لإرادته.	2
7	موافق	1.031	3.706	يتحصل المراجع الخارجي على كل المعلومات التي من شأنها مساعدته بالقيام بالمهام المنوط لها بكل حرية ونزاهة.	3
3	موافق بشدة	1.015	4.382	تؤثر استقلالية المراجع الخارجي بصفة إيجابية على جودة المراجعة.	4
8	محايد	1.290	3.177	تتأثر استقلالية المراجع الخارجي بحجم الأتعاب التي يتلقاها من المؤسسة.	5
5	موافق	0.668	3.912	يتميز البرنامج المعد من قبل المراجع الخارجي بالموضوعية والنزاهة .	6

7	يقوم المراجع الخارجي بإعداد التقرير بما يتناسب وأخلاقيات مهنة المراجعة.	4.206	0.808	موافق بشدة	4
8	يشترط في التقرير المعد من قبل المراجع الخارجي بالموضوعية.	4.412	0.701	موافق بشدة	2
	نتيجة المحور	4.022	0.424	موافق	

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج الاستبيان وبرنامج spss

بين الجدول رقم (13) النتائج الإحصائية لآراء عينة الدراسة للمحور الثالث واختبار الفرضية الثالثة أن آراء العينة تتجه بصفة كبيرة للموافقة على هذا المحور الذي بلغ متوسطه الحسابي 4.022 وانحرافه المعياري 0.424 حيث أن:

العبارة (1): احتلت هذه العبارة المرتبة الأولى من حيث المتوسط الحسابي وتضح من العبارة الأولى أن أفراد العينة موافقون بشدة في أن تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية أثناء عمله، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.471 وهو أكبر متوسط لعبارات المحور الثالث، ما يعبر عن الفئة الخامسة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 0.615؛

العبارة (2): يتضح أن أفراد العينة بالنسبة للعبارة 2 موافقون في أن يمتلك المراجع الخارجي كل الاستقلالية في مقابلة الأشخاص وفقاً لإرادته، حيث قدر المتوسط الحسابي 3.912، وهو ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 0.965. وقد احتلت هذه العبارة المرتبة السادسة من حيث المتوسط الحسابي؛

العبارة (3): احتلت هذه العبارة المرتبة السابعة من حيث المتوسط الحساب، و تبين العبارة الثالثة أن أفراد العينة موافقون في أن يتحصل المراجع الخارجي على كل المعلومات التي من شأنها مساعدته بالقيام بالمهام المنوط لها بكل حرية ونزاهة، حيث قدر المتوسط الحسابي 3.706، وهو ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 1.031.

العبارة (4): تبين العبارة الرابعة أن أفراد العينة موافقون بشدة في أن تؤثر استقلالية المراجع الخارجي بصفة إيجابية على جودة المراجعة حيث قدر المتوسط الحسابي 4.382، وهو ما يعبر عن الفئة الخامسة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 1.015. وقد احتلت هذه العبارة المرتبة الثالثة من حيث المتوسط الحسابي؛

العبارة (5): من خلال ما جاء في العبارة الخامسة أن أفراد العينة متضاربون في أن تتأثر استقلالية المراجع الخارجي بحجم الأتعاب التي يتلقاها من المؤسسة، حيث قدر المتوسط الحسابي 3.177، وهو ما يعبر الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 1.290. وقد احتلت هذه العبارة المرتبة الثامنة من حيث المتوسط الحسابي؛

العبارة (6): احتلت هذه العبارة المرتبة الخامسة من حيث المتوسط الحسابي، ويتضح أن أفراد العينة موافقون في أن يتميز البرنامج المعد من قبل المراجع الخارجي بالموضوعية والنزاهة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.912 كانت متساوية مع العبارة الثانية، وهو ما يعبر الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 0.668.

العبارة (7): احتلت هذه العبارة المرتبة الرابعة من حيث المتوسط الحساب وتبين العبارة السابعة أن أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة في أن يقوم المراجع الخارجي بإعداد التقرير بما يتناسب وأخلاقيات مهنة المراجعة، إذ بلغ المتوسط الحسابي 4.206، وهو ما يعبر الفئة الخامسة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 0.808.

العبارة (8): تبين هذه العبارة أن أفراد العينة موافقون بشدة في أن يشترط في التقرير المعد من قبل المراجع الخارجي بالموضوعية، إذ بلغ المتوسط الحسابي 4.412، وهو ما يعبر الفئة الخامسة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 0.701. وقد احتلت هذه العبارة المرتبة الثانية من حيث المتوسط الحسابي.

ومنه يتضح في هذا المحور أن رأي أفراد عينة الدراسة موافقون، أي أننا نثبت ونقبل صحة الفرضية الثالثة توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية المراجع الخارجي وموضوعيته وبين جودة المراجعة، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور 4.02، والانحراف المعياري 0.424.

الفرع الرابع: التحليل الإحصائي لآراء عينة الدراسة حول العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية واختبار الفرضية الرابعة

الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية وبين جودة المراجعة.

الجدول رقم (14): النتائج المتعلقة بتحليل الإحصائي لمحور العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة

الخارجية

الترتيب	النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	الرقم
4	موافق	1.122	3.794	تتأثر جودة المراجعة بوجود منافسة كبيرة من قبل مكاتب مراجعة منافسة.	1
6	موافق	1.012	3.647	يمتاز مكتب المراجعة بجودة مراجعته عند عدم وجود دعوى قضائية وقانونية ضد المكتب.	2
2	موافق	0.784	4.147	يملك مكتب المراجعة الخبرة الكافية في التعامل مع الجهات والهيئات الإشرافية.	3
1	موافق بشدة	0.751	4.265	تؤثر السمعة المهنية لمكتب المراجعة إيجابيا على جودة المراجعة.	4
5	موافق	1.163	3.735	يؤثر تخصص مكتب المراجعة في نشاط المنشأة محل المراجعة إيجابيا على جودة المراجعة	5
8	موافق	1.187	3.471	يؤثر حجم مكتب المراجعة وتنظيمه على جودة المراجعة	6
3	موافق	1.218	3.824	يجب أن تتوفر السمعة الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة	7
7	موافق	1.187	3.500	تؤثر الشروط التي يضعها مكتب المراجعة في تغيير فريق عمل المراجعة أو انضمام عضو إليها على جودة المراجعة	8
	موافق	0.419	3.798	نتيجة المحور	

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS

بين الجدول رقم (14) النتائج الإحصائية لآراء عينة الدراسة للمحور الرابع واختبار الفرضية الرابعة أن آراء العينة تتجه بصفة كبيرة للموافقة على هذا المحور الذي بلغ متوسطه الحسابي 3.798 وانحرافه المعياري 0.419 حيث أن:

العبارة (1): احتلت هذه العبارة المرتبة الرابعة من حيث المتوسط الحسابي تبين العبارة الأولى أن أفراد العينة موافقون في أن تتأثر جودة المراجعة بوجود منافسة كبيرة من قبل مكاتب مراجعة منافسة، ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.794 والانحراف المعياري 1.122.

العبارة (2): يتضح من خلال هذه العبارة أن أفراد عينة الدراسة موافقون في أن يمتاز مكتب المراجعة بجودة مراجعته عند عدم وجود دعوى قضائية وقانونية ضد المكتب، قدر المتوسط الحسابي 3.647، ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 1.012. وقد احتلت هذه العبارة المرتبة السادسة من حيث المتوسط الحسابي؛

العبارة (3): تبين العبارة الثالثة أن أفراد العينة موافقون في أن يمتلك مكتب المراجعة الخبرة الكافية في التعامل مع الجهات والهيئات الإشرافية، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.147، ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 0.784. احتلت هذه العبارة المرتبة الثانية من حيث المتوسط الحسابي؛

العبارة (4): احتلت هذه العبارة المرتبة الأولى من حيث المتوسط الحسابي تبين العبارة الرابعة أن أفراد العينة موافقون بشدة في أن تؤثر السمعة المهنية لمكتب المراجعة إيجابياً على جودة المراجعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.265، ما يعبر عن الفئة الخامسة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 0.751.

العبارة (5): يتضح أن أفراد العينة موافقون في أن يؤثر تخصص مكتب المراجعة في نشاط المنشأة محل المراجعة إيجاباً على جودة المراجعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.735، ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 1.163. احتلت هذه العبارة المرتبة الخامسة من حيث المتوسط الحسابي؛

العبارة (6): تبين العبارة السادسة أن رأي أفراد العينة موافقون في أن يؤثر حجم مكتب المراجعة وتنظيمه على جودة المراجعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.471، ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 1.187. احتلت هذه العبارة المرتبة الثامنة والأخيرة من حيث المتوسط الحسابي؛

العبارة (7): احتلت هذه العبارة المرتبة الثالثة من حيث المتوسط الحسابي يتضح في هذه العبارة أن أفراد العينة موافقون في أن يجب أن تتوفر السمعة الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة، قدر المتوسط الحسابي 3.824، ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 1.218.

العبارة (8): يتضح في هذه العبارة أن أفراد العينة موافقون في أن تؤثر الشروط التي يضعها مكتب المراجعة في تغيير فريق عمل المراجعة أو انضمام عضو إليها على جودة المراجعة، قدر المتوسط الحسابي 3.500، ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 1.187. وقد احتلت هذه العبارة المرتبة السابعة من حيث المتوسط الحسابي.

ومنه يتضح أن رأي أفراد عينة الدراسة في هذا المحور موافقون وبالتالي نقوم بثبات وصحة الفرضية الرابعة توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية وبين جودة المراجعة، حيث كان المتوسط الحسابي العام للمحور الثاني 3.798، والانحراف المعياري 0.419.

الفرع الخامس: التحليل الإحصائي لآراء عينة الدراسة حول العوامل المتعلقة بفريق المراجعة الخارجية واختبار الفرضية الخامسة

الفرضية الخامسة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بفريق المراجعة الخارجية وبين جودة المراجعة.

الجدول رقم (15): النتائج المتعلقة بالتحليل الإحصائي لمحور العوامل المتعلقة بفريق المراجعة الخارجية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الترتيب
1	يؤثر التأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق المراجعة على جودة المراجعة	4.265	0.828	موافق بشدة	3
2	من مزايا جودة المراجعة الأمانة بالعمل من قبل أعضاء فريق المراجعة.	4.441	0.746	موافق بشدة	1

3	يقوم رئيس الفريق بإتباع الإجراءات اللازمة من أجل الرقابة على التزام فريق العمل بقواعد السلوك المهني والأخلاقي وتقييمها.	4.382	0.779	موافق بشدة	2
4	يؤدي وجود نظام ودليل داخلي داخل مكتب المراجعة إلى ارتقاء مستوى الأداء وانعكاسه إيجاباً على جودة المراجعة	3.941	0.851	موافق	4
5	التغيير الدوري لأعضاء الفريق من شأنه ضمان أداء الخدمات بالجودة المطلوبة.	3.441	1.078	موافق	5
	نتيجة المحور	4.094	0.320	موافق	

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج الاستبيان وبرنامج spss

بين الجدول رقم (15) آراء عينة الدراسة حول عبارات المحور الخامس واختبار الفرضية الخامسة:

العبارة (1): يتضح أن أفراد العينة في العبارة الأولى موافقون بشدة في أن يؤثر التأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق المراجعة على جودة المراجعة، بلغ المتوسط الحسابي 4.265، ما يعبر عن الفئة الخامسة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 0.828.

العبارة (2): وقد احتلت هذه العبارة المرتبة الأولى من حيث المتوسط الحسابي وتبين هذه العبارة أن رأي أفراد العينة موافقون بشدة في أن من مزايا جودة المراجعة الأمانة بالعمل من قبل أعضاء فريق المراجعة، قدر المتوسط الحسابي 4.441، ما يعبر عن الفئة الخامسة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 0.746.

العبارة (3): يتضح أن رأي أفراد عينة الدراسة في العبارة الثالثة موافقون بشدة في أن يقوم رئيس الفريق بإتباع الإجراءات اللازمة من أجل الرقابة على التزام فريق العمل بقواعد السلوك المهني والأخلاقي وتقييمها، حيث قدر المتوسط الحسابي 4.388، والانحراف المعياري 0.779.

العبارة (4): تبين العبارة الرابعة أن رأي أفراد العينة موافقون في أن يؤدي وجود نظام ودليل داخلي داخل مكتب المراجعة إلى ارتقاء مستوى الأداء وانعكاسه إيجاباً على جودة المراجعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.941، ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 0.851.

العبارة (5): وقد احتلت هذه العبارة المرتبة الأخيرة تبين هذه العبارة أن أفراد العينة موافقون في أن التغيير الدوري لأعضاء الفريق من شأنه ضمان أداء الخدمات بالجودة المطلوبة، المتوسط الحسابي قدر ب 3.441، ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 1.078.

ومنه يتضح أن رأي أفراد عينة الدراسة في هذا المحور موافقون، أي أننا نثبت ونقبل صحة الفرضية الخامسة توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بفريق المراجعة الخارجية وبين جودة المراجعة، حيث قدر المتوسط الحسابي العام للمحور 4.094، والانحراف المعياري 0.320.

الفرع السادس: التحليل الإحصائي لآراء عينة الدراسة حول العوامل المتعلقة بأتعاب المراجعة الخارجية واختبار الفرضية السادسة

الفرضية السادسة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بأتعاب المراجعة الخارجية وبين جودة المراجعة.

الجدول رقم (16): النتائج المتعلقة بالتحليل الإحصائي لمحور العوامل المتعلقة بأتعاب المراجعة الخارجية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الترتيب
1	يؤثر حجم الأتعاب سلباً على جودة المراجعة في حالة عدم وجود طريقة عملية لتحديدتها	3.735	0.828	موافق	2
2	لما تكون أتعاب المراجعة التي يتلقاها المراجع زهيدة أحياناً تدفعه إلى التهاون في العمل	3.177	1.381	محايد	5
3	يمكن أن تتأثر جودة المراجعة بالمساومات والأتعاب المدفوعة من قبل العملاء	3.588	1.158	موافق	3
4	يؤثر تخفيض المراجع لأتعابه بهدف الحصول على عدد أكبر من العملاء سلباً على جودة المراجعة	3.441	1.133	موافق	4

5	عدم معرفة المراجع بطبيعة الشركة ونشاطها يزيد صعوبة في تحديد الأتعاب في بداية التعاقد	3.824	1.267	موافق	1
	نتيجة المحور	3.552	0.646	موافق	

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج الاستبيان وبرنامج SPSS

بين الجدول رقم (16) آراء عينة الدراسة حول عبارات المحور السادس واختبار الفرضية السادسة:

العبارة (1): تبين هذه العبارة الأولى أن أفراد العينة موافقون في أن يؤثر حجم الأتعاب سلباً على جودة المراجعة في حالة عدم وجود طريقة عملية لتحديد لها، المتوسط الحسابي قدر بـ 3.735، ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي والانحراف المعياري 0.828.

العبارة (2): احتلت هذه العبارة المرتبة الأخيرة من حيث المتوسط الحسابي يتضح أن أفراد العينة متضاربون في أن لما تكون أتعاب المراجعة التي يتلقاها المراجع زهيدة أحياناً تدفعه إلى التهاون في العمل، قدر المتوسط الحسابي بـ 3.177، ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 1.381.

العبارة (3): تبين العبارة الثالثة أن أفراد العينة موافقون في أن يمكن أن تتأثر جودة المراجعة بالمساومات والأتعاب المدفوعة من قبل العملاء، بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.588، ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 1.158.

العبارة (4): يتضح أن أفراد العينة موافقون في أن يؤثر تخفيض المراجع لأتعابه بهدف الحصول على عدد أكبر من العملاء سلباً على جودة المراجعة، بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.441، ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 1.133.

العبارة (5): احتلت هذه العبارة المرتبة الأولى في المتوسط الحسابي، وقد تبين أن أفراد العينة موافقون في أن عدم معرفة المراجع بطبيعة الشركة ونشاطها يزيد صعوبة في تحديد الأتعاب في بداية التعاقد، قدر المتوسط الحسابي بـ 3.824، ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي، والانحراف المعياري 1.267.

ومنه يتضح أن رأي أفراد عينة الدراسة لهذا المحور موافقون، أي أننا ثبتت ونقبل صحة الفرضية السادسة توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بأتعاب المراجعة الخارجية وبين جودة المراجعة، حيث قدر المتوسط الحسابي العام لهذا المحور 3.552، والانحراف المعياري 0.646.

المطلب الثالث: اختبار فرضية الدراسة (تحليل معامل الارتباط والتباين الأحادي)

الفرع الأول: تحليل الارتباط بيرسون بين محاور الدراسة

الجدول رقم (17): نتائج معامل الارتباط بين محاور الدراسة

العلاقة بين المحاور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
المحور الثاني: الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع الخارجي و المحور الثالث: الاستقلالية والموضوعية	0.770**	0.000
المحور الثاني: الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع الخارجي و المحور الرابع: العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية	0.382*	0.026
المحور الثاني: الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع الخارجي و المحور الخامس: العوامل المتعلقة بفريق المراجعة الخارجية	0.534**	0.001
المحور الثالث: الاستقلالية والموضوعية و المحور الخامس: العوامل المتعلقة بفريق المراجعة الخارجية	0.554**	0.001
المحور الرابع: العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية و المحور السادس: العوامل المتعلقة بأتعاب المراجعة الخارجية	0.395*	0.021

**مقبول عند مستوى الدلالة 0.01 *مقبول عند مستوى الدلالة 0.05

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج الاستبيان والبرنامج spss

بعد دراسة جدول الارتباط في البرنامج SPSS لاحظنا أنه لا توجد علاقة ارتباطية بين المتغيرات المستقلة (المحور الثاني، المحور الثالث، المحور الرابع، المحور الخامس، المحور السادس) و المتغير التابع (جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي)، لم تكن دالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.01 و 0.05

ونلاحظ من خلال الجدول رقم (17) أن المحور الثاني (الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع الخارجي) والمحور الثالث (الاستقلالية والموضوعية) هما الأقوى ارتباطاً، بلغ هذا الارتباط 0.770^{**} ، بقيمة دلالة 0.000 وهي أقل من 0.01 وقد ميزت بعلامة ** للدلالة على وجود علاقة ارتباط طردية قوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01، يليه المحورين الثالث (الاستقلالية والموضوعية) و الخامس (العوامل المتعلقة بفريق المراجعة الخارجي)، حيث كانت نتيجة الارتباط 0.554^{**} وتدلل على وجود علاقة ارتباط طردية قوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01، وبعدها يليه المحورين الثاني (الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع الخارجي) والخامس (العوامل المتعلقة بفريق المراجعة الخارجية)، بلغت نتيجة الارتباط 0.534^{**} وتدلل على وجود علاقة ارتباط طردية قوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01، يليه المحورين المحور (العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية) والسادس (العوامل المتعلقة بأتباع المراجعة الخارجية) بلغت نتيجة الارتباط 0.395^{*} وتدلل على وجود علاقة ارتباط طردية متوسطة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05، وأدنى قيمة ارتباط كانت للمحورين الثاني (الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع الخارجي) والرابع (العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية)، بلغ هذا الارتباط 0.382^{*} وتدلل على وجود علاقة ارتباط طردية متوسطة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05

الفرع الثاني: تحليل التباين الأحادي

لفحص فرضيات الدراسة تم إجراء اختبار التباين الأحادي ANOVA، وتوضح الجداول رقم (16،17،18) نتائج الاختبار والدلالة الإحصائية كالتالي:

1-تحليل التباين الأحادي بين المؤهل العلمي ومحاور الدراسة:

الجدول رقم (18): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين المؤهل العلمي ومحاور الدراسة

محاور الدراسة	قيمة F	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي	0.351	0.789	غير دال إحصائياً
الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع	1.065	0.378	غير دال إحصائياً
الاستقلالية والموضوعية	3.096	0.042	دال إحصائياً
العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية	1.032	0.393	غير دال إحصائياً
العوامل المتعلقة بفريق المراجعة الخارجية	5.684	0.003	دال إحصائياً

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج الاستبيان والبرنامج SPSS

يوضح الجدول رقم (18) نتائج تحليل التباين الأحادي بين المؤهل العلمي ومحاور الدراسة نستنتج أن المحور الأول (جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي) والمحور الثاني (الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع) والمحور الرابع (العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية) لا توجد دلالة إحصائية. في حين أن كل من المحور الثالث والمحور الخامس له مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.05 مما يعني قبول الفرضية البديلة H1 ورفض الفرضية الصفرية H0 حيث ان المحور الثالث (الاستقلالية والموضوعية) أن قيمة (F) 3.096 بقيمة احتمالية 0.042 أقل من 0.05، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الرابعة (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بفريق المراجعة الخارجية وبين جودة المراجعة)، والمحور الخامس (العوامل المتعلقة بفريق المراجعة الخارجية) جاءت قيمة (F) 5.684 بقيمة احتمالية 0.003 أقل من 0.05، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الخامسة (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بألعاب المراجعة الخارجية وبين جودة المراجعة). مما يشير إلى وجود فروق في متوسطات إجابات أفراد العينة تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

2-تحليل التباين الأحادي بين الوظيفة الممارسة ومحاور الدراسة:

الجدول رقم (19): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين الوظيفة الممارسة ومحاور الدراسة

محاور الدراسة	قيمة F	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي	0.846	0.480	غير دال إحصائياً
الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع	1.649	0.199	غير دال إحصائياً
الاستقلالية والموضوعية	2.001	0.135	غير دال إحصائياً
العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية	1.561	0.219	غير دال إحصائياً
العوامل المتعلقة بفريق المراجعة الخارجية	5.326	0.005	دال إحصائياً

من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج الاستبيان والبرنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (19) نتائج تحليل التباين الأحادي بين الوظيفة الممارسة ومحاور الدراسة حيث نبحت في إمكانية وجود فروق في متوسطات إجابات أفراد العينة تعزى للوظيفة الممارسة، حيث وجدنا أن المحور الخامس (العوامل المتعلقة بفريق المراجعة الخارجية) جاءت قيمة (F) 5.326 بقيمة احتمالية 0.005 أقل من 0.05 ومنه نقبل الفرضية البديلة H1 ورفض الفرضية الصفرية H0 ، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الخامسة (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بآتعباب المراجعة الخارجية وبين جودة المراجعة).

في حين لا توجد أي دلالة إحصائية بالنسبة للمحور الأول (جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي) والمحور الثاني (الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع) والمحور الثالث (الاستقلالية والموضوعية) والمحور الرابع (العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية) أي اننا نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة.

3- تحليل التباين الأحادي بين الخبرة ومحاور الدراسة:

الجدول رقم (20): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين الخبرة ومحاور الدراسة

محاور الدراسة	قيمة F	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي	1.565	0.225	غير دال إحصائياً
الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع	2.307	0.116	غير دال إحصائياً
الاستقلالية والموضوعية	2.445	0.103	غير دال إحصائياً
العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية	0.240	0.788	غير دال إحصائياً
العوامل المتعلقة بفريق المراجعة الخارجية	4.445	0.020	دال إحصائياً

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج الاستبيان والبرنامج SPSS

يوضح الجدول رقم (20) نتائج تحليل التباين الأحادي ومنه نستنتج أن المحور الأول (جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي) والمحور الثاني (الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع) والمحور الثالث (الاستقلالية والموضوعية) والمحور الرابع (العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية) لا توجد دلالة إحصائية.

حيث نلاحظ في المحور الخامس (العوامل المتعلقة بفريق المراجعة الخارجية) جاءت قيمة (F) 4.445 بقيمة احتمالية 0.020 أقل من 0.05، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الخامسة (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بألعاب المراجعة الخارجية وبين جودة المراجعة). ومنه وجود فروق في متوسطات إجابات أفراد العينة تعزى لمتغير الخبرة.

خلاصة الفصل:

تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى الجانب التطبيقي للموضوع معتمدين في ذلك على مجموعة من الاختبارات والتحليل الإحصائية والتي حاولنا من خلالها معالجة البيانات المستخرجة من أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان، وكان الهدف منها تحليل واختبار صحة فرضيات الدراسة.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها في هذا الفصل أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية في معظم فرضيات البحث.



الخاتمة

خاتمة

حاولنا من خلال هذه الدراسة البحث عن العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وبغرض معالجة هذه الإشكالية تم التطرق في الفصل الأول إلى الأدبيات النظرية والتطبيقية حول المراجعة وجودتها والمتمثلة في مفهوم جودة المراجعة وأهميتها، والعوامل المؤثرة عليها، وطرح أهم الدراسات العربية والأجنبية السابقة حول الموضوع.

أما في الفصل الثاني تناولنا الدراسة الميدانية من خلال الاعتماد على استبانة موجهة إلى مجتمع الدراسة لولاية ورقلة، وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من مجموعة من المراجعين من محاسبين معتمدين، محافظي الحسابات، خبراء محاسبين.

وعلى ضوء هذه الدراسة توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: التوصيات والنتائج التالية:

نتائج واختبار الفرضيات:

- توجد عدة عوامل تؤثر على جودة المراجعة وهي الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية، استقلالية المدقق وموضوعيته، عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية، عوامل متعلقة بفريق المراجعة الخارجية، أتعاب المراجعة الخارجية؛
- أن هناك اختلافات كثيرة حول مفهوم جودة المراجعة السائد بين الأطراف المهتمة بعملية المراجعة؛
- يعتبر كل من الكفاءة والخبرة العلمية والمهنية لمراجع الحسابات من المؤشرات المهمة والعوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة؛
- يعتبر تمتع الراجع بالاستقلالية والموضوعية من أهم العوامل المؤثرة إيجاباً على جودة المراجعة؛
- جودة المراجعة تزداد عندما تتحقق استقلالية وموضوعية المدقق عند أداء عمله باعتبارها العنصر الهام في عملية التدقيق لأنها تمنح الثقة في القوائم المالية؛
- إن العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة لها أثر إيجابي على جودة المراجعة، إذ أن سعي المكتب للحصول على الشهرة أو السمعة الجيدة تجعله أكثر حرصاً على القيام بعمله بكفاءة عالية.

- الفرضية الأولى: يوجد نوع من الموافقة على وجود نظرة مختلفة ومتباينة المراجعين الخارجين لجودة المراجعة قدر المتوسط الحسابي العام لهذا المحور 4.200، وبالتالي صحة الفرضية الأولى؛
- الفرضية الثانية: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع الخارجي وبين جودة المراجعة"، فقد تم تأكيد صحة الفرضية وثباتها، بناء على آراء أفراد عينة الدراسة، الذين وافقوا على أغلب عبارات المحور، وهو ما يدل على أهمية الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع الخارجي من خلال مساهمتها وتأثيرها الإيجابي في جودة خدمة المراجعة، واتفقت نتيجة هذه الفرضية تقريبا مع كل نتائج الدراسات السابقة؛
- الفرضية الثالثة: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية المراجع الخارجي وموضوعيته وبين جودة المراجعة"، حسب أفراد عينة الدراسة فقد وافقوا على جل العبارات التي تفرغت على هذا المحور حول الاستقلالية والموضوعية التي يتمتع بها المراجع الخارجي على جودة عملية المراجعة. واتفقت نتيجة هذه الفرضية مع كل من دراسة سهيلة محمدي وموسى أيوب بعيليش وإياد حسن حسين أبو هين وسماح أسامة النعسان؛
- الفرضية الرابعة: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية وبين جودة المراجعة"، حسب أفراد عينة الدراسة فقد وافقوا على جل العبارات التي تفرغت على هذا المحور حول العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة، حيث اتفقت هذه النتيجة مع دراسة عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، وجواهر السبعيني، سهيلة محمدي، وموسى أيوب بعيليش، وعبد الرحيم بوزنادة، وسماح أسامة النعسان، ودراسة De angelo.
- الفرضية الخامسة: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بفريق المراجعة الخارجية وبين جودة المراجعة"، اتفقت نتيجة هذه الفرضية مع دراسة عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، وسماح أسامة النعسان.
- الفرضية السادسة: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المتعلقة بألعاب المراجعة الخارجية وبين جودة المراجعة"، حيث اتفقت نتيجة هذه الفرضية مع دراسة سمح أسامة النعسان، وموسى أيوب بعيليش، وعبد الرحيم بوزنادة.

التوصيات:

- تخصيص مكتب المراجعة جزء من أتعابها من أجل التدريب والتعليم المستمر لفريق العمل؛
- على المراجع أن يحافظ على استقلالته الذهنية والظاهرية؛
- على مكاتب المراجعة الحرص في اختيار مراجعي الحسابات، ممن تتوفر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي المناسب والخبرة العملية الكافية؛
- على المراجعين ضرورة المشاركة في تبادل الخبرات والمعارف، وذلك بهدف حصول المراجعين ذوي الخبرة القليلة على الاستفادة من خبرات أكبر في مجال المراجعة.

أفاق الدراسة:

إجراء دراسات أخرى حول موضوع قياس وتقييم جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر الأطراف الأخرى غير مدقق الحسابات.



المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: باللغة العربية

الكتب:

- 1- أ.د/ثناء علي القباني، المراجعة، الاسكندرية: الدار الجامعية، 2007.
- 2- عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة- الجزء الأول، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2009.
- 3- عبد الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة التكنولوجيا للمعلومات، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 4- وجدي حامد حجازي ، أصول المراجعة الداخلية ' دار التعليم الجامعي ' الإسكندرية، 2010.
- 5- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة الإطار النظري- المعايير والقواعد - مشاكل التطبيق العلمي، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
- 6- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر 2007.
- 7- طواهر محمد التوهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003.
- 8- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007.

المذكرات والأطروحات:

- 1- عبد الرحيم بوزنادة، متغيرات البيئة الداخلية للمراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات وخبراء محاسبين دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص فحص محاسبي، في بسكرة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016/2015.

قائمة المصادر و المراجع

- 2- عبد السلام عبد الله سعي أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر.3
- 3- بلقاضي بلقاسم، محاضرات في المراجعة المحاسبية والمالية، مطبوعة مقدمة لطلبة الماستر شعبة المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2016/2017.
- 4- سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية- جامعة الإسكندرية، العدد رقم 02، المجاد رقم 45، يوليو 2008.
- 5- عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمني "دراسة نظرية- ميدانية"، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير، جامعة الحديدة، 2008.
- 6- جواهر السبيعي، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية)، بحث مقدم كمتطلب للحصول على شهادة الماجستير، 2011م.
- 7- سماح أسامة النعسان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، بحث مقدم كمتطلب للحصول على شهادة الماجستير، غزة، الجامعة الإسلامية، يوليو 2018م.
- 8- نوال حربي راضي، تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق- دراسة تحليلية لآراء عينة من المدققين في جامعة القادسية بحث مقدم إلى كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، جامعة القادسية، 2010م.
- 9- سهيلة محمدي، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين للحسابات دراسة عينة بولاية ورقلة، مذكرة مكملة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015/025/25.
- 10- موسى أيوب بعيليش، دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة في الجزائر دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات الخارجيين بولاية ورقلة، مذكرة مكملة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016/005/21.
- 11- إياد حسن حسين أبو هين، العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من وجهة نظر المدققين القانونيين في فلسطين، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة-فلسطين 2005.

مقالات:

1-وائل مراد، أساسيات المراجعة ، مجلة محاسبة دوت نت، 08 مايو 2011، متاح على
{infotechaccountants.com/articles.html/}، 2020/05/05.

2-محمود أحمد حمودة، مفهوم جودة المراجعة الخارجية وتأثيرها على إدارة الأرباح، مجلة محاسبة دوت نت،
06 مارس 2013، متاح على: { infotechaccountants.com/articles.html/}،
2020/05/05.

ثانيا: باللغة الأجنبية:

1- Deangelo, Linda Elizabeth, " Auditor Size and Audit Quality" Journal of Accounting and economics, 1981.

2-Palmrose, Zoe- Vonna, "An Analysis of auditor litigation and Audit service Quality", The Accounting Review (Vol LXIII, No.1, Jannary, 1988).

3- Solomon, Vickrey and Schroeder, Audit Quality: Audit Quality: The Perceptions of Committee Chairpersons and Audit Partners, Auditing, Journal of Operations Management, 1986.

ثالثا: مواقع الأنترنت:

1-dlibrary.univ

boumerdes.dz:8080/bitstream/123456789/5132/1/belkacem.pdf

2- iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2010/01/samir.pdf .

3- http://libray.iugaza.edu.ps/thesis/66933.pdf.

قائمة المصادر و المراجع

4- qu.edu.iq/ade/wp-content/uploads/2015/04/copy1.pdf.

5- archives.univ-biskra.dz/bitstream/123456789/8025/1/boznada.pdf

الملاحق

الملحق رقم (01): يوضح استمارة الاستبيان



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
التخصص: ماستر تدقيق ومراقبة التسيير.



استبيان

تحية طيبة وبعد:

يمثل هذا الاستبيان جزءا من الدراسة التي نقوم بها لإعداد مذكرة لنيل شهادة الماستر تحت عنوان "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي"، ونظرا لخبرتكم العلمية والعملية في هذا المجال فإنه يشرفني أن أطلب من سيادتكم مساعدتي في تحقيق أهداف هذا البحث، كما نؤكد لكم حرص الباحثين الشديد على سرية البيانات المقدمة وأنها لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط. نرجو منكم وضع العلامة (X) في الخانة التي ترونها صحيحة من وجهة نظركم.

ونشكركم على حسن تعاونكم... وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير.....

الجزء الأول: البيانات الشخصية

يرجى منكم التكرم بوضع علامة (X) في المكان المناسب:

1- السن

من 20 سنة إلى 30 سنة () من 30 سنة إلى 40 سنة () من 40 سنة فأكثر ()

2- المؤهل العلمي:

بكالوريا () ليسانس () ماستر () ماجستير () دكتوراه ()

شهادة أكاديمية أخرى يرجى ذكرها

3- الوظيفة الممارسة:

محافظ حسابات () خبير محاسبي () محافظ حسابات/خبير محاسبي () محاسب معتمد ()

4- سنوات الخبرة العلمية:

أقل من 5 سنوات () من 5 إلى 15 سنة () أكثر من 15 سنة ()

5- التخصص العلمي:

محاسبة () مالية () تدقيق () تخصص آخر يرجى ذكره.....

الجزء الثاني: المعلومات المتعلقة بالدراسة

إلى أي مدى في رأيك تؤثر العوامل التالية على جودة المراجعة:

الرقم	العامل	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
-------	--------	------------	-------	-------	-----------	----------------

المحور الأول: جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي

1	نقصد بجودة المراجعة الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة.					
2	تعني جودة المراجعة إشباع رغبات جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة.					
3	يقصد بالمراجعة إكتشاف الأخطاء والتقرير عنها.					
4	تعني جودة المراجعة تقديم خدمات المراجعة بما يرضي أطراف المجتمع بكافة إطيافه.					
5	يوجد مفهوم محدد ومتفق عليه بين الباحثين والأكاديميين والمهنيين لجودة المراجعة.					

المحور الثاني: الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية

					6	نقصد بجودة المراجعة الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة.
					7	يعتبر كل مراجع مؤهل علميا قادرا على تحقيق الجودة المطلوبة في عملية المراجعة التي يؤديها.
					8	يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة إلى نجاح عمل المراجعة بصورة كبيرة.
					9	تساهم الدورات التدريبية الموجهة للمراجع في زيادة كفاءة وجودة المراجعة.
					10	تؤثر الكفاءة والخبرة المهنية بصفة إيجابية على جودة المراجعة
					11	امتلاك المراجع للخبرة الكافية تمكنه من إصدار الأحكام بشكل موضوعي ومستقل.
					12	تعد الخبرة التي يكتسبها المراجع الخارجي ركيزة أساسية لإتمام عمل المراجعة على أكمل وجه.

المحور الثالث: الاستقلالية والموضوعية

					13	تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية أثناء عمله.
					14	يملك المراجع الخارجي كل الإستقلالية في مقابلة الأشخاص وفقا لإرادته.
					15	يتحصل المراجع الخارجي على كل المعلومات التي من شأنها مساعدته بالقيام بالمهام المنوط لها بكل حرية ونزاهة.
					16	تؤثر استقلالية المراجع الخارجي بصفة إيجابية على جودة المراجعة.
					17	تتأثر استقلالية المراجع الخارجي بحجم الأتعاب التي يتلقاها من المؤسسة.
					18	يتميز البرنامج المعد من قبل المراجع الخارجي بالموضوعية والنزاهة .
					19	يقوم المراجع الخارجي بإعداد التقرير بما يتناسب وأخلاقيات مهنة المراجعة.
					20	يشترط في التقرير المعد من قبل المراجع الخارجي بالموضوعية.

المحور الرابع: عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة

					21	تتأثر جودة المراجعة بوجود منافسة كبيرة من قبل مكاتب مراجعة منافسة.
					22	يمتاز مكتب المراجعة بجودة مراجعته عند عدم وجود دعوى قضائية وقانونية ضد المكتب.
					23	يمتلك مكتب المراجعة الخبرة الكافية في التعامل مع الجهات والهيئات الإشرافية.
					24	تؤثر السمعة المهنية لمكتب المراجعة إيجابيا على جودة المراجعة.
					25	يؤثر تخصص مكتب المراجعة في نشاط المنشأة محل المراجعة إيجابا على جودة المراجعة.
					26	يؤثر حجم مكتب المراجعة وتنظيمه على جودة المراجعة.
					27	يجب أن تتوافر السمعة الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة.
					28	تؤثر الشروط التي يضعها مكتب المراجعة في تغيير فريق عمل المراجعة أو انضمام عضو إليها على جودة المراجعة

المحور الخامس: عوامل متعلقة بفريق المراجعة

					29	يؤثر التأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق المراجعة على جودة المراجعة.
					30	من مزايا جودة المراجعة الأمانة بالعمل من قبل أعضاء فريق المراجعة.
					31	يقوم رئيس الفريق باتباع الإجراءات اللازمة من أجل الرقابة على إلتزام فريق العمل بقواعد السلوك المهني والأخلاقي وتقييمها.
					32	يؤدي وجود نظام ودليل داخلي داخل مكتب المراجعة إلى ارتقاء مستوى الأداء وانعكاسه إيجابا على جودة المراجعة .
					33	التغيير الدوري لأعضاء الفريق من شأنه ضمان أداء الخدمات بالجودة المطلوبة.

المحور السادس: عوامل متعلقة بأتعاب المراجعة

					34	يؤثر حجم الأتعاب سلباً على جودة المراجعة في حالة عدم وجود طريقة عملية لتحديدها.
					35	لما تكون أتعاب المراجعة التي يتلقاها المراجع زهيدة أحياناً تدفعه إلى التهاون في العمل.
					36	يمكن أن تتأثر جودة المراجعة بالمساومات والأتعاب المدفوعة من قبل العملاء.
					37	يؤثر تخفيض المراجع لأتعابه بهدف الحصول على عدد أكبر من العملاء سلباً على جودة المراجعة .
					38	عدم معرفة المراجع بطبيعة الشركة ونشاطها يزيد صعوبة في تحديد الأتعاب في بداية التعاقد.

الملحق رقم(2): يوضح معامل ألفا كرونباخ لقياس معامل ثبات الدراسة

1- صدق الاستبيان لفقرات المحور الأول بألفا كرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.173	5

2- صدق الاستبيان لفقرات المحور الثاني بألفا كرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.438	7

3- صدق الاستبيان لفقرات المحور الثالث بألفا كرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.438	7

4- صدق الاستبيان لفقرات المحور الرابع بالفاكرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.214	8

5- صدق الاستبيان لفقرات المحور الخامس بالفاكرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha ^a	N of Items
-.575-	5

a. The value is negative due to a negative average covariance among items. This violates reliability model assumptions. You may want to check item codings.

6- صدق الاستبيان لفقرات المحور السادس بالفاكرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.432	5

7- صدق الاستبيان لكل المحاور بالفاكرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.711	38

الملحق رقم (03): يوضح المتغيرات الديمغرافية لعينة الدراسة

1- خاصية السن

		السن			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	من 20 إلى 30	14	41.2	41.2	41.2
	من 30 إلى 40	10	29.4	29.4	70.6
	من 40 إلى أكثر	10	29.4	29.4	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

2- خاصية المؤهل العلمي

		المؤهل العلمي			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	بكالوريا	2	5.9	5.9	5.9
	ليسانس	7	20.6	20.6	26.5
	ماستر	18	52.9	52.9	79.4
	شهادة أخرى	7	20.6	20.6	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

3- خاصية الوظيفة الممارسة

		الوظيفة الممارسة			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	محافظ حسابات	17	50.0	50.0	50.0
	خبير محاسبي	3	8.8	8.8	58.8
	محافظ وخبير محاسبي	8	23.5	23.5	82.4
	محاسب معتمد	6	17.6	17.6	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

4- خاصية سنوات الخبرة

		سنوات الخبرة			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent

الملاحق

Valid	1	12	35.3	35.3	35.3
	2	11	32.4	32.4	67.6
	3	11	32.4	32.4	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

5- التخصص العلمي

		التخصص العلمي			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	محاسب	21	61.8	61.8	61.8
	مالية	7	20.6	20.6	82.4
	تدقيق	5	14.7	14.7	97.1
	أخرى	1	2.9	2.9	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

الملحق رقم (04): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

1- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
نقص جودة المراجعة الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة.	34	4.5000	.70711
تعني جودة المراجعة إشباع رغبات جميع الأطراف المهمة بعملية المراجعة.	34	4.3824	.60376
يقصد بالمراجعة إكتشاف الأخطاء والتقارير عنها.	34	4.2353	.95533
تعني جودة المراجعة تقديم خدمات المراجعة بما يرضي أطراف المجتمع بكافة إطيافه.	34	4.0882	.86577
يوجد مفهوم محدد ومتفق عليه بين الباحثين والأكاديميين والمهنيين لجودة المراجعة.	34	3.7941	1.03805
المحور الأول: جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي	34	4.2000	.40899
Valid N (listwise)	34		

2- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
نقصد بجودة المراجعة الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة.	34	4.5588	.56091
يعتبر كل مراجع مؤهل علميا قادرا على تحقيق الجودة المطلوبة في عملية المراجعة التي يؤديها.	34	3.7353	.66555
يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة إلى نجاح عمل المراجعة بصورة كبيرة.	34	4.3824	.85333
تساهم الدورات التدريبية الموجهة للمراجع في زيادة كفاءة وجودة المراجعة.	34	4.5000	.56408
تؤثر الكفاءة والخبرة المهنية بصفة ايجابية على جودة المراجعة	34	4.1765	1.02899
امتلاك المراجع للخبرة الكافية تمكنه من إصدار الأحكام بشكل موضوعي ومستقل.	34	4.0000	1.01504
تعد الخبرة التي يكتسبها المراجع الخارجي ركيزة أساسية لإتمام عمل المراجعة على أكمل وجه.	34	3.6765	1.09325
المحور الثاني: الكفاءة والخبرة العلمية	34	4.1471	.40785
Valid N (listwise)	34		

3- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية أثناء عمله.	34	4.4706	.61473
يمتلك المراجع الخارجي كل الإستقلالية في مقابلة الأشخاص وفقا لإرادته.	34	3.9118	.96508
تؤثر استقلالية المراجع الخارجي بصفة ايجابية على جودة المراجعة.	34	3.7059	1.03072
تؤثر استقلالية المراجع الخارجي بصفة ايجابية على جودة المراجعة.	34	4.3824	1.01548
تتأثر استقلالية المراجع الخارجي بحجم الأتعاب التي يتلقاها من المؤسسة.	34	3.1765	1.29030
يتميز البرنامج المعد من قبل المراجع الخارجي بالموضوعية والنزاهة	34	3.9118	.66822

يقوم المراجع الخارجي بإعداد التقرير بما يتناسب وأخلاقيات مهنة المراجعة.	34	4.2059	.80827
يشترط في التقرير المعد من قبل المراجع الخارجي بالموضوعية.	34	4.4118	.70141
المحور الثالث: الإستقلالية والموضوعية	34	4.0221	.42358
Valid N (listwise)	34		

4- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الرابع

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
تتأثر جودة المراجعة بوجود منافسة كبيرة من قبل مكاتب مراجعة منافسة.	34	3.79412	1.122211
يمتاز مكتب المراجعة بجودة مراجعته عند عدم وجود دعوى قضائية وقانونية ضد المكتب.	34	3.6471	1.01152
يمتلك مكتب المراجعة الخبرة الكافية في التعامل مع الجهات والهيئات الإشرافية.	34	4.1471	.78363
تؤثر السمعة المهنية لمكتب المراجعة إيجابيا على جودة المراجعة.	34	4.2647	.75111
يؤثر تخصص مكتب المراجعة في نشاط المنشأة محل المراجعة إيجابيا على جودة المراجعة.	34	3.7353	1.16278
يؤثر حجم مكتب المراجعة وتنظيمه على جودة المراجعة.	34	3.4706	1.18668
يجب أن تتوفر السمعة الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة.	34	3.8235	1.21781
تؤثر الشروط التي يضعها مكتب المراجعة في تغيير فريق عمل المراجعة أو انضمام عضو إليها على جودة المراجعة.	34	3.5000	1.18705
المحور الرابع: عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة	34	3.7978	.41857
Valid N (listwise)	34		

5- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الخامس

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
--	---	------	----------------

يؤثر التأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق المراجعة على جودة المراجعة من مزايا جودة المراجعة الأمانة بالعمل من قبل أعضاء فريق المراجعة.	34	4.2647	.82788
م رئيس الفريق باتتبع الإجراءات اللازمة من أجل الرقابة على التزام فريق العمل بقواعد السلوك المهني والأخلاقي وتقييمها.	34	4.4412	.74635
يؤدي وجود نظام ودليل داخلي داخل مكتب المراجعة إلى ارتقاء مستوى الأداء وانعكاسه إيجاباً على جودة المراجعة.	34	4.3824	.77907
يؤدي وجود نظام ودليل داخلي داخل مكتب المراجعة إلى ارتقاء مستوى الأداء وانعكاسه إيجاباً على جودة المراجعة.	34	3.9412	.85071
التغيير الدوري لأعضاء الفريق من شأنه ضمان أداء الخدمات بالجودة المطلوبة.	34	3.4412	1.07847
المحور الخامس: عوامل متعلقة بفريق المراجعة	34	4.0941	.31998
Valid N (listwise)	34		

6- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور السادس

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
يؤثر التأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق المراجعة على جودة المراجعة من مزايا جودة المراجعة الأمانة بالعمل من قبل أعضاء فريق المراجعة.	34	4.2647	.82788
م رئيس الفريق باتتبع الإجراءات اللازمة من أجل الرقابة على التزام فريق العمل بقواعد السلوك المهني والأخلاقي وتقييمها.	34	4.4412	.74635
يؤدي وجود نظام ودليل داخلي داخل مكتب المراجعة إلى ارتقاء مستوى الأداء وانعكاسه إيجاباً على جودة المراجعة.	34	4.3824	.77907
يؤدي وجود نظام ودليل داخلي داخل مكتب المراجعة إلى ارتقاء مستوى الأداء وانعكاسه إيجاباً على جودة المراجعة.	34	3.9412	.85071
التغيير الدوري لأعضاء الفريق من شأنه ضمان أداء الخدمات بالجودة المطلوبة.	34	3.4412	1.07847
المحور الخامس: عوامل متعلقة بفريق المراجعة	34	4.0941	.31998
Valid N (listwise)	34		

الملحق رقم (05): يوضح مصفوفة الارتباط بين محاور الدراسة:

Correlations

		المحور الأول :جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي	المحور الثاني :الكفاءة والخبرة العلمية	المحور الثالث: الإستقلالية والموضوعية	المحور الرابع :عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة	المحور الخامس :عوامل متعلقة بفريق المراجعة	المحور السادس :عوامل متعلقة بأتعااب المراجعة
المحور الأول :جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي	Pearson	1	.119	.306	.035	.019	.092
	Correlation						
	Sig. (2-tailed)		.501	.078	.842	.917	.606
	N	34	34	34	34	34	34
المحور الثاني :الكفاءة والخبرة العلمية	Pearson	.119	1	.770**	.382*	.534**	.185
	Correlation						
	Sig. (2-tailed)	.501		.000	.026	.001	.295
	N	34	34	34	34	34	34
المحور الثالث : الإستقلالية والموضوعية	Pearson	.306	.770**	1	.183	.554**	.325
	Correlation						
	Sig. (2-tailed)	.078	.000		.299	.001	.061
	N	34	34	34	34	34	34
المحور الرابع :عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة	Pearson	.035	.382*	.183	1	.079	.395*
	Correlation						
	Sig. (2-tailed)	.842	.026	.299		.659	.021
	N	34	34	34	34	34	34
المحور الخامس : عوامل متعلقة بفريق المراجعة	Pearson	.019	.534**	.554**	.079	1	.128
	Correlation						
	Sig. (2-tailed)	.917	.001	.001	.659		.472
	N	34	34	34	34	34	34
المحور السادس : عوامل متعلقة بأتعااب المراجعة	Pearson	.092	.185	.325	.395*	.128	1
	Correlation						
	Sig. (2-tailed)	.606	.295	.061	.021	.472	
	N	34	34	34	34	34	34

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الملحق رقم (06): يوضح تحليل التباين الأحادي

1- تحليل التباين الأحادي بين المؤهل العلمي ومحاور الدراسة

		ANOVA				
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المحور الأول: جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي	Between Groups	.187	3	.062	.351	.789
	Within Groups	5.333	30	.178		
	Total	5.520	33			
المحور الثاني: الكفاءة والخبرة العلمية	Between Groups	.529	3	.176	1.065	.378
	Within Groups	4.961	30	.165		
	Total	5.489	33			
المحور الثالث: الإستقلالية والموضوعية	Between Groups	1.400	3	.467	3.096	.042
	Within Groups	4.521	30	.151		
	Total	5.921	33			
المحور الرابع: عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة	Between Groups	.541	3	.180	1.032	.393
	Within Groups	5.241	30	.175		
	Total	5.782	33			
المحور الخامس: عوامل متعلقة بفريق المراجعة	Between Groups	1.225	3	.408	5.684	.003
	Within Groups	2.154	30	.072		
	Total	3.379	33			

2- تحليل التباين الأحادي بين الوظيفة الممارسة ومحاور الدراسة

		ANOVA				
		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
المحور الأول: جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي	Between Groups	.431	3	.144	.846	.480
	Within Groups	5.089	30	.170		
	Total	5.520	33			
المحور الثاني: الكفاءة والخبرة العلمية	Between Groups	.777	3	.259	1.649	.199
	Within Groups	4.712	30	.157		

	Total	5.489	33			
المحور الثالث: الإستقلالية والموضوعية	Between Groups	.987	3	.329	2.001	.135
	Within Groups	4.934	30	.164		
	Total	5.921	33			
المحور الرابع: عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة	Between Groups	.781	3	.260	1.561	.219
	Within Groups	5.001	30	.167		
	Total	5.782	33			
المحور الخامس: عوامل متعلقة بفريق المراجعة	Between Groups	1.174	3	.391	5.326	.005
	Within Groups	2.205	30	.073		
	Total	3.379	33			

3- تحليل التباين الأحادي بين الخبرة ومحاور الدراسة

ANOVA

		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
المحور الأول: جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي	Between Groups	.506	2	.253	1.565	.225
	Within Groups	5.014	31	.162		
	Total	5.520	33			
المحور الثاني: الكفاءة والخبرة العلمية	Between Groups	.711	2	.356	2.307	.116
	Within Groups	4.778	31	.154		
	Total	5.489	33			
المحور الثالث: الإستقلالية والموضوعية	Between Groups	.807	2	.403	2.445	.103
	Within Groups	5.114	31	.165		
	Total	5.921	33			
المحور الرابع: عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة	Between Groups	.088	2	.044	.240	.788
	Within Groups	5.694	31	.184		
	Total	5.782	33			
المحور الخامس: عوامل متعلقة بفريق المراجعة	Between Groups	.753	2	.377	4.445	.020
	Within Groups	2.626	31	.085		
	Total	3.379	33			

الفهرس

الفهرس

الصفحة	الفهرس
I	الإهداء.....
II	الشكر.....
III	الملخص.....
V	قائمة المحتويات.....
VII	قائمة الجداول.....
VIII	قائمة الأشكال.....
IX	قائمة الملاحق.....
أ	المقدمة.....
	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية حول المراجعة وجودتها
6	تمهيد الفصل.....
7	المبحث الأول: ماهية المراجعة وجودة المراجعة.....
7	المطلب الأول: ماهية المراجعة.....
7	الفرع الأول: مفهوم المراجعة.....
8	الفرع الثاني: أنواع المراجعة.....
12	الفرع الثالث: مفهوم المراجعة الخارجية.....
14	المطلب الثاني: ماهية جودة المراجعة
14	الفرع الأول: مفهوم جودة المراجعة.....
16	الفرع الثاني: أهمية جودة المراجعة.....
18	الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة
28	المبحث الثاني: الدراسات السابقة لموضوع الدراسة
28	المطلب الأول: الدراسات العربية السابقة
34	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
38	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
40	تمهيد الفصل.....
41	المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة.....

41	المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة.....
41	الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة.....
41	الفرع الثاني: أداة الدراسة:.....
43	الفرع الثاني: متغيرات ونموذج الدراسة.....
44	المطلب الثاني: أدوات إجراءات الدراسة المتبعة.....
44	الفرع الأول: الأدوات المستخدمة في تحليل ومعالجة بيانات الاستبيان.....
45	الفرع الثاني: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة.....
46	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.....
46	المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة.....
46	الفرع الأول: تحليل خاصة عينة الدراسة (المتغيرات الديمغرافية).....
46	1- تحليل عينة الدراسة حسب السن.....
47	2- تحليل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.....
48	3- تحليل عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة.....
49	4- تحليل عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة العلمية.....
50	5- تحليل عينة الدراسة حسب التخصص العلمي.....
51	المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لمحاور الدراسة واختبار فرضيات الدراسة.....
52	الفرع الأول: نتائج لآراء عينة الدراسة حول جودة المراجعة واختبار الفرضية الأولى.....
54	الفرع الثاني: نتائج لآراء عينة الدراسة حول الكفاءة المهنية والخبرة العلمية واختبار الفرضية الثانية.....
56	الفرع الثالث: نتائج لآراء عينة الدراسة استقلالية المراجع الخارجي وموضوعيته واختبار الفرضية الثالثة.....
58	الفرع الرابع: التحليل الإحصائي لآراء عينة الدراسة حول العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية واختبار الفرضية الرابعة.....

61	الفرع الخامس: التحليل الإحصائي لآراء عينة الدراسة حول العوامل المتعلقة بفريق المراجعة الخارجية واختبار الفرضية الخامسة.....
63	الفرع السادس: التحليل الإحصائي لآراء عينة الدراسة العوامل المتعلقة بألعاب المراجعة الخارجية واختبار الفرضية السادسة.....
65	المطلب الثالث: اختبار فرضية الدراسة (تحليل معامل الارتباط والتباين الأحادي).....
65	الفرع الأول: تحليل الارتباط بين محاور الدراسة.....
66	الفرع الثاني: تحليل التباين الأحادي.....
70	خلاصة الفصل.....
72	الخاتمة.....
76	المصادر والمراجع.....
81	الملاحق.....
	الفهرس.....