

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة

ماستر أكاديمي، الطور الثاني

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير، علوم التجارية

تخصص: محاسبة و التدقيق



بغنوان

العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في ظل جائحة

كورونا covid 19

دراسة عينة من مراجعين الخارجيين في ولاية ورقلة

من إعداد الطالبان :

➤ محي الدين حفصي

➤ محمد عبد الرحمان حدو

نوقشت و اجيزت علنا بتاريخ: 12/06/2022

امام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا

مشرفا ومقررا

مناقشا

جامعة ورقلة

جامعة ورقلة

جامعة ورقلة

د. خمقاني بدر الزمان

أ.د. حفصي رشيد

دخمقاني عبد الهادي

السنة الجامعية 2022/2021

الإهداء

يارب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك
تباركت يارب وتعاليت " سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا
إنك أنت العليم الحكيم "
فالحمد لله أوله وآخره.

نتقدم بإهداء هذا العمل المتواضع إلى

الدرع الواقى والكنز الباقي، إلى من جعل العلم منبع اشتياقنا،
لكم أقدم وسام

الاستحقاق إلى الوالدين أطال الله عمرهما.

وإلى كل أصدقاء الجامعة طلبة قسم محاسبة وتدقيق

.2022/2021

الشكر

الحمد لله الذي أعاننا بالعلم وزيننا بالحلم وأكرمنا
بالتقوى وأجملنا بالعافية فما

كان لشيء أن يجري في ملكه إلا بمشيئته جل شأنه

وانطلاقاً من قوله صلى الله عليه وسلم: "من لا

يشكر الناس لا يشكر الله"، فإننا نتقدم بأسمى

عبارات الشكر والعرفان والتقدير إلى الأستاذ المشرف

الدكتور "حفصي رشيد"، حفظه الله ورعاه على

قبول إشرافه على هذه المذكرة وعلى الجهد الذي بذله

معنا، فله منا فائق التقدير والاحترام.

وفي الختام نتقدم بشكر الجزيل لكل من ساعدنا من

قريب أو من بعيد بمعلومة، أو نصيحة، أو توجيه، أو

بكلمة طيبة في أي مكان لإتمام هذا العمل.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في ظل جائحة كورونا covid 19 في الجزائر، ولتحقيق هدف الدراسة واختبار الفرضيات اعتمد الباحثين على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في الجانب النظري وعلى استمارة الإستبيان في الجانب التطبيقي، حيث تم تصميم استمارة إستبيان وتوزيعها على 30 مراجع خارجي في ولاية ورقلة، أجريت عليها الاختبارات الإحصائية اللازمة وذلك بالإستعانة برنامج الحزم الإحصائية SPSS وبرنامج EXCEL لتحليل وتفسير النتائج.

حيث توصلت الدراسة إلى أن الكفاءة المهنية والخبرة العلمية تلعب دورا هاما في تحقيق جودة المراجعة أما جائحة كورونا فقد أثرت على الفترة الزمنية التي يحتاجها المراجع لإتمام عملية المراجعة.

الكلمات المفتاحية: جودة المراجعة، مراجعة خارجية، جائحة كورونا، محافظ حسابات.

Résumé

Cette étude visait à identifier les facteurs affectant la qualité de l'examen à la lumière de la pandémie de covid 19, et pour atteindre l'objectif de l'étude et tester les hypothèses, les chercheurs se sont appuyés sur l'approche analytique descriptive dans l'aspect théorique et sur le questionnaire forme dans l'aspect pratique, où un questionnaire a été conçu et distribué à un groupe d'auditeurs externes Dans l'état de Ouargla, après le processus de récupération, nous les avons triés et avons pris les questionnaires valables pour l'analyse, ce qui s'élevait à 30 questionnaires valables pour l'analyse , où les tests statistiques de la crise ont été effectués, et les données ont été analysées sur le programme EXCEL et vidées dans le programme de paquets statistiques SPSS.

L'étude a conclu que la compétence professionnelle et l'expérience scientifique jouent un rôle important dans la réalisation de la qualité de l'audit La pandémie de Corona a affecté le délai dont les auditeurs ont besoin pour terminer le processus d'examen.

Les mots clés : Qualité de l'audit, audit externe, commissaire de compte, covid19.

قائمة المحتويات

I.....	الإهداء
II.....	الشكر
III.....	الملخص:
IV.....	قائمة المحتويات
VI.....	فهرس الجداول
VII.....	قائمة الأشكال
VIII.....	قائمة الملاحق
أ.....	مقدمة

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية حول المراجعة وجودتها

2.....	تمهيد:
3.....	المبحث الأول: ماهية المراجعة وجودتها
3.....	المطلب الأول: ماهية المراجعة:
10.....	المطلب الثاني: ماهية جودة المراجعة
22.....	المبحث الثاني: الأدبيات السابقة لموضوع الدراسة
22.....	المطلب الأول: الدراسات العربية السابقة
26.....	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية السابقة
30.....	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

32.....	تمهيد:
33.....	المبحث الأول : طريقة و الأدوات الدراسة.
33.....	المطلب الأول: طريقة المتبعة في الدراسة
35.....	المطلب الثاني: أدوات إجراءات الدراسة المتبعة
36.....	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة
36.....	المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة

.....41.....	المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لمجاور الدراسة
.....48.....	المطلب الثالث: اختبار فرضية الدراسة (تحليل التباين الأحادي)
.....48.....	الفرع الاول: تحليل التباين الأحادي
.....51.....	خلاصة الفصل
.....53.....	الخاتمة
.....57.....	قائمة المصادر والمراجع
.....61.....	الملاحق
.....71.....	الفهرس

فهرس الجداول

.....34.....	الجدول رقم 1: تصنيف درجات مقياس ليكارت الخماسي
.....34.....	الجدول رقم 2: يوضح الإحصائيات الخاصة بالدراسة
.....36..	الجدول رقم 3: معامل الثبات والصدق الذاتي للدراسة باستخدام توزيع معامل ألفا كرونباخ
.....37.....	الجدول رقم 4: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي
.....38.....	الجدول رقم 5: توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة
.....39.....	الجدول رقم 6: توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة العلمية
.....40.....	الجدول رقم 7: توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي
.....41.....	الجدول رقم 8: يوضح معايير تصنيف المتوسطات المرجحة حسب مقياس ليكارت الخماسي
.....42.....	الجدول رقم 9: يوضح متوسط إجابات العينة على المحور الأول لكفاءة المهنية والخبرة العلمية لتحقيق جودة المراجعة.
.....44.....	الجدول رقم 10: يوضح متوسط إجابات العينة على المحور الثاني لاستقلالية وأخلاقيات جودة المراجعة وتأثير مكتب المراجعة عليها
46	الجدول رقم 11: يوضح متوسط إجابات العينة على المحور الثالث جائحة كورونا covid 19 وتأثيرها على جودة المراجعة
.....48.....	الجدول رقم 12: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين المؤهل العلمي ومحاور الدراسة
.....49..	الجدول رقم 13: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين الوظيفة الممارسة ومحاور الدراسة
.....49.....	الجدول رقم 14: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين الخبرة ومحاور الدراسة

قائمة الأشكال

.....37.....	الشكل رقم 1: تمثيل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي
.....38.....	الشكل رقم 2: تمثيل عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة
.....40.....	الشكل رقم 3: تمثيل عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة العلمية
.....41.....	الشكل رقم 4: تمثيل عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

قائمة الملاحق

.....61.....	الملحق رقم 1: يوضح استمارة الاستبيان
.....65.....	الملحق رقم 2: يوضح معامل ألفا كرونباخ لقياس معامل ثبات الدراسة
.....65.....	الملحق رقم 3: يوضح المتغيرات الديمغرافية لعينة الدراسة
.....67.....	الملحق رقم 2: يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية
.....70.....	الملحق رقم 5: يوضح تحليل التباين الأحادي

المقدمة

يؤدي مدقق الحسابات دورا مهما في بيئة الأعمال المحاسبية و المؤسسات المعاصرة، بحيث تعتمد أطراف متعددة على ما يقدمه من خدمات وقرارات لهذه المؤسسات و لذلك فان قضية جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات أصبحت تمثل محورا للعديد من الدراسات و الأنظمة و التشريعات التي صدرت عن المؤسسات المهنية، بهدف العمل على تحسين الجودة، إذ لوحظ في السنوات الأخيرة و بعد الأزمة المالية العالمية هناك دول قد تعثرت سياساتها المالية و الاقتصادية بسبب تقصير دور التدقيق فيها وعدم استطاعة المدقق تحديد المشاكل، كما نلاحظ على الصعيد المحلي انه قد ارتفعت الأصوات و النداءات المتعالية بتحقيق الجودة في العمل للارتقاء إلي مستوى المميز و السليم في الأداء.

إن الجودة في أداء وظيفة معينة تؤثر على النتائج المتحققة من أداء هذه الوظيفة، كما تم التركيز على جودة الأداء المقدم على جميع الأصعدة المهنية و الأكاديمية في هذه الآونة الأخيرة في البيئة المحاسبية الجزائرية و في العالم بأكمله، وأصبحت شعار العمل المهني للارتقاء بالعمل المهني بصورة واضحة في المؤسسات و المجتمعات المهنية.

كما إن صعوبة تحديد مفهوم محدد ومرجعي لجودة المراجعة يرجع أساسا إلى صعوبة قياس جودة المراجعة، وذلك لعدم التحديد الكلي للعوامل الأساسية التي تؤثر على جودة المراجعة، ومؤشرات قياسها. حيث تعددت الدراسات التي تحاول تحديد تأثير جملة من العوامل على جودة المراجعة، وجملة هذه الدراسات التي تعتبر قديمة ومتجددة في نفس الوقت، نظرا لأهمية هذا الموضوع وكثرة المتغيرات المرتبطة به، خاصة بعد المرور بجائحة كورونا covid 19 .

والجزائر كغيرها من دول العالم التي طالتها جائحة كورونا 19 والتي أثرت بصفة مباشرة على الإقتصاد الجزائري وعلى الشركات الجزائرية على وجه التحديد، الشيء الذي صعب عمل هذه الشركات والأشخاص الموكلين بمراقبة وتدقيق صحة البيانات خاصة بعد إقرار العمل عن بعد، وقد أقرت المنظمة الدولية للتدقيق مجموعة من تعليمات ودليل لعملية التدقيق عن بعد لكافة شركات في العالم.

من خلال ما سبق تتجسد معالم اشكالية بحثنا في السؤال الرئيسي التالي:

ما هي العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي في ظل جائحة كورونا covid 19؟

وتنبثق من إشكالية الرئيسية الإشكاليات الفرعية التالية:

1. ما هي نظرة المراجعين الخارجيين لجودة المراجعة في ظل جائحة كورونا 2019؟
2. هل يوجد ارتباط بين الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع الخارجي وبين جودة المراجعة؟
3. هل يوجد اتصال بين استقلالية المراجع الخارجي وموضوعيته وبين جودة المراجعة؟
4. هل توجد علاقة بين العوامل المرتبطة بكتابة المراجعة الخارجية وبين جودة المراجعة؟

- فرضيات الدراسة :

تتمثل فرضيات الدراسة في مايلي:

- هناك نظرة متباينة ومختلفة لجودة المراجعة من قبل المراجعين الخارجيين في ظل كوفيد19؛
- توجد صلة ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع الخارجي وبين جودة المراجعة؛
- يوجد ارتباط بمغزى إحصائي بين استقلالية المراجع الخارجي وموضوعيته وبين جودة المراجعة؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة الخارجية وبين جودة المراجعة؛

- أهداف الدراسة :

يسعى هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف التالية:

- تقديم مفاهيم المختلقة والمتباينة حول المراجعة؛
- التعرف على مفهوم جودة المراجعة وإبراز أهميتها وأهدافها؛
- تحديد ومعرفة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة.
- التعرف على الآليات والعمليات التي سيقوم بها المراجع في ظل جائحة كوفيد19.

- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أنها تسعى إلى تحديد وتحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي، والتطرق إلى مفاهيم مختلفة لجودة المراجعة والتطرق إلى كيفية القيام بعملية المراجعة في ظل جائحة كوفيد 19 والإجراءات والقوانين التي اقرتها الهيئات الدولية في هذا الشأن.

- مبررات اختيار الموضوع :

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

- ارتباط الموضوع بمجال التخصص محاسبة وتدقيق؛
- 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؛
- التعرف على الآليات والإجراءات المتخذة من قبل الهيئات الدولية لاستمرار عملية المراجعة الخارجية.

- منهج البحث و الأدوات المستخدمة :

بغية الإجابة على إشكالية الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي في الدراسة النظرية من خلال التطرق إلى مفاهيم المتعلقة بجودة عملية المراجعة وكذا كيفية مساهمتها في تحسين المراجعة، أما في الدراسة الم يدانية اعتمادنا على آراء بعض المدققين ووجهة نظر بعض الأساتذة.

هيكل الدراسة :

للإجابة على الإشكالية و التوصل إلى النتائج المطلوبة ووفقا لمنهجية علمية قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين هما:

الفصل الأول :

تم في هذا الفصل التعرف على المراجعة الخارجية وجودة المراجعة الخارجية وخصائصها وكذا مميزات عملية جودة المراجعة في تحسين البيئة المحاسبية الجزائرية و ماهي العوامل المؤثرة فيها من الناحية العلمية و العملية والتطرق لأهم الدراسات السابقة في هذا الموضوع.

الفصل الثاني :

وهو الفصل المتعلق بالجانب التطبيقي لهذه الدراسة لذا سنحاول إستخدام الإستبيان لإجابات أفراد العينة من مراجعين خارجيين (محافظ حسابات، خبير محاسبي، محاسب معتمد) بولاية ورقلة وتعاملتهم مع جائحة كورونا covid 19.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية حول

المراجعة الخارجية وجودتها

تمهيد:

تمثل جودة المراجعة مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية المراجعة، فالمراجع يهيمه أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية، بهدف إضفاء المصداقية على تقريره، أما الإدارة فتحرص على أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها، والمستفيدون يرغبون أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية بهدف التأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية الواردة بالقوائم التي تم مراجعتها. والتي سيعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم كما أن المؤسسات المهنية تسعى إلى الارتقاء بجودة المراجعة، للمحافظة على مصالح جميع الأطراف المختلفة وذلك من خلال إصدار المعايير المنظمة للمهنة والتأكد من تطبيقها. لذلك تتمحور دراستنا في هذا الفصل حول الأدبيات النظرية والتطبيقية للمراجعة 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

سنحدث في هذا المبحث عن مفهوم المراجعة وأنواعها 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 تبعاً لاختلاف وجهات نظر الباحثين والمهنيين وقد قدمت للمراجعة المفاهيم والتعاريف التالية:

المفاهيم المختلفة حول المراجعة:

- **التعريف 1:** التدقيق هو: " علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة¹.

يتضح أن التدقيق علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، حاولت المؤسسات المهنية والجمعيات العلمية للمحاسبين والمراجعين إرساءها خلال حقبة طويلة من الزمن، كما أن للتدقيق طرق وأساليب وإجراءات التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية و محتويات الدفاتر و السجلات المالية وللتدقيق أهداف تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة.

تتضمن عملية التدقيق على :

- 1 - **الفحص:** وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
- 2 - **التحقيق:** وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

¹ - أيمن عبد الله محمد أبو بكر، كتاب نظرية المحاسبة، الدار الجامعية، 2011، ص43.

3 -التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

-**التعريف 2:** نقصد بكلمة المراجعة لغوياً هو التأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته، لكن هناك فرع من فروع الدراسات المحاسبية والمالية يسمى عادة باسم المراجعة، في هذه الحالة تكتسب هذه الكلمة معنى خاص هو الدلالة على المهنة المسماة بهذا الاسم، وهي مراجعة الحسابات والفن الذي تستخدمه في أداء مهمتها.¹

- **التعريف 3:** كما عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.²

الفرع الثاني : أنواع المراجعة

إن اختلاف أحجام المنشآت وتباين نشاطها وتعدد أشكالها القانونية وتنوع المهمة التي يكلف بها المراجع، كل هذا يجعل المراجعة تختلف باختلاف النواحي والزوايا التي ينظر إليها منها.

وللتعرف على أنواع المراجعة فإننا سوف نستخدم الأسس التالية في التبويب :

1. المراجعة من حيث التكليف بها:

تختلف المراجعة باختلاف المهمة التي يكلف بها المراجع. وتنقسم المراجعة من حيث التكليف بها إلى نوعين:

أ- المراجعة العمومية:

يقصد بها تكليف المراجع بفحص جميع عمليات الشركة ومختلف دفاترها فحصاً مستندياً و محاسبياً والتحقق من أن حساب الأرباح والخسائر يظهر بوضوح نتيجة أعمال الشركة في الفترة موضوع الفحص، وأن الميزانية العمومية تمثل المركز المالي للمنشأة تمثيلاً صحيحاً على ضوء ما حصل عليه المراجع من إيضاحات وبيانات

يكون المراجع مسؤولاً في المراجعة العمومية عما يصيب الشركة من خسارة نتيجة تهاونه في أداء عمله.³

¹ - أيمن عبد الله محمد أبو بكر، كتاب نظرية المحاسبة، الدار الجامعية، 2011، ص44.

² - الخطيب خالد و الرفاعي خليل، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع / الأردن 1998 ص112

³ - 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، 2010، ص 27.

ب- المراجعة الجزئية:

يقصد بها المراجعة الخاصة التي يكلف فيها المراجع بفحص الدفاتر والسجلات والحسابات فحوصاً مستندياً ومحاسبياً لغرض خاص معين ومحدد بمعرفة الموكل.

مثال ذلك تكليف مراجع فحص دفاتر حسابات الشركة لتحديد الخسائر التي لحقت بالشركة نتيجة حريق وذلك لمطالبة شركة التأمين بها، أو تكليف مجموعة من المالىين لمراجع بفحص حسابات شركة مساهمة لغرض شرائها لتحديد قيمة السهم السوقية، أو تكليف صاحب الشركة لمراجع بفحص عمليات الخزينة بغرض تحديد المبالغ التي اختلسها الصراف.

تكون المراجعة الجزئية بناء على تكليف صاحب الشركة أو غيره ممن يرتبطون بها بعد موافقة صاحب الشركة، وتقتصر المراجعة في هذه الحالة على هذا الغرض الخاص المعين كما تقتصر أيضاً مسؤولية المراجع على مراجعة هذه الناحية فقط، ويجب على المراجع في هذه الحالة منعاً لمسؤوليته مستقبلاً أن يحصل من موكله على بيان كتابي يحدد فيه مهمته تحديداً دقيقاً.

2. المراجعة من حيث الإلزام:

تقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:

أ- المراجعة الإلزامية:

هي المراجعة التي يُجتم القانون القيام بها، حيث يلتزم المشروع بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته واعتماد القوائم الختامية له. ومن أمثلة المراجعة الإلزامية مراجعة حسابات الشركات المساهمة².

تتميز المراجعة الإلزامية بوجود عنصر الجبر والإلزام ومن ثم يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامها، وكذلك يجب أن تتم المراجعة وفقاً للقواعد والإجراءات المنصوص عليها وعلى المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية. في ضوء هذه المراجعة فإن المراجع يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المراجع أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة في صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين، تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المراجع الذي يعتبر مسؤول إذا ما رضخ لهذه القيود

ب- المراجعة الاختيارية:

¹ - عبد السلام عبد الله سعي أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 24-25.

² - عباس الحجازي، المراجعة الأصول العلمية و الممارسة الميدانية، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1981، ص 75

هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني يُحتم القيام بها، ففي المنشآت الفردية وشركات الأشخاص ، قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد. وفي حالة المنشآت الفردية نلاحظ أن وجود المراجع الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، وتلك التي تقدم للجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب¹.

3. المراجعة من حيث زمن تنفيذها:

تقسم المراجعة من حيث زمن تنفيذها إلى نوعين:

أ- المراجعة النهائية:

هي التي يبدأها المراجع عقب انتهاء الشركة من قفل حساباتها وعمل ميزان المراجعة وإعداد الحسابات الختامية وتصوير الميزانية العمومية. وفي المراجعة النهائية لا يبدأ المراجع عمله إلا بعد أن تنتهي إدارة حسابات الشركة نهائياً من عملها².

➤ مزايا المراجعة النهائية:

إن بدء المراجعة بعد توازن الميزانية هي نقطة ابتداء طيبة تدل غالباً على صحة القيود المحاسبية، كما إن المراجعة بعد قفل الدفاتر تمكن المراجع من أن ينجز عمله وهو في مأمن من عدم قيام الموظفين بالتلاعب، الأمر الذي لا يتوفر فيما لو كانت الدفاتر مفتوحة لاستقبال عمليات جديدة.

➤ عيوب المراجعة النهائية :

تحتاج المراجعة النهائية إلى وقت طويل لإتمامها وبصفة خاصة في المنشآت الكبيرة مما قد يؤدي إلى ضيق المواعيد المقررة لتقديم الحسابات الختامية والميزانية العمومية لمصلحة الضرائب أو إلى الجمعية العمومية للمساهمين وذلك لضيق الفترة التي يتعين على المراجع إتمام عمله فيها.

1- المجمع إلكترونية شهرية، محمد ياسين غادر، تقييم دور أجهزة الرقابة في المجال تحقيق أهداف عملية المراجعة بشكل عام، نشرة ص 16، 2003، العربي للمحاسبين القانونيين، تشرين أول - كانون أول،
2- وجدي حامد حجازي ، أصول المراجعة الداخلية ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، 2010، ص 11

ب- المراجعة المستمرة:

هي التي يبدوها المراجع بعد أن تكون إدارة الحسابات قد انتهت من إثبات جزء من عمليات السنة في الدفاتر، وتستمر المراجعة جنباً إلى جنب مع الإثبات في الدفاتر إلى نهاية السنة المالية حيث يتم المراجع عمله بمراجعة الحسابات الختامية والميزانية العمومية ليس من الضروري لكي توصف المراجعة بأنها مستمرة استمرار المراجعة طيلة العام وتردد المراجع على الشركة كل أيام السنة، فقد يتردد المراجع بين الحين والآخر كل ثلاثة أو كل أربعة شهور مثلاً، لمراجعة ما سبق أن تم تسجيله في الدفاتر، ومع ذلك توصف المراجعة بأنها مستمرة¹.

- مزايا المراجعة المستمرة:

إن اتساع الوقت أمام المراجع وكثرة تردده على الشركة يساعد المراجع من التعمق في المراجعة وتفهم جميع نواحي العمل والتوسع في التنقيب والبحث والفحص.

تساعد المراجعة المستمرة من اكتشاف الأخطاء والغش إن وجد، بعد حدوثهما بفترة قصيرة، وعندئذ يمكن إصلاح الخطأ بسهولة لتوافر ظروفه، كما إن الشركة تستطيع أن تتخلص من الموظفين غير الأكفاء، وأن تضع حد للاختلاس، وأن تستخلص حقوقها من المختلسين في وقت مبكر، وهذا لا يتوافر في المراجعة النهائية إذ أن الخطأ والغش لا يمكن اكتشافهما إلا بعد نهاية السنة المالية.

إن تردد المراجع على المؤسسة في فترات قصيرة واحتمال حضوره الشركة في أي وقت خلال السنة له أثر نفسي كبير على الموظفين إذ يدعوهم إلى اليقظة وأداء عملهم أول بأول بدون تأخير حتى لا يتهموا بالإهمال، كما قد يمنعهم من التورط في ارتكاب الغش خشية اكتشاف أمرهم.

- عيوب المراجعة المستمرة:

لما كانت المراجعة المستمرة تجري جنباً إلى جنب مع التقييد في الدفاتر، فإن هذا قد يعطل وقت موظفي حسابات الشركة كما وقد يعطل أيضاً وقت المراجع حيث أن الدفاتر التي يشتغل بها موظفو الحسابات هي نفسها الدفاتر التي يطلب مراجعتها. ويمكن تلافي هذا بإيجاد جو من التفاهم الودي بين فريق موظفي الحسابات وفريق مكتب المراجع الأمر الذي يدعوهم إلى تقسيم العمل بين الطرفين بصورة لا تعطل أحدهما.

1- أيمن عبد الله محمد أبوبكر، كتاب نظرية المحاسبة، الدار الجامعية، 2011، ص43.

يُخشى أن يعتمد موظفي الحسابات إلى تغيير الأرقام في الدفاتر والمستندات بعد اعتماد المراجع لها .

كما انه تردد المراجع ومعاونوه بصورة منتظمة ومتكررة على الشركة قد يؤدي إلى قيام صداقات وعلاقات شخصية بين القائمين بعملية المراجعة والخاضعين لها مما يؤثر على حياد واستقلال المراجع عند إبداء الرأي

4. المراجعة من حيث الجهة التي تقوم بها :

تقسم المراجعة من حيث الجهة التي تقوم بها إلى نوعين هما:

أ- المراجعة الخارجية:

هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج الشركة أو الشركة حيث يكون مستقلاً عن إدارة الشركة¹

ب- المراجعة الداخلية:

هي المراجعة التي تتم بواسطة موظف من داخل الشركة أو الشركة حيث يكون تابع لإدارة الشركة أو الشركة.²

5. أنواع أخرى للمراجعة:³

- المراجعة الآلية (الإلكترونية)

هي المراجعة التي تتم بواسطة الحاسوب ويستطيع المراجع من خلالها التأكد من مدى كفاية استخدام الحاسوب ومساهمته في حماية أصول الشركة وتأكيد سلامة بياناتها وفعاليتها إنجاز أهدافها وكفاءة استخدام مواردها ، ويجب على المراجع أن يكون على دراية كافية بالأنظمة والأجهزة المستخدمة في معالجة البيانات المحاسبية آلياً.

- المراجعة الاجتماعية:

هي المراجعة التي تهدف إلى تحديد دور المراجع في تقييم مدى الأثر الذي تخلفه الشركة محل المراجعة في المجتمع المحيط بها. وهل يوجد أضرار تسببت الشركة في حدوثها أم لا. أم هل هناك منافع أسهمت هذه الشركة في إيجادها وتوفيرها للمجتمع المحيط به.

- المراجعة الاقتصادية :

¹ - عبد الفتاح الصحن و آخرون، أسس المراجعة، دار الشباب الجامعية، الإسكندرية، ب ط ، 2003، ص 72

² - مرجع سبق ذكره ص 52

³ - عقاري مصطفى، التقارير المالية لمن، مجلة العلوم الاجتماعية و الإنسانية، جامعة قسنطينة، سنة 2002 ص 19

تمثل المراجعة في الخطط الاقتصادية الشاملة والعامة الخاصة والكلية و الجزئية على مختلف مراحلها و جوانبها المالية الإدارية و التشغيلية.

الفرع الثالث: مفهوم المراجعة الخارجية والداخلية

- المراجعة الخارجية:

هي عملية تؤديها جهة خارجية للفحص والبحث عن أدلة موضوعية تقييمية صحيحة للخروج بنتيجة عن البيانات المالية وغير المالية في أي منشأة تمارس نشاطاً معيناً، وذلك من أجل التأكد من مدى الوثوقية في إجراءاتها المالية وغير المالية، إذ يجري عملية المراجعة الخارجية أشخاص من ذوي الاختصاص والخبرة التي تؤهلهم للوقوف على أي خلل أو انحراف عن المعايير الموضوعية لمحتوى البيانات المالية بهدف الاعتماد عليها بشكل أفضل وزيادة قدرتها على رفاة الجهات الأخرى في الشركات بمعلومات هامة تساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.¹

وهذه العملية تستند لقواعد ومعايير تُفحص من خلالها البيانات الموثقة في الدفاتر والسجلات المالية لأي منشأة، بالإضافة لفحص داخلية الأنظمة الرقابية المعمول بها داخلياً، وفيها يُبدي الرأي الفني المحايد لإمكانية القوائم المالية الختامية للمنشأة من قدرتها على التعبير الصحيح عن المركز المالي من ربح أو خسارة في نهاية فترة زمنية محددة.

وبناءً على ما سبق نستنتج أن المراجعة الخارجية هي عملية منظمة ومخطط لها مسبقاً، ولها العديد من المبادئ والقواعد والمعايير المتعارف عليها في هذا المجال، ويمارسها أشخاص مؤهلون علمياً وعملياً، وفيها تُجمع البيانات عن المنظمة لتحديد نقاط القوة والضعف للأنظمة الرقابية الداخلية للمنشأة، وهي في النهاية تهدف إلى التركيز على صدق وسلامة القوائم المالية لتوصلها للجهات المعنية.

- المراجعة الداخلية:

يمكن تعريف المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقييمي مستقل تقوم به إدارة أو قسم داخل الشركة مهمته فحص الأعمال المختلفة في المجالات المحاسبية والمالية والتشغيلية وتقييم أداء الإدارات والأقسام في هذه الشركة وذلك كأساس لخدمة الإدارة العليا، كما أنها رقابة إدارية تؤدي عن طريق قياس وتقييم فاعلية الوسائل الرقابية الأخرى.²

¹ - محاد محمد إدريس الشريف مجلة حياتك 3 مارس 2021 ص 78

² - عبد الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة التكنولوجيا للمعلومات، دارالراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008 ص 57

المطلب الثاني: ماهية جودة المراجعة

سنحاول في هذا الجزء التطرق إلى جودة المراجعة الخارجية ومختلف التعاريف المقدمة لها، وكذا أهميتها في عملية المراجعة الخارجية.

الفرع الأول: مفهوم جودة المراجعة:

مفهوم جودة المراجعة واسع ، حيث إنّ هناك مفاهيم متعددة لجودة المراجعة، فكل مفهوم يركّز على جانب من جوانب جودة المراجعة، فقد ربط البعض مفهوم جودة المراجعة باكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية، في حين ركّز البعض على أنّ هناك عوامل أخرى تتعلق بالعميل محل المراجعة، وتؤثر في جودة المراجعة وفيما يلي نستعرض بعض التعاريف :

- 1 -تعريف " **De angelo** " :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. والتقيرير عن هذا التحريف عند اكتشافه.¹
- 2 -تعريف "**Palmrose**": 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 و العكس صحيح.²
- 3 -تعريف "**Copley and Doucet**": عرف جودة المراجعة بمدى التزام المراجع بالمعايير المهنية المتعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.³
- 4 -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.
- 5 -تعريف "**Knapp**": حيث عرف جودة المراجعة بأنها مدى قدرة المراجع على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية المراجعة.⁴

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص التعريف التالي:

¹ -Deangelo, Linda Elizabeth, " Auditor Size and Audit Quality" Journal of Accounting and economics, 1981, pp 183.

²-Palmrose, Zoe- Vonna, "An Analysis of auditor litigation and Audit service Quality", The Accounting Review (Vol LXIII, No.1, Jannary, 1988); pp33

³ - 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 ص 16

⁴ -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.

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

الفرع الثاني: أهمية جودة المراجعة:

واجهت مهنة المراجعة ضغوطاً متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهري في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين بالرغم من، وخصوصاً بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للمراجعة من أكبر مكاتب المراجعة.

وللتغلب على تلك الضغوط يجب الاهتمام بجودة المراجعة، والتي تمثل مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية المراجعة (المراجع - الشركة محل المراجعة - المستفيدين من خدمات المراجعة - المؤسسات المهنية). وتنبع أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية:¹

1 - تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:

تعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة، وتحتوي هذه المعايير خصوصاً معايير الرقابة على الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب المراجعة.²

2 - المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة:

عرفت Porter فجوة التوقعات في المراجعة بأنها الفجوة بين توقعات المجتمع من المراجعين. وبين أداء المراجعين كما يدركه المجتمع وتمثل فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في المراجعة، وقد عرف أحد الباحثين فجوة الجودة بأنها " الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمراجعين تجاه جودة خدمات المراجعة المؤداة، وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة"، وأكد على أن السبب الرئيس لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمراجع عن معايير المراجعة ومعايير الجودة المتعارف عليه.³

¹ - 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 06

² - Carcello, et al, (1992), opcit, P 49.

³ - Porter, (1993), P .50. As cited by

3 - تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.

نال هذا العنصر اهتماماً كبيراً من المؤسسات المهنية والعديد من الباحثين في فترة الثمانينيات والتسعينيات من القرن الماضي، خصوصاً بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على اعتبار أن المراجعين ذو الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المراجعين ذو الجودة المنخفضة

وهذا ما أكدته لجنة Treadway والتي أشارت إلى أن تحسين جودة المراجعة يزيد من اكتشاف الأخطاء، والحد من التحريف في القوائم المال.¹

4 - تخفيض صراعات الوكالة:

يفترض أنه كلما زاد التعارض في المصالح بين الوكيل (الإدارة) والأصيل (المساهمين) كلما زادت تكلفة الوكالة، وكلما زادت تكلفة الوكالة زادت الحاجة إلى مكاتب مراجعة تقدم خدمات ذات جودة عالية، بعكس الشركات التي تكون درجة التعارض في المصالح بها ضئيلة وبالتالي تنخفض فيها تكاليف الوكالة.

وأشار أحد الباحثين أنه إذا سلمنا بوجود هذه الصراعات فإنه لا بد من وجود المراجعة والتي تساعد على تخفيض حدة تلك الصراعات، وأنه كلما اشتدت حدة الصراعات كلما كانت الحاجة ماسة إلى مراجعة ذات جودة عالية، أي أن هناك علاقة طردية بين صراعات الوكالة والطلب على المستويات العليا لجودة المراجعة.²

5 - المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات:

يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ تستهدف توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة، وهناك بعدين لمفهوم حوكمة الشركات هما:

1- الالتزام: **Conformance** حيث تكون الغاية هي التحقق من مواجهة وتنفيذ المتطلبات والالتزامات

والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية، فضلاً عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر من الأمانة والمكاشفة .

¹ - الدهراوي، كمال الدين، مناهج البحث مجال المحاسبة الإسكندرية: دار الجامعية الجديدة للنشر سنة 2002

² - أحمد، عادل عبد الرحمن، " دراسة تحليلية وتطبيقية لنظام الرقابة على جودة عملية المراجعة" رسالة دكتوراه غير منشورة كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1999

2-الأداء: Performance وذلك باستخدام كافة الوسائل المتاحة لرفع مستوى الأداء الشامل للمنظمة والسعي إلى استغلال الفرص الإيجابية للمخاطر الفعلية والمتوقعة وتقليل الآثار السلبية لهذه المخاطر¹.

6 - أداة تنافسية جيدة :

تعتبر المنافسة على الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة المراجعة، وذلك لما لها من تأثير سلبي على استقلال المراجعين، ونطاق إجراءات المراجعة، ومن ثم جودة المراجعة.

7 - زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصادقية القوائم المالية:

يعتبر الاهتمام بجودة المراجعة مهم لتدعيم الثقة بتقارير المراجعة، وذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصادقية على القوائم المالية والتي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهمة بعملية المراجعة

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة:

تعتبر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لجودة المراجعة، وذلك نظراً لصعوبة تحديد مفهوم دقيق لها، وقياسها.

ويعرض هذا الجزء العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والتي تم تناولها في الدراسات السابقة والمعايير المهنية المبوبة في ثلاث مجموعات على النحو التالي:

(أ) العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بمكتب المراجعة:

1- حجم مكتب المراجعة:

يعتبر حجم مكتب المراجعة أحد الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب المراجعة، فهناك مكاتب المراجعة الصغيرة، ومكاتب المراجعة المتوسطة، ومكاتب المراجعة الكبيرة، وهناك العديد من المعايير المستخدمة في التمييز بين مكاتب المراجعة منها على سبيل المثال: عدد الشركاء أو عدد العاملين بالمكتب، وعدد العملاء، وسمعة مكتب المراجعة. وبالرغم من أهمية استخدام المعايير السابقة للتمييز بين مكاتب المراجعة الصغيرة والكبيرة فإن لكل نوع من هذه المكاتب صفات أساسية يتميز بها.

2- سمعة المكتب:

¹ - عقدة، عبد الحميد عبد المنعم، أصول المراجعة (أسيوط: غير مبين الناشر، الطبعة الثالثة، 1991).

تعتبر سمعة مكتب المراجعة (شهرته) أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب، والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية، و يُقصد بسمعة مكتب المراجعة تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة.

ولقد تناولت العديد من الدراسات سمعة مكتب المراجعة على أنه أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، ولكنها اختلفت على كيفية الاستدلال على سمعة مكتب المراجعة، فبعض الدراسات ربطت سمعة مكتب المراجعة بحجم مكتب المراجعة وعدد العملاء واعتبرت أن كبر حجم مكتب المراجعة يؤدي إلى الاهتمام بسمعة المكتب أفضل من الاحتفاظ بها، بينما ربطت دراسات أخرى سمعة مكتب المراجعة باسم مكتب المراجعة أو انتمائه يعطيه العملاء إلى أحد المكاتب العالمية الكبيرة، ومن هذه الدراسات دراسة Hogan التي هدفت إلى تحديد منافع وتكاليف جودة المراجعة في سوق إصدارات الأسهم، والتي استخدم فيها مصطلح المكاتب المراجعة، الستة الكبار للتعبير عن سمعة مكتب المراجعة.¹

3- القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة:

يتوقع مستخدمو القوائم المالية من المراجعين اكتشاف التقرير عن أية مخالفات وأخطاء جوهرية تحتوى عليها القوائم المالية، حيث أن عدم اكتشاف المراجعين لها يعتبر في نظر المستخدمين، فشلاً للمراجعة Failure Audit وهو ما يؤدي إلى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين، خصوصاً عندما يتكبد المستخدمون خسائر مالية بسبب الاعتماد على القوائم المالية التي تحتوى على الأخطاء والمخالفات غير المكتشفة.

وأشار Francis إلى أن هناك نوعين من فشل المراجعة، الأول فشل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (Failure) وGAAP ويحدث هذا إذا لم يتأكد المراجع من تنفيذ مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، والثاني فشل تقرير المراجعة (Failure) Report Audit 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 إقناعاً بفشل المراجعة هو وجود دعاوى قضائية ضد المراجعين.²

وأكد Palmrose على أن مستخدمي القوائم المالية لا يمكنهم ملاحظة كل من جودة المراجعة أو فشل المراجعة، لذلك يستخدمون الدعاوى القضائية في تمييز حالات فشل المراجعة وأوضح طلبه أنه على الرغم من أن جودة المراجعة يفترض ألا تكون

¹- Hogan, Chris E., " Costs and Benefits of Audit Quality in the IPO Market: A Self-Selection Analysis", The Accounting Review, (Vol.72, No.1, January, 1997), pp .67-86.

²- Francis, Jere R., " What do we know about audit quality?", The British Accounting Review, (Vol.36, No.4, 2004), p p .345-368.

قابلة للملاحظة سواء عند التعاقد عليها أو عند أدائها، إلا أن تقديم خدمات المراجعة ذات الجودة غالباً ما تكون مدفوعة بتهديد المقاضاة.¹

وأوضح حسن 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 المراجع.

4- 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.²

ويعد العمل على توافر المنافسة الشريفة بين المكاتب المهنية أحد مقومات نجاح ممارسي المهنة، وأن انتشار المنافسة غير الشريفة وتفشي ظاهرة انخفاض الأتعاب تعتبر من التحديات المعاصرة التي تواجهها مهنة المحاسبة والمراجعة.

ونظراً لأهمية المنافسة بين مكاتب المراجعة وأثرها على جودة المراجعة، فقد نالت اهتماماً واسعاً من قبل المؤسسات المهنية، حيث أشارت لجنة Cohen إلى أن المنافسة تعتبر إحدى المشكلات التي تواجه مكاتب المراجعة في الوقت الحاضر، وذلك لما لها من تأثير على ساعات المراجعة وموازنة الوقت، مما يؤدي إلى تقليل الأتعاب، وبالتالي تخفيض جودة المراجعة.³

ويرى أحد الباحثين إلى أن المنافسة بين المراجعين قد تأخذ أحد الشكلين التاليين أو كليهما:

المنافسة بناء على جودة المراجعة أو المنافسة على الأتعاب، وأوضح أن المنافسة على الأتعاب تؤدي إلى تدني هامش الربح لأعمال المراجعة، وتخفيض التكاليف والموارد التي تنفق على عملية المراجعة، وتؤدي إلى تخفيض السمعة والشك في استقلال المراجع.

وكذلك أوضحت دراسة السعد ومفتي أن عنصر الوقت يعتبر التكلفة الرئيسة لخدمة المراجعة، ولتخفيض هذه التكلفة في ضوء المنافسة تلجأ مكاتب المراجعة إلى أحد خيارين:

¹- Palmrose, Zoe-Vonna, " An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", The Accounting Review (Vol. LXIII, No. 1, January, 1988), pp 55-73.

²- السديري، فهد بن سلطان، حسام بن عبد المحسن العنقري، " رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية- دراسة ميدانية" مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد، 2004 ص 162-164.

³- AICPA, "Summary of the Conclusion and Recommendations of the Commission of Auditor's Responsibilities", Journal of Accountancy, (April, 1978) p .100.

1. توظيف المراجعين برواتب متواضعة، مما يؤدي إلى عدم تقديم الخدمة بالشكل المناسب.
2. تخفيض الوقت المطلوب لعملية المراجعة.

ويؤدي كلا الخيارين بشكل مباشر أو غير مباشر إلى انخفاض جودة المراجعة، وإن كان خيار تخفيض موازنة الوقت هو الخيار الأكثر قبولاً لدى مكاتب المراجعة نظراً لعدم إضراره بسمعة المكتب.

ويتضح من العرض السابق أن المنافسة تعد أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، ولكن نوعية أثرها غير واضحة، ويتفق الباحث مع وجهة النظر التي تشير إلى أن المنافسة ذات أثر إيجابي على جودة المراجعة لأن وجود معايير مهنية واضحة مع وجود رقابة علي الالتزام بما سيجعل الجودة هي المعيار الأساسي عند الطلب على المراجعة.

5- 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:¹

- 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 وفورات الحجم.

- إن 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 باحث آخر 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.

¹ - أمين السيد أحمد لطفى، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 36.

- ويرى Jeter and Hogan أن مكاتب المراجعة تحقق من خلال التخصص الفوائد التالية¹:

زيادة الحصة السوقية لمكتب المراجعة وذلك لأن بعض عملاء المراجعة قد يغير المراجع بسبب التخصص في الصناعة، زيادة أرباح مكتب المراجعة من خلال زيادة عدد العملاء، المحافظة على الحصة السوقية للمكتب في السوق التنافسية، زيادة جودة المراجعة

6- الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها:

تعرف معايير المراجعة بأنها عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء أداءه لمهمته، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها كما أضاف الصباغ أن المعايير الفنية والأخلاقية هي ناتج للتقاليد المتعارف عليها والمقبولة في محيط المهنة بشكل يمكن معه القول أن وجود هذه المعايير قد سبق عملية إصدارها من قبل المؤسسات المهنية، وبدون المعايير المهنية لا يمكن أن يتحقق الهدف الأساسي لمهنة المراجعة وهو إضفاء الثقة على القوائم المالية التي يتم مراجعتها².

7- قبول العملاء والاستمرار معهم:

يجب أن يقوم كل مكتب بتقييم كل عميل قبل قبول التعاقد معه، كما يجب إعادة تقييم العملاء القدامى، وذلك بهدف تقليل فرص الارتباط بعملاء غير أمناء إلى أقل حد ممكن، خصوصاً مع تزايد توقعات مستخدمي القوائم المالية عن مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والاحتيال في القوائم المالية.

وترجع أهمية هذا العامل من أن مكاتب المراجعة الست الكبار تعتبر وضع إجراءات لقبول العميل الجديد أو الاستمرار مع العميل القديم حجر الأساس لنظام رقابة الجودة، وأن هذه المكاتب لا ترغب في الارتباط بعميل يتمتع بمخاطر عالية تخوفاً من التعرض للمقاضاة، وأنه على الرغم من أن هذه المكاتب متأكدة من ثقتها في جودة خدماتها إلا أن ذلك لا يوفر لها الدفاع الكافي³.

كما أكد البعض على أن قرار قبول العميل الجديد أو الاستمرار مع العميل القديم يعتبر أحد الخطوات التمهيدية للتخطيط لعملية المراجعة وذلك على اعتبار أنه جزءاً مهماً في تقدير الخطر الممكن قبوله، وأن بعض مكاتب المراجعة ترفض التعامل مع بعض العملاء الذين تتميز أنشطتهم بالخطر الشديد مثل منشآت الادخار والقروض، وشركات التأمين الصحي.

¹-Hogan, Chris E. and Jeter, Debra C., " Industry Specialization by Auditors", Auditing: A Journal of Practice and Theory, (Vol.18, Spring, 1999), pp. 1-17.

² - الصباغ، أحمد عبد المولى، " استخدام أسلوب الفحص بواسطة النظراء لرقابة جودة عمليات المراجعة وإمكانية تطبيقه في البيئة المصرية" مجلة التكاليف الجمعية العربية للتكاليف العدد: الأول، يناير ومايو، 1993 ص 92

³-Huss, H. Fenwick and Jacobs, Fred A., " Risk Containment: Exploring Auditor Decisions in the Engagement Process", Auditing: A Journal of Practice and Theory, (Vol.10, No.2, Fall, 1991), p 20

وأشار الصباغ إلى أن وضع سياسات وإجراءات لقبول العملاء والاستمرار معهم يجب أن يركز على مدى استقلال مكتب المراجعة، ومدى تأثره بالظروف والمستجدات بالنسبة للعميل القديم، وأن وضع مثل تلك السياسات يحقق منافع عديدة منها المحافظة على سمعة مكتب المراجعة وتدنيه خطر تعرضه لمخاطر هو في غنى عنه.

8 - مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة محل المراجعة:

يقصد بمدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة محل المراجعة عدد السنوات التي يقوم المكتب خلالها بمراجعة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة.

ونظراً لأهمية هذا العامل فقد نال اهتماماً كبيراً من قبل العديد من الباحثين، وتوصلت دراساتهم إلى نتائج متضاربة بخصوص أثر هذا العامل على جودة المراجعة، فمنهم من توصل أن زيادة مدة ارتباط المراجع بالعميل تحسن من جودة المراجعة، في حين توصل البعض الآخر إلى العكس من ذلك.

فمن مؤيدي وجهة النظر الأولى والتي ترى أن طول مدة ارتباط المراجع بالعميل تحسن من جودة المراجعة، لجنة Cohen ولجنة Treadway اللتين أشارتا إلى أن قصر مدة ارتباط المراجع بعميل المراجعة تعد أحد أسباب حدوث المراجعات دون المستوى كما أوصى مكتب المحاسبة العام GAO في دراسة له صدرت مؤخراً في عام 2003 بعدم تغيير المراجع إجبارياً، حيث أن ذلك ليس الطريق الكفء لتدعيم استقلال المراجع.¹

وتوصل Nagy and Carcello إلى أن إعداد القوائم المالية المضللة تكون مع مدة خدمة للمراجع تتراوح من ثلاثة سنوات أو أقل. وأكد سالم على أن هناك علاقة طردية بين جودة المراجعة وطول مدة الارتباط مع العميل.

أما فيما يتعلق بوجهة النظر الأخرى والتي تشير إلى أن طول مدة ارتباط المراجع بالعميل تؤدي إلى تخفيض جودة المراجعة، فقد أشارت لجنة Metcalf التي شكلت في عام 1988 من قبل الكونجرس الأمريكي إلى أن طول مدة ارتباط المراجع بعميل المراجعة قد تؤدي إلى تخفيض جودة المراجعة وأوضح Shockley أن سبب ذلك الثقة والرضا الذي ينشأ بين المراجع والعميل، مما يؤدي إلى التقليل من إجراءات المراجعة، وبالتالي عدم اكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية.²

¹ -Carcello, Joseph V. and Nagy, Albert L., "Client Size, Auditor specialization and fraudulent Financial Reportion", Managerial Auditing Journal, (Vol.19, 2004). p 55

² -Shockley, (1981), p .789. As cited by: Idid, pp .38-39

9 - أتعاب عملية المراجعة:

يعد تحديد أتعاب المراجعة مسألة ذات أهمية كبيرة للمراجع (القائم بعملية المراجعة) وللعميل (طالب الخدمة)، وذلك لأن كل طرف يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدمة للعميل مع قيمة الأتعاب المدفوعة للمراجع، غير أنه لا توجد طريقة علمية لتحديد الأتعاب بشكل عادل، بما يحقق للمراجع أتعاباً معقولة مقابل الخدمات التي يقدمها، ويحقق للعميل في نفس الوقت ما يطلبه من خدمات لقاء ما تحمله من أتعاب كما أن البحث عن معايير لتحديد الأتعاب يعد من أهم المشكلات التي يتعرض لها المراجع وذلك لاختلاف الظروف المحيطة بكل حالة من حالات المراجعة.¹

10- تخصص المراجعين على مهام المراجعة:

يتكون أي مكتب مراجعة من فئتين من المراجعين، المجموعة الأولى المراجعين المؤهلين والحاصلين على ترخيص بمزاولة المهنة، والمجموعة الثانية المراجعين تحت التمرين، ويتم تنفيذ مهام المراجعة من قبل كلا الفئتين، ونظراً لكبير الاختلافات بين الفئتين من ناحية المعرفة والخبرة، فإنه من الصعب تخصيص المراجعين على المهام بصورة عشوائية، لأن كل مهمة تحتاج إلى مراجعين ذو مستوى معين من التأهيل والخبرة.

وقد أكد (Zoltners and Balachandran) على أن عملية تخصيص فريق المراجعة على المهام تعتبر عملية صعبة ومعقدة، وأن صعوبتها تكمن في تفاعل العديد من العوامل التي تؤثر عليها والتي في بعض الأحيان تكون عوامل مركبة.²

11- نمط الهيكلية المطبقة في مكاتب المراجعة:

تتبع مكاتب المراجعة العديد من المداخل لتنفيذ عملية المراجعة ومن تلك المداخل مدخل المراجعة الهيكلية ومدخل المراجعة غير الهيكلية، ومع أنه من المفترض أن تكون عملية المراجعة منظمة وفقاً لمعايير وإرشادات المراجعة، إلا أن الممارسة المهنية واجهت في الآونة الأخيرة العديد من الضغوط (مثل زيادة المنافسة وضغوط الوقت، وضغوط الأتعاب)، مما دفع مكاتب المراجعة إلى ممارسة طرق مختصرة وغير مرغوب فيها وأداء مراجعة غير مهيكلة.

ويقصد بمدخل المراجعة الهيكلية: مدخل المراجعة المنتظم والذي يتصف بالتسلسل المنطقي للإجراءات والقرارات وخطوات التوثيق والتي تطبق بواسطة مجموعة شاملة ومتكاملة من السياسات وأدوات المراجعة المصممة لمساعدة المراجع على إكمال المراجعة.

¹ - الشاطري، إيمان حسين حسام عبد المحسن العنقري، " انخفاض مستوى أتعاب المراجعة، وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في

المملكة العربية السعودية" مجلة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة كلية الاقتصاد 2005 ص 55

² - (Zoltners and Balachandran) p802 1981

أما بخصوص المراجعة غير المهيكلة فلم يتم التوصل حتى الآن إلى تعريف محدد لها، ولكن بعض الباحثين حاولوا استخلاص مفهوم لها من خلال العديد من السلوكيات والتصرفات التي يقوم بها المراجعون، ومن أولئك الباحثين مجاهد والذي أشار إلى أن المراجعة غير المهيكلة عبارة عن سلوك أو تصرف من فريق المراجعة والذي ينتج عن استعمال طرق مختصرة غير مرغوبة، مما يؤدي إلى تسريع عملية المراجعة.

ويتبين من التعريف السابق أن عملية المراجعة المهيكلة هي الأصل، وأن المراجعة غير المهيكلة إنما نتجت عن ظروف معينة مثل محاولة تخفيض تكلفة عملية المراجعة، أو زيادة حدة المنافسة.

(ب) العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بفريق عمل المراجعة:

1- استقلال المراجع:

يعتبر الاستقلال من المفاهيم التي تميز مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الحرة الأخرى فالمحامي مثلاً يكون دائماً في موقع المدافع عن عملية ما ولا يخفي الجهود الذي يبذله في سبيل الدفاع عنه و إثبات صحة قضيته أما المراجع فانه مطالب بتقديم تقرير يعبر فيه عن رأيه في مدى ما تعطيه حسابات المؤسسة من صدق عن حقيقة نتائج أعمالها وعند تقديم المراجع لهذا التقرير يقوم بذلك ليس بغرض إرضاء زبونه ولكن بهدف تقديم معلومات يمكن الاعتماد عليها بواسطة أطراف أخرى مثل المستثمرين، الجهات الحكومية، المؤسسات المالية، المحللين الماليين، و التي قد تتعارض مصالحها مع مصلحة المؤسسة ومن ثم يجب على المراجع أن يكون مستقلاً حتى لا يفقد ثقة هذه الأطراف ودرجة اعتمادها على الرأي الذي يقدمه.¹

2 - خبرة فريق المراجعة:

تؤثر الصفات الشخصية لفريق المراجعة على كفاءة وفاعلية أداء عملية المراجعة بشكل جوهري، ومن تلك الصفات ذات الأثر الكبير على عملية التقدير الشخصي وإصدار الأحكام في المراجعة الخبرة المهنية لفريق المراجعة.

وقد تبني 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 محددة.²

¹ - ع شماوي، كامل السيد، " مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة" رسالة دكتوراه غير منشورة كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1999

² - عبد السلام سليمان الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص 29.

3 - 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 خصوصا في المهام غير العادية والمعقدة.

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.¹

(ج) العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بالشركة محل المراجعة:

1- حجم المنشأ محل المراجعة وقوتها المالية:

يوجد في سوق العمل العديد من المنشآت التي تزاوِل النشاط الاقتصادي، ويعتبر حجم شركة أحد مجالات التمايز بينها، فهناك المنشآت الفردية وهي منشآت تتميز أنها ذات حجم صغير، كما أن هناك شركات الأشخاص وهي شركات ذات حجم متوسط، بالإضافة إلى ظهور شركات المساهمة التي تتميز بكون حجمها وانفصال ملكيتها

وتختلف الحاجة للمراجعة بين الأنواع الثلاثة السابقة، وتعتبر الشركات المساهمة هي أكثر الأنواع أهمية لما لها من دور فعال في إنعاش الاقتصاد القومي، كما أنها أكثر الأنواع طلبا على المراجعة، وذلك نتيجة لانفصال الملكية وكبر حجم صراعات الوكالة، بالإضافة إلى أن المراجعة إلزامية على هذا النوع من الشركات.²

2 - هيكل الرقابة الداخلية:

إن كبر حجم المشروعات وظهور شركات المساهمة أدى إلى تعدد وتنوع وتعقد العمليات داخلها، مما زاد من المهام الملقاة على عاتق إدارة تلك المشروعات، ولتحقيق الإدارة لأهدافها كان لا بد لها من الاستعانة بنظام رقابة داخلية موثوق بها

وعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين للقانونيين رقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل وإجراءات يتبناها المشروع للمحافظة على الأصول، واختبار دقة الحسابات ودرجة الاعتماد عليها، وتنمية كفاءة العمل، وتشجيع إتباع السياسات الإدارية الموضوعية.

¹ - نفس المرجع، اعلاه ص 31

² - 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 ص 26.

و يتضح من التعريف السابق أن أهداف الرقابة الداخلية تشتمل على الآتي: المحافظة على الأصول، الاعتماد على التقرير المالي، وكفاءة وفعالية التشغيل، الاستجابة للقوانين والقواعد التنظيمية

المبحث الثاني: الأدبيات السابقة لموضوع الدراسة

يعرض هذا الفصل أبرز الدراسات السابقة العربية والأجنبية المتعلقة بموضوع البحث، وذلك لتعرف على ما توصلت إليه هذا الدراسات من نتائج من ناحية، وبيان ما يمكن أن تضيفه الدراسة الحالية من ناحية أخرى

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 الجديده اليمن، (2008).

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 العاملة بالجمهورية اليمنية، ويتم توزيع استبيان وتوزيعه على هذه الأطراف الأخيرة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها¹:

- 1- أن جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة الخارجية توافق على أن العوامل محل الدراسة تؤثر على جودة المراجعة الخارجية.
- 2- 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.

¹ 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 الجديده اليمن، (2008)

2 - دراسة محمد عبد القيوم عيسى عثمان جودة المراجعة بين مسئولية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة نظرية - ميدانية البحث عبارة عن مذكرة ماجستير في قسم المحاسبة، جامعة السودان 2010

استهدف البحث التعرف على مفاهيم جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها، ودور كل من المراجع الخارجي والداخلي عن جودة المراجعة وذلك من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في البيئة السودانية و اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات. والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة. المنهج الوصفي التحليلي باستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة مدى مسؤولية كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي عن جودة المراجعة. بعد الدراسة النظرية والدراسة الميدانية توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي¹:

- 1 هناك اختلاف حول مفهوم جودة المراجعة السائد بين الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في السودان، حيث يرى المراجعون أن جودة المراجعة تتحقق بالالتزام بالمعايير المهنية، في حين يرى الآخرون أن جودة المراجعة تتحقق بتلبية احتياجاتهم ورغباتهم.
- 2 وجود لجان مراجعة في الشركات محل المراجعة يعد من أهم مقترحات تدعيم استقلال المراجع من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية المراجعة بشكل عام.
- 3 هنالك حاجة ماسة في السودان لتأهيل المراجعين خلال دورات تدريبية متخصصة في مجال المراجعة.
- 4 هناك بعض العوامل ذات أثر إيجابي على جودة المراجعة وهي: حجم مكتب المراجعة، والسمعة المهنية لمكتب المراجعة، والمنافسة بين مكاتب المراجعة، وتخصص مكتب المراجعة في مراجعة نشاط معين، الالتزام بمعايير المراجعة، وحجم أتعاب المراجعة والاتصالات الجيدة بين فريق المراجعة والعملاء، كما أن البعض الآخر من العوامل ذو أثر سلبي على جودة المراجعة وهي كثرة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة وتعدد مهام المراجعة

3 - 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).

¹ - دراسة محمد عبد القيوم عيسى عثمان جودة المراجعة بين مسئولية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة نظرية - ميدانية جامعة السودان

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 استبيانته وزعت على المراجعين في المملكة وبعد جمع البيانات تم تحليلها بالأساليب الإحصائية المناسبة. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها¹:

1- 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.

2- 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.

4 - دراسة محمد، عبد الرسول صالح عمر معايير المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية ودورها في تحقيق جودة المراجعة في السودان البحث عبارة عن مذكرة ماجستير جامعة السودان. 2011

هدفت الدراسة إلى إبراز دور معايير المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية في تحقيق جودة المراجعة والتعريف بهذه المؤسسات المالية الإسلامية والتعرف على مفهوم جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها. اتبعت الدراسة المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات والمنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستنباطي واختبار الفرضيات تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS لتحليل استمارة الاستبيان ، اختبرت الدراسة الفرضيات التالية هي أن إتباع معايير المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية يؤثر على كفاءة عملية المراجعة وتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية وجودة المراجعة والتأهيل العلمي والعملية يؤثر على جودة الأداء لعملية المراجعة مما يزيد من الثقة في عملية المراجعة. أظهرت الدراسة عدة نتائج منها²:

1 -الالتزام بمعايير المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية يوفر للبيانات المالية المنشورة لهذه المؤسسات نتائج متسقة ومقبولة وملائمة لدى مستخدميها.

¹ - دراسة جواهر السبعيني، " أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية) جامعة الملك سعود المملكة العربية السعودية، 2011.

² - دراسة محمد، عبد الرسول صالح عمر معايير المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية ودورها في تحقيق جودة المراجعة في السودان

- 2- تبني معايير المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية من قبل مكاتب المراجعة يحسن من قدرتها على المنافسة للقيام بمراجعة قوائم مالية لمؤسسات مالية إسلامية محلية وعالمية.
 - 3- مكاتب المراجعة الكبيرة التي تلتزم بتطبيق معايير المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية والتي تقوم بتقديم خدمات استشارية وإدارية للعميل تكون أقل عرضة لخطر فقدان استقلاليتها من مكاتب المراجعة الصغيرة.
 - 4- إلمام فريق المراجعة بمعايير المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية يزيد من جودة المراجعة.
 - 5- التأهيل العملي والمهني لشريك المراجعة المسئول عن عملية المراجعة يزيد من جودة المراجعة.
- كما أوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها:

- 1- الالتزام بتطبيق معايير المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية حتى يتوفر للبيانات المالية المنشورة للمؤسسات المالية الإسلامية قبول واسع لدى مستخدميها.
- 2- على مكاتب المراجعة أن تتحمل مسؤوليتها تجاه تطبيق معايير المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية حتى تستطيع مراجعة قوائم مالية لمؤسسات مالية إسلامية محلية وعالمية.
- 3- اندماج مكاتب المراجعة الصغيرة مع بعضها البعض لتكوين مكاتب مراجعة أكبر نسبياً بالإضافة إلى ضرورة الالتزام بتبني هذه المكاتب معايير المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.
- 4- إلمام فريق المراجعة بمعايير المراجعة والالتزام بها عند أداء عملية المراجعة.
- 5- الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني لشريك المراجعة لما له من أثر فعال في رفع الكفاءة المهنية

5- دراسة عوادي, نور الهدى وبن زواي, محمد الشريف العوامل المؤثرة على جودة التقرير الخارجي دراسة لعينة من محافظي حسابات لمختلف ولايات الشرق البحث عبارة عن مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة أم البواقي، 2016

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة على جودة تقارير التدقيق الخارجي، وتحديد أهمية كل عنصر منها ونوعية أثر تلك العوامل، والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب محافضي الحسابات مع تقديم بعض الإرشادات لمسؤولي المهنة. ولتحقيق ذلك فقد تم مراجعة الدراسات السابقة، وصياغة بعض الفرضيات لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها بالإضافة إلى ذلك فقد تم إعداد استبيان وزع على مجموعة من محافضي الحسابات، وبعدها تم جمع البيانات ثم تحليلها باستخدام الأساليب إحصائية الملائمة.¹

1- دراسة عوادي, نور الهدى وبن زواي, محمد الشريف العوامل المؤثرة على جودة التقرير الخارجي دراسة لعينة من محافظي حسابات لمختلف ولايات الشرق جامعة أم البواقي

وقد توصل البحث إلى مجموعة من نتائج مهمة أبرزها: أن العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الخارجي تتمثل في الاستقلالية، التأهيل العلمي والعملية، حجم كبر المؤسسة والمهارات الشخصية والخبرات. وهذا من شأنه أن يساهم في تحسين جودة تقارير التدقيق وتسيير المؤسسة ككل .

6- 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)".

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 استبيان علمية محكمة وتوزيعها على عينة الدراسة، حيث تم أخذ عينة عشوائية مؤلفة من 80 مفردة. وقد تم توزيع الاستبيان على جميع أفراد عينة الدراسة، وتم استرداد 52 استبياناً¹.

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 بألعاب التدقيق.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية السابقة

1- دراسة : Knapp, C. Michael, "Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality"1991

حاولت الدراسة تحديد مدى تأثير خصائص المراجع التي يمكن ملاحظتها والمتمثلة في (حجم مكتب المراجعة، وطول مدة خدمة المراجع، ونوع الإستراتيجية المطبقة في المراجعة) على جودة المراجعة.

¹ - دراسة سماح أسامة النعسان، "العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، الجامعة الإسلامية بغزة 2018".

وتم الاستناد على الخصائص الثلاث السابقة عند بناء الفروض وذلك على اعتبار أنها الخصائص التي يراها الطرف الثالث كبداية لجودة المراجعة، وأجريت الدراسة على أعضاء لجان المراجعة في شركة مسجلة في سوق الأوراق المالية¹.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- 1 - أن تقديرات أعضاء لجان المراجعة لجودة المراجعة تتأثر بصورة كبيرة بحجم مكتب المراجعة، وطول مدة خدمة المراجع.
- 2 - لا يرى أعضاء لجان المراجعة أن هناك تأثير لإستراتيجية المراجعة المهيكلة على اكتشاف المراجع للأخطاء الجوهرية جودة المراجعة.
- 3 - أن أعضاء لجان المراجعة يعتقدون بأن مكاتب المراجعة الثمانية الكبار أكثر قدرة على اكتشاف الأخطاء الجوهرية، وبذلك تعتبر أكثر كفاءة على الإفصاح عنها.
- 4 - يعتقد أعضاء لجان المراجعة بوجود علاقة ارتباط إيجابية بين جودة المراجعة وطول مدة خدمة المراجع وذلك في السنوات الأولى لعلاقة المراجع بالعميل، غير أنها تتحول إلى علاقة ارتباط سلبية في السنوات التالية

2- دراسة: Carcello, Joseph V., Hermanson, Roger H., and McGrath, Neal

T., " Audit Quality Attributes, The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and financial Statement Users"1992

استهدفت الدراسة تحديد الخصائص التي يعتقد المراجعون ومعدو القوائم المالية ومستخدموها أنها ذات علاقة بجودة المراجعة. واعتمدت الدراسة في جمع البيانات على قائمة استقصاء اشتملت على (٤١) خاصية مؤثرة على جودة المراجعة تم استخلاصها من الدراسات السابقة وطلب من المشاركين في الدراسة وهم (المراجعين والمديرين الماليين ومستخدمي للقوائم المالية)، تحديد الأهمية النسبية لهذه الخصائص باستخدام بعض الأساليب الإحصائية مثل المتوسط الحسابي²

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- 1 - حظيت العوامل التالية بأهمية قصوى في تحديد جودة المراجعة وهي: خبرة فريق المراجعة ومكتب المراجعة بالعميل، وخبرة مكتب المراجعة بالصناعة، والاستجابة لاحتياجات العميل، والالتزام بالمعايير العامة الواردة ضمن معايير المراجعة

¹ - Knapp, C. Michael, "Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality" Auditing: A Journal of Practice and Theory, (Vol.10, No.1, Spring, 1991), pp .35- 52.

² -Carcello, Joseph V., Hermanson, Roger H., and McGrath, Neal T., " Audit Quality Attributes, The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and financial Statement Users", Auditing: A journal of Practice and Theory,(Vol.11, No.1, Spring, 1992), pp .1-15

المتعارف عليها، وإن هذه العوامل ترتبط بصورة وثيقة بخصائص أعضاء فريق المراجعة أكثر من ارتباطها بالخصائص العامة لمكتب المراجعة.

- 2 - يوجد اختلاف كبير حول تقييم أثر العوامل التالية بين الشركاء في مكتب المراجعة والمديرين الماليين: استجابة الشركة لاحتياجات العميل، والتزام مكتب المراجعة بالمعايير العامة للمراجعة، والمحافظة على نزعة الشك المهني
- 3 - أن هناك اختلاف كبير بين الشركاء في مكتب المراجعة ومستخدمي القوائم المالية حول تقييم أثر بعض العوامل وبصفة خاصة فيما يتعلق بالتزام مكتب المراجعة بالمعايير العامة للمراجعة، ومشاركة إدارة مكتب المراجعة في عمليات المراجعة.
- 4 - أن هناك فروق كبيرة بين المديرين الماليين ومستخدمي القوائم المالية حول تقييم أثر بعض العوامل وعلى الأخص فيما يتعلق باستجابة مكتب المراجعة لاحتياجات العميل، والتزام مكتب المراجعة بالمعايير العامة للمراجعة

3- دراسة: Copley, Paul A. and Doucet, mary S., " The impact of competition on the Quality of Governmental Audits"1993

هدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين المنافسة والتي تقاس بعدد عقود المراجعة التي يرتبط بها مكتب المراجعة وجودة المراجعة والتي تم تعريفها بمدى الالتزام بمعايير العمل الميداني ومعايير التقرير.

ولتحقيق ذلك قام الباحثان بتصميم نموذج لجودة المراجعة، يحتوي على جودة المراجعة كمتغير تابع وعلى المنافسة كمتغير مستقل، وقد قاما باختبار العلاقة بين المنافسة ومستوى جودة المراجعة تجريبياً على تقارير المراجعة وأوراق عمل المراجعة لبعض الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح والتي جمعت بواسطة مكتب المحاسبة العام في أمريكا لعدد (١٤٠) (مراجعة خلال عام ١٩٨٥م¹ .

وتوصلت الدراسة إلى أن زيادة المنافسة بين مكاتب مراجعة الوحدات الحكومية تؤدي إلى زيادة جودة المراجعة

4 - دراسة Elitzur, Ramy and Falk, Haim, " planned Audit quality" 1996

هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين جودة المراجعة المخطط كل من كفاءة المراجع، وأتباع المراجعة، والخسارة المتوقعة لفشل المراجعة.

¹ -Copley, Paul A. and Doucet, mary S., " The impact of competition on the Quality of Governmental Audits", Auditing: A Journal of Practice and Theory, (Vol.12, No.1, spring, 1993), pp .88- 98.

ولتحقيق ذلك عرض الباحثان نموذج لجودة المراجعة المخططة لفترة مراجعة محددة ومعروفة، وتم تقييم جودة المراجعة بعدد أدلة المراجعة والتي تم تجميعها من قبل المراجعين¹

وتوصل الباحثان إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- 1 - أن هناك علاقة سلبية بين جودة المراجعة المخططة وسياسة التغيير الإلزامي المنتظم للمراجع.
- 2 - أن أتعاب المراجعة المرتفعة قد تحفز المراجعين لزيادة جودة المراجعة.
- 3 - أن مستوى جودة المراجعة المخططة يرتبط إيجابيا بمستوى الخسارة المتوقعة والمستحقة نتيجة لفشل المراجعة.
- 4 - أن زيادة عقوبات الإهمال من المحتمل أن تحفز المراجعين لزيادة جودة المراجعة المخططة.

¹ - Elitzur, Ramy and Falk, Haim, " planned Audit quality", Journal of Accounting and Public Policy, (Vol.15, No.3, Fall, 1996B), pp .247-269.

خلاصة الفصل

بعد ما تناولنا هذا الفصل الذي تعرفنا من خلاله على مفاهيم جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها، ونوعية أثر تلك العوامل. بالإضافة إلى التعرف على وسائل تحسين جودة المراجعة، وذلك من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية المراجعة ، إلا أن هناك صعوبة في تحديد مفهوم محدد ومرجعي لجودة المراجعة ويرجع أساسا إلى صعوبة قياس جودة المراجعة ، وذلك لعدم تحديد الكلي للعوامل الأساسية التي تؤثر على جودة المراجعة ومؤشرات قياسها حيث تعددت الدراسات التي تحاول تحديد تأثير جملة من العوامل على جودة المراجعة ومجمل هذه الدراسات التي تعتبر مستمرة ومتجددة نظرا لأهمية هذا الموضوع وكثرة المتغيرات المرتبطة به، واختلاف وجهة نظر أطراف المهتمة به، 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.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد ما تناولنا في الفصل الأول كل ما يتعلق بمفهوم المراجعة و جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها وأهم الدراسات التي عالجتها هذا الموضوع، سنتطرق من خلال هذا الفصل الى مجتمع وعينة ونموذج الدراسة وحدودها، وأهم الخطوات التي اتبعتها الباحث لتنفيذ دراسة الميدانية، وكذلك الأساليب الإحصائية التي استخدمها في تحليل بياناتها.

حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

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

المبحث الأول : طريقة و الأدوات الدراسة.

تهدف إلى دراسة وتحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين (محافظ حسابات، خبير محاسبي، محاسب معتمد) حيث يشمل هذا المبحث على كيفية جمع البيانات والأدوات المتعلقة لهذه الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: طريقة المتبعة في الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى معرفة طريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال الكشف و التعرف على مجتمع و عينة الدراسة، ومصادر هذه البيانات و أدوات جمعها.

الفرع الأول : المجتمع و عينة الدراسة .

يتمثل المجتمع من مجموعة أفراد مراجعي الحسابات الخارجيين في الجزائر، من فئة المهنيين والمتمثلة من محافظي حسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين.

أما عينة الدراسة تمثلت في مراجعي الحسابات العاملين في قطاع ولاية ورقلة البالغ عددهم ما يقارب 30 محافظ.

الفرع الثاني: أداة الدراسة

1 -إعداد استمارة استبيان:

الإستبيان: هو عبارة عن وثيقة تحتوي على مجموعة من الأسئلة والاستفسارات حول موضوع ما أو مشكلة معينة و بغية الحصول على البيانات والمعلومات من أفراد مجتمع الدراسة تطلب الأمر تصميم هذا الاستبيان خصيصا لهذا الغرض وذلك بناء على فرضيات الدراسة ومتغيراتها التابعة والمستقلة، ويتكون هذا الاستبيان من جزئين هما:

الجزء الأول: يتضمن هذا خصائص الوظيفة لأفراد العينة وتشمل كل من المؤهل العلمي، الوظيفة الممارسة، سنوات الخبرة المهنية والتخصص العلمي.

الجزء الثاني: يشمل 30 فقرة مقسمة كما يلي:

- كفاءة المهنية والخبرة العلمية لتحقيق جودة المراجعة تتضمن 10 فقرات
- استقلالية وأخلاقيات جودة المراجعة وتأثير مكتب المراجعة عليها تتضمن 10 فقرات
- جائحة كورونا covid 19 وتأثيرها على جودة المراجعة تتضمن 10 فقرات

معظم الأسئلة كانت لها أجوبة محددة ومغلقة من اجل تسهيل المعالجة الإحصائية لها.

حيث تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي، وذلك لنتمكن من تحديد آراء أفراد العينة حول المحاور التي يتناولها الاستبيان لتسهيل ترميز وتنميط الإجابات، وذلك حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 1: 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: بعد الانتهاء من عملية تصميم الاستبيان خضع لعملية تحكيم من قبل أساتذة وباحثين جامعيين متخصصين في المراجعة وكذلك مختصين في إعداد وإدارة الاستبيان، وهذا بغية التأكد من تلاءم الاستبيان مع الدراسة، وذلك بعد الأخذ بعين الاعتبار مجمل الملاحظات المقدمة من طرف المحكمين وسلامتها من مختلف الجوانب، وخاصة من حيث:

✓ شمولية الخيارات لكل الأجوبة الممكنة.

✓ دقة صياغة الأسئلة وصحة الإجابات.

✓ ربط الأسئلة بالأهداف المراد الوصول إليها.

3- توزيع الاستبيان: لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق، حيث قمنا بتوزيع 40 استمارة شملت المهنيين من محافظي حسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين عن طريق التسليم المباشر لأفراد العينة مع الاستعانة ببعض الزملاء، بحيث بعد إعادة الاستمارات الموزعة قمنا بفرزها وتبويبها فتحصلنا على النتائج الواضحة في الشكل التالي:

الجدول رقم 2: يوضح الإحصائيات الخاصة بالدراسة

البيان	العدد	النسبة المئوية
الاستمارات الموزعة	40	100%
الاستمارات الصالحة للتحليل	30	75%
الاستمارات المفقودة أو المهملة	6	15%

الاستمارات الملغاة	4	%10
--------------------	---	-----

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

المطلب الثاني: أدوات إجراءات الدراسة المتبعة

سننتقل في هذا الجزء إلى توضيح الأدوات الإحصائية المعتمد عليها في تحليل الدراسة والبرامج المستخدمة من أجل إعطاء نتائج واستنتاجات للدراسة .

الفرع الأول: الأدوات المستخدمة في تحليل ومعالجة بيانات

- 1 - **المتوسط الحسابي المرجح** : يعد المتوسط الحسابي المرجح من أهم الأدوات الإحصائية لدى مقاييس النزعة المركزية فهو يساعد الباحث على تفسير والتحليل الجيد للظاهرة المدروسة .
- 2 - **الانحراف المعياري** : يعد من مقاييس التشتت التي تساعد الباحث على درجة اختلاف الدرجات عن المتوسط الحسابي
- 3 **برنامج الأكل (EXCLE)** : هو برنامج يستخدم لإنشاء جداول البيانات، القوائم، الميزانيات، والرسوم البيانية . بحيث يساعد على معالجة البيانات
- 4 **برنامج Spss** : هو برنامج إحصائي ويستعمل في دراسة العلوم الاقتصادية كما اعتمدنا عليه في هذه الدراسة .
- 5 **معامل ألفا كرومباخ** : لإجراء ثبات أسئلة الاستبيان نستخدم أحد المعاملات الثبات والصدق وهو معامل ألفا كرومباخ ، يستخدم ألفا كرومباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي والنسب الإحصائية المقبولة هي 60% وتأخذ النتائج محصورة بين (0-1) وهي نسبة مقبولة إحصائيا .

الفرع الثاني: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة

1- اختبار الصدق والثبات الذاتي للدراسة :

يستخدم معامل ألفا كرومباخ 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 3: معامل الثبات والصدق الذاتي للدراسة باستخدام توزيع معامل ألفا كرونباخ

المحاور	محتوى المحور	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المحور الأول	كفاءة المهنية والخبرة العلمية لتحقيق جودة المراجعة	10	0.836	0.914
المحور الثاني	استقلالية وأخلاقيات جودة المراجعة وتأثير مكتب المراجعة عليها	10	0.711	0.843
المحور الثالث	جائحة كورونا covid 19 وتأثيرها على جودة المراجعة	10	0.864	0.929
المعدل الكلي		30	0.903	0.950

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على نتائج الاستبيان وبرنامج spss

نرى من خلال جدول معامل الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة انه عال حيث بلغ معامل الثبات العام (المعدل الكلي) 0.903 وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليها. أما في ما يتعلق بمعامل الصدق والذي تم حسابه عن طريق جذر معامل الثبات يتضح أن الصدق الذاتي لكل المحاور 0.950 أي أن أداة الدراسة صادقة وثابتة بمعنى آخر أنها صالحة للقياس.

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

سنتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، المطلب الأول يعالج عرض نتائج دراسة المتغيرات الديمغرافية أما المطلب الثاني خصص لدراسة ومناقشة نتائج آراء عينة الدراسة والمطلب الثالث خصص لتحليل وتفسير النتائج المحصل عليها.

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة

الفرع الأول: تحليل خاصة عينة دراسة المتغيرات الديمغرافية

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

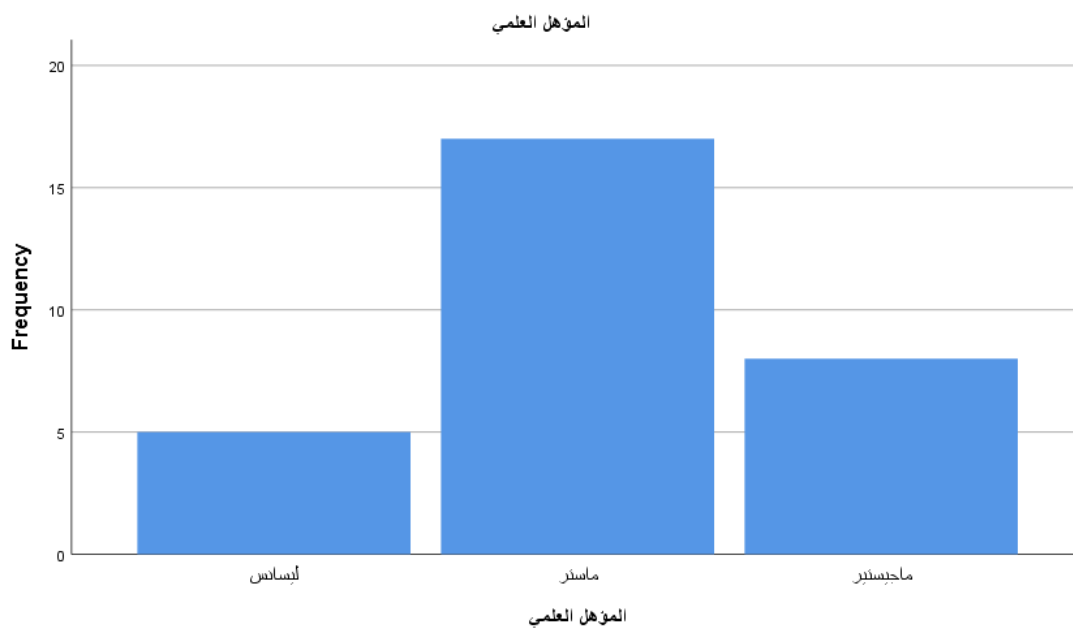
1 تحليل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

يوضح الجدول والشكلين التاليين خاصة المؤهل العلمي لعينة الدراسة موزعين على أربعة فئات على النحو التالي:

الجدول رقم 4: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	5	16.6
ماستر	17	56.7
ماجستير	8	26.7
دكتوراه	0	0
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على نتائج الاستبيان و spss



الشكل رقم 1: تمثيل عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

يوضح الشكل و الجدول التاليين توزيع خاصية المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة بأن المستوى التعليمي لأغلب العينات مرتفع ، بحيث أن جميع أفراد العينة لديهم مستوى جامعي و أن مؤهل ماستر يحتل المرتبة الأولى بنسبة 56.7%، في حين تبلغ نسبة عينة حاصلين على شهادة ماجستير 26.7%، أي ما يعادل 8 أفراد، أما المتحصلين على شهادة ليسانس فكانت نسبتهم 16.5% أي ما يعادل 5 أفراد.

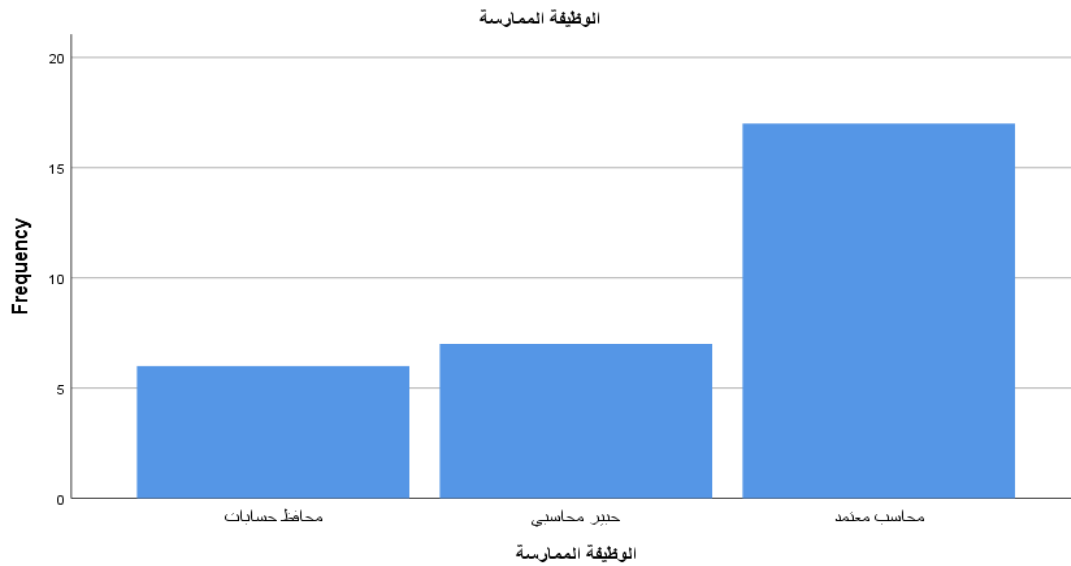
2- تحليل عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة

اعتمدنا في تصنيف وظائف المستجوبين إلى ثلاث أصناف هما ، محافظ الحسابات ، خبير محاسبي ، محاسب معتمد فكان توزيع أفراد العينة كالتالي :

الجدول رقم 5: توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة

النسبة المئوية	التكرار	الوظيفة
20.0	6	محافظ حسابات
23.3	7	خبير محاسبي
56.7	17	محاسب معتمد
100	30	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على نتائج الاستبيان و spss



الشكل رقم 2: تمثيل عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة

نلاحظ أن توزيع النسب حسب الوظيفة الممارسة لأفراد عينة الدراسة، أن أكبر فئة شاركت في الإجابة على الاستبيان هي فئة محاسبين المعتمدين بنسبة 56.7% ، بينما تليها فئة خبير محاسبي بنسبة 23.3% ، أما فئة محافظي الحسابات فكانت بنسبة 20.0%.

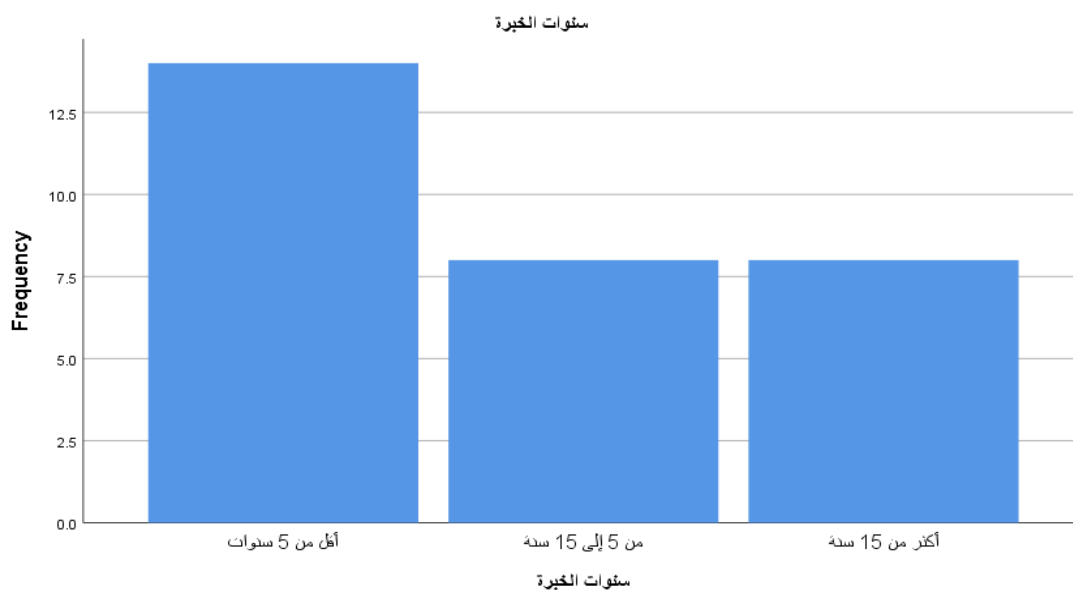
3- تحليل عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة العلمية

اعتمدنا في توزيع سنوات الخبرة لأفراد العينة المدروسة على ثلاث فئات سنوية ، فكان توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية كالتالي :

الجدول رقم 6: توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة العلمية

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة العلمية
46.7	14	أقل من 5 سنوات
26.7	8	من 5 إلى 15 سنة
26.7	8	أكثر من 15 سنة
100	30	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج الاستبيان و spss



الشكل رقم 3: تمثيل عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة العلمية

نلاحظ من خلال الشكل رقم (3) أن توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة، أن أغلبية المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئتين الأولى أي الأفراد الذين لا تتعدى خبرتهم 5 سنوات بنسبة 46.7 % أما باقي المستجوبين فكانت نسبتهم متساوية 26.7 % .

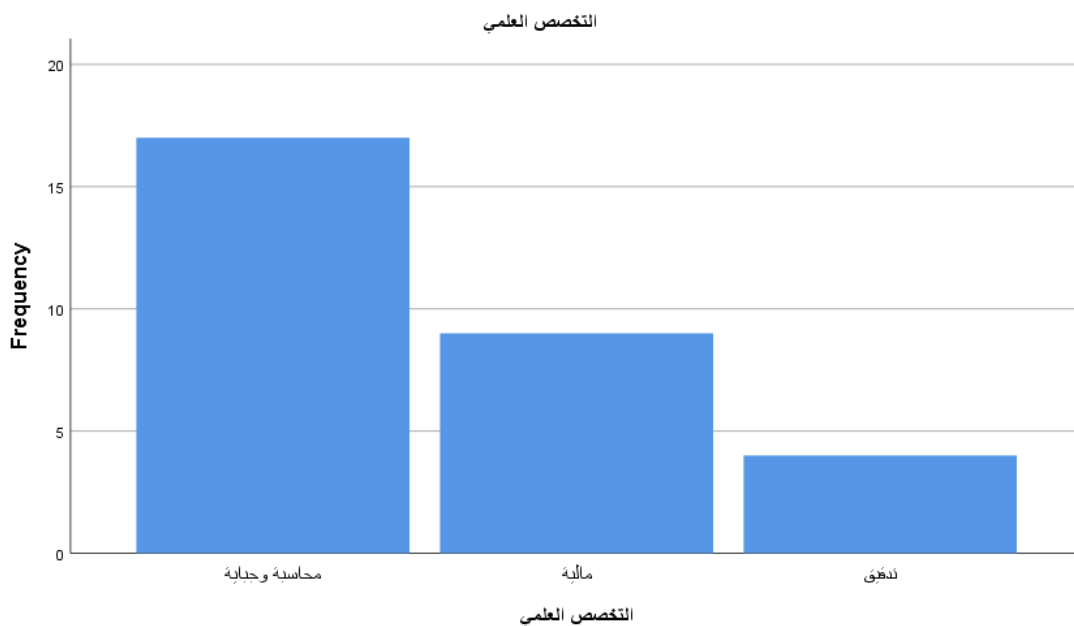
4- تحليل عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

يوضح الجدول والشكل التاليين خاصية التخصص العلمي لعينة الدراسة موزعين على ثلاث فئات على النحو التالي:

الجدول رقم 7: توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
56.7	17	محاسبة وجباية
30.0	9	مالية
13.3	4	تدقيق
100	30	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على نتائج الاستبيان و spss



الشكل رقم 4: تمثيل عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

نلاحظ من الشكل رقم (4) الذي يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب التخصص العلمي ، أن ما نسبته 56.7 % متخصصون في مجال محاسبة وجباية أي ما يعادل 17 فرد ، يليها فئة المتخصصون في مجال المالية بنسبة 30.0 % ، أما في المرتبة الأخيرة بنسبة 13.3 % متخصصون في مجال التدقيق.

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لمحاور الدراسة

سنحاول تحليل الإجابات وفق مقياس ليكارت الخماسي باستخدام رأي الأفراد على الأسئلة الواردة في الاستبيان مع تحديد الأوزان باعتبار 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 هي (موافق بشدة = 5، موافق = 4، محايد = 3، غير موافق = 2، غير موافق بشدة = 1) حيث نقوم بحسب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) ويتم ذلك بحسب 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 8: يوضح معايير تصنيف المتوسطات المرجحة حسب مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: "تحليل بيانات الاستبيان باستخدام spss" الندوة العالمية للشباب الإسلامي ص (26)

الفرع الأول: تحليل وعرض نتائج آراء عينة الدراسة حول كفاءة المهنية والخبرة العلمية لتحقيق جودة المراجعة.

الجدول رقم 9: يوضح متوسط إجابات العينة على المحور الأول لكفاءة المهنية والخبرة العلمية لتحقيق جودة المراجعة.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
01	تضمن عملية المراجعة في فحص المعلومات من اجل تعظيم منفعتها.	3.80	0.664	01
02	يقصد بجودة المراجعة إعطاء روح المبادرة للمراجع مع الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية.	3.67	0.844	06
03	تعني جودة المراجعة إشباع رغبات جميع الأطراف المهمة بعملية المراجعة.	3.30	0.750	04
04	يوجد شبه إجماع بين الباحثين والمهنيين في تقاسم مفهوم واحد ووحيد لجودة المراجعة.	3.37	0.765	05
05	توجد علاقة بين الإلمام الكافي لمدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها وبين جودة المراجعة.	3.70	0.702	02
06	تساعد خبرة المراجع الخارجي على تكوين إرشادات مسبقة للحكم وبناء التوقعات لها في التخمين للحكم الملائم.	3.50	0.861	09
07	يعتبر كل مراجع مؤهل علميا قادرا على تحقيق الجودة المطلوبة في عملية المراجعة التي يؤديها.	3.47	0.860	08
08	تساهم الاستعانة بالخبراء في المجالات التي تحتاج ذلك من شأنه تعزيز إمكانية الوصول إلى جودة المراجعة.	3.77	0.858	07
09	امتلاك المراجع للخبرة الكافية تمكنه من إصدار الأحكام بشكل موضوعي ومستقل.	3.73	0.740	03
10	يساهم تدريب المستمر للمراجع في زيادة كفاءة وجودة المراجعة.	3.93	0.907	10
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.623	0.507	موافق
		3	65	

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على spss

يتبين من خلال الجدول رقم (9) الذي يبين الإجابات حول " الكفاءة المهنية والخبرة العلمية لتحقيق جودة المراجعة ". حيث نلاحظ أن المتوسط الحسابي يتراوح بين 3.30 و 3.93 أي يقع في المجال الموافقة بحيث نجد :

احتلت الفقرة رقم (1) التي تنص على أن " تكمن عملية المراجعة في فحص المعلومات من اجل تعظيم منفعتها . " جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.80 وانحراف معياري قدره 0.664 حيث أن أغلبية المستجيبين يوافقون على أن عملية المراجعة تكمن في فحص المعلومات أما المرتبة الثانية فكانت للفقرة رقم (5) التي تنص على انه "توجد علاقة بين الإمام الكافي لمصدق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها وبين جودة المراجعة. " بمتوسط حسابي 3.70 وانحراف معياري 0.702 حيث يؤكد صحة العبارة كما احتلت الفقرة رقم (9) المرتبة الثالثة التي جاء فيها على أن " امتلاك المراجع للخبرة الكافية تمكنه من إصدار الأحكام بشكل موضوعي ومستقل. " بمتوسط حسابي 3.73 وانحراف معياري 0.704. أما بالنسبة للفقرة رقم (3) احتلت هذه الفقرة المرتبة الرابعة والتي يتضح أن أفراد العينة موافقون على أن " تعني جودة المراجعة إشباع رغبات جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة بمتوسط. " حسابي 3.30 وانحراف معياري 0.750 أما الفقرة رقم (5) التي تنص انه " يوجد شبه إجماع بين الباحثين والمهنيين في تقديم مفهوم واحد ووحيد لجودة المراجعة. " كانت في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3.37 وانحراف معياري 0.765.

كما يشير الجدول على أن الفقرة رقم (2) التي تنص على انه " يقصد بجودة المراجعة إعطاء روح المبادرة للمراجع مع الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية. " في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 3.67 وانحراف معياري قدره 0.844 أي ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي كما يتضح أن أفراد عينة الدراسة موافقون على الفقرة رقم (8) التي احتلت المرتبة السابعة وتنص على انه "تساهم الاستعانة بالخبراء في المجالات التي تحتاج ذلك من شأنه تعزيز إمكانية الوصول إلى جودة المراجعة. " بمتوسط حسابي 3.77 وانحراف معياري 0.858. وبالنسبة للفقرة رقم (7) تبين أن أفراد العينة موافقون عليها حيث احتلت المرتبة الثامنة وجاء فيها على انه " يعتبر كل مراجع مؤهل علميا قادرا على تحقيق الجودة المطلوبة في عملية المراجعة التي يؤديها. " بمتوسط حسابي 3.47 وانحراف معياري 0.860. كما حصلت الفقرة رقم (6) على المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي 3.50 وانحراف معياري 0.861 حيث جاء فيها " تساعد خبرة المراجع الخارجي على تكوين إرشادات مسبقة للحكم وبناء التوقعات لها في التخمين للحكم الملائم. " أما الفقرة رقم (10) فاحتلت المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي 3.50 وانحراف معياري قدره 0.907 والتي نصت على انه " يساهم تدريب المستمر للمراجع في زيادة كفاءة وجودة المراجعة. " أي ما يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي. من خلال ما سبق يتضح أن المتوسط الحسابي لأفراد العينة بلغ 3.623 وانحراف معياري 0.507 مما يدل أن أفراد العينة يثبتون على أن الكفاءة المهنية والخبرة العلمية تؤثر في تحقيق جودة المراجعة.

الفرع الثاني: تحليل وعرض نتائج آراء عينة الدراسة حول استقلالية وأخلاقيات جودة المراجعة وتأثير مكتب المراجعة عليها

الجدول رقم 10: يوضح متوسط إجابات العينة على المحور الثاني لاستقلالية وأخلاقيات جودة المراجعة وتأثير مكتب المراجعة عليها

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
01	يقوم المراجع الخارجي بإعداد التقرير بما يتناسب وأخلاقيات مهنة المراجعة.	3.90	0.712	01
02	تتأثر استقلالية المراجع الخارجي بحجم الأتعاب التي يتلقاها من المؤسسة.	2.83	0.986	10
03	يرتبط قيام المراجع بمعالجة مهددات الاستقلالية وتخفيضها للمستوى المقبول إيجاباً مع جودة المراجعة	2.87	0.900	08
04	يعد تقديم المراجع الخارجي للخدمات الإدارية والاستشارية لزبونه محل التدقيق تهديداً لاستقلاليته.	3.10	0.845	03
05	يؤثر وجود علاقة شخصية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة محل التدقيق سلباً على عمل المراجع ومن ثم على جودة المراجعة.	3.37	0.890	07
06	تؤثر استقلالية المراجع ومكتب المراجعة على استقلالية المراجع ومكتب المراجعة على جودة الخدمات المقدمة.	3.50	0.861	06
07	يستخدم مكتب المراجعة إجراءات تجعل من فريق العمل على علم بأحدث التطورات العلمية والتكنولوجية.	3.57	0.774	02
08	يؤثر تخصص مكتب المراجعة في نشاط المؤسسة إيجاباً على جودة المراجعة.	3.60	0.932	09
09	تؤثر الشروط التي يضعها مكتب المراجعة في تغيير فريق عمل المراجعة أو انضمام عضو إليها على جودة المراجعة.	3.40	0.855	05
10	يعمل المكتب على وضع إجراءات التخطيط والتنفيذ والإشراف بما يتفق مع معايير الجودة المطلوبة.	3.80	0.847	04
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.623	0.454	موافق
		3	81	

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على spss

يتضح من خلال الجدول رقم (10) الذي بين النتائج الإحصائية لآراء عينة الدراسة حول " استقلالية وأخلاقيات جودة المراجعة وتأثير مكتب المراجعة عليها " حيث نلاحظ أن المتوسط الحسابي يقع في المجال الموافقة بمعدل يتراوح بين 2.83 و 3.90 حيث أن:

احتلت الفقرة رقم (1) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.90 وانحراف معياري 0.712 وان آراء العينة موافقون على أن "قيام المراجع الخارجي بإعداد التقرير بما يتناسب وأخلاقيات مهنة المراجعة." كما حصلت الفقرة رقم (7) على المرتبة الثانية والتي نصت على انه "يستخدم مكتب المراجعة إجراءات تجعل من فريق العمل على علم بأحدث التطورات العلمية والتكنولوجية. " بمتوسط حسابي 3.57 و انحراف معياري 0.774 في حين كانت الفقرة رقم (4) بمتوسط حسابي 3.10 وانحراف معياري 0.845 في المرتبة الثالثة وان آراء العينة محايدون على أنه "يعد تقديم المراجع الخارجي للخدمات الإدارية والاستشارية لزيونه محل التدقيق تحديدا لاستقلاليتها." أما بالنسبة للفقرة رقم (10) كانت في المرتبة الرابعة حيث جاء فيها انه "يعمل المكتب على وضع إجراءات التخطيط والتنفيذ والإشراف بما يتفق مع معايير الجودة المطلوبة." بمتوسط حسابي 3.80 و انحراف معياري 0.847 وهو ما يعبر الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي. فيما احتلت الفقرة رقم (9) المرتبة الخامسة التي نصت على "تؤثر الشروط التي يضعها مكتب المراجعة في تغيير فريق عمل المراجعة أو انضمام عضو إليها على جودة المراجعة. " بمتوسط حسابي 3.40 و انحراف معياري قدره 0.855.

أما بالنسبة للفقرة رقم (6) فكانت في المرتبة السادسة بحيث أن آراء العينة موافقون على انه " تؤثر استقلالية المراجع ومكتب المراجعة على استقلالية المراجع ومكتب المراجعة على جودة الخدمات المقدمة." بمتوسط حسابي 3.50 وانحراف معياري 0.861 كما احتلت الفقرة رقم (5) المرتبة السابعة حيث أن آراء العينة محايدون على انه "يؤثر وجود علاقة شخصية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة محل التدقيق سلبيا على عمل المراجع ومن ثم على جودة المراجعة. " بمتوسط حسابي 3.37 وانحراف معياري 0.890. كما تحصلت الفقرة رقم (3) على المرتبة الثامنة والتي تنص على "ارتبط قيام المراجع بمعالجة مهددات الاستقلالية وتخفيضها للمستوى المقبول إيجابا مع جودة المراجعة." بمتوسط حسابي 2.87 وانحراف معياري 0.900 في حين احتلت الفقرة رقم (6) المرتبة التاسعة والتي نصت على "يؤثر تخصص مكتب المراجعة في نشاط المؤسسة إيجابا على جودة المراجعة. " وان آراء العينة موفقون بمتوسط حسابي 3.60 و انحراف معياري 0.932 أما في المرتبة العاشرة فكانت الفقرة رقم (2) التي نصت على "تأثر استقلالية المراجع الخارجي بحجم الأتعاب التي يتلقاها من المؤسسة. " بمتوسط حسابي 2.83 وانحراف معياري 0.986 و الذي يعبر عن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الخماسي.

من خلال ما سبق يتضح أن المتوسط الحسابي لأفراد العينة بلغ 3.623 وانحراف معياري 0.454 مما يدل أن أفراد العينة يثبتون على أن مكتب المراجعة واستقلالية وأخلاقيات المراجع تؤثر على جودة المراجعة .

الفرع الثالث: تحليل وعرض نتائج آراء عينة الدراسة حول جائحة كورونا covid 19 وتأثيرها على جودة المراجعة

الجدول رقم 11: يوضح متوسط إجابات العينة على المحور الثالث جائحة كورونا covid 19 وتأثيرها على جودة المراجعة

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
01	أثرت جائحة كورونا سلبا على المراجع الخارجي في أداء عمله من خلال عدم كفاية ومصدقية الأدلة لإعداد التقرير.	3.53	1.042	09
02	تؤثر جائحة كورونا على التغيير الدوري لأعضاء الفريق الذي شأنه ضمان أداء الخدمات بالجودة المطلوبة	3.63	0.928	07
03	أثرت جائحة كورونا على المراجع الخارجي في تحقق من فرضية استمرارية المؤسسة	3.43	0.817	03
04	تؤثر جائحة كورونا على الدورات التدريبية الموجهة للمراجع التي تساهم في زيادة كفاءة وجودة المراجعة.	3.47	0.937	08
05	فرض الدولة للقيود التي تحد من انتشار فيروس كورونا أثر سلبا على تنقل المراجعين للمؤسسات.	3.57	0.774	01
06	يتطلب من المراجع تجميع أدلة الإثبات وتقييم نظم وسياسات الشركة باستخدام تكنولوجيا التحول الرقمي لإتمام عملية المراجعة في ظل جائحة كورونا	3.77	0.774	02
07	استخدام كاميرات المراقبة والحوسبة السحابية لإتمام عملية المراجعة الخارجية في ظل العقبات و العوائق التي فرضها وباء كورونا تزيد من جودة المراجعة	3.50	0.820	04
08	أثرت جائحة كورونا على الفترة الزمنية التي يحتاجها المراجع لإتمام عملية المراجعة.	3.73	0.868	05
09	أثرت جائحة كورونا على المراجع الخارجي في صعوبة اكتشاف الأخطاء و الحد من التحريف في القوائم المالية، وكذا الإفصاح عن كافة الأحداث الجوهرية المتعلقة بفيروس كورونا بشكل مناسب فيها.	3.23	1.073	10
10	تتطلب الظروف التي فرضها وباء كورونا من المراجع أن تكون له الخبرة والمهارة والإمكانيات التكنولوجية الكافية التي تسمح له بالعمل عن بعد بتنفيذ عملية المراجعة.	3.70	0.877	06
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.556	0.601	موافق
		7	54	

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على spss

يتضح من خلال الجدول رقم (11) الذي بين النتائج الإحصائية لآراء عينة الدراسة حول " جائحة كورونا covid 19 وتأثيرها على جودة المراجعة " حيث نلاحظ أن المتوسط الحسابي يقع في المجال الثالث و الرابع بمعدل يتراوح بين 3.23 و 3.77 حيث أن:

احتلت الفقرة رقم (5) المرتبة الأولى والتي تنص على " فرض الدولة للقيود التي تحد من انتشار فيروس كورونا أثر سلبي على تنقل المراجعين للمؤسسات. " بمتوسط حسابي 3.54 وانحراف معياري 0.774 والذي يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي أما الفقرة رقم (6) فكانت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 3.77 وانحراف معياري 0.774 والتي نصت على انه " يتطلب من المراجع تجميع أدلة الإثبات وتقييم نظم وسياسات الشركة باستخدام تكنولوجيا التحول الرقمي لإتمام عملية المراجعة في ظل جائحة كورونا. " حيث أن آراء العينة يوفقون على ذلك في حين كانت الفقرة رقم (3) في المرتبة الثالثة والتي نصت على "تأثير جائحة كورونا على المراجع الخارجي في تحقق من فرضية استمرارية المؤسسة . " بمتوسط حسابي 3.43 وانحراف معياري 0.817 والذي يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي أما بالنسبة للفقرة رقم (7) فكانت في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.50 وانحراف معياري 0.820 والتي جاء فيها " استخدام كاميرات المراقبة والحوسبة السحابية لإتمام عملية المراجعة الخارجية في ظل العقوبات و العوائق التي فرضها وباء كورونا تزيد من جودة المراجعة . " أما الفقرة رقم (8) فكانت في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 3.70 وانحراف معياري 0.886 مما يدل على أن أفراد العينة يدعمون فرضية تأثير جائحة كورونا على الفترة الزمنية التي يحتاجها المراجع لإتمام عملية المراجعة.

بالنسبة للفقرة رقم (10) كانت في المرتبة السادسة والتي نصت على انه " تتطلب الظروف التي فرضها وباء كورونا من المراجع أن تكون له الخبرة والمهارة والإمكانيات التكنولوجية الكافية التي تسمح له بالعمل عن بعد بتنفيذ عملية المراجعة. " بمتوسط حسابي 3.70 وانحراف معياري 0.877 حيث أن آراء العينة يوفقون على ذلك واحتلت الفقرة رقم (2) على المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 3.63 وانحراف معياري 0.928 مما يؤكد على أن أفراد العينة يوفقون على أن " تؤثر جائحة كورونا على التغيير الدوري لأعضاء الفريق الذي شأنه ضمان أداء الخدمات بالجودة المطلوبة. " كما احتلت الفقرة رقم (4) المرتبة الثامنة و التي نصت على " تؤثر جائحة كورونا على الدورات التدريبية الموجهة للمراجع التي تساهم في زيادة كفاءة وجودة المراجعة. " بمتوسط حسابي 3.47 وانحراف معياري 0.937 والذي يعبر عن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي أما الفقرة رقم (1) فكانت في المرتبة التاسعة والتي نصت على "تأثير جائحة كورونا سلبا على المراجع الخارجي في أداء عمله من خلال عدم كفاية ومصداقية الأدلة لإعداد التقرير. " حيث بلغ متوسط حسابي 3.53 وانحراف معياري 1.042 وفي الأخير الفقرة التاسعة التي نصت على "تأثير جائحة كورونا على المراجع الخارجي في صعوبة اكتشاف الأخطاء و الحد من التحريف في القوائم المالية، وكذا الإفصاح عن كافة

الأحداث الجوهرية المتعلقة بفيروس كورونا بشكل مناسب فيها. "حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.23 و الانحراف المعياري 1.073 والذي يعبر عن الفئة الثالثة لمقياس ليكارت الحماسي.

من خلال ما سبق يتضح أن المتوسط الحسابي لأفراد العينة بلغ 2.82 بانحراف معياري 0.601 مما يدل أن أفراد العينة يثبتون على أن جائحة كورونا أثرت على جودة المراجعة.

المطلب الثالث: اختبار فرضية الدراسة (تحليل التباين الأحادي)

الفرع الاول: تحليل التباين الأحادي

لفحص فرضيات الدراسة تم إجراء اختبار التباين الأحادي ANOVA ويوضح الجدول رقم (12) نتائج الاختبار كالتالي:

1-تحليل التباين الأحادي بين المؤهل العلمي ومحاور الدراسة:

الجدول رقم 12: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين المؤهل العلمي ومحاور الدراسة

محاور الدراسة	قيمة F	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
كفاءة المهنية والخبرة العلمية لتحقيق جودة المراجعة.	0.984	0.387	غير دال إحصائياً
استقلالية وأخلاقيات جودة المراجعة وتأثير مكتب المراجعة عليها	0.240	1.507	غير دال إحصائياً
جائحة كورونا covid 19 وتأثيرها على جودة المراجعة	0.427	0.877	غير دال إحصائياً

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على نتائج الاستبيان و SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (12) الذي يبين نتائج تحليل التباين الأحادي بين المؤهل العلمي ومحاور الدراسة ونستنتج أن قيمة الدلالة الإحصائية للمحور الأول (كفاءة المهنية والخبرة العلمية لتحقيق جودة المراجعة.) والمحور الثاني (استقلالية وأخلاقيات جودة المراجعة وتأثير مكتب المراجعة عليها) والمحور الثالث (جائحة كورونا covid 19 وتأثيرها على جودة المراجعة) والتي قيمهم المتتالية 0.877/1.507/0.378 لا توجد فيهم الدلالة الإحصائية. أي أكبر من مستوى دلالة الدراسة 0.05، وبذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة.

2- تحليل التباين الأحادي بين الوظيفة الممارسة ومحاور الدراسة:

الجدول رقم 13: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين الوظيفة الممارسة ومحاور الدراسة

محاور الدراسة	قيمة F	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
كفاءة المهنية والخبرة العلمية لتحقيق جودة المراجعة.	0.245	0.784	غير دال إحصائياً
استقلالية وأخلاقيات جودة المراجعة وتأثير مكتب المراجعة عليها	2.035	0.150	غير دال إحصائياً
جائحة كورونا covid 19 وتأثيرها على جودة المراجعة	0.540	0.589	غير دال إحصائياً

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على نتائج الاستبيان و spss

نلاحظ من خلال الجدول (13) أن قيمة الدلالة الإحصائية لمعظم الثالث أكبر من مستوى دلالة الدراسة 0.05، وبذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة

3- تحليل التباين الأحادي بين سنة سنوات الخبرة ومحاور الدراسة:

الجدول رقم 14: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين الخبرة ومحاور الدراسة

محاور الدراسة	قيمة F	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
كفاءة المهنية والخبرة العلمية لتحقيق جودة المراجعة.	0.332	0.721	غير دال إحصائياً
استقلالية وأخلاقيات جودة المراجعة وتأثير مكتب المراجعة عليها	0.026	0.974	غير دال إحصائياً
جائحة كورونا covid 19 وتأثيرها على جودة المراجعة	0.378	0.689	غير دال إحصائياً

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على نتائج الاستبيان و spss

نلاحظ من خلال الجدول (14) الذي يبين نتائج تحليل التباين الأحادي بين الخبرة العلمي ومحاور الدراسة حيث نستنتج أن قيمة الدلالة الإحصائية للمحور الأول (كفاءة المهنية والخبرة العلمية لتحقيق جودة المراجعة) بلغت 0.721 والمحور الثاني (استقلالية وأخلاقيات جودة المراجعة وتأثير مكتب المراجعة عليها) 0.974 والمحور الثالث (جائحة كورونا covid 19 وتأثيرها على جودة

المراجعة) 0.689 لا توجد فيهم الدلالة الإحصائية. أي أكبر من مستوى دلالة الدراسة 0.05، وبذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة.

خلاصة الفصل

حاولنا من خلال الدراسة الميدانية التي تم التطرق لها في هذا الفصل معتمدين في ذلك على مجموعة من الاختبارات والتحليل الإحصائية والتي حاولنا من خلالها معالجة البيانات المستخرجة من أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان، وبعد إسقاطها على الجانب النظري تم التوصل إلى: أن الكفاءة المهنية والخبرة العلمية تلعب دورا هاما في تحقيق جودة المراجعة. أن جائحة كورونا أثرت على الفترة الزمنية التي يحتاجها المراجع لإتمام عملية المراجعة.

الخاتمة

حاولنا من خلال هذه الدراسة البحث عن العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في ظل جائحة كورونا covid 19 و لمعالجة 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.

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

نتائج واختبار الفرضيات:

- هناك اختلافات كثيرة حول مفهوم جودة المراجعة السائد بين الأطراف المهتمة بعملية المراجعة
- أن الكفاءة المهنية والخبرة العلمية تلعب دورا هاما في تحقيق جودة المراجعة.
- يعتبر تمتع المراجع بالاستقلالية والموضوعية من أهم العوامل المؤثرة إيجابا 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
- أن جائحة كورونا أثرت على الفترة الزمنية التي يحتاجها المراجع لإتمام عملية المراجعة.
- إن العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة لها أثر إيجابي على جودة المراجعة، إذ أن سعي المكتب للحصول على الشهرة أو السمعة الجيدة تجعله أكثر حرصا على القيام بعمله بكفاءة عالية.
- تتطلب الظروف التي فرضها وباء كورونا من المراجع أن تكون له الخبرة والمهارة والإمكانيات التكنولوجية الكافية التي تسمح له بالعمل عن بعد بتنفيذ عملية المراجعة.

واختبار الفرضيات:

- الفرضية الأولى: يوجد نوع من الموافقة على وجود نظرة مختلفة ومتباينة المراجعين الخارجين لجودة
- المراجعة الفرضية الثاني: " 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 تأثيرها الإيجابي على جودة المراجعة.
- الفرضية الثالثة: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية المراجع 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
- 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، ودراسة De angelo.

التوصيات:

- على المراجع أن يحافظ على استقلاليته الذهنية والظاهرية؛
- على مكاتب المراجعة الحرص في اختيار مراجعي الحسابات، ممن تتوفر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي المناسب والخبرة العملية الكافية؛
- ضرورة تكثيف الأبحاث في مجال المحاسبة على مستوى محابر البحث العلمي في الجامعات.
- على المراجع التمتع بالا مكانيات التكنولوجية الكافية التي تسمح له بالعمل عن بعد بتنفيذ عملية المراجعة.
- تحسين نوعية التعليم المحاسبي وكذا التدريب، عن طريق توثيق العلاقة بين الجانب الأكاديمي والتطبيقي في التعليم.

- على المراجعين ضرورة المشاركة في تبادل الخبرات والمعارف، وذلك بهدف حصول المراجعين ذوي الخبرة القليلة على الاستفادة من خبرات أكبر في مجال المراجعة.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1. أيمن عبد الله محمد أبو بكر، كتاب نظرية المحاسبة، الدار الجامعية، جامعة أبو ظبي 2 نوفمبر 2011
2. الخطيب خالد و الرفاعي خليل، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع / الأردن 1998
3. الصباغ، أحمد عبد المولى، " استخدام أسلوب الفحص بواسطة النظراء لرقابة جودة عمليات المراجعة وإمكانية تطبيقه في البيئة المصرية" مجلة التكاليف الجمعية العربية للتكاليف العدد: الأول، يناير ومايو، 1993.
4. عبد الله أحمد سويلم الحسان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة التكنولوجيا للمعلومات، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
5. أحمد، عادل عبد الرحمن، " دراسة تحليلية وتطبيقية لنظام الرقابة على جودة عملية المراجعة" رسالة دكتوراه غير منشورة كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1999.
6. السديري، فهدة بنت سلطان، حسام بن عبد المحسن العنقري، " رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية- دراسة ميدانية" مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد، 2004.
7. 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
8. عوادي، نور الهدى وبن زواي، محمد الشريف العوامل المؤثرة على جودة التقرير الخارجي دراسة لعينة من محافظي حسابات لمختلف ولايات الشرق البحث عبارة عن مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة أم البواقي 2016.
9. 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
10. عقاري مصطفى، التقارير المالية لمن، مجلة العلوم الاجتماعية و الإنسانية، جامعة قسنطينة، سنة 2002.

11. محمد عبد القيوم عيسى عثمان جودة المراجعة بين مسئولية المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة نظرية ميدانية البحث عبارة عن مذكرة ماجستير في قسم المحاسبة، جامعة السودان، 2001.
12. 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)".
13. 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).
14. محمد، عبد الرسول صالح عمر معايير المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية ودورها في تحقيق جودة المراجعة في السودان البحث عبارة عن مذكرة ماجستير جامعة السودان. 2011.

ثانيا: باللغة الأجنبية:

- 15.AICPA, "Summary of the Conclusion and Recommendations of the Commission of Auditor's Responsibilities", Journal of Accountancy, April, 1978.
- 16.Carcello, Joseph V., Hermanson, Roger H., and McGrath, Neal T., " Audit Quality Attributes, The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and financial Statement Users"1992
- 17.Copley, Paul A. and Doucet, mary S., " The impact of competition on the Quality of Governmental Audits"1993
- 18.Deangelo, Linda Elizabeth," Auditor Size and Audit Quality" Journal of Accounting and economics, 1981.
- 19.Elitzur, Ramy and Falk, Haim, " planned Audit quality" 1996.
- 20.Hogan, Chris E., " Costs and Benefits of Audit Quality in the IPO Market: A Self-Selection Analysis", The Accounting Review, (Vol.72, No.1, January, 1997).
- 21.Knapp, C. Michael, "Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality"1991

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

الملاحق

الملحق رقم 1: يوضح استمارة الاستبيان

بسم الله الرحمن الرحيم

استبيان

في إطار تحضير مذكرة تخرج لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، بعنوان " العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في ظل جائحة كورونا covid 19".

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان من اجل مساعدتي في تحقيق أهداف هذا البحث علما أن آرائكم ستكون موضوع السرية التامة، وأنها تستخدم فقط لغرض البحث العلمي.

وفي الأخير تقبلو منا فائق الاحترام

الطالبين: حفصي محي الدين / حدو محمد عبد الرحمان

نرجو منكم وضع العلامة (X) في الخانة التي ترونها صحيحة من وجهة نظرکم.

الجزء الأول: البيانات الشخصية

1- المؤهل العلمي:

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

شهادة أكاديمية أخرى يرجى ذكرها

2- الوظيفة الممارسة :

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

3- سنوات الخبرة العلمية :

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

4- التخصص العلمي :

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

الجزء الثاني: معلومات متعلقة بدراسة

المحور الأول: كفاءة المهنية والخبرة العلمية لتحقيق جودة المراجعة

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تکمن عملية المراجعة في فحص المعلومات من اجل تعظيم منفعتها.					
2	يقصد بجودة المراجعة إعطاء روح المبادرة للمراجع مع الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية.					
3	تعني جودة المراجعة إشباع رغبات جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة.					
4	يوجد شبه إجماع بين الباحثين والمهنيين في تقلص مفهوم واحد ووحيد لجودة المراجعة.					
5	توجد علاقة بين الإلمام الكافي لمدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها وبين جودة المراجعة.					
6	تساعد خبرة المراجع الخارجي على تكوين إرشادات مسبقة للحكم وبناء التوقعات لها في التخمين للحكم الملائم.					
7	يعتبر كل مراجع مؤهل علميا قادرا على تحقيق الجودة المطلوبة في عملية المراجعة التي يؤديها.					
8	تساهم الاستعانة بالخبراء في المجالات التي تحتاج ذلك من شأنه تعزيز إمكانية الوصول إلى جودة المراجعة.					
9	امتلاك المراجع للخبرة الكافية تمكنه من إصدار الأحكام بشكل موضوعي ومستقل.					
10	يساهم تدريب المستمر للمراجع في زيادة كفاءة وجودة المراجعة.					

المحور الثاني: استقلالية وأخلاقيات جودة المراجعة وتأثير مكتب المراجعة عليها

الرقم	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
11	يقوم المراجع الخارجي بإعداد التقرير بما يتناسب وأخلاقيات مهنة المراجعة.					
12	تتأثر استقلالية المراجع الخارجي بحجم الأتعاب التي يتلقاها من المؤسسة.					
13	يرتبط قيام المراجع بمعالجة مهددات الاستقلالية وتخفيضها للمستوى المقبول إيجاباً مع جودة المراجعة					
14	يعد تقديم المراجع الخارجي للخدمات الإدارية والاستشارية لزيونه محل التدقيق تمهيدا لاستقلاليتها.					
15	يؤثر وجود علاقة شخصية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة محل التدقيق سلبيا على عمل المراجع ومن ثم على جودة المراجعة.					
16	تؤثر استقلالية المراجع ومكتب المراجعة على استقلالية المراجع ومكتب المراجعة على جودة الخدمات المقدمة.					
17	يستخدم مكتب المراجعة إجراءات تجعل من فريق العمل على علم بأحدث التطورات العلمية والتكنولوجية.					
18	يؤثر تخصص مكتب المراجعة في نشاط المؤسسة إيجاباً على جودة المراجعة.					
19	تؤثر الشروط التي يضعها مكتب المراجعة في تغيير فريق عمل المراجعة أو انضمام عضو إليها على جودة المراجعة.					
20	يعمل المكتب على وضع إجراءات التخطيط والتنفيذ والإشراف بما يتفق مع معايير الجودة المطلوبة.					

المحور الثالث : جائحة كورونا covid 19 وتأثيرها على جودة المراجعة

الرقم	العامل	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
21	أثرت جائحة كورونا سلبا على المراجع الخارجي في أداء عمله من خلال عدم كفاية ومصادقية الأدلة لإعداد التقرير.					
22	تؤثر جائحة كورونا على التغيير الدوري لأعضاء الفريق الذي شأنه ضمان أداء الخدمات بالجودة المطلوبة					
23	أثرت جائحة كورونا على المراجع الخارجي في تحقق من فرضية استمرارية المؤسسة					
24	تؤثر جائحة كورونا على الدورات التدريبية الموجهة للمراجع التي تساهم في زيادة كفاءة وجودة المراجعة.					
25	فرض الدولة للقيود التي تحد من انتشار فيروس كورونا أثر سلبا على تنقل المراجعين للمؤسسات.					
26	يتطلب من المراجع تجميع أدلة الإثبات وتقييم نظم وسياسات الشركة باستخدام تكنولوجيا التحول الرقمي لإتمام عملية المراجعة في ظل جائحة كورونا					
27	استخدام كاميرات المراقبة والحوسبة السحابية لإتمام عملية المراجعة الخارجية في ظل العقبات و العوائق التي فرضها وباء كورونا تزيد من جودة المراجعة					
28	أثرت جائحة كورونا على الفترة الزمنية التي يحتاجها المراجع لإتمام عملية المراجعة.					
29	أثرت جائحة كورونا على المراجع الخارجي في صعوبة اكتشاف الأخطاء و الحد من التحريف في القوائم المالية، وكذا الإفصاح عن كافة الأحداث الجوهرية المتعلقة بفيروس كورونا بشكل مناسب فيها.					
30	تتطلب الظروف التي فرضها وباء كورونا من المراجع أن تكون له الخبرة والمهارة والإمكانيات التكنولوجية الكافية التي تسمح له بالعمل عن بعد بتنفيذ عملية المراجعة.					

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

صدق الاستبيان لفقرات المحور الأول بألفا كرونباخ - 1

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.836	10

2 صدق الاستبيان لفقرات المحور الثاني بألفا كرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.711	10

3 صدق الاستبيان لفقرات المحور الثالث بألفا كرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.864	10

الملحق رقم 3: يوضح المتغيرات الديمغرافية لعينة الدراسة

1 خاصية المؤهل العلمي

		المؤهل العلمي			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	5	16.7	16.7	16.7
	ماسنر	17	56.7	56.7	73.3
	ماجستير	8	26.7	26.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

2 -خاصية الوظيفية الممارسة

		الوظيفة الممارسة			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	محافظ حسابات	6	20.0	20.0	20.0
	خبير محاسبي	7	23.3	23.3	43.3
	محاسب معتمد	17	56.7	56.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

3 -خاصية سنوات الخبرة

		سنوات الخبرة			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	14	46.7	46.7	46.7
	من 5 إلى 15 سنة	8	26.7	26.7	73.3
	أكثر من 15 سنة	8	26.7	26.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

4 -التخصص العلمي

		التخصص العلمي			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	محاسبة وجبائية	17	56.7	56.7	56.7
	مالية	9	30.0	30.0	86.7
	تدقيق	4	13.3	13.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

الملحق رقم 4: يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

1- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
تضمن عملية المراجعة في فحص المعلومات من أجل تعظيم منفعتها	30	2	5	3.80	.664
يقصد بجودة المراجعة إعطاء روح المبادرة للمراجع مع الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية.	30	1	5	3.67	.844
تعني جودة المراجعة إشباع رغبات جميع الأطراف المهتم بعملية المراجعة.	30	2	4	3.30	.750
يوجد شبه إجماع بين الباحثين والمهنيين في تقديم مفهوم واحد ووحيد لجودة المراجعة.	30	2	5	3.37	.765
توجد علاقة بين الإلمام الكافي لمدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها وبين جودة المراجعة.	30	2	5	3.70	.702
تساعد خبرة المراجع الخارجي على تكوين إرشادات مسبقة للحكم وبناء التوقعات لها في التخمين للحكم الملائم.	30	1	5	3.50	.861
يعتبر كل مراجع مؤهل علمياً قادراً على تحقيق الجودة المطلوبة في عملية المراجعة التي يؤديها.	30	2	5	3.47	.860
تساهم الاستعانة بالخبراء في المجالات التي تحتاج ذلك من شأنه تعزيز إمكانية الوصول إلى جودة المراجعة.	30	1	5	3.77	.858
امتلاك المراجع للخبرة الكافية تمكنه من إصدار الأحكام بشكل موضوعي ومستقل.	30	2	5	3.73	.740
يساهم تدريب المستمر للمراجع في زيادة كفاءة وجودة المراجعة	30	1	5	3.93	.907
المحور الأول	30	2.10	4.60	3.6233	.50765
Valid N (listwise)	30				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
يقوم المراجع الخارجي بإعداد التقرير بما يتناسب وأخلاقيات مهنة المراجعة.	30	2	5	3.90	.712
تتأثر استقلالية المراجع الخارجي بحجم الأتعاب التي يتلقاها من المؤسسة.	30	1	5	2.83	.986
يرتبط قيام المراجع بمعالجة مهددات الاستقلالية تخفيضها للمستوى المقبول إيجابيا مع جودة المراجعة	30	1	4	2.87	.900
يعد تقديم المراجع الخارجي للخدمات الإدارية والاستشارية لزبونه محل التدقيق تهديدا لاستقلاليتته.	30	2	5	3.10	.845
يؤثر وجود علاقة شخصية بين مدقق الحسابات وإدارة الشركة محل التدقيق سلبيا على عمل المراجع ومن ثم على جودة المراجعة.	30	2	5	3.37	.890
تؤثر استقلالية المراجع ومكتب المراجعة على استقلالية المراجع ومكتب المراجعة على جودة الخدمات المقدمة.	30	2	5	3.50	.861
يستخدم مكتب المراجعة إجراءات تجعل من فريق العمل على علم بأحدث التطورات العلمية والتكنولوجية.	30	2	5	3.57	.774
يؤثر تخصص مكتب المراجعة في نشاط المؤسسة إيجابا على جودة المراجعة.	30	1	5	3.60	.932
تؤثر الشروط التي يضعها مكتب المراجعة في تغيير فريق عمل المراجعة أو انضمام عضو إليها على جودة المراجعة.	30	2	5	3.40	.855
يعمل المكتب على وضع إجراءات التخطيط والتنفيذ والإشراف بما يتفق مع معايير الجودة المطلوبة.	30	1	5	3.80	.847
المحور الثاني	30	2.30	4.40	3.3933	.45481
Valid N (listwise)	30				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
أثرت جائحة كورونا سلبا على المراجع الخارجي في أداء عمله من خلال عدم كفاية ومصادقية الأدلة لإعداد التقرير.	30	1	5	3.53	1.042
تؤثر جائحة كورونا على التغيير الدوري لأعضاء الفريق الذي شأنه ضمان أداء الخدمات بالجودة المطلوبة	30	1	5	3.63	.928
أثرت جائحة كورونا على المراجع الخارجي في تحقق من فرضية إستمرارية المؤسسة	30	2	5	3.43	.817
تؤثر جائحة كورونا على الدورات التدريبية الموجهة للمراجع التي تساهم في زيادة كفاءة وجودة المراجعة.	30	1	5	3.47	.937
فرض الدولة للقيود التي تحد من انتشار فيروس كورونا أثر سلبا على تنقل المراجعين للمؤسسات.	30	1	5	3.57	.774
يتطلب من المراجع تجميع أدلة الإثبات وتقييم نظم وسياسات الشركة باستخدام تكنولوجيا التحول الرقمي لإتمام عملية المراجعة في ظل جائحة كورونا	30	2	5	3.77	.774
استخدام كاميرات المراقبة والحوسبة السحابية لإتمام عملية المراجعة الخارجية في ظل العقبات و العوائق التي فرضها وباء كورونا تزيد من جودة المراجعة	30	1	5	3.50	.820
أثرت جائحة كورونا على الفترة الزمنية التي يحتاجها المراجع لإتمام عملية المراجعة.	30	1	5	3.73	.868
أثرت جائحة كورونا على المراجع الخارجي في صعوبة اكتشاف الأخطاء و الحد من التحريف في القوائم المالية، وكذا الإفصاح عن كافة الأحداث الجوهرية المتعلقة بفيروس كورونا بشكل مناسب فيها.	30	1	5	3.23	1.073
تتطلب الظروف التي فرضها وباء كورونا من المراجع أن تكون له الخبرة والمهارة والإمكانيات التكنولوجية الكافية التي تسمح له بالعمل عن بعد بتنفيذ عملية المراجعة.	30	2	5	3.70	.877
المحور الثالث	30	2.20	4.70	3.5567	.60154
Valid N (listwise)	30				

الملحق رقم 5: يوضح تحليل التباين الأحادي

تحليل التباين الأحادي بين المؤهل العلمي ومحاور الدراسة

- 1

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المحور الثالث	Between Groups	.713	2	.357	.984	.387
	Within Groups	9.781	27	.362		
	Total	10.494	29			
المحور الثاني	Between Groups	.603	2	.301	1.507	.240
	Within Groups	5.396	27	.200		
	Total	5.999	29			
المحور الأول	Between Groups	.456	2	.228	.877	.427
	Within Groups	7.018	27	.260		
	Total	7.474	29			

2- تحليل التباين الأحادي بين الوظيفة الممارسة ومحاور الدراسة

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المحور الثالث	Between Groups	.187	2	.094	.245	.784
	Within Groups	10.307	27	.382		
	Total	10.494	29			
المحور الثاني	Between Groups	.786	2	.393	2.035	.150
	Within Groups	5.213	27	.193		
	Total	5.999	29			
المحور الأول	Between Groups	.287	2	.144	.540	.589
	Within Groups	7.186	27	.266		
	Total	7.474	29			

3- تحليل التباين الأحادي بين سنوات الخبرة ومحاور الدراسة

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المحور الثالث	Between Groups	.252	2	.126	.332	.721
	Within Groups	10.242	27	.379		
	Total	10.494	29			
المحور الثاني	Between Groups	.012	2	.006	.026	.974
	Within Groups	5.987	27	.222		
	Total	5.999	29			
المحور الأول	Between Groups	.204	2	.102	.378	.689
	Within Groups	7.270	27	.269		
	Total	7.474	29			

..... I	الإهداء
..... II	الشكر
..... III	الملخص:
..... IV	قائمة المحتويات
..... V	فهرس الجداول
..... VI	قائمة الأشكال
..... VII	قائمة الملاحق
..... VIII	مقدمة

الفصل الأول: الأدبيات النظرية و التطبيقية حول المراجعة وجودتها

..... 2	تمهيد:
..... 3	المبحث الأول: ماهية المراجعة وجودتها
..... 3	المطلب الأول: ماهية المراجعة:
..... 3	الفرع الأول: مفهوم المراجعة
..... 4	الفرع الثاني : أنواع المراجعة
..... 9	الفرع الثالث: مفهوم المراجعة الخارجية والداخلية
..... 10	المطلب الثاني: ماهية جودة المراجعة
..... 10	الفرع الأول: مفهوم جودة المراجعة:
..... 11	الفرع الثاني: أهمية جودة المراجعة:
..... 13	الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة:
..... 22	المبحث الثاني: الأدبيات السابقة لموضوع الدراسة

.....22.....	المطلب الأول: الدراسات العربية السابقة
.....26.....	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية السابقة
.....30.....	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
.....32.....	تمهيد:
.....33.....	المبحث الأول : طريقة و الأدوات الدراسة.
.....33.....	المطلب الأول: طريقة المتبعة في الدراسة
.....33.....	الفرع الأول : المجتمع و عينة الدراسة .
.....33.....	الفرع الثاني: أداة الدراسة
.....35.....	المطلب الثاني: أدوات إجراءات الدراسة المتبعة
.....35.....	الفرع الأول: الأدوات المستخدمة في تحليل ومعالجة بيانات
.....35.....	الفرع الثاني: اختبار صدق وثبات أداة الدراسة
.....36.....	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة
.....36.....	المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة
.....36.....	الفرع الأول: تحليل خاصة عينة دراسة المتغيرات الديمغرافية
.....41.....	المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لمخاور الدراسة
.....42.....	الفرع الأول: تحليل وعرض نتائج لآراء عينة الدراسة حول كفاءة المهنية والخبرة العلمية لتحقيق جودة المراجعة.
44	الفرع الثاني: تحليل وعرض نتائج لآراء عينة الدراسة حول استقلالية وأخلاقيات جودة المراجعة وتأثير مكتب المراجعة عليها
.....46.....	الفرع الثالث: تحليل وعرض نتائج لآراء عينة الدراسة حول جائحة كورونا covid 19 وتأثيرها على جودة المراجعة
.....48.....	المطلب الثالث: اختبار فرضية الدراسة (تحليل التباين الأحادي)
.....48.....	الفرع الاول: تحليل التباين الأحادي
.....51.....	خلاصة الفصل
.....53.....	الخاتمة

.....57.....	قائمة المصادر والمراجع
.....61.....	الملاحق
.....71.....	الفهرس