أثر العوامل المتعلقة بتأهيل فريق المراجعة وإجراءات العمل الميداني على جودة تقارير المراجعة

(دراسة ميدانية)

د . ناصر جمعة سعد الدين صالح
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة جامعه الامام المهدي
موبايل : 0129330336
إيميل : nasir129nn@gmail.com

تستهدفت الدراسة تعيين وقياس مدى تأثير كل من العوامل المتعلقة بتأهيل فريق المراجعة ، والمتعلقة بإجراءات العمل الميداني على جودة تقارير المراجعة ، وذلك من خلال استقراء وجهة نظر كل من مستخدمي التقارير المالية والأكاديميين ، أظهرت نتائج التحليل وجود تأثير لجميع متغيرات الدراسة على جودة تقارير المراجعة ، أوصت الدراسة بضرورة إلزام المنظمات المهنية للمراجعين على تطوير أنفسهم علمياً وعملياً على الأساليب الحديثة للمراجعة من أجل تجويد عملية المراجعة ومخرجاتها وإبداء رأي يعتمد على دراية علمية وخبرة عملية ، إلزام رؤساء الوحدات التنفيذية الخاضعة للمراجعة من قبل المنظمات المهنية على توفير سبل التواصل للمراجع معهم من أجل تجويد عملية المراجعة ومخرجاتها .

Abstract

The study aimed at determining and measuring the impact of main factors affecting qualification of auditing teamwork that concerning field work and its effect on auditing report quality. Doing so, via dedicating the financial and academician point of views. The study revealed existence of effects from all exploited factors to auditing reports quality. The study recommended for more scientific and applied development to Professional Auditing Organizations concerning modern techniques of auditing in favor of auditing process improvement and its outputs. In addition to, merging point of views according to scientific knowledge and operational experiences. finally, to obligate head of departments to revise their works at Professional Auditing Organization

أولاً : الإطار المنهجي

تمهيد

من المعروف أن إعداد القوائم المالية من مهمة إدارة الشركة وذلك من واقع الدفاتر والسجلات المحاسبية المحتفظ بها ، ولكي تعكس هذه القوائم الوضع المالي ونتائج الأعمال بصورة موثوق بها من وجهة نظر قارئ أو مستخدم القوائم المالية لابد أن يكون مصدق عليها من قبل طرف ثالث محايد وهذا الطرف هو المراجع الخارجي ، والتصديق على القوائم المالية يتمثل في رأي المراجع حول مدى عدالتها والذي يضمنه في تقريره في نهاية عملية المراجعة ، وفي ضوء هذا التقرير يكون في استطاعة مستخدمي القوائم المالية أن يتخذوا القرارات الاقتصادية السليمة والرشيدة ، حيث إن رأي المراجع يزيد من ثقة مستخدمى القوائم المالية بالبيانات والمعلومات المتضمنة .

ورغم الجهود المبذولة بهدف الرقي بالمهنة سواء على المستوى الدولي أو على المستوى المحلي ، هناك العديد من التداعيات التي حدثت في حلبة الحياة الاقتصادية وتشير بأصبع الاتهام والشكوك حول المصداقية والثقة التي يضفيها تقرير مراجع الحسابات على القوائم المالية ،

هذه الأحداث وغيرها لفتت الانتباه إلى الاهتمام بالعوامل المؤثرة فى جودة التقرير من أجل إعادة الثقة والاعتبار للتقرير من قبل مستخدميه .

مشكلة البحث :

تمثلت مشكلة البحث في أن تقرير المراجع يعد الأساس في اتخاذ العديد من القرارات من قبل المستخدمين للبيانات الواردة في التقارير المالية للمراجعة ، إلا أن هنالك العديد من العوامل التي قد تؤثر في جودة التقرير مثل العوامل المتعلقة بتأهيل فريق المراجعة والعوامل المتعلقة بإجراءات العمل الميداني ، و من ثم تؤثر فى الفجوة بين تقارير المراجعة وحاجات المستخدمين له . وعليه نجد أن مشكلة البحث تتمحور في الإجابة على التساؤلات الآتية :

1/ هل العوامل المتعلقة بتأهيل فريق المراجعة لها تأثير فى جودة تقارير المراجعة ؟

2/ هل العوامل المتعلقة بإجراءات العمل الميداني لها تأثير فجودة تقارير المراجعة ؟

أهمية البحث:

تتمثل في :

1. الأهمية العلمية :

يمكن توضيح الأهمية العلمية من خلال الآتي :

أ/ أهمية تقرير المراجعة للمجتمع عموماً ، وأهمية المعلومات التي يقدمها للأطراف المستفيدة منه

ب/ حظي تقرير المراجعة باهتمام الباحثين والمنظمات المهنية ولم تتوصل جهودهم إلى تقديم إطار يعين مفاهيم وآليات تحد من الفجوة بين تقرير المراجعة وحاجات المستخدمين له . وبالتالي يأتي هذا البحث مؤكداً على أهمية هذه الجهود المتواصلة ودعمها .

ج/ إثراء البحوث والدراسات التي اهتمت بتقرير المراجعة وجودته خاصة على مستوى البيئة السودانية .

2/ **الأهمية العملية :**

تتمثل الأهمية العملية في الآتي :

أ/تنبع أهمية البحث في أنه يبحث في إعادة الثقة والاعتبار لتقرير المراجعة والتي اهتزت بسبب بعض التداعيات والانهيارات التي حدثت في بعض الشركات وأن التقرير لم ينبئ أو يقدم بعض الإشارات عن ذلك .

ب/ تفتح هذه النوعية من الدراسات المجال أمام مجموعة من الحلول لتضييق الفجوة بين تقرير المراجعة وحاجات المستخدمين ولإعادةالاعتبار للتقرير سواء من قبل الباحثين أو المنظمات المهنية .

أهداف البحث :

تتمثل أهداف البحث في الآتي :

1/ تسليط الضوء على تقرير المراجعة وتعرف مفهومه وأهدافه وأهميته .

2/ توضيح أثر العوامل المتعلقة بتأهيل فريق المراجعة وإجراءات العمل الميداني في جودة تقرير المراجعة .

فرضيات البحث :

تحقيقاً لأهداف البحث تم صياغة الفرضيات الآتية :

1/ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأهيل فريق المراجعة وجودة تقارير المراجعة .

2/ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات العمل الميداني وجودة تقارير المراجعة .

مناهج البحث :

وفقاً للمحاور الأساسية التي تعتمد عليها الدراسة تستلزم من الباحث اتباع كل من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي .

المنهج الاستنباطي : وقد اعتمد عليه الباحث في تعرف طبيعة مشكلة البحث وتحديد المحاور الأساسية المرتبطة بالدراسة .

المنهج الاستقرائي : وقد اعتمد عليه الباحث لتحليل أراء العينة محل الدراسة .

المنهج التاريخي : وذلك لتتبع الدراسات السابقة .

مصادر جمع البيانات :

أعتمد الباحث الاستبانة للحصول على المعلومات الأولية أما بالنسبة للمعلومات الثانوية تم الحصول عليها من الكتب والدوريات والمجلات والمنشورات والدراسات السابقة في مجال هذا البحث .

تم اختيار مفردات عينة البحث بطريقة العينة العشوائية وهي إحدى العينات الاحتمالية التي يختارها الباحث للحصول على أراء أو معلومات من مفردات المجتمع موضع الدراسة والذي يتكون من المستخدمين للتقارير المالية ، الأكاديميين ، تم توزيع عدد (50) إستبانة لمجتمع الدراسة وتم استرجاع (45) إستبانة بنسبة استرجاع بلغت 90% .

ثانياً : الدراسات السابقة

دراسة:عبدالرحمن،1995م: [1]

تمثلتمشكلةالبحثفيكيفيةتحديدخصائصجودةالمراجعةفيالمحيطالمهنيفيالسعودية

لذلكهدفتالدراسةإلىتحقيقخصائصجودةالمراجعةفيالمحيطالمهنيفيالسعوديةمنواقعوجهةنظرمقدمالخدمةوطالبهاوالمستفيد منننتائجها،وتسليطالضوءعلىاختلافوجهاتنظرمقدميالخدمةوطالبيهاوالمستفيدينمننتائجهاإنوجدتفيتحديدخصائصجودةالمرا جعة،مدىاختلافأواتفاقتصورمقدمالخدمةلخصائصجودةالمراجعةمعطالبهاوالمستفيدمنها.

لتحقيقأهدافالدراسةتماختبارالفرضياتالآتيةخصائصالجودةالمتعلقةبشريكالمراجعة،خصائصالجودةالمتعلقةبفريقعملالمرا جعة،خصائصالجودةالمتعلقةبالعملالميدانيوإجراءاتالرقابةعلىالتنفيذ،خصائصالجودةالمتعلقةبأتعابالمراجعةونظمالمكتبو سمعتهوعلاقته.

منخلالالفرضياتالتيتماختبارهاتمالتوصلإلىالنتائجالآتيةضرورةالإسراعفيإعدادمعاييرالمحاسبةالماليةوبالأخصفيمايتعلقب القياسالمالي،ضرورةالابتداءفياستصدارمعاييرالمراجعةالتفصيلية،ضرورترفعجودةالمراجعةفيالسعوديةبإنشاءجهازرقابيي تبعلوزارةالتجارةيهتمبأداءالمراجعينالقانونيينمنخلالتطبيقهملقواعدآدابوسلوكالمهنةالصادرةمنهيئةالمحاسبينالقانونيينو معاقبة مخالفيها .

دراسة (Jenny and Jean , 2002) [2]

تعرضتهذهالدراسةإلىحالتين افتراضيتين

لاختباروجهةنظرالمراجعينوالمديرينفيمدىتأثيرالحوكمةعلىجودةالتقاريروالقوائمالمالية،وذلكبالتطبيقعلىسنغافورة،وقدأسفرتنتا ئجتلكالدراسةعلىمايليتمخضتأراءالمراجعينوالمديرينعلىأنهناكثلاثةعواملتؤثرفيجودةالتقاريروالقوائمالماليةوهيمدىفعاليةلجانا لمراجعة،جودةإدارةالمراجعةالداخلية،ومدىالالتزامبتطبيققانونمزاولةالمهنة،فقدأسفرتأراءالمراجعينوالمديرينعلىمايلي : أنمعدلدورانتغييرالمراجعالشريك،كذلكالاستعانةبخبراءخارجيينفيمجالالمراجعةالداخليةيؤثرعلىجودةالتقاريروالقوائمالمالية

دراسة: عادل، 2006م[3]:

تناولتالدراسةإطارمقترحلرفعكفاءةوفعاليةالأداءالمهنيلمراقبالحسابات،وتمثلتمشكلةالدراسةفيعدموضوحدورالخبرةفياكتساب المعرفةالمتميزةاللازمةلأداءالمهامالتيتوكلإلىالمراقب .

حيثرمتالدراسةإلىوضعإطارمتكاملللرفعكفاءةوفعاليةالأداءالمهنيلمراقبالحساباتوذلكمنخلالاختبارالفروضالتاليةالمعرفةالمكتبيةللمراقبسوفتؤديإلىالقيامبمهامهعلىأتموجه،التأهيلالمهنيللمراقبلايؤديإلىنفسالنتائجالمحققةبالنسبةلكلالمراقبين،تساهممعاييرالمراجعةفيتحسينكفاءةوفعاليةأداءالمراقب .

توصلالباحثإلىأنالتأهيلالسلوكيللمراجعسوفيزيدمنكفاءةوفعاليةعمليةالمراجعة،كمايجبأنيتمتعالمراجععندقيامهبعمليةالفحصبالمهاراتاللازمةمعبذلدرجةمنالعنايةالواجبة،ومنالضروريالتزاممراقبيالحساباتبمعاييرالمراجعةلأنهاتساهمفيتحسينكفاءةوفعاليةالأداءالمهنيللمراجعة .

ثالثاً : المراجعة وتقاريرها (المفهوم والأهداف والمعايير)

مفهوم المراجعة :

عرفت المراجعة بأنها " فحص القوائم المالية مع بحث وتقييم تحليلي للسجلات والدفاتر والإجراءات ونظام الرقابة المحاسبية للمنشأة مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة على أن ينتهي الفحص بتقرير مكتوب يلخص فيه نتيجة الفحص ويوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد على القوائم المالية "[4]

كما عرفت على أنها " عملية فحص فني انتقادي وتحليلي لأنظمة الرقابة الداخلية وكذلك فحص تحليلي للبيانات المحاسبية والدفاتر والسجلات والقوائم والتقارير المالية بقصد إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة البيانات ودرجة الاعتماد عليها " [5]

من التعريفات الأخرى الشاملة للمراجعة ما ذكرته إحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية في عام 1971م تحت عنوان " المفاهيم الأساسية للمراجعة " بأن المراجعة عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من مسايرة هذه العناصر إلى الأطراف المعنية [6].

أما الباحث من جانبه يرى بأن المراجعة هي فحص انتقادي للمستندات والسجلات الخاصة بالوحدة المحاسبية للشركات ، وتهتم بتحقيق ومراجعة الأحداث الاقتصادية وتقوم بتوصيل النتائج للأطراف المعنية

أهداف المراجعة :

" يتمثل الهدف من مراجعة القوائم المالية في إبداء الرأي عن عدالة كل من المركز المالي ، نتائج التشغيل ، والتدفقات النقدية واتفاق القوائم المالية مع معايير المحاسبة المتعارف عليها في إطار مفهوم الأهمية النسبية "[7]

يرى البعض بأن للمراجعة هدف أساسي وأهداف تبعية [8]

فالهدف الأساسي من المراجعة هو التحقق من المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وفق القيام بأعمال المراجع ، للتمكن من إبداء الرأي عن مدى دلالة البيانات الواردة في الميزانية على نتائج الأعمال والمركز المالي .

أما الأهداف التبعية للمراجعة فمنها :

1 – اكتشاف الأخطاء والغش وتقليل فرصها بسبب الأثر الرادع لمهمة المراجع .

2- اطمئنان أصحاب المنشأة على سلامة إدارتها وسلامة أموالهم المستثمرة أو زيادتها أو التعرف فيها على وجه آخر .

3- اعتماد الغير على الحسابات المراجعة في تقرير المركز المالي للمنشأة للاطمئنان على حقوقهم وسلامة استثمار أموالهم .

يرى الباحث أن أهداف المراجعة يمكن أن تكون مباشرة كالتحقق من صحة القوائم المالية ، وغير مباشرة كاكتشاف الأخطاء والتزوير بالدفاتر من خلال قيام المراجع بمهمته .

معايير المراجعة :

" هي الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع فى أثناء أدائه لمهنته والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها " وتنقسم المعايير إلى ثلاث مجموعات ، معايير عامة وأخرى تتعلق بالعمل الميداني وثالثة تتعلق بإعداد التقرير[9] .

1-المعايير العامة :

تهتم بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب وهناك ثلاثةمعايير عامة هي :

أ/ التأهيل العلمي والعملي

يعني ضرورة أن يكون لدى المراجع الخارجي درجة من التأهيل الفني في مجال المواد المحاسبية والمراجعة بالإضافة إلى بعض جوانب المعرفة الأخرى والتي تمكن المراجع من إبداء الرأي فيما يعرض عليه من قوائم وتقارير، وكذلك الخبرة المهنية ، كما هو الحال في جميع المهن الأخرى والتي تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاولتها [10].

ب/ استقلالية المراجع :

إن الشخص الذي يقوم بمراجعة الحسابات الختامية بقصد إبداء الرأي عما إذا كانت صادقة وواضحة لابد له أن يعمل في استقلال تام بعيداً عن المؤثرات غير المرتبطة بالمهنة . في الواجب وعلى الرغم من أن استقلال المراجع مسألة ذهنية تتعلق بشخصية المراجع لكن يجب ألا تترك هكذا وإنما توضع لها قواعد وحدود لكل ناحية ، ويلتزم المراجع بهذه القواعد في كل وقت وهناك مظاهر تؤكد على استقلال المراجع ومن بين هذه المظاهر ، تعيين المراجع ،تعيين أتعاب المراجع [11].

ج/ العناية المهنية :

يتطلب المعيار الثالث من المعايير العامة للمراجعة من المراجع بذل العناية المهنية الواجبة والذي يعتمد على فرض التزامات مهنية من قبل الطرف الثالث بما يجب أن يتحمل مسئولية أداء مهنته كمهني وبنفس درجة المهارة العادية المتوفرة بشكل عام لدى غيره في نفس المجال ، وإزاء ذلك فإن مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة إنما

يفرض مستوى من مسئولية الأداء يجب تحقيقه بواسطة كل الأشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل الميداني وإعداد التقرير[12].

2- معايير العمل الميداني :

تتمثل في الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية ، وتنحصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميداني في ثلاثة معايير هي :

أ- توقيت العمل الميداني :

يبين أول مستوى من مستويات العمل الميداني أن ضرورة تأدية العمل وفقاً لخطة ملائمة وفي حالة وجود مساعدين فيجب على المراجع أن يشرف عليهم ويشتمل هذا المعيار على الآتي :

_ توقيت تعيين المراجع الخارجي :

إن لتعيين المراجع الخارجي في وقت مبكر مزايا عديدة بالنسبة للمراجع نفسه ولعميله ، فهو يمكن المراجع الخارجي من تخطيط عمله بيسر وكذلك يمكنه من تحديد المدى الذي يستطيع أن يعمل خلاله قبل تاريخ الميزانية ، وبالنسبة للعميل فإنه سيضمن قيام المراجع بأداء فحصه بطريقة أكثر كفاية وفي وقت مبكر بعد نهاية السنة المالية [13].

_ توقيت القيام بالمراجعة :

يتعين على المراجع أن يضع خطة للاختبارات المستمرة التي ستتم على مدار السنة ، على أن تقتصر اختبارات نهاية العام على بعض المفردات ذات الطبيعة الخاصة مثل عمليات الإهلاك والتسويات الجردية الأخرى [14] .

_ توقيت إجراءات تنفيذ المراجعة :

المزاولة المهنية أظهرت أن هناك بعض الاختبارات التي يتطلب الأمر إجراؤها في توقيت زمني معين وإلا فقدت الكثير من أهميتها ، ومن الأمثلة على ذلك تعدد خزائن المشروع فمن الأفضل إجراء جرد هذه الخزائن جميعها في وقت واحد مما يجنب المشروع احتمالات فتح فرص التلاعب أمام أمين الخزينة لإخفاء بعض الأخطاء عندما يتمكن من تحويل النقدية من خزينة إلى أخرى إذا تمت عمليات جرد هذه الخزائن على فترات متفاوتة [15].

ب/ تقييم نظام الرقابة الداخلية :

تتمثل أهمية هذه الخطوة في أنها تساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق واختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية وبالطبع فإن الغرض الذي يفسر هذا إنما يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد إنما ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها ، فكون معظم أرصدة القوائم المالية لعملاء المراجعة الكبار تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية ، فإنه يكون من غير الممكن أو غير الاقتصادي مراجعة كافة هذه العمليات مائة في المائة ومن ثم فإن المراجع يجب أن يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية [16].

ج/ كفاية وصلاحية أدلة الإثبات :

المعيار الثالث من معايير العمل الميداني فإنه يتطلب من المراجع ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساساً معقولاً لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية ، ويمثل مفهوم دليل الإثبات حجر الأساس لعملية المراجعة كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميداني ، فكافة القرارات التي يصل إليها المراجع تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم [17].

يرى الباحث أن المعايير التي تحكم عملية المراجعة تتمثل في المعايير العامة والتي تهتم بتأهيل المراجع من الناحية العلمية والعملية وكذلك استقلاليته ، ومعايير العمل الميداني والتي تهتم بالتخطيط المسبق لعملية المراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية .

مفهوم تقرير المراجعة :

هنالك العديد من المفاهيم والتعريفات التي قدمها الكتاب والباحثون حول ماهية تقارير المراجعة وهي كالآتي :

هي بيان مكتوب يلخص رأي مدقق الحسابات المعتمد على ما قام به من وسائل وإجراءات فنية في فحص وتدقيق البيانات المالية في المستندات والدفاتر والكشوف ، وكذلك قوائم نتيجة الأعمال (متاجرة ، وأرباح وخسائر ، وميزانية) ، يقدم للهيئة العامة ، المساهمين في شركات الأموال أو صاحب المشروع الفردي أو الشريك أوالمديرين في شركات الأشخاص ويوضح التقرير بصفة أساسية رأي المدقق في مدى تعبير قوائم نتيجة الأعمال عن الأرباح الحقيقية والمركز المالي الحقيقي للمشروع في نهاية الفترة المالية بالإضافة إلى عناصر أخرى يتضمنها التقرير [18] .

أيضاً عرفه كاتب آخر بأنه عملية إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى دلالة العناصر على عملية المراجعة الفعلية وعليه يؤثر هذا الرأي في طبيعة القرارات المراد اتخاذها سواء من قبل الأطراف الخارجية أو الداخلية . وتأتي عادة بعد فحص العناصر المراد مراجعتها[19] .

يرى الباحث أن تقارير المراجعة هي إجراءات ووسائل وفحص وتدقيق للبيانات والمستندات والدفاتر التي يقوم بها المراجع من أجل التأكد من مدى تعبير القوائم المالية بصدق وعدالة عن الأرباح الحقيقية والمركز المالي الحقيقي .

أهداف تقارير المراجعة :

ترمى تقارير المراجعة إلى تحقيق العديد من الأهداف أهمها ما يلي[20] :

1/ الإبلاغ : حيث تهتم الإدارة العليا بتعرف أهم النتائج التي توصل إليها مراقب الحسابات من خلال قيامه بمراجعة عمليات المنشأة ، ويتعين ذلك أنه يمكن إبلاغ الإدارة بهذه النتائج في الشكل الذي يساعد على التفهم السليم من قبل الإدارة لهذه النتائج .

2/ الاقتناع : كما يتعين أن يكون أفراد الإدارة العليا على اقتناع بالميزات المرتبطة بالتوصيات التي يتضمنها التقرير ، وذلك قبل البدء في الموافقة عليها وتنفيذها .

3/ تحقيق النتائج وتطبيق التوصيات : حيث يمثل تحقيق النتائج أهم أهداف إعداد التقرير التفصيلي لمراقب الحسابات وذلك من حيث تنفيذ التوصيات التي تؤدي لعموم الأخطاء والمشاكل المرتبطة بنظم العمل المطبقة في المنشأة .

معايير إعداد التقرير :

يجب على المراجع عند كتابة تقريره أن يتمسك بأربعة معايير مقبولة قبولاً عاماً هي[21]

1- إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية :

يتطلب أول معايير إعداد التقرير ضرورة تبيان التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهو ما يعني ضمنياً أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معياراً يقاس عليها أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم .

2- بيان مدى ثبات المنشأة على تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى :

يجب على مراجع الحسابات أن يوضح في تقريره التغيرات التي حدثت في المبادئ التي تؤثر تأثيراً ذا بال في الحسابات الختامية محل التقرير ، سواء كان ذلك من ناحية الشكل كاعتبار بعض عناصر حساب التشغيل والمتاجرة ضمن عناصر الأرباح والخسائر أو العكس أو اعتبار بعض بنود الميزانية ضمن المصروفات أوالنقيض أو تعديل أساس الإيرادات المستحقة أو المدفوعة مقدماً أو إعادة تقويم الأصول خلال العام بما يزيد الأرباح أو ينقص الخسائر أو النقيض ، وذلك كله إذا لم تكن الحسابات الختامية المنشورة قد شرحت هذه المسائل بصورة كافية [22] .

3- بيان ما إذا كانت القوائم المالية توضح بشكل كاف عن جميع البيانات الجوهرية :

يتطلب هذا المعيار ضرورة إفصاح المراجع بتقرير المراجعة عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق عدالة العرض ، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات أغفلت أو حذفت من صلب القوائم المالية أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها ، أي إن الإفصاح المناسب للقوائم المالية مفترض ما لم يشر تقرير المراجعة إلى خلاف هذا .

إن مسئولية إعداد القوائم المالية بما في ذلك الملاحظات الملحقة بها تقع على العميل ، ومن ثم فعلى الرغم من أن المراجع قد يوصي بإجراء تغيير ما في هذه القوائم ، فإن القرار النهائي حول المعلومات التي يجب أو لا يجب أن تتضمنها هذه القوائم لا يزال قرار العميل ، ولهذا فلو فرض أن المراجع قد انتهى إلى أن إفصاح هذه القوائم المالية غير كاف أو أنها لا تتطابق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، فليس لديه الصلاحية لإجبار العميل على تعديل القوائم المالية لتعكس هذا الإفصاح المناسب ، ومع هذا فإن المراجع يستطيع التحكم في

محتوى تقرير المراجعة ، ومن ثم فعليه مسئولية تضمينه الإفصاح الضروري في أي وقت تتجاهل القوائم المالية للعميل هذا الإفصاح أو تتضمن إفصاح غير دقيق [23].

4- إبداء الرأي في القوائم المالية في جملتها كوحدة واحدة :

يتضح من هذا المعيار أن المراجع يبدي رأيه في القوائم المالية في جملتها كوحدة واحدة وليس عن المفردات الواردة بها تفصيلاً ، فقد تصادف المراجع حالات تكون فيها المفردات سليمة ولكن القوائم المالية في جملتها غير معبرة عن حقيقة المركز المالي ، كما لو كان التبويب في الميزانية غير سليم ويؤدي إلى التضليلمع صحة الأرقام [24].

رابعاً : الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة

مفهوم الجودة :

لغة : تعني صار جيداً ، ويقال جاد العمل فهو جيد [25] .

اصطلاحاً : قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية الواردة في القوائم المالية والتقرير عنها[26] .

عرفها أحد الكتاب بأنها (درجة دقة المعلومات التي يوفرها المراجع للمستثمرين الناتجة عن التزامه بالمعايير المهنية أثناء أدائه لعملية المراجعة).

كما يرى البعض بأنها (مجموعة من الصفات والحقائق الكلية للمنتج أو الخدمة التي تكشف عن مقدار تصاعد إشباع حاجات معينة ، وأنها حصول ملائمة المنتج أو الخدمة على إشباع حاجات ورغبات المستهلك)[27].

يتفق الباحث في تعريف الجودة مع الاتجاه الذي يرى أن مفهوم جودة المراجعة من المفاهيم المثيرة للجدل ولم يستقر الفكر المحاسبي على تعريف معين وواضح لهذا المفهوم ، حيث أن تحديد جودة الخدمات بشكل عام أصعب من تحديد جودة المنتجات الملموسة ، كما أن خدمة المراجعة ليست من الخدمات العادية التي يستفيد منها طرف واحد ، وإنما أطراف عديدة وغير معروفة للمراجعين أنفسهم ، مما يخلق تعارض مصالح بين هذه الأطراف .

الأبعاد الأساسية لجودة المراجعة :

وفقاً لمفهوم جودة المراجعة السابق إيضاحه ، يجب أن يتصف الرأي المهني للمراجع بخصائص تشبع حاجات مستخدمي القوائم المالية ، والرأي المهني للمراجع نتاج أداء عملية المراجعة وفق المعايير المهنية ، ويجب أن تؤخذ احتياجات مستخدمي القوائم المالية عند صياغة المعايير المهنية ، والتحقق من الالتزام بها عند أداء عملية المراجعة والتقرير عنها ، لذلك تتمثل الأبعاد الأساسية لجودة المراجعة في المحددات التالية [28]:

1- معرفة حاجات مستخدمي القوائم المالية

تتمثل حاجات مستخدمي القوائم المالية في معرفة المحتوى الإخباري للقوائم المالية للمنشأة ، فهم يتوقعون من المراجع أن يكشف كافة الأخطاء والمخالفات والغش ، ويعطي رأيه تأكيداً كاملاً بخلو القوائم المالية منها ، وأن يقرر المراجع عن مقدرة المنشأة على الاستمرار والوفاء بالتزاماتها والإنذار المبكر بفشل انهيار المنشأة ، واكتشاف التصرفات غير القانونية للعملاء والإفصاح عنها وإبلاغ السلطات المختصة .

2- ترجمة حاجات مستخدمي القوائم المالية إلى معايير مهنية :

يتم تعينحاجات مستخدمي القوائم المالية ثم ترجمتها إلى معايير قابلة للتفسير والفهم والتطبيق من جانب الممارسين ، وتقع مسئولية ذلك على المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة ، وتضع نشرات معايير المراجعة (SASS) الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) في اعتبارها احتياجات مستخدمي القوائم المالية عند صياغة وإصدار معايير المراجعة ، حيث طلبت نشرات معايير المراجعة (SASS) من المراجع أن يأخذ في اعتباره احتياجات مستخدمي القوائم المالية عند تحديد مستوى الأهمية النسبية والمخاطر ، ومستوى الإفصاح ، وجوهرية الأخطاء والمخالفات ، وذلك بأن يكون التحديد مبنياً على مقدار تأثيرها في قرار مستخدمي القوائم المالية .

3- التزام مكاتب المراجعة بالمعايير المهنية :

لا يكفي التعرف على احتياجات مستخدمي القوائم المالية وترجمتها إلى معايير مهنية بل يجب كذلك استكمالاً للأبعاد الأساسية لجودة المراجعة – التحقق من التزام مقدمي خدمات المراجعة بهذه المعايير في كل مراحل أداء عملية المراجعة التي يقومون بها ، وإدراكاً من المهنة بأهمية هذا البعد ، فقد طالبت مكاتب المراجعة تصميم نظام فعال لرقابة الجودة يرمى إلى توفير التحقق المعقول من أن المعايير المهنية يتم الالتزام بها في تنفيذ عملية المراجعة [29].

العوامل التي تؤدي إلى تحسين جودة الأداء في المراجعة :

عرض أحد الكتاب بعض العوامل التي تؤدي إلى تحسين جودة الأداء في المراجعة وهي [30]:

1- الاختيار الصحيح للمراجعين الذين يستطيعون انجاز العمل أفضل من غيرهم وتوجيههم للوظائف التي تناسب قدراتهم .

2- العناية بتدريب المراجعين على كل مستحدث في طرق العمل مع إتاحة فرص الترقي .

3- توفير بيئة العمل المناسبة للمراجعين ، وتزويدهم بالأدوات والمواد التي تمكنهم من العمل بكفاءة عالية وبحد أدنى من الجهد .

4- أهمية اختيار القادة في مكتب المراجعة نظراً لدورهم في التأثير في سلوك المراجعين

4- تنمية مفهوم الرقابة الذاتية لدى المراجعين القائمين بعملية المراجعة ، بما يؤدي إلى زيادة كفاءتهم في العمل[31] .

الأطراف المهتمة بجودة المراجعة :

إن جودة المراجعة تعني تحقيق مجموعة من الفوائد لكل الأطراف المهتمة بعملية المراجعة كما يلي[32] :

1- عملاء المراجعة :

هي الوحدات الاقتصادية محل المراجعة ، حيث تعني المراجعة بالنسبة لهم مقدار الثقة في قوائمها المالية ، مما ينعكس على استقرار أوضاعهم المالية والاقتصادية وكذلك استقرار الأوراق المالية في البورصة وزيادة قدرتهم في الحصول على الائتمان .

2- الأطراف المهتمة بالوحدة الاقتصادية :

تعني جودة المراجعة بالنسبة لهم درجة الثقة المكتسبة لديهم في القوائم المالية لتلك الوحدات ، والتي يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية المختلفة .

3- مكاتب المراجعة :

تنعكس جودة الخدمات المقدمة منهم على زيادة عوائدها الاقتصادية وتحسين أوضاعهم التنافسية .

خامساً : الدراسة الميدانية

يحتوي هذا الجزء على إجراءات البحث الميدانية ، والأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث ، بالإضافة لاختبار فرضيات البحث .

مجتمع وعينة البحث :

أجري هذا البحث على عينة من مستخدمي التقارير المالية والأكاديميين في مجال المحاسبة والمراجعة، حيث قام الباحث بتوزيع عدد (50) استمارة على عينة الدراسة وبلغت نسبة الردود (90%).

المعالجات الإحصائية :

لتحليل بيانات البحث استخدم الباحث الأدوات الإحصائية التالية :

1 – إجراء اختبار الثبات لأسئلة الاستبانة وذلك باستخدام كل من :

أ . اختبار الصدق الظاهري :

تم استخدامه للتحقق من أن العبارات التي استخدمت للقياس تقيس مفهوماً معيناً بالفعل ولا تقيس أبعاداً أخرى .

ب _ معامل ألفا كرونباخ :

تم استخدامه لقياس الاتساق الداخلي لعبارات البحث للتحقق من صدق الأداء .

2 _ أساليب الإحصاء الوصفي :

تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي وذلك لوصف خصائص مفردات عينة البحث من خلال التوزيع التكراري والوسط الحسابي والانحراف المعياري .

3 – اختبار كاي تربيع :

تم استخدام هذا الاختبار لاختبار الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة عند مستوى معنوية 5% ويعني ذلك أنه إذا كانت قيمة (كاي تربيع) المحسوبة عند مستوى معنوية أقل من 5% يرفض فرض العدم وهذا يعني (وجود فروق ذات دلالة معنوية وتكون الفقرة إيجابية) . أما إذا كانت قيمة (كاي تربيع) عند مستوى معنوية أكبر من 5% فذلك معناه قبول فرض العدم ومن ثم عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وتكون الفقرة سلبية.

ثبات وصدق أداة البحث :

للتحقق من الثبات الإحصائي للإستبانة أتبع الباحث طريقة ألفا كرونباخ ويتم التحقق من الصدق الإحصائي عن طريق الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ ، وكان الثبات والصدق الذاتي كما هو موضح أدناه.

نتائجاختبارالثباتوالصدقلعباراتفروضالبحث

الفروض	عدد العبارات	ختبار الثبات	ختبار الصدق
الفرضية الأولى	10	0.86	0.93
الفرضية الثانية	10	0.82	0.91

المصدر : إعدادالباحثبالاعتمادعلىبياناتالاستبيانة، 2015م .

التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الأولى

العبارة	وافق بشدة		وافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
	عدد	سبة	عدد	سبة	عدد	سبة	عدد	سبة	عدد	سبة
لمعرفة الكافية بالمعايير المحاسبية الدولية	22	48.9	21	46.7	1	2.2	1	2.2	0	0
لتزام فريق العمل بمعايير المراجعة الدولية	21	46.6	22	49	2	4.4	0	0	0	0
لمعرفة الجيدة لفريق المراجعة بنشاط ميل	21	46.7	23	51.1	1	2.2	0	0	0	0
لتدريب والتعليم المستمر للمراجعين	23	51.1	20	44.5	2	4.4	0	0	0	0
لاستفادة من وسائل التقنية الحديثة تركيز عليها في انجاز أعمال المراجعة	21	46.7	20	44.4	3	6.7	1	2.2	0	0
حصول المراجع على شهادة مهنية	23	51.1	18	40	4	8.9	0	0	0	0
لالتزام بقواعد وآداب سلوكيات مهنة راجعة	21	46.7	21	46.7	3	6.6	0	0	0	0
لخبرة العملية لفريق العمل في مجال راجعة	24	54	18	40	2	4.4	1	2.2	0	0
لتركيز على مراقبة الجوانب الأخلاقية	20	44.4	21	46.7	3	6.6	1	2.2	0	0
ستقلال المراجع مظهراً وجوهراً	24	53.3	18	40	2	4.4	1	2.2	0	0
جموع العبارات	220	48.9	202	44.9	23	5.1	5	0.1	0	0

المصدر: إعدادالباحثبالاعتمادعلىبياناتالاستبيانه، 2015م .

يتضحمنالجدولمايلي:

1/ أنغالبيةأفرادالعينةيوافقونعلى**المعرفة الكافية بالمعاييرالمحاسبيةالدولية**حيثبلغتنسبتهم (95.6%) وبلغتنسبةغيرالموافقينعلىذلك (2.2%). أماأفرادالعينةوالذينلميبدوا إجاباتمحددةفقدبلغتنسبتهم (2.2%) .

2/ أنغالبيةأفرادالعينةيوافقونعلى**التزامفريقالعملبمعاييرالمراجعةالدولية**حيثبلغتنسبتهم (95.6%) وبلغتنسبةغيرالموافقينعلىذلك (0%) . أماأفرادالعينةوالذينلميبدوا إجاباتمحددةفقدبلغتنسبتهم (4.4%) .

3 / أنغالبيةأفرادالعينةيوافقونعلى**المعرفةالجيدةلفريقالمراجعةبنشاطالعميل**حيثبلغتنسبتهم (97.8%وبلغتنسبةغيرالموافقينعلىذلك (0.0%) . أماأفرادالعينةوالذينلميبدوا إجاباتمحددةفقدبلغتنسبتهم (2.2%) .

4/ أنغالبيةأفرادالعينةيوافقونعلى**التدريبوالتعليمالمستمرللمراجعين**حيثبلغتنسبتهم (95.6%) ،بينمابلغتنسبةغيرالموافقينعلىذلك (0%) . أماأفرادالعينةوالذينلميبدوا إجاباتمحددةفقدبلغتنسبتهم (4.4%) .

5/ أنغالبيةأفرادالعينةيوافقونعلى**الاستفادةمنوسائلالتقنيةالحديثةوالتركيزعليهافيإنجازأعمالالمراجعة**حيثبلغتنسبتهم (91.1%) ،بينمابلغتنسبةغيرالموافقينعلىذلك (2.2%) . أماأفرادالعينةوالذينلميبدوا إجاباتمحددةفقدبلغتنسبتهم (6.7%).

6/ أنغالبيةأفرادالعينةيوافقونعلى**حصولالمراجععلىشهادةمهنية**حيثبلغتنسبتهم (91.1%) فى حينبلغتنسبةغيرالموافقينعلىذلك (0.0%) . أماأفرادالعينةوالذينلميبدوا إجاباتمحددةفقدبلغتنسبتهم (8.9%) .

7/ أنغالبيةأفرادالعينةيوافقونعلى**الالتزامبقواعدوآدابسلوكياتمهنةالمراجعة**حيثبلغتنسبتهم (93.4%)،حينبلغتنسبةغيرالموافقينعلىذلك (0%) . أماأفرادالعينةوالذينلميبدوا إجاباتمحددةفقدبلغتنسبتهم (6.6%) .

8/ أنغالبيةأفرادالعينةيوافقونعلى**الخبرةالعمليةلفريقالعملفىمجالالمراجعة**حيثبلغتنسبتهم (85%) ،كمابلغتنسبةغير الموافقينعلىذلك (2.2%) . أماأفرادالعينةوالذينلميبدوا إجاباتمحددةفقدبلغتنسبتهم (4.4%) .

9/ أنغالبيةأفرادالعينةيوافقونعلى**التركيزعلىمراقبةالجوانبالأخلاقية**حيثبلغتنسبتهم (91.1%) ،بينمابلغتنسبةغير الموافقينعلىذلك (2.2%) . أماأفرادالعينةوالذينلميبدوا إجاباتمحددةفقدبلغتنسبتهم (6.6%) .

10/ أنغالبيةأفرادالعينةيوافقونعلى**استقلالالمراجعمظهراًوجوهراً**حيثبلغتنسبتهم (93.3%) ،كمابلغتنسبةغيرالموافقينعلىذلك (2.2%) . أماأفرادالعينةوالذينلميبدوا إجاباتمحددةفقدبلغتنسبتهم (4.4%) .

11/ أنغالبيةأفرادالعينةيوافقونعلىجميعالعباراتالتيتقيس **(فرضيةالدراسةالأولى)** حيثبلغتنسبتهم (93.8%) % ،وبلغتنسبةغيرالموافقينعلىذلك (5.1%) . أماأفرادالعينةوالذينلميبدوا إجاباتمحددةفقدبلغتنسبتهم (.01%) .

التوزيع التكراري لعبارات الفرضية الثانية

العبارة	وافق بشدة	وافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة

	عدد	سبة	عدد	سبة	عدد	سبة	عدد	سبة	عدد	سبة
قييم أنظمة الرقابة الداخلية لدى ميل	28	62.2	15	33.3	2	4.4	0	0	0	0
ضع خطة فعالة لعملية المراجعة	28	62.2	15	33.3	2	4.4	0	0	0	0
لالتزام بانجاز العمل بحسب ماهو خطط له	22	48.9	20	44.4	3	6.7	0	0	0	0
وقيت عملية المراجعة	22	48.9	21	46.7	2	4.4	0	0	0	0
قويم إمكانية استخدام أسلوب ينات الإحصائية في المراجعة	20	44.4	20	44.4	5	11.2	0	0	0	0
لتخطيط والإشراف على ساعدين في أثناء العمل	16	35.5	22	48.9	6	13.3	1	2.2	0	0
عادة توزيع فريق العمل على مهام رى في أثناء العمل	13	28.9	19	42.2	9	20	4	8.9	0	0
راقبة الخطوات التي يتبعها راجع في أثناء المراجعة	15	33.3	19	42.2	9	20	1	2.2	1	2.2
درة المراجع المسئول على الإجابة ن الاستفسارات الموجهة إليه من جهة التي قامت بتعيينه في أثناء اقشة التقرير	15	33.3	18	40	8	17.8	3	6.7	1	2.2
درة المراجع على التواصل مع ساء الوحدات التنفيذية الخاضعة راجعة	20	44.4	22	48.9	2	4.4	1	2.2	0	0
جموع العبارات	199	44.2	191	42.4	48	10.7	10	2.2	2	0.5

المصدر: إعدادالباحثبالاعتمادعلىبياناتالاستبيانة، 2015م.

يتضحمنالجدولمايلي:

1/ أنغالبيةأفرادالعينةيوافقونعلى**تقييمأنظمةالرقابةالداخليةلدىالعميل**حيثبلغتنسبتهم (95.5%) ،في حينبلغتنسبةغيرالموافقينعلىذلك (0%) . أماأفرادالعينةوالذينلميبدوإجاباتمحددةفقدبلغتنسبتهم (4.4%) .

2/ أنغالبيةأفرادالعينةيوافقونعلى**وضعخطةفعالةلعمليةالمراجعة**حيثبلغتنسبتهم (95.5%) ،في حينبلغتنسبةغيرالموافقينعلىذلك (0%) . أماأفرادالعينةوالذينلميبدوإجاباتمحددةفقدبلغتنسبتهم (4.4%) .

3/ أنغالبيةأفرادالعينةيوافقونعلى **الالتزامبانجازالعملبحسبما هومخططله**حيثبلغتنسبتهم (93.3%) ،فى حينبلغتنسبةغيرالموافقينعلىذلك (0%) . أماأفرادالعينةوالذينلميبدوا إجاباتمحددةفقدبلغتنسبتهم (6.7%) .

4/ أنغالبيةأفرادالعينةيوافقونعلى**توقيتعملية المراجعة**حيثبلغتنسبتهم(95.6 %) ،فى حينبلغتنسبةغيرالموافقينعلىذلك (0%) . أماأفرادالعينةوالذينلميبدوا إجاباتمحددةفقدبلغتنسبتهم (4.4%) .

5/ أنغالبيةأفرادالعينةيوافقونعلى**تقويمإمكانيةاستخدامأسلوبالعيناتا لإحصائيةفيالمراجعة**حيثبلغتنسبتهم (88.8%) ،فى حينبلغتنسبةغيرالموافقينعلىذلك (0%) . أماأفرادالعينةوالذينلميبدوا إجاباتمحددةفقدبلغتنسبتهم (11.2%) .

6/ أنغالبيةأفرادالعينةيوافقونعلى**التخطيطوا لإشرافعلىالمساعدينفيأثنا ءالعمل**حيثبلغتنسبتهم (84.4%) ،بينمابلغتنسبةغيرالموافقينعلىذلك (2.2%) . أماأفرادالعينةوالذينلميبدوا إجاباتمحددةفقدبلغتنسبتهم (13.3%) .

7/ أنغالبيةأفرادالعينةيوافقونعلى**إعادةتوزيعفريقالعملعلىمهامأخربفيأثنا ءالعمل**حيثبلغتنسبتهم (71.1%) ،فى حين بلغتنسبةغيرالموافقينعلىذلك (8.9%) . أماأفرادالعينةوالذينلميبدوا إجاباتمحددةفقدبلغتنسبتهم (20%) .

8/ أنغالبيةأفرادالعينةيوافقونعلى**مراقبةالخطواتالتييتبعهاالمراجعفيأثنا ءالمراجعة**حيثبلغتنسبتهم (75.5%) ،فى حينبلغتنسبةغير الموافقينعلىذلك (4.4%) . أماأفرادالعينةوالذينلميبدوا إجاباتمحددةفقدبلغتنسبتهم (20%) .

9/ أنغالبيةأفرادالعينةيوافقونعلى**قدرةالمراجعالمسئولعلىا لإجابةعنالاستفساراتالموجهةإليهمنالجهةالتيقامتبتعيينهفيأثنا ءمناقشة التقرير**حيثبلغتنسبتهم (73.3%) ،فى حينبلغتنسبةغير الموافقينعلىذلك (8.9%) . أماأفرادالعينةوالذينلميبدوا إجاباتمحددةفقدبلغتنسبتهم (17.8%) .

10/ أنغالبيةأفرادالعينةيوافقونعلى**قدرةالمراجععلىا لتواصلمعرؤساءالوحداتالتنفيذيةالخاضعةللمراجعة**حيثبلغتنسبتهم (93.3%) ،فى حين بلغتنسبةغيرالموافقينعلىذلك (2.2%) . أماأفرادالعينةوالذينلميبدوا إجاباتمحددةفقدبلغتنسبتهم (4.4%)

11/ أنغالبيةأفرادالعينةيوافقونعلىجميعالعباراتالتيتقيس **(فرضيةالدراسةالثانية)** حيثبلغتنسبتهم (86.6%)،بينمابلغتنسبةغيرالموافقينعلىذلك (2.6%) أماأفرادالعينةوالذينلميبدوا إجاباتمحددةفقدبلغتنسبتهم (10.7%).

الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الأولى

لعبارات	لانحرافالمعياري	لمتوسط	لدلالة	لترتيب
لمعرفة الكافية بالمعايير المحاسبية الدولية	0.629	4.44	وافقبشدة	5
لتزام فريق العمل بمعايير المراجعة الدولية	0.572	4.43	وافق بشدة	6
لمعرفة الجيدة لفريق المراجعة بنشاط العميل	0.584	4.45	وافق بشدة	4
لتدريب والتعليم المستمر للمراجعين	0.564	4.49	وافق بشدة	1

لاستفادة من وسائل التقنية الحديثة والتركيز عليها في جاز أعمال المراجعة	0.634	4.40	وافق بشدة	9
حصول المراجع على شهادة مهنية	0.596	4.41	وافق بشدة	8
لالتزام بقواعد وآداب سلوكيات مهنة المراجعة	0.603	4.42	وافق بشدة	7
لخبرة العملية لفريق العمل في مجال المراجعة	0.641	4.47	وافق بشدة	2
لتركيز على مراقبة الجوانب الأخلاقية	0.685	4.35	وافق بشدة	10
ستقلال المراجع مظهراً وجوهراً	0.700	4.46	وافق بشدة	3
لإجمالي	0.620	4.43	وافق بشدة	

المصدر: إعدادالباحثبالاعتمادعلىبياناتالاستبيانة، 2015م.

يتضحمنالجدولمايلي :

1/ أنجميعالعبارات**التيتعبرعنعباراتمحور (فرضيةالدراسةالأولى)**يزيدمتوسطهاعنالوسطالفرضي (3) وهذهالنتيجةتدلعلىموافقةأفرادالعينةعلىجميع**عباراتمحور (فرضيةالدراسةالأولى)**.

2/ أهمعبارةمنعبارات**محور (فرضيةالدراسةالأولى)**هيالعبارة(**التدريبوالتعليمالمستمرللمراجعين**) حيثبلغمتوسطإجاباتأفرادالعينةعلىالعبارة (4.49) بانحرافمعياري **(0.564)** تليهافيالمرتبةالثانيةالعبارة (**الخبرةالعمليةلفريقالعملفيمجالالمراجعة**) حيثبلغمتوسطالعبارة (4.47) بانحرافمعياري **(0.641)**.

3/ أقلعبارةمنحيثالموافقةهيالعبارة (**التركيزعلىمراقبةالجوانبالأخلاقية**) حيثبلغمتوسطالعبارة (3.61) بانحرافمعياري (0.913).

4/ بلغمتوسطجميعالعبارات (4.43) بانحرافمعياري **(0.620)** وهذايدلعلىأنغالبيةأفرادالعينةيوافقونبشدةعلىجميعالعباراتالتيتقيس**عباراتمحورفرضيةالدراسةالأولى**.

الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية

لعبارات	**لانحراف معياري**	**لمتوسط**	**لدلالة**	**لترتيب**
تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لدى العميل	0.544	4.59	وافق بشدة	1
وضع خطة فعالة لعملية المراجعة	0.556	4.58	وافق بشدة	2
لالتزام بانجاز العمل بحسب ماهو مخطط له	0.635	4.40	وافق بشدة	4
توقيت عملية المراجعة	0.563	4.46	وافق بشدة	3
تقويم إمكانية استخدام أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة	0.672	4.33	وافق بشدة	6
لتخطيط والإشراف على المساعدين في أثناء العمل	0.777	4.18	وافق	7
عادة توزيع فريق العمل على مهام أخرى في أثناء العمل	0.923	3.88	وافق	10
مراقبة الخطوات التي يتبعها المراجع في أثناء المراجعة	0.838	4.04	وافق	8
قدرة المراجع المسئول على الإجابة عن الاستفسارات الموجهة إليه ن الجهة التي قامت بتعيينه في أثناء مناقشة التقرير	0.947	3.97	وافق	9

قدرة المراجع على التواصل مع رؤساء الوحدات التنفيذية الخاضعة لمراجعة	0.658	4.36	وافق بشدة	5
لإجمالي	0.711	4.28	وافق بشدة	

المصدر : إعدادالباحثبالاعتمادعلىبياناتالاستبيانة، 2015م.

يتضحمنالجدولمايلي :

1/ أنجميعالعباراتالتيتعبرعنعباراتمحور **(فرضيةالدراسةالثانية)**يزيدمتوسطهاعنالوسطالفرضي (3) وهذهالنتيجةتدلعلىموافقةأفرادالعينةعلىجميع**عباراتمحور (فرضيةالدراسةالثانية).**

2/ أهمعبارةمنعباراتمحور **(فرضيةالدراسةالثانية)**هيالعبارة (**تقييمأنظمةالرقابةالداخليةلدىالعميل)** حيثبلغمتوسطإجاباتأفرادالعينةعلىالعبارة (4.59) بانحرافمعياري **(0.544)** ،تليهافيالمرتبةالثانيةالعبارة (**وضعخطةفعالةلعمليةالمراجعة)** حيثبلغمتوسطالعبارة (4.58) بانحرافمعياري (0.556) .

3/ أقلعبارةمنحيثالموافقةهيالعبارة **(إعادةتوزيعفريقالعملعلىمهامأخرىفيأثناءالعمل)** حيثبلغمتوسطالعبارة (3.88) بانحرافمعياري (0.923).

4/ بلغمتوسطجميعالعبارات (4.28) بانحرافمعياري (0.711) وهذايدلعلىأنغالبيةأفرادالعينةيوافقونبشدةعلىجميعالعباراتالتيتقيس**عباراتمحورفرضيةالدراسةالثانية.**

اختباركايتربيعلدلالةالفروقلعباراتالفرضيةالأولى

عبارات الفرضية	لمتوسط	يمة كاى يبع	ستوى عنوية	لدلالة
لمعرفة الكافية بالمعايير المحاسبية الدولية	4.44	127.6	0.000	نبول
لتزام فريق العمل بمعايير المراجعة الدولية	4.43	58.1	0.000	نبول
لمعرفة الجيدة لفريق المراجعة بنشاط العميل	4.45	130.8	0.000	نبول
لتدريب والتعليم المستمر للمراجعين	4.49	61.9	0.000	نبول
لاستفادة من وسائل التقنية الحديثة والتركيز عليها في انجاز مال المراجعة	4.40	113.5	0.000	نبول
حصول المراجع على شهادة مهنية	4.41	103.9	0.000	نبول
لالتزام بقواعد وآداب سلوكيات مهنة المراجعة	4.42	50.4	0.000	نبول
لخبرة العملية لفريق العمل في مجال المراجعة	4.47	119.9	0.000	نبول
لتركيز على مراقبة الجوانب الأخلاقية	4.35	100.5	0.000	نبول
ستقلال المراجع مظهراً وجوهراً	4.46	115.3	0.000	نبول
جمالي العبارات	4.43	98.1	0.000	نبول

المصدر :إعدادالباحثبالاعتمادعلىبياناتالاستبيانة،2015 م .

بلغتقيمة (كايتربيع)لجميععباراتمحور**فرضيةالدراسةالأولى** (98.1) بمستوىمعنوية (0.000) وهذهالقيمةأقلمنمستوىالمعنوية (5%) وعليهفإنذلكيشيرإلىوجودفروقذاتدلالةإحصائيةبينمتوسطالعبارة (4.43) والوسطالفرضيللدراسة (3) ولصالحالموافقينبشدةعلى**جميععباراتمحورفرضيةالبحثالأولى**.

ملخصنتائجفرضيةالبحث الأولى

فيمايليجدوليوضحملخصلنتائجفرضيةالبحثالأولى

ملخص نتائج الفرضية الأولى

لفرضية الأولى	لمتوسط ام	سبة وافقة	يمة كاى يع	ستوى عنوية	تيجة رضية
هنالكعلاقةذاتدلالةإحصائيةبينتأهيلفريقالمراجعةو ودةتقاريرالمراجعة	4.43	%93.8	98.1	0.000	بول

مماتقدمنستنتجأنفرضيةالبحثالأولىوالتينصتعلىأن

(هنالكعلاقةذاتدلالةإحصائيةبينتأهيلفريقالمراجعةوجودةتقاريرالمراجعة) يعتبرفرضمقبولبنسبةموافقةبلغت (93.8)%.

اختبار كايتربيعلدلالةالفروقلعباراتالفرضيةالثانية

عبارات الفرضية	لمتوسط	يمة كاى يع	ستوى عنوية	لدلالة
قييم أنظمة الرقابة الداخلية لدى العميل	4.59	79.4	0.000	بول
ضع خطة فعالة لعملية المراجعة	4.58	79.2	0.000	بول
لالتزام بانجاز العمل بحسب ماهو مخطط له	4.40	43.9	0.000	بول
وقيت عملية المراجعة	4.46	60.8	0.000	بول
قويم إمكانية استخدام أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة	4.33	32.6	0.000	بول
لتخطيط والإشراف على المساعدين في أثناء العمل	4.18	79.1	0.000	بول
عادة توزيع فريق العمل على مهام أخرى في أثناء العمل	3.88	33.7	0.000	بول
راقبة الخطوات التي يتبعها المراجع في أثناء المراجعة	4.04	103.4	0.000	بول
درة المراجع المسئول على الإجابة عن الاستفسارات الموجهة إليه من جهة التي قامت بتعيينه في أثناء مناقشة التقرير	3.97	85.9	0.000	بول
درة المراجع على التواصل مع رؤساء الوحدات التنفيذية الخاضعة راجعة	4.36	117.3	0.000	بول
جمالى العبارات	4.28	71.5	0.000	بول

المصدر :إعدادالباحثبالاعتمادعلىبياناتالاستبيانة، 2015 م .

بلغتقيمة (كايتربيع)لجميععباراتمحور**فرضيةالبحثالثانية** (71.5) بمستوىمعنوية (0.000) وهذهالقيمةأقلمنمستوىالمعنوية (5%) وعليهفإنذلكيشيرإلىوجودفروقذاتدلالةإحصائيةبينمتوسطالعبارة (3.96) والوسطالفرضيللدراسة (4.28) ولصالحالموافقينبشدةعلى**جميععباراتمحورفرضيةالبحثالثانية**.

ملخصنتائجفرضيةالبحثالثانية

فيمايليجدوليوضحملخصلنتائجفرضية البحثالثانية

ملخص نتائج الفرضية الثانية

الفرضية الثانية	المتوسط العام	نسبة الموافقة	قيمة كاي تربيع	مستوى المعنوية	النتيجة
هنالكعلاقةذاتدلالةإحصائيةبينإجراءاتالعملالميدانيوجودةتقاريرالمراجعة	4.28	%86.6	71.5	0.000	قبول

مماتقدمنستنتجأنفرضيةالبحثالثانيةوالتينصتعلىأن

(هنالكعلاقةذاتدلالةإحصائيةبينإجراءاتالعملالميدانيوجودةتقاريرالمراجعة) يعتبرفرضمقبولبنسبةموافقةبلغت (86.6%).

سادساً : النتائج والتوصيات

1- النتائج :

بعد استعراض الجانب النظري للبحث والدراسة الميدانية توصل الباحث إلى الآتي :

النتائج العامة :

- يحظى تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية بأهمية بالغة من الوجهة التشريعية والمهنية ويتجلى ذلك واضحاً من تعدد التشريعات التى تعده مطلباً أساسياً ولا تصح القوائم المالية بدونه ، وباعتباره الوسيلة الوحيدة التي يمكن الاعتماد عليها في الاتصال بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية .

نتائج البحث الميدانية :

تناولت فرضيات الدراسة أثر بعض العوامل فى جودة تقارير المراجعة وجاءت نتائج تحليل البيانات واختبار الفرضيات كما يلي :

أ- بنسبة موافقة بلغت 93.8% تحققت جميع عبارات الفرضية القائلة بأن " هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأهيل فريق المراجعة وجودة تقارير المراجعة " وتتمثل أهم نتائج اختبار الفرضية في الآتي:

- التعليم والتدريب المستمر للمراجعين له تأثيرفى جودة تقارير المراجعة .
- الخبرة العملية لفريق عمل المراجعة في مجال المراجعة تؤثر فى جودة تقارير المراجعة .
- استقلال المراجع مظهراً وجوهراً من العوامل التي تؤثر فى جودة تقارير المراجعة .

ب – بنسبة موافقة بلغت 86.9% تحققت جميع عبارات الفرضية القائلة بأن " هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات العمل الميداني وجودة تقارير المراجعة " وتتمثل أهم نتائج اختبار الفرضية في الآتي :

– تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لدى العميل تؤثر على جودة تقارير المراجعة .

– وضع خطة فعالة لعملية المراجعة تؤثر على جودة تقارير المراجعة .

– توقيت عملية المراجعة المناسب يؤثر على جودة تقارير المراجعة .

2– التوصيات :

أ – إلزام المنظمات المهنية للمراجعين على تطوير أنفسهم علمياً وعملياً على الأساليب الحديثة للمراجعة من أجل تجويد عملية المراجعة ومخرجاتها ، وإبداء رأي يعتمد على دراية علمية وخبرة عملية .

ب – العمل على توفير نظام رقابة في مكاتب المراجعة ممثل في مراجعة النظير لتأكيد على التزام منشأة المراجعة بمعايير الجودة وقواعد السلوك المهني .

ج – إلزام رؤساء الوحدات التنفيذية الخاضعة للمراجعة من قبل المنظمات المهنية على توفير سبل التواصل للمراجع معهم من أجل تجويد عملية المراجعة ومخرجاتها .

هوامش الدراسة :

1/ إبراهيم طه عبد الوهاب ، المراجعة _ النظرية العلمية والممارسة المهنية ، جامعة المنصورة ، المنصورة ، 2004م ، ص 49 .

2/ إبراهيم نادر شحاتة خاطر ، مدخل مقترح لتحسين عمليات المراجعة الخارجية من منظور نظرية النظم ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، العدد الخامس ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، 1991م ص ص 121 – 122 .

/3إبراهيم مدكور ، المعجم الوسيط ، ط3 ، معجم اللغة العربية ، بيروت ، 1985م ، ص 105 .

السعودية ، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض ،1995م ، ص ص 36– 58 -

4 - Jenny , g , and l. s. jean . 2002 "the in flounce of corporate governance mechanisms on the quality of financial reporting and auditing percepting of auditors and directors in Singapore " accounting and finance , vol.42 .
no .3 .November 2002.

5/خالد راغب الخطيب ، ود. عبد الوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004م ، ص 381.

6/سوسن عبد الفتاح محمد أبو الجود ، دراسه تحليله لأثر العوامل التنظميه لمكتب المراجعه المساهمه بجمهورية مصر العربيه– دراسه تطبيقيه على الشركات الصناعية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كليه التجاره وإداره الاعمال ، جامعه حلوان ، 2000م ، ص20.

7/د . سيد عبد الفتاح صالح حسن ، مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة – مدخل مقترح ،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثالث ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 1998م ،ص 208 .

8 / سيد عبد الفتاح صالح حسن ، مرجع سابق ، ص 209 .

9/ عادل محمود عبده سالم ، إطار مقترح لرفع كفاءة وفعالية الأداء المهني لمراقب الحسابات ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، 2006م .

10/ عبد الوهاب نصر علي ، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال – المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العلمية في ضوء معايير المراجعة المصرية الدولية الأمريكية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2001م ، ص 50

10/ عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، خصائص جودة المراجعة – دراسة ميدانية للمحيط المهني في

12 / عبد الستار أبو غدة ، مسؤولية المراجع وسلوكياته في ضوء القواعد الفقهية، (د.م: د . ن، 1998م).

إلفين اريكر ، جيمس لويك ، المراجعة مدخل متكامل ، ترجمة محمد محمد عبد القادر ، مراجعة احمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، 2002م ، ص 195.

13/ متولي محمد الجمل ، عبد المنعم محمود ، المراجعة الإطار النظري والتطبيقي ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1976م ، ص 12 .

14/ محمد السيد محمد الصغير ،أثر خصائص الوحده الاقتصادية على جوده المراجعه الخارجيه – دراسه تطبيقيه ، مجله الفكر المحاسبى ، العدد الثلاثون ، كليه التجارة جامعه الإسكندرية ،2012.

15/ محمد سمير الصبان ، أصول المراجعة بين النظرية والممارسة والتطبيق ، دار النهضة العربية للنشر ، بيروت ، 1988م ، ص 20 .

16/ محمد سمير الصبان ، مرجع سابق ، ص 24 .

17/ محمد سمير الصبان ، مرجع سابق ، ص 25 .19

18 محمد عبد العزيز حجازي ، إطار مقترح لمحتويات تقرير المراجعة التفصيلي لمراقبي الحسابات ، مجلة آفاق جديدة ، العدد الأول ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، يناير 1999م ، ص 287 .

19/محمد عبد العزيز حجازي ، إطار مقترح لمحتويات تقرير المراجعه التفصيلى لمراقبى الحسابات ، مجلة آفاق جديده ، العدد الأول ، كليه التجارة ، جامعه المنوفيه ، يناير 1999م ص287.

20/ محمد عبد الفتاح محمد إبراهيم ، إطار مقترح لتحقيق موضوعية تقرير مراقب الحسابات في ضوء ممارسة إدارة الأرباح _ دراسة ميدانية ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثاني ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 2000م ، ص 191 .

21/ محمد عبد الفتاح الصحن ، أصول المراجعة ، د. ن ، د. م ، د. ت ، ص 35.

22/ محمد علي حماد ، عصام عبد المنعم ، المراجعة تأصيل علمي – تطبيق عملي ، مكتبة الجلاء الجديدة ، المنصورة ، 1998م ، ص 42 .

23/محمود السيد الناغى ،دراسات فى المعايير الدوليه –تحليل وإطار للتطبيق ،د. ن ، النصورة 2000م ،ص.

24/وليم توماس ، أمرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب احمد حامد حجاج ، مراجعة كمال الدين سعيد ، دار المريخ ، 1989م ، ص 52.

25/ وليم توماس ، امرسون هنكي ، مرجع سابق ، ص 58 .

26/ وليم توماس ، امرسون هنكي ، مرجع سابق ، ص 59 .

27/ وليم توماس ، امرسون هنكي ، مرجع سابق ، ص 59 .

28/ متولي محمد الجمل ، عبد المنعم محمود ، مرجع سابق ، ص ص 47 – 48 .

29/ وليم توماس ، امرسون هنكي ، مرجع سابق ، ص 64.

30/ متولي محمد الجمل ، عبد المنعم محمود ، مرجع سابق ، ص 49 .

31/ Gary Colbert and Dennis marry, "the Association Between Auditor , Quality and Auditor size " : An analysis , vol . 13 , No. 2 , 1998 , p140.