



الجمهورية اليمنية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
الجامعة الإماراتية الدولية
كلية العلوم الإدارية والمالية

مدى التزام المراجعين الخارجيين بمعيار الرقابة على جودة المراجعة رقم (٢٢٠) في مكاتب المراجعة

بحث ميداني على مكاتب المراجعة في امانه العاصمة صنعاء
قُدِّمَ هذا البحث لاستكمال متطلبات الحصول على درجة البكالوريوس، في قسم
المحاسبة كلية العلوم الإدارية والمالية

إعداد الطلاب:

عصام عبدالعزيز البريهي	محمد جمال قاسم
علي ناصر الجلعي	عبدالسلام منصور الشوخي
مالك صادق الشبح	محمد عبدالله الشوخي
علاء احمد علي الوجية	

إشراف الأستاذة:

صفاء الحنبصي

١٤٤٥ هـ / ٢٠٢٤ م

قال تعالى:

﴿وَلَقَدْ آتَيْنَا دَاوُودَ وَسُلَيْمَانَ عِلْمًا وَقَالَا الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي فَضَّلَنَا عَلَى كَثِيرٍ مِّنْ عِبَادِهِ الْمُؤْمِنِينَ﴾

[النمل: 15]

إقرار المشروع من الطلبة

مدى التزام المراجعين الخارجيين بمعيار الرقابة على جودة المراجعة رقم (٢٢٠) في

مكاتب المراجعة

بحث ميداني على مكاتب المراجعة في أمانة العاصمة صنعاء

قُدِّم هذا البحث لاستكمال متطلبات الحصول على درجة البكالوريوس في قسم المحاسبة

كلية العلوم الإدارية والمالية

الجامعة الإماراتية الدولية

نحن الطلبة الموقعين ادناه ، نقر أنه تم انجاز هذا البحث من قبلنا وبجهد ذاتي منا، وبمساعدة المشرف والمقدم لاستكمال متطلبات الحصول على درجة البكالوريوس في تخصص محاسبة .

م	اسم الطالب	التوقيع
١.	عصام عبدالعزيز البريهي	
٢.	علي ناصر الجلعي	
٣.	مالك صادق الشبح	
٤.	محمد جمال قاسم	
٥.	عبدالسلام منصور الشوخي	
٦.	محمد عبدالله الشوخي	
٧.	علاء احمد الوجية	

إقرار المشروع من المشرف

مدى التزام المراجعين الخارجيين بمعيّار الرقابة على جودة المراجعة رقم (٢٢٠) في

مكاتب المراجعة

بحث ميداني في مكاتب المراجعة في أمانة العاصمة قُدّم هذا البحث لاستكمال متطلبات الحصول

على درجة البكالوريوس في قسم المحاسبة كلية العلوم الإدارية والمالية

تم الاشراف على هذا المشروع من قبلنا والمقدم لاستكمال متطلبات الحصول على درجة

البكالوريوس في تخصص محاسبة

كلية العلوم الإدارة والمالية

الجامعة الإماراتية الدولية

اسم المشرف: صفاء الحنبصي

التوقيع:

٢٠٢٤

إِهْدَاء

الى سبب وجودنا وسناً أيماناً... والدينا

لمن هم معنا اليوم ولمن رحلوا ولكل أب وأم إليكم تُهدى جُل أحلامنا إلى
تلك الأرواح التي تُحاوِطنا وتدفعنا نحو الأمل وكل أولئك الأشخاص
المانحين للعلم والعمل ولكل مُسبب جعلنا نكون اليوم هنا على عتبة
المستقبل مسترشدين بخطاهم إلى من وضعوا أقدامنا على خريطة الغد
إليكم نهدي بحثنا سائلين المولى أن يكون علم ينتفع به ويغفر لنا ولهم به.

شكر ونفقات

الحمد لله رب العالمين والشكر والفضل له سبحانه وتعالى، فلا يسعنا بعد ان وصلنا الى نهاية لطالما تمنيناها الا ان نشكر الله على توفيقه فهو عزوجل أحق بالشكر والثناء وأولى بهما فقد هيا لنا من وجدنا لديهم الخبرة والعون والترحيب والتوجيه في كل خطوة فان أخطانا فمن أنفسنا وان أصبنا فنحمد الله وحده

وان كان لأحد فضلاً بعد الله فهو لدكتورتنا أ/ صفاء الحنبصي، لها جزيل الشكر وعظيم الامتنان على ما قدمت لنا من عون وما بذلته من جهد وحسن رعاية وجميل صبر وسعه صدر فقد أثر هذا الجهد بآرائه السديدة طيلة مراحل إعداد البحث فكانة نعم الموجه والمرشد والمعلم فلها منا جزيل الشكر والعرفان.

كما يطيب لنا عرفانا بالجميل أن نتقدم بوافر الشكر وعميق التقدير والإعزاز لعميد كلية العلوم الإدارية والمالية الدكتور/ محمد الكهالي الذي ذلل لنا الصعاب ومنحنا من وقته ولم يبخل علينا بآرائه وتشجيعه ولمسنا منه كل الاحترام وحسن التعامل فجزاه الله خير الجزاء ولا يفوتنا أن نتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان للصرح العلمي الشامخ رئيس قسم المحاسبة الدكتور/ فهمي الدقاف الذي حل الوقت والجهد والدعم من اجل ان نتألق في هذه المرحلة التعليمية

ولا ننسى في هذا المقام أن نشكر الجامعة الاماراتية وجميع طاقمها العامل وكل من تعاون معانا وساهم في اخراج هذا العمل المتواضع من طور التفكير الى الواقع العملي فجزاهم الله خير الجزاء ووفقنا جميعا لما فيه رضاه..

المخلص

يهدف هذا البحث الى قياس مدى إلتزام المراجعين الخارجيين بمعيار الرقابة على جودة المراجعة (٢٢٠)، كما يهدف الى معرفة الرقابة على جودة المراجعة وقياس مدى إلتزام المراجعين الخارجيين بمعيار الرقابة على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة ،

ولتحقيق اهداف هذا البحث واختبار فرضياته تم توزيع استبانات على عينة البحث من المراجعين الخارجيين في امانة العاصمة صنعاء وقد وزع الباحثين (٣٥) استبانة على المبحوثين وتم استعادة (٣٠) استبانة بنسبة (٩١.٤٪) من الذي تم توزيعها تم تحليلها ومناقشتها وفق البرنامج الاحصائي Spss،

وقد توصل الباحثون الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها (١) وجود التزام فعلي من قبل المرجعين بمكاتب المراجعة بقواعد السرية الخاصة بالعميل والمبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية التي تتضمنها معايير المراجعة الدولية، ومعيار بذل العناية المهنية أثناء أداء مهنة المراجعة. (٢) أن المراجعين يتمتعون بدرجة من التدريب الفني اللازم لأداء مهام المراجعة. (٣) أن المراجعين يسهم إلى سد التغيرات والفجوات الموجودة في إجراءات المراجعة. (٤) أن مكاتب المراجعة في اليمن لا يوجد لها جهة خارجية ملزمة مهمتها الرقابة على جودة الأداء المهني. (٥) أن المراجعين يتمتعون بسمعه حسنة، وأن هناك معايير وإجراءات متعلقة بقبول العميل أو الاستمرار مع العميل. (٦) وجود التزام فعلي من المراجعين الخارجيين بمراقبة إجراءات المراجعة للمساعدة في تحقيق أهداف المراجعة، وتوجد سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وتنشيط رقابة جودة المراقبة.

كما اوصى الباحثون بمجموعة من التوصيات أهمها: (١) أن يلتزم المراجعون بعدم وجود علاقة مالية بينهم وبين إدارة الشركة محل المراجعة (٢) ان يتم استقطاب أعضاء تتوفر فيهم الخبرة والكفاءة متمثلة بالشهادات الأكاديمية والمهنية (٣) ان يتم التعاقد مع شخص خارجي مؤهل ليقوم بدور مراجع رقابة الجودة (٤) ضرورة التزم المراجعون بسلوكيات وأخلاقيات المهنة (٥) ان يهتم المراجع بعنصر المراقبة بحيث يمكنه من الوصول الى ضمان بمتطلب المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية (٦) عدم وجود علاقات شخصية بين المراجع وإدارة المنشأة.

Abstract:

This research aims to know the extent of external auditors' commitment to the audit quality control standard (220). It also aims to know audit quality control and measure the extent of external auditors' commitment to the audit quality control standard in audit offices

To achieve the objectives of this research and test its hypotheses, questionnaires were distributed to the research sample of external auditors in the capital, Sana'a. The researchers distributed (35) questionnaires to the respondents, and (30) questionnaires were retrieved, with a percentage of (91.4%). They were analyzed and discussed according to the statistical program (Spss)

The research reached a set of conclusions, the most important of which is (1) the existence of an actual commitment by auditors in audit offices to the rules of client confidentiality, the basic principles and essential procedures contained in international auditing standards, and the standard of exercising professional care while performing the auditing profession. (2) That auditors have a degree of technical training necessary to perform audit tasks (3) That audit offices contribute to filling the changes and gaps that exist in audit procedures (4) That audit offices in Yemen do not have an obligatory external body whose mission is to monitor the quality of professional performance (5) That audit offices have a good reputation, and that there are standards and procedures related to accepting the client or continuing with the client. (6) There is an actual commitment from external auditors to monitor audit procedures to help achieve the audit objectives, and there are policies and procedures designed to enhance and activate audit quality control

The research also recommended a set of recommendations, the most important of which are: (1) That the auditors commit to not having a financial relationship between them and the management of the company under review (2) That members be attracted who have experience and competence represented by academic and professional certificates (3) That a contract be made with a qualified external person to The role of the quality control auditor (4) The necessity of the auditors adhering to the conduct and ethics of the profession (5) The auditor should pay attention to the control element so that he can achieve assurance of the requirements of professional standards and legal and regulatory requirements (6) The absence of personal relationships between the auditor and the establishment's management.

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
li	الآية الكريمة
lii	اقرار المشروع من الطلبة
Vi	إقرار المشروع من المشرف
V	الاهداء
Vi	الشكر والتقدير
Vii	الملخص باللغة العربية
VIII	الملخص باللغة الإنجليزية
iX	قائمة المحتويات
Xii	قائمة الجداول
Xiii	قائمة الاشكال
١	الفصل الأول: الاطار العام والدراسات السابقة
٢	المبحث الأول / الاطار العام للبحث
٢	١-١-١ المقدمة:
٣	١-١-٢ مشكلة البحث:
٣	١-١-٣ أسئلة المشكلة:
٤	١-١-٤ اهداف البحث:
٤	1-1-5فرضيات البحث:
٥	١-١-6 أهمية البحث:
٥	١-١-٧منهجية البحث:
٦	١-١-٨النموذج المعرفي :
٦	١-١-٩ التعريفات الاجرائية
٧	١-١-١٠ حدود البحث :
٨	الدراسات السابقة

١٢	الفصل الثاني : الاطار النظري للبحث
١٣	المبحث الأول : المراجعين الخارجيين ومكاتب المراجعة
١٣	٢-١-١ لمحة تاريخية عن المراجعة
١٤	٢-١-٢ تعريف المراجعة
١٥	٢-١-٣ أهداف المراجعة:
١٧	٢-١-٤ أنواع المراجعة
٢٦	المبحث الثاني: رقابة جودة المراجعة
٢٦	٢-٢-١ تعريف جودة المراجعة
٢٧	٢-٢-٢ أهمية جودة المراجعة
٣١	٢-٢-٣ تعريف رقابة الجودة
٣٢	٢-٢-٤ معيار الرقابة على جودة المراجعة ٢٢٠:
٣٢	٢-٢-٥ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC:
٣٢	٢-٢-٦ عناصر الرقابة على جودة المراجعة
٣٦	المبحث الثالث : العوامل المؤثرة في جودة المراجعة
٣٦	٢-٣-١ العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بمكتب المراجعة:
٤٠	٢-٣-٢ العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بفريق المراجعة
٤٢	٢-٣-٣ العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل
٤٤	الفصل الثالث: منهج البحث الميداني وخطواته الاجرائية
٤٥	٣-١ متغيرات البحث:
٤٥	٣-٢ منهج البحث :
٤٥	٣-٣ مجتمع وعينة البحث
٤٦	٣-٤ مصادر جمع البيانات والمعلومات
٤٦	٣-٥ تصميم أداة البحث
٤٧	٣-٦ معايير القياس:
٤٨	٣-٧ اختبارات صدق وثبات أداة البحث الميدانية:
٥١	٣-٨ إجراءات البحث:
٥١	٣-٩ أساليب التحليل الإحصائي:

٥٣	الفصل الرابع: تحليل نتائج البحث الميداني ومناقشته
٥٤	١.٤ تحليل البيانات الوصفية لعينة البحث
٦٠	٢.٤ تحليل النتائج المتعلقة بأسئلة البحث وفرضياتها:
٦٠	٣.٤ نتائج تحليل محاور وأسئلة البحث:
٦٩	٤.٤ اختبار فرضيات البحث:
٧٥	الفصل الخامس : الاستنتاجات والتوصيات
٧٦	المبحث الأول : الاستنتاجات
٧٧	المبحث الثاني : التوصيات
٧٨	قائمة المراجع والمصادر
٧٩	أولاً: المراجع العربية
٨٥	ثانياً: الملاحق
B	Abstract

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
٢	يوضح الصفات التي تتميز بالمكاتب الكبرى على المكاتب الصغرى	٣٨
١-٣	يبين نتائج عدد الاستثمارات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل	٤٧
٢-٣	يبين نتائج اختبار كرونباخ (ألفا) لأداة البحث:	٤٩
٣-٣	يوضح معامل ارتباط بيرسون بين محاور التزام المراجعين الخارجيين بمعيار الرقابة على جودة المراجعة رقم (٢٢٠) في مكاتب المراجعة	٥٠
٤-٣	قيم معاملات ارتباط بيرسون بين درجة الفقرة والدرجة الكلية للمحاور	٥١
١-٤	يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير الجنس	٥٥
٢-٤	يوضح التكرار والنسبة المئوية لمتغير العمر لأفراد عينة البحث	٥٦
٣-٤	يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المستوى التعليمي	٥٧
٤-٤	يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير سنوات الخبرة	٥٨
٥-٤	يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المسمى الوظيفي لمكاتب المراجعة	٥٩
٦-٤	يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير الشهادات المهنية في التدقيق	٦٠
٧-٤	يوضح كيفية احتساب التقدير اللفظي	٦١
٨-٤	المتوسطات بمدى التزام المراجعين الخارجيين بعنصر المتطلبات	٦١
٩-٤	المتوسطات بمدى التزام المراجعين الخارجيين بعنصر تخصيص المهام	٦٣
١٠-٤	المتوسطات والانحرافات بمدى التزام المراجعين الخارجيين بعنصر	٦٤
١١-٤	المتوسطات والانحرافات بمدى التزام المراجعين الخارجيين بعنصر طلب	٦٦
١٢-٤	المتوسطات والانحرافات بمدى التزام المراجعين الخارجيين بعنصر قبول	٦٧
١٣-٤	المتوسطات والانحرافات بمدى التزام المراجعين الخارجيين بعنصر	٦٩
١٤-٤	نتائج تحليل اختبار الفرضية الرئيسية	٧٠
١٥-٤	نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية الأولى	٧١
١٦-٤	نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية الثانية	٧٢
١٧-٤	نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	٧٣
١٨-٤	نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية الرابعة	٧٣
١٩-٤	نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية الخامسة	٧٤
٢٠-٤	نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية السادسة	٧٥

قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
٥٥	يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير الجنس	١-٤
٥٦	يوضح النسبة المئوية لمتغير العمر لأفراد عينة البحث	٢-٤
٥٧	يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المستوى التعليمي	٣-٤
٥٨	يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير سنوات الخبرة	٤-٤
٥٩	يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المسمى الوظيفي لمكاتب المراجعة	٥-٤
٦٠	يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير الشهادات المهنية في التدقيق	٦-٤

الفصل الأول:

الإطار العام للبحث والدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار العام للبحث

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المبحث الأول

الإطار العام للمبحث

١-١-١ المقدمة:

يتحمل المراجعين الخارجيين جزءاً كبيراً من المسؤولية بآثامهم بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية وبأسلوب يتماشى مع المبادئ والمعايير المحاسبية والالتزام بأداب وسلوك المهنة ، مما أدى الى اهتزاز صورة مراجع الحسابات وانتشار سمعة سيئة عن مكاتب وشركات المراجعة والمحاسبة ومراجعي الحسابات في العالم ،كما حدث لشركة المراجعة (آرثر أندرسون) واحده من شركات المراجعة الست الكبيرة في العالم ،والتي كانت تقوم بتدقيق ومراجعة الحسابات والقوائم المالية لشركتي (إنبيرون ، وورلد كوم) .وعلى إثر ذلك اختفى اسم شركة المراجعة آرثر أندرسون من السوق المهنية.

وفي ظل السعي الحثيث للمنظمات والهيئات الدولية لتطوير المهنة عن طريق وضع وتقوية الالتزام بمعايير مهنية ذات جودة عالية ، فقد تم إنشاء مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية AASB المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC والذي حل محل لجنة تطبيقات المراجعة الدولية IAPC ،ويمكن القول بأن أبرز إضافات هذا المجلس الى النشرات السابقة هي المعيار الدولي للرقابة على الجودة بعنوان الرقابة على الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، وكذلك تعديل المعيار الدولي رقم ٢٢٠ (رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية)، ويعتبر المعيار رقم (٢٢٠) المرشد الاساسي في مجال جودة المراجعة لجميع مكاتب وشركات مراجعة الحسابات في الدول التي تتبع المعايير كما أعلن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن جودة المراجعة تعد قضيه مهمة ومستمرة في المهنة نظرا لأهميتها لكافة أطراف سوق خدمة المراجعة، وفي سبيل ذلك فقد وضعت لجنة معايير رقابة الجودة التابعة للمعهد العديد من السياسات والإجراءات الخاصة بالرقابة على جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة.(أرينز ولويك ٢٠٠٢).

في الآونة الأخيرة أصبحت الحاجة ماسة بأن تتم مراجعة الحسابات وفق ضوابط ومعايير مهنية معينة في ظل عدم وجود معايير محاسبية ومعايير مراجعة محلية تحكم العمل المهني المحاسبي. إن تحديد

خصائص جودة المراجعة والتدقيق، وتحديد العوامل المؤثرة فيها لا شك يدعم باتجاه رفع مستوى المهنة، وتدعيم جودة المراجعة من أجل دعم الثقة والمصداقية في التقارير المالية حتى تصبح ذات جودة عالية تفي باحتياجات مستخدميها. (جبران، ٢٠١٠).

وفي الجمهورية اليمنية لم ينال هذا الموضوع أهميته من البحث بصورة كبيرة حتى الآن. لذلك سنحاول من خلال هذا البحث معرفة مدى التزام المراجعين الخارجيين بمعايير الرقابة على جودة المراجعة من وجهة نظر مراجعي الحسابات (مكاتب وشركات المراجعة)، كالتأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات، واستقلاليتهم، وتحديد اتعابه، وتنظيم مكتب مراجع الحسابات وسمعته، وكذلك بحث وتقييم العديد من المؤثرات الأخرى.

١-١-٢ مشكلة البحث

إن عدم رضا المجتمع المالي عن أداء عمل مراجعي الحسابات، ينبع مما يتوقعه هذا المجتمع من المراجعين بتزويدهم ببيانات مالية تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي وخالية من الأخطاء الجوهرية، بحيث يصدر مراجع الحسابات رأياً نظيفاً على القوائم المالية، في حين يتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات وعدم قابلية المنشأة على الاستمرارية في أعمالها وهو ما يعرف باسم (فجوة المراجعة) وذلك نتيجة لكون مكاتب المراجعة لم تلتزم بمتطلبات معيار الرقابة على جودة المراجعة الدولي رقم (٢٢٠).

١-١-٣ أسئلة المشكلة:

على ضوء مشكلة البحث فإن السؤال الرئيسي لمشكلة البحث يتمثل في الآتي:
ما مدى التزام المراجعين الخارجيين بمعيار الرقابة على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة في أمانة العاصمة صنعاء؟

ويتفرع من السؤال الرئيسي عدة أسئلة فرعية تتمثل في:

١- ما مدى التزام مكاتب المراجعة بعنصر المتطلبات المهنية في امانة العاصمة؟

٢- ما مدى التزام مكاتب المراجعة بعنصر تخصيص المهام في امانة العاصمة ؟

٣- ما مدى التزام مكاتب المراجعة بعنصر الإشراف في امانة العاصمة ؟

٤- ما مدى التزام مكاتب المراجعة بعنصر طلب المشورة في امانة العاصمة ؟

٥- ما مدى التزام مكاتب المراجعة بعنصر قبول العملاء واستمرار التعامل معهم في امانة العاصمة ؟

٦- ما مدى التزام مكاتب المراجعة بعنصر بالمراقبة في امانة العاصمة ؟

١-١-٤ أهداف البحث:

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الهدف الرئيسي في معرفة مدى التزام المراجعين الخارجيين بمعيار الرقابة على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة في امانة العاصمة صنعاء. ويتفرع من هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

١- التعرف على معيار الرقابة على جودة المراجعة رقم (٢٢٠).

٢- قياس مدى التزام المراجعين الخارجيين بمعيار الرقابة على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة.

١-١-٥ فرضيات البحث

من اجل الإجابة على مشكلة البحث تم صياغة الفرضية الرئيسية كالتالي:
تلتزم مكاتب المراجعة في امانة العاصمة صنعاء بمعيار الرقابة على جودة المراجعة.
ويتفرع من الفرضية الرئيسية عدة فرضيات فرعية:

الفرضية الأولى:

تلتزم مكاتب المراجعة في امانة العاصمة صنعاء بعنصر المتطلبات المهنية.

الفرضية الثانية:

تلتزم مكاتب المراجعة في امانة العاصمة صنعاء بعنصر تخصيص المهام.

الفرضية الثالثة:

تلتزم مكاتب المراجعة في امانة العاصمة صنعاء بعنصر الإشراف .

الفرضية الرابعة:

تلتزم مكاتب المراجعة في امانة العاصمة صنعاء بعنصر طلب المشورة.

الفرضية الخامسة:

تلتزم مكاتب المراجعة في امانة العاصمة صنعاء بعنصر قبول العملاء واستمرار التعامل معهم.

الفرضية السادسة:

تلتزم مكاتب المراجعة في امانة العاصمة صنعاء بعنصر المراقبة.

١-١-٦ أهمية البحث:

الأهمية العلمية:

إن هذا البحث يساهم في عملية التراكم المعرفي في تخصيص المكاتب وإثراء المكاتب اليمنية خصوصاً أن تبني مكاتب وشركات التدقيق في اليمن لسياسات وإجراءات الرقابة على جودة المراجعة سوف يؤدي الى زيادة القدرة التنافسية لهذه المكاتب وبالتالي تحسين ربحية هذه المكاتب على المدى الطويل.

الأهمية العملية:

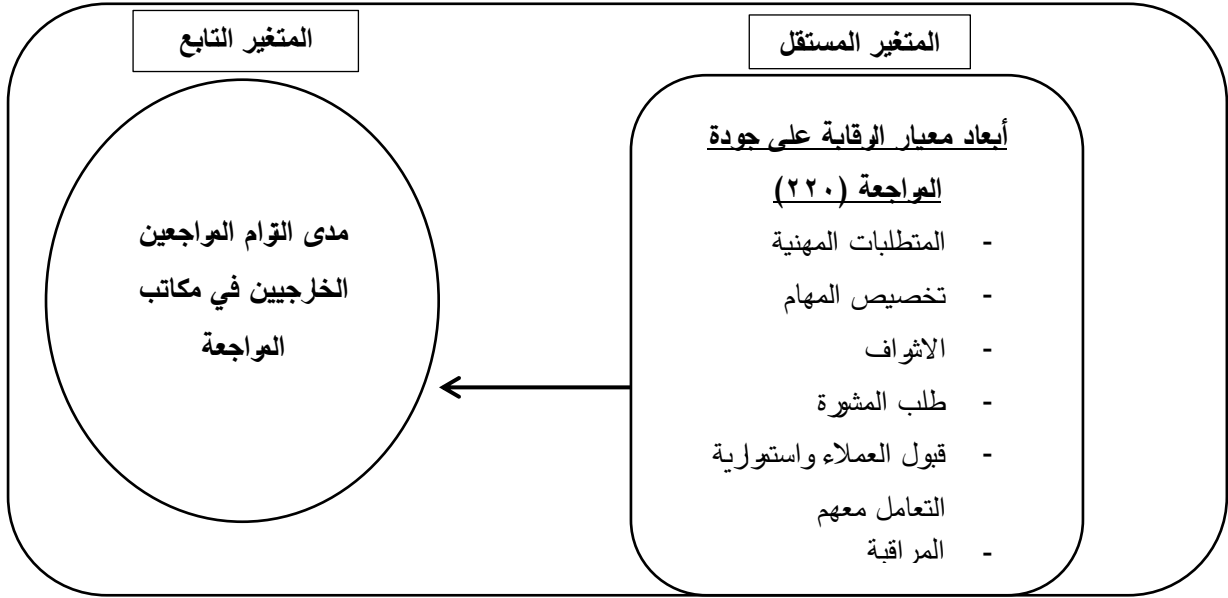
إن ندرة الدراسات العربية واليمنية خاصة في موضوع الرقابة على جودة المراجعة يضفي أهمية خاصة، إضافة الى ما ستسفر عنه من خلال التوصل الى النتائج والتوصيات التي سوف نتوصل إليها والتي تعمل على تحسين وتطوير مهنة تدقيق الحسابات في اليمن حيث يتوقع ان تنعكس نتائج هذه البحث على مختلف الفئات المستفيدة من تقرير التدقيق.

١-١-٧ منهجية البحث:

اعتمد الباحثين على المنهج الوصفي الذي استخدم في الجانب النظري من البحث من خلال جمع المعلومات من مصادر أولية من دراسات سابقة واستعمل في الجزء التطبيقي من البحث من خلال تحليل نتائج البحث حيث تمت باستخدام استبيان لمراجعي الحسابات يتضمن مجموعة من الأسئلة المستتجة من الجزء النظري من اجل الاستقصاء فيما يخص جوانب البحث واختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية (SPSS) الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

٨-١-١ النموذج المعرفي

يتكون النموذج المعرفي من متغيرين هما المتغير المستقل والمتغير التابع. يتمثل المتغير المستقل في (معيّار الرقابة على الجودة) والمتغير التابع في (مدى التزام المراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة)



المصدر : من اعداد الباحثون (١)

١ - ١ - ٩ التعريفات الإجرائية:

- المراجع الخارجي:

هو الشخص او مجموعة الأشخاص الذين يمارسون مهنة التدقيق بصفة مستقلة وتحت مسؤولية مهمة المراقبة والفحص لبيانات المؤسسة المالية والمصادقة على صدق وصحة هذه البيانات وابداء الرأي الفني والمحايد بتقرير نهائي.

- معيار الرقابة على جودة المراجعة (٢٢٠):

هو ادوات الرقابة على جودة المراجعة والتي تتمثل في السياسات والاجراءات المطبقة في منشأة المراجعة وذلك للتحقق من أعمال المراجعة المنفذة قد تم أداؤها وفقا لمعايير الراجعة المتعارف عليها (2009,IFAC)

المتطلبات المهنية:

حيث يجب على كافة افراد المكتب الالتزام بمبادئ الاستقلال والامانة والموضوعية والمحافظة على السرية. (الشيخ , ٢٠٢٣).

- تخصيص المهام:

هو عبارته عن تخصيص اعمال المراجعة لأفراد يتمتعون بدرجة من التدريب الفني والكفاءة المهنية اللازمة لمثل هذه المهام. (الشيخ، ٢٠٢٣)

- طلب المشورة:

هو الحصول على المشورة اما من داخل منشأة المراجعة او خارجها من ذوي الخبرة الملائمة. (الشيخ، ٢٠٢٣).

- الإشراف:

هو التوجيه والإشراف والمتابعة لأعمال المراجعة على كافة المستويات بما يحقق اقناعاً معقولاً بأن أداء العمل يتم على نحو يتفق مع متطلبات معيار الرقابة على جودة المراجعة. (الشيخ، ٢٠٢٣).

- قبول العملاء والاستمرار معهم:

يقصد بها تقييم العملاء المحتملين ومتابعة علاقتها مع العملاء القائمين بصفة مستمرة مع مراعاة استقلال المنشأة وتوفير الأمانة لدى ادارة منشأة العميل وذلك عند اتخاذ قرار بقبول عميل جديد واستمرارية التعامل مع العميل القائم. (الشيخ، ٢٠٢٣)

- المراقبة:

مراقبة منشأة المراجعة من حيث ملائمة وفعالية تطبيق سياسات واجراءات الرقابة على الجودة. (الشيخ، ٢٠٢٣)

١-١-١٠ حدود البحث

الحدود الموضوعية: يقتصر هذا البحث على تناول متطلبات الرقابة على الجودة وفقاً للمعيار الدولي رقم (٢٢٠) والرقابة على الجودة.

الحدود المكانية: مكاتب المراجعة في أمانة العاصمة صنعاء.

الحدود الزمانية: للعام الدراسي ٢٠٢٣/٢٠٢٤م

الحدود البشرية: المراجعين الخارجين في امانة العاصمة صنعاء.

المبحث الثاني :-الدراسات السابقة

١- الدراسات العربية:

١. ١ دراسة التوجيهي، والنافعبي، (2008). بعنوان " جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين" في المملكة العربية السعودية.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة آراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراجعة المؤدة بواسطة مكاتب المحاسبين القانونيين. وكذلك تحديد العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب المراجعة. وقد جمع البحثان البيانات من خلال استبانة تم تصميمها اعتمادا على الدراسات السابقة، مع إضافة بعض العوامل المحتملة التأثير والتي لم تتطرق لها الدراسات السابقة، ثم تم تحليل البيانات. وكانت نتائج التحليل كما أوضح الباحثان ان جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين هي: الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة والموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها وايضا الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة اما العوامل المؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب المراجعة تتمثل في التعاون السابق بين مكتب المراجعة والعميل وأتعباب المراجعة والسمعة والشهرة لمكتب او شركة المراجعة.

واوصت الدراسة بضرورة اهتمام مكاتب المراجعة بزيادة وتنمية مستوى الكفاءة المهنية والعلمية لأعضاء مكاتبها من خلال التدريب المستمر، والتزام مكاتب المراجعة بالموضوعية وأخلاقيات المهنة عند فحص وتقييم القوائم المالية، واستقلال مكتب المراجعة عن منشأة العميل وضرورة وجود جهة ملزمة تتابع بأمانة وموضوعية جودة خدمة المراجعة المقدمة وإصدار تصنيف دوري للمكاتب بحسب درجة الجودة في العمل المؤدى.

٢. ١ دراسة الأديمي، (2007): بعنوان "مكاتب ومؤسسات المراجعة وأثرها في جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل الأكثر تأثيرا على جودة الأداء المهني، وذلك من خلال استقصاء لآراء المراجعين في مكاتب المراجعة العاملة في اليمن، والمراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة المكلفين بمراجعة حسابات شركات ومؤسسات القطاع العام. وتم توزيع استبيان محدد من خلاله عدة عوامل يؤثر كل منها على جودة أداء المراجعة على عينة كبيرة. وقد توصل الباحث إلى اتفاق المراجعين محل البحث على وجود تأثير لمتغيرات الدراسة وبالغة (٩) متغيرات وهي التخطيط الجيد لعملية المراجعة ، أدلة الاثبات ، اوراق العمل ، الموازنة الزمنية ، معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ، حجم مكتب المراجعة ، المنافسة بين مكاتب المراجعة ، طول فترة ارتباط المراجع مع العميل ، حجم اتعاب المراجع ، وقد كانت اهم توصيات الباحث هي الاهتمام بعملية التخطيط الجيد للمراجعة ، ضرورة الحصول على ادلة اثبات كافية، اعداد اوراق عمل بشكل منظم وملائم ، ان تكون المنافسة في إطار سلوك وآداب المهنة والامتناع عن قبول عمل قد يسيء لسمعة المهنة. كما أوصى الباحث بالتطبيق الكامل لمعايير المحاسبة والمراجعة ، وضرورة التناسب بين الاتعاب والاعمال المطلوبة والزمن اللازم للمراجعة .

٣. ١ دراسة جربوع، (2004 م) بعنوان "مدى مسئولية الجمعيات المهنية في رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية".

هدفت هذه الدراسة إلى (١) دراسة العوامل التي أدت إلى رفع دعاوي قضائية على مراجعي الحسابات خلال العقدين الآخرين من القرن العشرين، وتعرض مهنة المحاسبة والمراجعة إلى الهجوم عليها من قبل المجتمع المالي، (٢) إظهار دور الجمعيات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة لتوجيه المهنة لخدمة المجتمع وكسب ثقة الجمهور عن طريق رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة. وأكدت هذه الدراسة بأنه يقع على عاتق الجمعيات المهنية المسؤولية عن رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة إذا ما أريد لهذه المهنة النجاح والاستمرارية في خدمة العملاء والطرف الثالث، وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة، وكسب ثقة الجمهور وزيادة احترام المجتمع لهذه المهنة. وتم تقديم العديد من التوصيات الهامة، منها ضرورة قيام الجمعيات المهنية بدعم استقلال المراجعين، والكفاءة

المهنية عن طريق تحسين نوعية التعليم، والتدريب، وتشجيع تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند إعداد القوائم المالية ومراجعتها. كذلك يجب على الجمعيات المهنية أن تنشئ لديها قسما خاصا لرقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة ليقوم بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب بقصد تحسين الأداء المهني لتلك المكاتب.

١.٤ دراسة وهيب (2004) بعنوان "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن/ دراسة ميدانية".

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إدراك مكاتب المراجعة في اليمن لمفهوم رقابة جودة المراجعة وأهميتها، وبحث مدى تطبيق هذه المكاتب لضوابط رقابة الجودة، واختبار وجود اختلاف في درجة تطبيق مكاتب المراجعة لضوابط رقابة الجودة باختلاف حجمها وارتباطها بمكتب تدقيق أجنبي، وتاريخ تأسيسها وحصول الشريك المسؤول عن المراجعة على زمالة مهنية أجنبية، ومراجعة مكتب المراجعة لحسابات شركات عالمية. وقد اعتمدت البحث على جمع البيانات من خلال البحث الميدانية باستخدام أسلوب الاستبانة، حيث وزعت استبانة واحدة على كل مكتب من مكاتب مراجعة الحسابات في العاصمة اليمنية صنعاء. وبعد تحليل البيانات واختبار فرضيات البحث تم التوصل إلى النتائج التالية كما يرى الباحث:

يوجد لدى مكاتب المراجعة في اليمن إدراك كاف لمفهوم رقابة جودة المراجعة وأهمية

وكذلك يسهم كل من التعليم الجامعي المحاسبي وجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين في إبراز مفهوم وأهمية تطبيق رقابة الجودة في مكاتب المراجعة كذلك تختلف الضوابط العامة لرقابة الجودة من حيث مدى تطبيقها في هذه المكاتب

ولا تختلف درجة تطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة باختلاف حجم المكتب، أو ارتباطه بمكتب مراجعة أجنبي، أو بتاريخ التأسيس، أو بحصول الشريك المسؤول عن المراجعة على زمالة مهنية أجنبية، أو بمراجعة المكتب لحسابات شركات أجنبية.

٢. الدراسات الاجنبية:

٢.١ دراسة: (Fadzly and Ahmad, 2004) بعنوان "Audit expectation gap: The Malaysia"

case of

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من وجود فجوة توقعات المراجعة ومقارنتها مع نتائج دراسات مماثلة، وتقييم تصورات مستعملي نتائج المراجعة في ضوء الفضائح المالية التي حصلت، وأثر تعلم مستخدمي القوائم المالية لعملية المراجعة.

وبينت الدراسة أن بعض مظاهر فجوة التوقعات مجرد فكرة خاطئة حول مراجعة الحسابات من جانب المستخدمين للقوائم المالية والتي ستزول إذا تم تثقيفهم. وتمحورت فجوة التوقعات حول القضايا المتعلقة بمسؤوليات المراجعين، والغش والاحتيايل، وإعداد التقارير المالية، والسجلات المحاسبية، والرقابة الداخلية وكذلك كانت واضحة بمسؤولية المراجع القانوني عن اكتشاف الاحتيايل. وبينت البحث وجود تباين بين المستخدمين للقوائم المالية والمراجعين، على الرغم من أن المستعملين الماليين لتلك القوائم المالية مازالوا يضعون ثقتهم بعملية المراجعة. وأوصت الدراسة بتحسين الاتصال بين المستخدمين للقوائم المالية المراجعة والمراجعين، وزيادة نطاق المراجعة لتقوية سلامة المراجع، وتثقيف المستخدمين للقوائم المالية بطبيعة ووظائف المراجع.

٢. دراسة (Nashwa, 2004) بعنوان "Auditor Rotation and The Quality".

وقد بينت الدراسة أن هناك انتقادات موجهة إلى مهنة مراجعة الحسابات، مطالبة بالتغيير الإلزامي للمراجعين كنتيجة لطول فترة العلاقة التعاقدية بين المراجعين وعملاء المراجعة، والتي تؤدي إلى فساد الشك المهني عندهم، وفساد حيادهم واستقلالهم.

إن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين يتفق مع الرأي الذي يطالب بالتغيير الإلزامي للمراجع، بالرغم من أنه سوف يكون مكلفا ويزيد عدد عمليات المراجعة لدى شركات ومكاتب المراجعة، كما سيؤدي إلى فشل التقارير المالية. إن قانون "ساربنز أوكسلي" المتعلق بفساد الشركات المساهمة الأمريكية يتطلب من هذه الشركات تغيير مراجعيها كل خمس سنوات.

الفصل الثاني

الأطار النظري للبحث

المبحث الاول: المراجعين الخارجيين ومكاتب المراجعة

المبحث الثاني: رقابة جودة المراجعة

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة

المبحث الاول: المراجعين الخارجيين ومكاتب المراجعة

تمهيد:

في ظل التطورات الاقتصادية والمالية التي حصلت وتقدمت عبر العصور إلى يومنا هذا على الحياة الاقتصادية والاجتماعية والمجتمع المالي على حد سواء، أصبحنا نرى تأثيرات ذلك وبشكل واضح على مهنة المراجعة، حيث أصبح لها اهتمام خاصة بها وبجودتها كون مخرجات عملية المراجعة لها أهمية كبيرة بالنسبة للأطراف المستفيدة منها لاتخاذ قراراتهم، وهذا ما أدى إلى وضع معايير مخصصة لها وقوانين تحكم المهنة لزيادة جودتها.

ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى لمحة تاريخية عن المراجعة ومفاهيم عامة لها، وأنواع واهداف المراجعة ومن ثم أهميتها وكذلك تعريف المراجع الخارجي والمعايير التي يجب توافرها في المراجع الخارجي .

١-١-٢. لمحة تاريخية عن المراجعة

إن المراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة، إلا أن الأمر يختلف بالنسبة لمراجعة ومراقبة الحسابات، إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها.

لقد صاحب تطور المراجعة والمراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي، فمنذ النهضة التجارية بإيطاليا، في القرنين الخامس عشر والسادس عشر، والتطور المستمر الذي تبع تطور المنشآت والمؤسسات، لم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة، إذ كان المالك مالكا ومسيرا في نفس الوقت. غير أن ظهور المنشآت الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة الركب فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض بالرغم من توفرها لديه على المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال، الأمر الذي أدى بدوره إلى الانفصال التدريجي الملكية عن التسيير.

لقد لوحظ مع مرور الزمن، أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير، وحتى انتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلف الوظائف الحقيقية للمؤسسة غير ممكن في الغالب، لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتناؤها من سوق العمل، هذا بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها، وعليه فإن انفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كانت سبب ظهور المراجعة، والمراقبة التي يقوم بها شخص محترف محايد مستقل وخارجي، كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال نتيجة ما استثمره لعدم التلاعب فيه (بوتين، ٢٠٠٣).

إن ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدى إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والمراجعة، مما أدى إلى تطور مهنة المحاسبة والمراجعة (غريبي وآخرون، ٢٠١٧). وعلى إثر ذلك تحددت مع مرور الوقت المبادئ والأساسيات التي تحكم المراجعة، كما حددت تدريجياً كافة التقنيات التي تساهم في رفع كفاءة المراجعة وتسهيل من التأكد من المعلومات.

٢-١-٢ تعريف المراجعة

إن التطورات المتلاحقة التي خصت المراجعة والتي مرت بها شكلت عدة مفاهيم لها من خلال العلماء والمؤلفون ومن هذه التعريفات نذكر ما يلي:

التعريف الأول: المراجعة هي جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقرير عن ذلك، ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص كفء ومستقل. (لوبك، ٢٠٠٢).
التعريف الثاني: التدقيق 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 محددة (المغربي، ٢٠١٦).

التعريف الثالث: المراجعة هي فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها المؤسسة صحيحة وواقعية، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفء خارجي ومستقل، بهدف الإدلاء برأي محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية، وأساس الميزانية وجدول حساب النتائج (سواد، ٢٠٠٩).

التعريف الرابع: عرفت لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية عام ١٩٧٢م بأنها " عملية منظمة تنطوي على إتباع منهج موضوعي في الحصول على أدلة عن معلومات مقدمة حول عمليات وتصرفات اقتصادية تهدف إلى التحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات المقدمة ومعايير موضوعية وتوصيل النتائج إلى مستخدمي المعلومات المعنيين. (شريم، بركات، ٢٠١١).

من خلال هذه التعريفات نستنتج أن المراجعة هي عبارة عن علم يسير وفق مبادئ ومعايير محدد تسمح بجمع وفحص تقييم البيانات لمثبتة في القوائم المالية والسجلات من خلال إبداء رأي فني محايد حول مدى مصداقيتها وشفافيتها.

٢-١-٣ أهداف المراجعة:

١. أهداف المراجعة :

من خلال التطورات الواقعة في مجال المراجعة تغيرت الأهداف بحسب تأثير بعض التغيرات، حيث نجد أن هناك أهدافا تقليدية وأهداف حديثة وأهدافا عملية، وفيما يلي نتعرض بشيء من التفصيل لهذه الأهداف.

أ- الأهداف التقليدية:

- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته وتقرير مدى الاعتماد عليها.
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية كما هو مقيد في الدفاتر والسجلات.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

ب- الأهداف الحديثة:

- مراجعة الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من أهداف وبحث الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.

- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- تخفيض خطر المراجعة وذلك لصعوبة تقدير أثار عملية التدقيق على العمل أو المؤسسة محل التدقيق.

ج - الأهداف العملية:

انطلاقاً من التطور التاريخي للتدقيق ونتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة بالإضافة إلى التعدد والممارسة العملية للتدقيق، وما خلفه ذلك من مكتسبات نظرية من جهة أخرى سنورد الأهداف العملية للتدقيق باعتبارها مساقات ذهنية لشخص المدقق أثناء تنفيذه لعملية الفحص في أي نوع من أنواع التدقيق والمتمثلة فيما يلي:

الشمولية أو الكمال: بمعنى أن كل ما هو موجود في أرض الواقع من تدفقات مادية ومالية ومعنوية له صورة في المحاسبة ولو في وثيقة أولية تضمن التسجيل المحاسبي فيما بعد.

الوجود والتحقق: يسعى المدقق من خلال هذا الهدف إلى التأكد خلال هذا الهدف إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية والختامية موجود فعلاً وذلك من خلال استخدام تقنية الملاحظة المادية.

الملكية والديونية: يسعى المدقق من خلال هذا الهدف إلى التأكد خلال هذا الهدف إلى التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة، أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية ولا تعتبر كالتزام خارج الميزانية.

التقييم والتخصيص: يهدف المدقق إلى التأكد من أن تقييم الأحداث المحاسبية يتم وفقاً للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق استهلاك الاستثمارات وكذا تقييم المخزونات، ثم التسجيل المحاسبي السليم لهذه العملية في الحسابات المعنوية وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

العرض والإفصاح: يتأكد المدقق من خلال هذا الهدف خلال هذا الهدف من أن كل العمليات المحاسبية قد أن كل العمليات المحاسبية قد تم تجميعها وتبويبها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من فترة إلى أخرى.

إبداء رأي فني محايد: يتحقق المدقق في إطار إبداء الرأي حول القوائم الدالية من العناصر الآتية لإبداء رأي فني محايد:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة ومراقبة عناصر الأصول والخصوم
- لتأكد من التسجيل السليم للعمليات وكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابق.
- محاولة كشف أنواع الغش التلاعب والأخطاء، وتقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل.
- تقييم الأهداف والخطط، والهيكل التنظيمي (تالية واخرون ٢٠١٧)

٢-١-٤ أنواع المراجعة:

النوع الأول: تدقيق القوائم المالية

وهو التدقيق الخارجي حيث يكون الهدف منه الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية وحقيقة تمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية وفقا للمعايير المحاسبية. وهذا الرأي يكون بمثابة تأكيد معقول وليس مطلق عن مدى خلو البيانات المالية من الانحرافات المادية.

النوع الثاني: تدقيق الالتزام أو الإذعان

هذا النوع من التدقيق يتعلق بالحصول على أدلة تدقيقية وتقييمها من أجل تحديد مدى إذعان بعض الأنشطة المالية والتشغيلية للقوانين والقواعد والشروط المحددة ذات العلاقة وهذه القواعد أو القوانين أو الشروط قد يكون مصدرها الإدارة أو الدائنون أو الحكومة. وعادة توجه تقارير التدقيق في هذه الحالة إلى الجهة التي وضعت القواعد أو الشروط وقد يشتمل التقرير على ملخص بالاستنتاجات ومدى الالتزام بالقواعد أو الشروط.

النوع الثالث: التدقيق التشغيلي

هذا النوع من التدقيق يتضمن الحصول على أدلة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة وتقييمها من أجل الحكم على كفاءة وفعالية هذه الأنشطة مقارنة مع الأهداف المحددة، ثم تقديم التوصيات التي يراها المدقق ضرورية، ويطلق على هذا النوع أحيانا التدقيق الإداري أو تدقيق الأداء. وهذا النوع من التدقيق يقع تحت اختصاص المدققين الداخليين فهو يعتبر بشكل أساس من أقسام التدقيق الداخلي.

أنواع أخرى من المراجعة:

هناك أنواع أخرى للمراجعة تختلف باختلاف الهدف وطريقة المراجعة.

أولا - من حيث القائم بعملية التدقيق:

١ - التدقيق الخارجي:

يهدف التدقيق الخارجي بشكل أساسي إلى تقرير أن البيانات المالية (الميزانية العمومية، والحسابات الختامية الأخرى (تمثل الوضع الحقيقي لأعمال المنشأة أو المؤسسة خلال الفترة المالية المبينة في البيانات المالية، ويمثل هذا التدقيق الرأي المحايد المستقل.

٢ - التدقيق الداخلي:

وهي عبارة عن نشاط تقييمي يتم من خلال تنظيم معين يهدف إلى تدقيق وفحص العمليات والقيود والمستندات بشكل مستمر، كأساس لخدمة الإدارة وهو يعتبر بمثابة رقابة إدارية تمارس لقياس وتقييم فعالية أساليب الرقابة الأخرى ويتم من خلال هيئة داخلية وهي مدققين موظفين لدى المنشأة.

ثانيا - من حيث الإلزام القانوني

١ - التدقيق الإلزامي:

وهو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به حيث يلتزم المشرع بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباته واعتماد القوائم المالية الختامية له ومن ثم يترتب على عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة ومن أمثلة التدقيق الإلزامي، تدقيق الحسابات لشركات المساهمة.

٢ - التدقيق الاختياري:

وهي التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به ففي المنشآت الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي في تدقيق حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية.

ثالثاً - من حيث مجال أو نطاق التدقيق

١ - التدقيق الكامل:

المقصود بالتدقيق الكامل هو التدقيق الذي يخول للمدقق إطاراً غير محدداً للعمل الذي سيؤدي به، وفيها يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من أعمال، وفي هذه الحالة يعتبر المدقق مسؤولاً عن أية أضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل الناتجة عن ممارسته المهنية والعناية المطلوبة منه القيام بها.

٢ - التدقيق الجزئي:

هو العمل الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة وهو بمثابة ذلك النوع من التدقيق الذي توضع فيه بعض القيود على نطاق الفحص، ولا يكون المدقق مسؤولاً في هذا النوع من التدقيق عن أي أضرار تنشأ أو يتم اكتشافها بالرجوع إلى الدفاتر والسجلات، أو مستندات معينة وتكون الحدود المفروضة على المدقق قد منعت من فحصها.

رابعاً - من حيث توقيت عملية التدقيق

١ - التدقيق النهائي:

وهو التدقيق الذي يتم في نهاية العام أي بعد إقفال الحسابات وإجراء قيود التسويات الجردية وإعداد القوائم نتيجة الأعمال، ويطلق عليه بتدقيق الميزانية ولا يعني ذلك أن هذه العملية تتم فقط في نهاية العام، بل قد تتم خلال العام وتستمر حتى تنتهي بتدقيق قوائم نتيجة الأعمال في نهاية العام.

٢ - التدقيق المستمر:

وهذا النوع من التدقيق يستمر خلال الفترة المالية للمشروع، حيث يتم تدقيق الحسابات كل شهر على حدة ثم يتم في نهاية العام إجراء التدقيق النهائي الخاص بإعداد القوائم، نتيجة الأعمال المتمثلة في حساب المتاجرة والأرباح والخسائر وقائمة المركز المالي.

خامسا - من حيث حجم الاختبارات:

١ - التدقيق الشامل

هو التدقيق الذي يقوم المدقق من خلاله بتدقيق جميع الدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات، بمعنى تدقيق جميع المفردات محل الفحص وقد كان هذا النوع من التدقيق متبع حتى عام ١٩٣٣، للتأكد من خلو الدفاتر والسجلات من الأخطاء والتلاعب والتزوير.

٢ - التدقيق الاختباري:

هو التدقيق الذي يقوم المدقق من خلاله باختيار عدد من المفردات (عينة) (ليقوم بعملية الفحص وعند الوصول للنتائج يتم تعميم النتائج على المجتمع الذي أخذت منه العينة، ولم يتم استخدام هذا النوع من التدقيق إلا بعد عام ١٩٣٣م مع ازدياد حجم المشاريع وتعدد عملياتها والاهتمام المتزايد منها بأنظمة الرقابة الداخلية، وعند استخدام المدقق لنظام العينات فإنه يتم تحديد حجم العينة على عدة اعتبارات، منها فحص المدقق النظام الرقابة الداخلية المتبع في المنشأة.

سادسا - من حيث هدف التدقيق

١ - التدقيق المالي:

هو فحص الدفاتر والمستندات والبيانات المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة معينة يهدف الخروج برأي فني محايد ويشمل الفحص والتقرير والتحقق.

٢ - التدقيق الإداري:

هو التأكد من أن الإدارة تسعى بالمنشأة لتحقيق أقصى عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

٣ - تدقيق الأهداف:

يعني التحقق من أن الأهداف الموضوعة للمنشأة مسبقا قد تحققت بالفعل والهدف من هذا التدقيق هو تحسين الأداء.

٤ - التدقيق القانوني:

هو التأكد من تطبيق الشركة للنصوص القانونية وتقيدها بعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي وكذلك تطبيقها للأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها الحكومات المختلفة.

٥ - التدقيق الاجتماعي:

هو التحقق من قيام المشروع بواجبه اتجاه المجتمع بتحقيق الرفاهية وخدمة المجتمع. (نعسان، ٢٠١٨)

٥-١-٢ تعريف المراجع الخارجي

تعريف مراجع الحسابات الخارجي محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول (عيسى ويونس ، ٢٠١٦).

مراجع الحسابات على أنه: شخص محترف يمارس مهام المراجعة وذلك إما في مكتب فردي أو مؤسسة م ارجعة "تجمع أكثر من م ارجع" وهذا في إطار المراجعة الخارجية أو) ضمن فريق عمل (وفي حال المراجعة الحكومية يكون فيها المراجع موظف تابع لأجهزة الدولة المعنية بمراقبة المال العام. سواء كان المراجع يعمل بمفرده أو من خلال مؤسسة أو مكتب محاسبة فهو يحتفظ بصفته كمهني مؤهل ومدرّب، مستقل ومحايّد.

حيث يمثل المراجع الخارجي في مؤسسة ما، دور الحكم الخارجي) المستقل (عن الموظفين المسؤولين عن أداء معين، ليضمن مدى مصداقيته وأيضا مدى صحة المعلومات المتدفقة من كل وظيفة داخل المؤسسة. وذلك نظرا لأهمية هذه الأخيرة في عملية اتخاذ القرار

(لشلاش ،2018).

ويعرف **المراجع الخارجي** بأنه: شخص خارجي مستقل يقوم بفحص القوائم المالية التي من إعداد إدارة المؤسسة بغرض إبداء الرأي في مدى عدالة تمثيل هذه القوائم للمركز المالي للمؤسسة ولنتيجة أعمالها، ولكي تكون عملية المراجعة فعالة ويمكن الاعتماد عليها فإنها يجب أن تتم بمعرفة شخص على درجة كافية من الاستقلال عن الأشخاص الذين يخضع عملهم للفحص، فيجب ألا يكون المراجع خاضعا لنفوذ الإدارة أو سلطانها، أو متأثر بآرائها أو متحيّ از لوجهة نظرها حتى لا يكون لهذه العوامل أي تأثير على نتائج الفحص الذي يقوم به. (خضير، ٢٠٠٩).

ومنه فإن المراجع الخارجي هو ذلك الشخص الذي يتمتع بمجموعة من الصفات والمؤهلات التي تؤثر على مهمة المراجعة نتيجة لما يضيفه من خلال عمله من ثقة ومصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك بإبداء ال رأي الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها المؤسسات من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده.

معايير يجب توافرها في المراجع الخارجي

تمثل المعايير الواجب توافرها في شخص المراجع مجموعة القواعد والمبادئ الأساسية اللازم إتباعها عند القيام بعملية المراجعة، وتعتبر هذه المعايير بمثابة مقاييس لتقييم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يقوم به، وتنقسم معايير المراجعة إلى ثلاث مجموعات هي:

- المعايير العامة

وهي مجموعة المعايير التي تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي للمراجع وتشمل ما يلي:

١. التأهيل العلمي والعملية:

وهو ضرورة أن تتوفر في المراجع القدر اللازم من المؤهلات العلمية والخبرة العملية في مجال المحاسبة والمراجعة، بحيث يكون قادراً على القيام بالمسؤوليات الموكلة إليه، حيث أن كل من يعرض خدماته للغير يجب عليه أن يكون كفؤاً وقادراً على الوفاء بالتزاماته. وقد تناولت القوانين والأنظمة المؤهلات والشروط التي يجب توافرها في المراجع، فبعض الدول (مثل إنجلترا، أمريكا، فرنسا) وغيرها من الدول الأوروبية أقرت تشكيل هيئات عالمية ومهنية للإشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة، بهدف العمل على رفع مستوى الأداء المهني لأعضاء المهنة. (الذنيبات، ٢٠١٢).

□ مثلاً في الولايات المتحدة الأمريكية هناك ما يسمى مؤسسات المحاسبة العامة المصرح لها، تقوم بمراجعة القوائم المالية لكافة المؤسسات الكبرى وأيضاً العديد من المؤسسات الصغيرة والمنظمات غير التجارية، ويستمد المحاسبون المصرح لهم قوتهم من منظمة مهنية وطنية هي المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم. (AICPA أرينز، لوبك، 2002).

٢. الاستقلالية:

الاستقلال بشكل عام يعتبر الأساس لمراجعة الحسابات، ويشكل حجر زاوية في المهنة؛ إن تحقق الاستقلالية تتطلب أن يكون المراجع الحسابات ذو استقلال فعلي وظاهري، يرتبط الاستقلال الفعلي

بذهنية المراجع ويستلزم الاعتماد على ذات المراجع وألا يكون الحكم المهني خاضعا لجهة ما، ومن ناحية أخرى يركّز الاستقلال في المظهر على طبيعة العلاقة بين المراجع والعميل محل المراجعة، ويتحدد من خلال ما يراه الآخرون) مستخدمو القوائم المالية (من حيادية المراجع وكذا عدم وجود مصلحة مادية للمراجع في المؤسسة محل المراجعة. (Jenkins, 2019)

٣. العناية المهنية أو الجودة في العمل:

يقصد بالعناية المهنية في المراجعة ما جاء به المعيار الدولي الثالث من المعايير العامة الشخصية أي "الت ازم المراجع بمستوى أداء معين عند ممارسته العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المراجع، هذا فضلا عما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة سواء عند أداء الاختبارات المطلوبة أو بالنسبة لإعداد التقرير وابداء ال أري النهائي في القوائم المالية"، حيث أن المعيار نص على أن يبذل المراجع العناية المهنية اللازمة في مرحلتي العمل الميداني وإعداد التقرير فالعناية المهنية للمراجع تمثل الاهتمام الذي يحكم أو يسيطر على كفاءة المراجعة من قبل المراجع. (حسان ،٢٠١٦)

- معايير العمل الميداني

وتمثل مجموعة المعايير التي تحكم أداء أعمال المراجعة الميدانية وتتضمن ما يلي:

١. التخطيط والإشراف:

ويعني أن تنفذ أعمال المراجعة وفق خطة وافية وشاملة، وأن يكون هناك إشراف وبغناية على أعمال المساعدين، فمن خلال هذا المعيار يفترض أن يوفر التخطيط السليم لمهمة المراجعة تنظيما صحيحا في مكتب المراجع بينه وبين موظفيه وذلك لضمان حسن سير العمل، وعملية المراجعة يجب أن تكون بإشراف صاحب المكتب في حالة الملكية الفردية أو بإشراف احد الشركاء أو أي شخص آخر أسندت له السلطة ولكن تبقى المسؤولية على عاتق صاحب المكتب.(العزب ،٢٠١٢)

٢. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

- ويعني هذا المعيار ضرورة قيام المراجع ببحث وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الوحدة محل المراجعة، لتحديد مدى الاعتماد عليه وهذا لتخطيط المراجعة، وتحديد طبيعة، توقيت، ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها. (الضابط، ٢٠٠٦).
- وتتم عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل مراجع الحسابات بثلاث م ارجل هي: (المطارنة، ٢٠٠٩).
- **الخطوة الأولى:** الإلمام بالنظام الموضوع للرقابة والذي يتحقق عن طريق المتابعة والاطلاع أو عن طريق قائمة الاستقصاء النموذجية، لتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام.
 - **الخطوة الثانية:** تحديد مدى دقة وملائمة الإجراءات الموضوعة والمستخدمه للمقارنة بال نموذج الأمثل لتلك الإجراءات، مع أخذ الظروف الواقعية بعين الاعتبار.
 - **الخطوة الثالثة:** تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام، حيث أنه من الممكن أن يكون النظام سليم نظريا ولكنه غير مطبق بسبب عدم الإلمام من قبل العاملين.
- ### ٣. الحصول على الأدلة الكافية والملائمة:
- وتعني كل من كفاية وملائمة الأدلة ما يلي:
- **خاصية الكفاية:** هي البعد الكمي للأدلة التي تم الحصول عليها، ويعتمد مقدار أدلة المراجعة المطلوبة على تقييم المراجع لمخاطر الأخطاء المادية، فضلا عن جودة أدلة المراجعة التي تم جمعها.
 - **خاصية الملائمة:** تعني البعد النوعي للأدلة، أي مدى دعم أهميتها وموثوقيتها للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع. (IAASB, 2009)
- فمن أجل تكوين رأي يقوم م ارجع الحسابات بجمع الأدلة اللازمة لاستخلاص النتائج التي يستند إليها هذا ال رأي وتعزز من مصداقية البيانات المالية، مما يوفر ضمانا عاليا وليس مطلقا، لأنه لا يمكن أن يوجد ضمان وتأكيد مطلق للم ارجع بسبب العديد من العوامل مثل:

استخدام أسلوب المسح، القيود الملازمة لأي نظام محاسبة ورقابة داخلية. (R. Obert, 2009).

- معايير التقرير:

تم تقسيم معايير إعداد تقرير م ارجع الحسابات إلى أربعة معايير من المفترض أن يلتزم بها المراجع عند إعداده للتقرير وتشمل:

المعيار الأول للتقرير:

هو تحديد ما إذا كانت البيانات المالية المقدمة قد أُعدت طبقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛ ويمكن تصنيف هذه المبادئ من وجهة نظر المعيار الأول لإعداد تقرير مراجع الحسابات إلى ثلاث مجموعات: المبادئ العامة، مبادئ خاصة بقوائم الربح، مبادئ إعداد قائمة المركز المالي. (المطارنة، ٢٠٠٢).

معيار التقرير الثاني:

ويشمل هذا المعيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية بين الفت ارت المحاسبية، أي عدم تغيير طرق تقديم القوائم المالية من دورة لأخرى، ويجب أن يحدّد التقرير تلك الظروف التي أدت إلى الخروج عن معيار التجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة في الفترة الحالية وذلك بالنسبة للمعايير التي كانت مطبقة في الفترة السابقة. (الصبان وعوض، ١٩٩٦).

- معيار التقرير الثالث:

يقتضي من تقرير المراجعة تحديد ما إذا كان الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية كافياً أم لا، حيث أن هذه المعلومات تساعد مستخدمي هذه القوائم في اتخاذ قرارات اقتصادية. ولكي تسهم هذه المعلومات في اتخاذ القرار يجب أن تكون كاملة ما أمكن وأن تكون مناسبة للقرار وأن تقدم بشكل مفهوم. (الصبان وعوض، ١٩٩٦).

- معيار التقرير الرابع:

على المراجع أن يعبر في تقريره عن رايه حول عدالة القوائم المالية، وإذا لم يستطع المراجع التعبير عن أريه يجب أن يبين أسباب الامتناع بالتقرير، وبما أن المراجع وافق على ارتباط اسمه بالبيانات المالية المتعلقة بالقوائم فيجب أن يوضح التقرير خصائص عمل المراجع ودرجة المسؤولية التي

يتحملها (Dauber, Qureshi, Levine, & Siegel, 2008)

المبحث الثاني: رقابة جودة المراجعة

تمهيد:

نظرا لما اكتسبه موضوع جودة المراجعة والرقابة عليها من أهمية بالغة باعتباره أحد العوامل الأساسية والمهمة التي تؤدي الى تطوير هذه المهنة وتحسين مخرجاتها، لهذا تم تخصيص معيار مخصص لرقابة الجودة لتنظيمها وفق سياسات وإجراءات معينة من خلال برامج وأنظمة مدروسة لزيادة دقة ومصداقية تقرير المراجعة.

ومن خلال هذا المبحث سنسلط الضوء على معيار الرقابة على جودة المراجعة وعناصره وكذلك تعريف رقابة جودة المراجعة ومفهومها وكذلك أهميتها

قبل تعريف جودة المراجعة سننتقل أولا إلى تعريف الجودة اصطلاحا:

أولا: تعريف الجودة: يعود مفهوم الجودة إلى الكلمة اللاتينية (Quality) والتي تعني طبيعة الشيء، ودرجة الصلاحية وقديما كانت تعني الدقة والإتقان، وحديثا تغير مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة وظهور الثورة الصناعية والشركات الكبرى وازدياد المنافسة إذ أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة (خليفة وآخرون، ٢٠٢٠).

٢-٢-١ تعريف جودة المراجعة

تعريف الاول: عرف MEER KYLE جودة المراجعة " بأنها مؤشر لفعالية المراجعة، وهي من أخطاء الغير السمة التي لا يمكن ملاحظتها مباشرة، وقد وصف الفعالية بقدرة مراجع الحسابات على الحد مقصودة في البيانات المالية، والحد من التحيز، وزيادة دقة البيانات المالية " (خليدة وسردوك، ٢٠١٧).

تعريف الثاني: وقد عرف Palmrose جودة المراجعة بأنها درجة الثقة التي يقدمها المراجع لمستخدمي القوائم المالية. فكما هو معروف أن الهدف من المراجعة هو خلق الثقة في القوائم المالية، لذا فإن جودة المراجعة هي احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية. وفي الحقيقة أن هذا التعريف اعتمد على نتائج المراجعة (والتي تتمثل في قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها) لتعكس جودة عملية المراجعة (أبو رياش، ٢٠١٣).

تعريف الثالث: كما عرفها (Copley & Doucet ١٩٩٣) على أنها مدى الالتزام من قبل المراجع بالمعايير المهنية المتعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقارير، وجاء (Knapp, ١٩٩١) بتعريف

الجودة علي أنها مدى قدره المراجع علي اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملياته المراجعة. (الجمهودي، ٢٠١٩).

تعريف الرابع: ففي بحث De Angelo حيث عرفت جودة المراجعة عام ١٩٨١ بأنها " تقدير السوق لاحتمال أن المراجع سوف يكتشف الانحراف في النظام المحاسبي للعميل محل المراجعة وأنه سوف يقوم بالتقرير عن ذلك الانحراف"، وبذلك تعتبر بحث De Angelo من أوائل من ربطوا بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية. (دوارة، ٢٠١٤).

ومما سبق نرى أن جودة المراجعة هي تقدير لمدى التزام مراجع أو مكاتب المراجعة بالمعايير المهنية ومؤشر لدرجة الثقة فيما يقدمه المراجع لمستخدمي القوائم المالية مع الحرص وقوفه على أخطاء وتلاعبات.

٢-٢-٢ أهمية جودة المراجعة:

ترتبط أهمية جودة التدقيق بالأطراف المستفيدة مع نتائج المراجعة فتظهر هنا أهميتها من خلال مخرجات عملية التدقيق وطرق الاستفادة منها سواء المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية أو مجالات محددة لتقودهم إلى اتخاذ قراراتهم وعليه سنتطرق أولاً إلى الأطراف المستفيدة ثم المجالات فيما يلي:

أولاً من حيث الأطراف المستفيدة والعملاء

مدقق الحسابات يهمه أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.

إدارة الشركة: وهي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وبالتالي فإن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.

البنوك والدائنين: حيث يعتمدون وبشكل كبير على القوائم المالية المدققة وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، ومما لا شك فيه أن جودة عملية التدقيق سوف تؤثر بالإيجاب على جودة قراراتهم.

الجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة حيث تسعى إلى إلزام مكاتب المراجعة والتدقيق بتحقيق مستوى عالي من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة والخدمات التي تقدمها.

الهيئات والأجهزة الحكومية حيث أنها تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، وتسعى الأجهزة الحكومية أن تتم أعمال المراجعة والتدقيق وفقاً لمستوى عالي من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق

وبالإضافة إلى ما سبق فإن إتباع نظام لتحقيق جودة أعمال التدقيق يحقق العديد من المزايا والخصائص يمكن بيانها فيما يلي:

- إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة والتدقيق تتماشى مع
- المتطلبات المهنية أو معايير التدقيق المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية التدقيق.
- تحسين برنامج عمل مدققي الحسابات، وذلك من خلال إتباعه الإرشادات والمعايير الصادرة من
- الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية التدقيق.
- يعتبر إتباع أساليب الجودة في التدقيق من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد لمكتب التدقيق، والمحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة والتدقيق.
- أن ارتفاع مستوى المصداقية في المراجعة يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وذلك لن يكون إلا من خلال المستويات العليا لجودة المراجعة.
- أن المراجعة ذات الجودة العالية يمكن اعتبارها جزء هام من نظام رقابة أصحاب المنشأة، وخاصة في حالة عدم قدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة المنشأة.
- إن موضوع جودة التدقيق من الموضوعات الهامة والتي تؤدي إلى تقدم مهنة المراجعة مع ارتفاع مستوى الأداء المهني لمكاتب المراجعة والتدقيق، كما أنه يساعد الجمعيات والمؤسسات المهنية من الرقابة والسيطرة على المهنة والنهوض بها وتحسين نظرة المجتمع لها مما ينعكس بالإيجاب على جميع أعضاء المهنة.

وعلى مستوى العالم العربي، وفي ظل اتجاه العالم نحو العولمة وتطبيق اتفاقية تحرير فإن ذلك يشكل تهديدا حقيقيا لقطاع الخدمات بما فيها خدمات مهنة، التجارة العالمية، المحاسبة والمراجعة وخاصة في الدول النامية إن لم تتواكب مع التطورات الحاصلة. (ابو هين، ٢٠٠٥).

تتبع كذلك أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات الآتية:

١- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:

إن الاهتمام المتزايد الذي لاقته جودة التدقيق من قبل العديد من الجمعيات والمنظمات ومكاتب المحاسبة والتدقيق هدفه العمل على تحسين مستوى الأداء المهني، وتعد المعايير المهنية إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق وتعد هذه المعايير وخصوصا معايير الجودة السياسات والإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل فرد من أفراد ومكاتب التدقيق، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية.

٢- الإسهام في تضيق فجوة التوقعات:

تمثل فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في التدقيق، ولقد عرفها بعض الباحثين بأنها "الاختلاف بين توقعات كل من المستخدمين والمدققين تجاه جودة خدمات التدقيق المؤدة"، حيث يتوقع المستخدمون المجتمع بصفة عامة من عملية التدقيق ما يلي:

- القيام بعملية التدقيق باستقلالية وموضوعية وكفاءة؛
- اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية وحتى الأخطاء العادية؛
- يجب على محافظ الحسابات إعطاء تنبيهات مسبقة ومريحة على فشل المشروعات؛
- توصيل نتائج عملية التدقيق مما يسمح بالاستفادة منها بشكل فعال؛

وبالمقابل فإن مهنة التدقيق كمهنة ترى بأن:

- أن الإدارة مسؤولة عن محتوى القوائم المالية؛
- تقدم تأكيدات معقولة لمدقق الحسابات على أن القوائم المالية خالية من أي مخالفات جوهرية؛
- مدقق الحسابات لا يضمن سلامة الأداء المالي للمشروعات

(مرجانة، ٢٠١٧)

٣- تعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية:

نال هذا العنصر اهتماما كبيرا من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في سنوات ١٩٨٠ و ١٩٩٠ بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على اعتبار أن المدققين ذوي الكفاءة المهنية يقومون والتي أشارت إلى Treadway باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية وهذا ما أكدته لجنة أن تحسين جودة التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء والحد من التحريف في القوائم المالية. (الأهدل، ٢٠٠٨).

٤- تخفيض صراعات الوكالة

يمكن تعريف الوكالة على أنها علاقة بين شخصين يتم التوقيع بينهما على عقد للقيام بمهمة أو عمل ما بالنيابة، مع تفويض بعض السلطات في بعض الأحيان عملية اتخاذ القرار للوكيل وأنه كلما زاد التعارض بين الوكيل والأصيل زادت تكلفة الوكالة وزادت الحاجة لمكاتب التدقيق التي تقدم خدمة جودة عالية، إذ أكد بعض الباحثين إلى ضرورة وجود التدقيق في الحالات المماثلة أي أن هناك علاقة طردية بين صراعات الوكالة والطلب على المستويات العليا لجودة التدقيق.

٥- الإسهام في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات

تعرف الحوكمة على أنها إستراتيجية تتبناها الشركات لتحقيق أهدافها الرئيسية، ويتضمن مفهوم الحوكمة مجموعة من المبادئ تهدف إلى توفير إجراءات رقابية داخلية فعالة وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة ويمكن عرض هذه المبادئ فيما يلي:

- الالتزام: الغاية منه هو التحقق من مراجعة وتنفيذ المتطلبات والالتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية، فضلا عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر من الأمانة والمكاشفة.
- الأداء: الاعتماد على جميع الوسائل المتاحة والمتوفرة من أجل رفع من مستوى الأداء واستغلال الفرص والتنبؤ بالمخاطر والتقليل من آثارها.

٦- أداة تنافسية جيدة

تعد المنافسة على الأتعاب أحد المخاطر التي تهدد مهنة التدقيق، وذلك لما لها من أثر سلبي على استقلالية المدققين، ونطاق إجراء التدقيق، ومن ثم جودة التدقيق وهذا ما جعل لجنة Cohen تحذر من تأثير المنافسة على جودة التدقيق، لذلك تعد الجودة أداة إستراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمة ووسيلة لتنمية الحصة السوقية وتحسين معدلات الربحية وتحقيق رضا ولاء العملاء، ففي سوق خدمات التدقيق تعد جودة الدقيق هدف كل ممارس وأحد مجالات التمايز بين مكاتب التدقيق.

٧- زيادة الموثوقية في تقرير مدقق الحسابات والقوائم المالية:

الهدف من المراجعة هو إبداء رأي فني محايد حول سلامة وصدق القوائم المالية، حيث أن الموثوقية وشفافية هذه القوائم هي شريان الحياة لأسواق رأس المال ومن هذا المنطق فإن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين مطالبين بزيادة ثقة المستخدمين، ولن يكون ذلك إلا إذا تم فحص القوائم المالية من قبل الأشخاص المهنيين والمختصين وذوي الكفاءة، كلما كانت عملية التدقيق تتميز بالجودة الكافية، كلما تعززت الثقة بالقوائم المالية وزاد الاعتماد عليها وعلى تقارير مدققي ومحافظي الحسابات (مرجانة، ٢٠١٧).

٢-٢-٣ تعريف رقابة الجودة

تعريف الأول: " هي إجراءات وسياسات موضوعة من قبل مكتب التدقيق نفسه للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة وأية شروط تعاقدية وقانونية وممارسات وطنية " (سعيد، ٢٠٠٩).

تعريف الثاني: عرفت رقابة الجودة وفق المعايير الدولية لتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين " بأنها كافة السياسات والإجراءات التي تتبعها مكاتب التي يقوم بها تعكس مراعاته المعايير التدقيق المتعارف عليها (الراوي والعلي، ٢٠١٠).

تعريف الثالث: " على شركة المراجعة تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت لتأكد بأن كفاءة أداء المراجعة قد تمت حسب معايير المراجعة الدولية أو الممارسات الوطنية المناسبة تعريف الرابع: هي عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي حول الاحكام الهامة التي اصدرها فريق عملية المراجعة (أحمد وآخرون، ٢٠٢٠).

والاستنتاجات التي توصل اليها الفريق في صياغة تقرير المراجعة، وذلك في تاريخ اصدار التقرير او بعد هذا التاريخ. (نبيل، ٢٠١١-٢٠١٢).

يتضح لنا من خلال التعاريف السابقة أن الرقابة الجودة على المراجعة هي عبارة عن نظام يقدم تقييم حول ما صدر عن فريق المراجعة ولتأكد من نزاهة وكفاءة المخرجات والمراجعة عبر مجموعة من سياسات وإجراءات مؤطره.

٢-٢-٤ معيار الرقابة على جودة المراجعة ٢٢٠:

يعني هذا المعيار المسؤوليات المحددة للمراجع فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعملية مراجعة البيانات المالية، إن الغرض من هذه المعيار هو تحقيق هدف المراجع في تطبيق إجراءات الجودة في مرحلة العمليات أي في مرحلة التنفيذ والوصول إلى ضمان معقول بتطبيق المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وصدور التقرير في الوقت الملائم حسب الظروف (دوارة، ٢٠١٤).

٢-٢-٥ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC:

أسفر اهتمام المنظمات المهنية بجودة أداء عملية المراجعة إلى قيام لجنة ممارسات المراجعة الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار المعيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) الخاص بالرقابة على جودة الأداء المهني والذي يتضمن سبعة عناصر أساسية وهي: (المتطلبات المهنية - المهارات والكفاءة - تخصيص الأفراد على مهام - الإشراف - المشورة - قبول عملاء جدد والاستمرار مع العملاء الحاليين - الرقابة والمتابعة). (يونس، ٢٠١٢).

٢-٢-٦ عناصر الرقابة على جودة المراجعة

صدر المعيار الدولي رقم (٢٢٠) عن الرقابة على جودة عملية المراجعة (Quality Control For audit work) في شهر يونيو، ١٩٩٤، وهو من معايير المراجعة الدولية، والذي حل محل الدليل الدولي السابع (ضبط جودة العمل في المراجعة). ويهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية المراجعة من خلال:

أ- السياسات والإجراءات التي يتبعها مكتب المراجعة عند أداء عملية المراجعة.

ب-الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء عملية المراجعة، ويجب تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة وأيضاً على عمليات المراجعة الفردية.

وضوابط الجودة هي مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب المراجعة لتوفير قناعة بأن عملية المراجعة قد أنجزت وفقاً للمعايير المحددة والمتعارف عليها. وتعتبر سياسة ضوابط الجودة بمثابة أهداف تسعى مكاتب المراجعة لتحقيقها، بينما إجراءات الضوابط تمثل الخطوات والأساليب التي يتم تنفيذها من أجل تحقيق الأهداف المحددة. ولقد بينت الفقرة الرابعة من المعيار الدولي رقم (220) ما يجب على مكاتب المراجعة القيام به من حيث تنفيذ إجراءات رقابة الجودة، والتي صممت للتأكد بأن كافة المراجعات قد تمت حسب المعايير الدولية للمراجعة، أو المعايير الوطنية المناسبة.

أما الفقرة السادسة من المعيار فقد بينت أن أهداف سياسات رقابة الجودة والتي تمثل عناصر الرقابة على جودة المراجعة، ما يلي: (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2002)

1-المتطلبات المهنية:

يقصد بها التزام العاملين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة.

وتعتبر هذه العناصر، وخاصة استقلالية مراجع الحسابات، بمثابة العمود الفقري لجودة المراجعة إذا ما انعدم هذا الركن فإن باقي معايير المراجع لن تكون ذات أهمية كبرى. ولقد تناولت قواعد وآداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين هذه العناصر بنوع من التفصيل. ومن أهم الإجراءات التي تضمن الالتزام بهذا العنصر الرقابي إبلاغ أفراد المكتب من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني.

٢- المهارات والكفاءة:

يجب على مكاتب المراجعة أن تعين أشخاصاً لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة. وينقسم هذا العنصر الرقابي إلى: توظيف وتعيين أفراد مؤهلين تأهيلاً متخصصاً، والتطوير المهني من خلال إعداد الدورات التدريبية للأفراد، واختيار وتأهيل المدربين،

وتوفير معلومات حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية، والترقية الوظيفية. كما يجب وضع المؤهلات التي تعتبر ضرورية لمختلف مستويات المسؤولية في المكتب، مع تحديد المعايير التي يتم على أساسها تقييم الأداء الشخصي والكفاءة المتوقعة، مثل المعرفة الفنية، القدرة على التحليل، مهارات القيادة والتدريب، العلاقة مع العملاء وكذلك تقييم أداء الأفراد، وإشعارهم بتقديمهم من خلال استخدام النماذج التي يمكن تنميطها لغرض تقييم أداء الأفراد، ومتابعة هذه التقييمات.

٣- توزيع مهام عملية المراجعة:

يقصد بها إسناد عملية المراجعة إلى فريق عمل متمكن في عملية المراجعة، ويمتلك مستويات من التدريب المهني والكفاءة المهنية في ضوء الظروف المحيطة بعملية المراجعة، وذلك من خلال العديد من الإجراءات مثل: تحديد مهام كل فرد في فريق العمل من مراجع رئيسي ومراجعين ومساعدين مراجعين، وتحديد الشخص المشرف على فريق العمل ليكون مسئولاً عن توزيع الأفراد على مهام المراجعة، مع مراعاة عند التوزيع لبعض العناصر، مثل عدد المراجعين ومتطلبات الوقت، تقييم لمؤهلات الأفراد من حيث الخبرة. ولتحقيق هذا التوازن يجب الأخذ بعين الاعتبار حجم عملية المراجعة، توفر الخبرات الخاصة بالأفراد، احتياجات العملاء وغيرها.

٤- الإشراف:

يقصد به الإشراف والمتابعة للأعمال على كافة المستويات، وذلك لتوفير تأكيد مناسب بأن العمل الذي يتم إنجازه يستوفي معايير الجودة الملائمة. ومن الإجراءات التي يمكن إتباعها لتحقيق ذلك تخطيط عمليات المراجعة، وتوفير إجراءات للاحتفاظ بمعايير الجودة للمكتب بالنسبة للأعمال المؤدة، وتوفير التدريب العملي خلال تنفيذ عمليات المراجعة.

٥- التشاور:

يقصد بهذا العنصر من عناصر الرقابة ضرورة إجراء التشاور مع الآخرين من ذوي الخبرة المناسبة داخل أو خارج المنشأة عندما يتطلب الأمر ذلك، وأن تكون هناك اجتماعات دورية مع فريق العمل من قبل الشريك المدير المسئول في مكتب المراجعة.

٦- قبول أو إنهاء العمل مع العملاء :

يجب على مكتب المراجعة وضع الإجراءات لتقييم العميل الجديد قبل قبول المهمة، ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب على مكتب المراجعة أن يأخذ بعين الاعتبار استقلاليته وقدرته على خدمة العميل بشكل ملائم.

7. الرقابة:

يجب على مكتب المراجعة أن يراقب باستمرار مدى ملاءمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة بغرض تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة، ومدى تطبيقه عند تنفيذ عملية المراجعة وأداء العمل المرتبط بالوظائف المتعلقة برقابة الجودة، وذلك من خلال تحديد إجراءات المراقبة الضرورية لتوفير قناعة بأن إجراءات رقابة الجودة في المكتب تعمل بفعالية، واتخاذ الإجراءات لتوصيل نتائج المراقبة إلى المستويات الإدارية المناسبة بغرض المتابعة الشاملة لنظام رقابة الجودة.

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في جودة المراجعة

تمهيد:

تعتبر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لجودة المراجعة ففيما يلي سنتطرق بتفصيل حول هذه العوامل وتأثيرها على الجودة المراجعة.

تتميز العوامل المؤثرة على جودة المراجعة حسب مجمل الدراسات ب:

التأثير النسبي كون العوامل المؤثرة عمى جودة المراجعة تختلف درجة تأثيرها على مستوى جودة المراجعة بالنسبة للعوامل الأخرى، حيث أن بعضها ذو تأثير كبير نسبيا مقارنة بتأثير عوامل أخرى ذات تأثير نسبي ضعيف.

نوع التأثير كون بعض العوامل المؤثرة على جودة المراجعة لها تأثير موجب على مستوى جودة المراجعة، في حين أن بعض العوامل الأخرى ليا تأثير عكسي أو سلبي.

كما تجدر الإشارة إلى أن بعض العوامل التي تم بحث تأثيرها على جودة المراجعة كان لها تأثير معدوم على جودة المراجعة في ظل بيئة معينة، وهذا باختلاف تصنيف المراجعة وفق معيار معين كالمراجعة في منشآت القطاع الخاص، المراجعة في منشآت القطاع العام من حيث اختيار المراجعين والذي يخضع في القطاع العام إلى القوانين والتشريعات. (عابي، ٢٠١١).

٢-٣-١ العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بمكتب المراجعة:

١ - حجم مكتب المراجعة:

أشارت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية قوية بين حجم مكتب المراجعة وجودة أعمال المراجعة بالإشارة إلى مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى في أمريكا ومستويات المراجعة العالية التي تقدمها والمشهود لها من قبل أغلب المنظمات المهنية العالمية فقد توصل البحث

(De Angelo ١٩٨١) إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية عند قيام مكاتب المراجعة

الكبرى بعملية المراجعة مقارنة بقيام مكاتب أخرى أقل حجماً.

وقد استندت هذه البحث إلى الإمكانيات والصفات التي تتمتع بها المكاتب الكبرى في المراجعة من نظيراتها المكاتب الصغرى، ويتم تصنيف المكاتب وفق العديد من المعايير كعدد المختصين في

حسابات صناعات معينة والالتزام العلمي بالمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وعدد فروع وأقسام التي تتبع للمركز الرئيسي... الخ.

جدول رقم ٢ يوضح الصفات التي تتميز بالمكاتب الكبرى على المكاتب الصغرى

الصفات المميزة للمكاتب الكبيرة	نظيرتها لدى المكاتب الصغيرة
تتوفر لديها كافة فئات التوظيف من شركاء ومراجعين ذو مستويات مختلفة من التخصص العلمي.	لا يتوفر فيها ذلك التصنيف الهائل من فئات التوظيف.
يتوافر لديها عدد مراجعين كبير.	لا يتوفر لديها عدد مراجعين كبير
اتساع نشاطها داخل الدولة ويكون لها فروع دولية.	لا يتجاوز فروعها في أغلب الأحيان حدود الدولة.
كثرة عدد عملياتها.	قلة عدد عملياتها.
يقسم المكتب داخلياً إلى عدد من الأقسام المتخصصة مع امتلاك الخبرات.	قلة التخصصات المتوفرة لدى المكتب المتوافقة مع صناعات العميل.

المصدر: دارة،

ومن ناحية أخرى فإن مكاتب المراجعة الكبرى تقوم بتطبيق برنامج الجودة الأداء يسمى برنامج مراجعة الزملاء وتخضع لأنظمة جودة عالية، وقد أعتبر عامل حجم مكتب المراجعة من أقوى العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة ويساهم في قياس جودة الخدمات التي تقدمها منشآت المراجعة.(دواره، ٢٠١٤).

٢ _ سمعة مكتب المراجعة

تعتبر سمعة مكتب المراجعة (شهرته) أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب، والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية ويقصد 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 بما يعطيه العملاء بينما ربطت دراسات أخرى سمعة مكتب المراجعة باسم مكتب المراجعة أو انتمائه إلى أحد المكاتب العالمية الكبيرة، ومن هذه الدراسات بحث 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 (الأهدل، ٢٠٠٨).

٣ _ فشل المراجعة ودعاوى القضاة المرفوعة ضد مكتب المراجعة:

إن فشل المراجعة في أداء مهامها هو ما يؤدي إلى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين، خصوصا عندما يتكبد المستفيدون من خدمات المراجعة، خسائر مالية بسبب الاعتماد في اتخاذ مختلف قراراتهم على القوائم المالية التي تحتوي على الأخطاء والمخالفات غير المكتشفة. ويرجع فشل المراجعة إلى عدة عوامل مرتبطة بالمراجع والعميل معا كما يلي:

- حفاظ العميل على أنظمة الرقابة الداخلية الضعيفة، والتي تميل لتغطية الأنشطة الاحتيالية
- ضعف أو غياب لجان المراجعة في هيكل شركة العميل.
- عدم التزام المراجع بالمعايير المهنية، وعدم التأكد من احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية للمنشأة.
- الفشل في إعداد تقرير المراجعة وإبداء الرأي، حيث يفشل المراجع في تعديل تقريره أو إصدار تقرير مقيد أي بالتحفظات في الظروف الملائمة.
- يلاحظ أنه بالرغم من أن فشل المراجعة قد يكون لعوامل مرتبطة بالشركة محل المراجعة، إلا أنها كذلك مرتبطة بأعمال المراجعة، إن الدليل الأكثر إقناعا لمستخدمي القوائم المالية بفشل المراجعة هو وجود دعاوى قضائية ضد المراجعين. ويرجع رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين إلى الأسباب التالية:
- إفلاس الشركات خلال دورات الكساد الاقتصادي.
- النمو السريع لمهنة المراجعة، مما أدى لتحمل المراجع التزامات جديدة نحو المستفيدين من خدماتها.
- عدم توحيد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المواقف المتماثلة

• انتشار حركة الاندماج بين الشركات بهدف الاستفادة من ثغرات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تسمح للمنشآت المندمجة بتحسين موقفها المالي في القوائم المالية كربحية السهم بدون حدوث تحسن حقيقي أدائها.

وترى إحدى الدراسات الحديثة أن بحث أسباب فشل المراجعة والعوامل التي لها تأثير سلبي على مستوى الجودة، تعتبر من أهم المداخل من أجل تحسين جودة المراجعة، لتحديد أوجه القصور والمخالفات التي تؤدي إلى تخفيض جودة المراجعة ومحاولة منعها (عابي، ٢٠١٦).

٤ _ المنافسة بين مكاتب المراجعة:

في ظل التطورات والتغيرات التي تشهدها مهنة المراجعة من حدة المنافسة في سوق المراجعة، وسيطرة مجموعة محدودة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء، وتزايد عمليات تغيير المراجعين، فوجود هذا التنافس الشديد في سوق المراجعة يخلق دافعا قويا أمام المكاتب لأن تحافظ على مكانتها في السوق من خلال تخفيض تكاليفها لكي تستمر بالعمل.

فقد يقبل مكتب المراجعة أتعابا منخفضة لعمليات المراجعة، والتي تدفعه إلى تقليص نطاق عمل المراجعة، أو يقبل أتعاب مراجعة منخفضة على أمل أن يتم تعويضها من خلال الحصول على خدمات استشارية من نفس العميل وفي كلتا الحالتين يخل مكتب المراجعة بمتطلبات عمله المهنية والنظامية وهذا ما يؤثر سلبا على جودة المراجعة.

إن المنافسة بين مكاتب المراجعة وكما أشارت إليه جملة من الدراسات ينتج عنها عاملين اثنين وهما:

(١) المنافسة على الأتعاب:

حيث أن المنافسة على الأتعاب ينتج عنها انخفاض في أتعاب المراجعة، وما ينجر عنه من تقصير في الأداء، كالتقليص من نطاق مهام المراجعة، وهذا ما يؤثر سلبا على جودة المراجعة

(٢) توسيع نطاق الخدمات الاستشارية:

حيث يلجأ مكتب المراجعة إلى زيادة الخدمات الاستشارية) أي خدمات غير المراجعة وما لها من تأثير على أعمال المراجعة كما تم التطرق له في الفصل السابق (لنفس عميل والاعتماد عليها أكثر من جانب الإيرادات من أجل تعويض التكاليف الناجمة عن الانخفاض في أتعاب المراجعة نتيجة المنافسة. (عابي، ٢٠١١).

٥ - تخصص مكتب المراجعة في مراجعة قطاع صناعي معين

إن تحديد الشركات المتخصصة في صناعة معينة هي مهمة صعبة وقد اتبع الباحثون الأكاديميون عدة أساليب لتحديد التخصص الصناعي للشركات، كما أن هناك الكثير من العوامل التي تجعل منه عامل جاذبية للعملاء والمراجعين على حد سواء، حيث أنه من المنطقي أن مؤسسة المراجعة التي تستثمر مواردها في تطوير وزيادة تخصصها في صناعة معينة يكون لديها حصة مهمة في سوق تلك الصناعة، وهذا ما يجعل التخصص الصناعي للمراجع لديه القليل من الآثار السلبية المحتملة، بما في ذلك زيادة التعرض للمخاطر التي قد تتجم عن عدم تنوع العملاء وعلى الرغم من العيوب المحتملة للتخصص الصناعي للمراجع فهو جانب هام من جوانب تحديد جودة المراجعة في كثير من الحالات فالآثار الايجابية المحتملة تفوق بكثير الآثار السلبية، وهذا ما يجعله من أهم العوامل التي لها تأثير ايجابي على جودة المراجعة.

ويعرف المراجع المتخصص في الصناعة بأنه المراجع الذي يتم تعيينه بواسطة شركات المراجعة، والذين لديهم التدريب والخبرة في الممارسة إلى حد كبير في صناعة معينة. ويتم التركيز على معرفة المراجع المتخصص في الصناعة المخزنة بالأخطاء وعدمها والتي يمكن استرجاعها من الذاكرة، كون الذاكرة والمعرفة المخزنة تعتبر الأساس لفهم السلوك واتخاذ القرار.

٢-٣-٢ العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بفريق المراجعة (المراجع):

١- استقلال المراجع

يعد موضوع استقلال مراجع الحسابات من الموضوعات التي حازت على كثير من الاهتمام وتناولتها العديد من دراسات الأكاديمية، ويعتبر استقلال مراجع من أهم معايير المراجعة، كما أن استقلال مراجع يعتبر من أهم ما يهتم به مستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم وبناء عليه يمكن القول بأن استقلال مراجع حجر الزاوية في ممارسة مهنة المراجعة.

استقلال مراجع يعني القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية حتى من ناحية تفكيره عليه أن يكون تفكيراً مستقلاً وعليه أيضاً أن يكون مجرد من أية مصالح سواء أثناء القيام بعملية المراجعة أو عند إبداء رأيه الفني ويلعب استقلال المراجع دوراً هاماً في هامش الأمان لدى المستثمر الحالي والمستقبلي، ويعتبر الشك في استقلال المراجع السبب الرئيس والحقيقي لوجود فجوة التوقعات واتساعها في المستقبل،

وأضاف أحد الباحثين أن فجوة الجودة تمثل أحد المكونات الرئيسية لفجوة التوقعات في المراجعة، وأن فجوة استقلال المراجع تعتبر أحد الأركان الأساسية في فجوة الجودة. (عابي، ٢٠١٦).

٢ - خبرة فريق المراجعة:

تتكون الخبرة بشكل عام من اجتماع المعرفة والمهارة، وتبرز خبرة الفريق بشكل جلي من خلال مراجعة النظير أو مراجعة الند للند وهي من الطرق التي استخدمت في قياس خبرة فريق المراجعة، وتكون بمراجعة أداء فريق مكتب مراجعة من قبل مكاتب ذات خبرة عالية تابعة لمنظمات مهنية حيادية وتهدف هذه المراجعة إلى زيادة مستوى أداء المهنة في البلد، وتنشأ الخبرة مع مرور الزمن والقيام بالمهمة لأكثر من مرة وقد أشارت العديد من الدراسات السلوكية إلى أن الاعتياد على المهمة تؤدي إلى درجة أكبر من الخبرة وأن الخبرة بالموضوع تقلل من جهود الفهم والإدراك (Cognitive Efforts) اللازمة لمتخذ القرار (مستخدم القوائم المالية)، في بحث (Moeckel ١٩٩٠) وجدت أن المراجعين الذين قضوا فترة أطول في المراجعة لعملاء التصنيع في قطاع صناعي معين استطاعوا تذكر الأخطاء بطريقة أفضل من المراجعين الأقل خبرة في تلك الصناعة.

٣ - الإشراف الجيد على فريق المراجعة:

يقسم عادة فريق المراجعة إلى مديرون مسؤولون عن عملية المراجعة والإشراف على المراجعين والعمل الميداني ومراجعين خاضعين للإشراف يقومون بعملية المراجعة والعمل الميداني، ويتصف الفريق الأول غالباً بخبرة طويلة في مجال المراجعة وبقلتهم لذلك من الصعب القيام بعملية المراجعة والعمل الميداني بأنفسهم مما يساهم في زيادة تكلفة عملية المراجعة، لذلك تنحصر مهمتهم في الاستشارة والتوجيه الجيد لفريق المراجعة القائم بالعملية.

أشار AICPA في المعيار رقم ٤ لعام ٢٠١٢ للتخطيط والإشراف على عملية المراجعة والذي يتطلب من المراجع المسؤول عن عملية المراجعة إبلاغ مساعديه بمسؤولياتهم ومهامهم والإجراءات التي يجب أن يتبعوها والأهداف التي يجب أن يحققوها ويدخل ضمن عملية الإشراف تخصيص المراجعين على عمليات المراجعة تخصيصاً جيداً يتوافق مع قدراتهم وخبراتهم، وحتى أن بعض الباحثين قد أفرد لعملية تخصيص المراجعين عامل مستقل من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة.

٤ - التواصل الجيد لفريق المراجعة فيما بينهم وبين العميل

تساعد عملية التواصل الجيد فيما بين فريق المراجعة إلى العمل على سد الثغرات والفجوات الموجودة في إجراءات عملية المراجعة بما يساهم في زيادة جودة المراجعة.

يرى (مصطفى ٢٠٠١) أنه من جوانب زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية في اكتشاف غش الإدارة هو الاتصال الجيد داخل منشأة المراجعة، ويؤكد أن نظرية اكتشاف الإشارة (النظرية المستخدمة من قبله لاكتشاف غش الإدارة) ليست محصورة فقط في التفاعل بين المراجع والعميل محل المراجعة وإنما يعتمد ذلك ليشمل أيضاً العلاقات داخل منشأة المراجعة.

إن التواصل الجيد بين فريق المراجعة والعميل محل المراجعة يساعد في الحصول على أدلة إثبات أكثر مما يدعم إجراءات المراجعة والابتعاد عن عدم الحياد الشخصي للمراجع وبما يساهم في زيادة موثوقية البيانات التي تمت مراجعتها وإخلاء مسؤولية المراجعة تجاه أي عمل غير موضوعي (دورة، ٢٠١٤).

٢-٣-٣ العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة:

١ - حجم المنشأة محل المراجعة وتعدد عملياتها:

يعتبر حجم المنشأة من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وخاصة عند ضخامة عملياتها مما يزيد من احتمال إجراء تلاعبات يمكن إخفائها، وقد أشار أحد الباحثين أنه كلما زاد حجم المنشأة وتعددت عملياتها كلما زاد الفصل بين الملكية والإدارة وزادت تكلفة الوكالة وبالتالي يفترض أنه كلما زاد حجم المنشأة كلما زادت حاجتها إلى خدمة مراجعة ذات جودة عالية وذلك لمحاولة طمأنة الملاك والدائنين بأن القوائم المالية تعكس فعلاً المركز المالي السليم للمنشأة. ويظهر أثر حجم المنشأة في حالتين قبل التعاقد وبعد التعاقد.

كما أن تعدد العمليات وضخامتها يتيح للإدارة المزيد من المرونة في إجراء التلاعبات وعمليات غش أكبر وترى الباحثة أن حجم المنشأة موضوع المراجعة له تأثير واضح وكبير على جودة المراجعة قبل العودة إلى حالة آرثر أندرسون كان مراجعي المكتب غير قادرين على فهم القوائم المالية وطبيعة عملياتها لمثل ذلك النوع المعقد من الشركات.

٢ - نظام الرقابة الداخلية للمنشأة:

يعد نظام الرقابة الداخلية الهيكل الرقابي الذي تقوم عليه أي منشأة وهو الحارس الأمين لتداول وحسن سير العمليات داخل المنشأة ابتداء من فصل السلطات حتى توزيع المسؤوليات، ويعد نظام الرقابة الداخلية المصدر الرئيسي لمراجع الحسابات الخارجي من ناحية الحصول على أدلة الإثبات وتوثيقها الصحيح.

ويتوقف على تقييم نظام الرقابة الداخلية تقدير حجم الاختبارات من قبل المراجع الخارجي، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً كلما انخفض حجم العينة المراد فحصها وبذلك تقل تكلفة المراجعة والعكس بالعكس. كما إن كبر حجم المشروعات وظهور الشركات المساهمة أدى إلى تعدد وتنوع وتعقد العمليات داخلها، مما زاد من المهام الملقاة على عاتق إدارة تلك المشروعات، ولتحقيق الإدارة لأهدافها كان لابد لها من الاستعانة بنظم رقابة داخلية موثوق بها. (عابي، ٢٠١٦).

الفصل الثالث

منهج البحث الميداني وخطواته الاجرائية

منهج البحث

تمهيد:

يتناول هذا الفصل إجراءات البحث الميدانية من خلال تناوله لمتغيرات البحث، ومنهج البحث ومجتمع وعينة البحث، ووسائل جمع البيانات والمعلومات، ومراحل تصميم وبناء أداة البحث (الاستبانة)، ومعايير القياس وصدق وثبات الاستبانة، وكيفية احتساب التقدير اللفظي، ومن ثم إجراءات البحث المتبعة، وتحليل المتغيرات الديمغرافية لعينة البحث، وتحديد الأساليب الإحصائية المستخدمة، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي اعتمد الباحثين عليها في تحليل البحث واختبار فرضياتها.

1-3 متغيرات البحث:

اعتمدت البحث على المتغيرات الآتية:

تتمثل المتغيرات في هذه البحث في مدى التزام المراجعين الخارجيين بمعيار الرقابة على جودة المراجعة رقم (220) في مكاتب المراجعة ويتضمن ستة محاور.

٢-٣ منهج البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث وأسئلتها تم استخدام المنهج الوصفي لأنه المنهج المناسب، كما اعتمد الباحثين الأسلوب المكتبي الذي يشمل الكتب والدوريات والدراسات السابقة وشبكة المعلومات الإلكترونية.

٣-٣ مجتمع وعينة البحث:

كان مجتمع البحث هم المحاسبين القانونيين في مكاتب المراجعة، وقد تم اختيار عدد (35) محاسب قانوني بطريقة العينة العشوائية البسيطة والجدول رقم (1-3) يوضح عملية التوزيع.

الجدول (3-1) يبين نتائج عدد الاستثمارات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

عدد الاستثمارات الموزعة	عدد الاستثمارات المستردة	نسبة الاستثمارات المستردة إلى الموزعة	عدد الاستثمارات غير الصالحة للتحليل	عدد الاستثمارات الصالحة للتحليل	نسبة الاستثمارات الصالحة المستردة إلى الموزعة
35	32	91.4%	2	30	93.8%

٣-٤ مصادر جمع البيانات والمعلومات:

- اعتمدت البحث في جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالموضوع محل البحث على: -
- المصادر الثانوية (المكتبية) كالكتب والدوريات والرسائل العلمية والأبحاث غير المنشورة، والوثائق والتقارير الرسمية.
- المصادر الأساسية (الميدانية)، وبصورة تتيح الاستفادة من الاستبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات.

٣-٥ تصميم أداة البحث:

استخدم الباحثين الاستبيان كأداة لجمع البيانات الميدانية من مفردات العينة، وبعد الاطلاع على الأدب النظري والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث الحالية، تم تطوير أداة البحث، وهي عبارة عن استبانة للكشف عن مدى التزام المراجعين الخارجيين بمعيار الرقابة على جودة المراجعة رقم (220) في مكاتب المراجعة في مكاتب المراجعة، والتأكد من صدق وثبات الأداة، لتجيب عن فرضيات البحث وتحقق أهدافها، وقد مر بناء الاستبانة بعدة خطوات علمية على النحو الآتي:

الخطوة الأولى: تحديد أهداف أداة الاستبانة: انطلق الباحثين من أهداف البحث وسؤالها الرئيس وأسئلتها الفرعية، والتي تهدف إلى الكشف عن مدى التزام المراجعين الخارجيين بمعيار الرقابة على جودة المراجعة رقم (220) في مكاتب المراجعة في مكاتب المراجعة، من خلال تحديد المتغيرات

الديمغرافية للبحث، والتي تمثلت بـ (الجنس، العمر، المستوى التعليمي، عدد سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي لمكاتب المراجعة، الشهادات المهنية في التدقيق).

الخطوة الثانية: تحديد محاور الاستبانة: بعد مراجعة المقاييس والأدبيات السابقة قام الباحثين بتحديد محاور البحث والتي تكونت من ستة محاور عن مدى التزام المراجعين الخارجيين بمعيار الرقابة على جودة المراجعة رقم (220) في مكاتب المراجعة، وهي (التزام المراجعين الخارجيين بعنصر المتطلبات المهنية في مكاتب المراجعة -التزام المراجعين الخارجيين بعنصر تخصيص المهام في مكاتب المراجعة -التزام المراجعين الخارجيين بعنصر الإشراف في مكاتب المراجعة -التزام المراجعين الخارجيين بعنصر طلب المشورة في مكاتب المراجعة -التزام المراجعين الخارجيين بعنصر قبول العملاء واستمرار التعامل معهم في مكاتب المراجعة -التزام المراجعين الخارجيين بعنصر المراقبة في مكاتب المراجعة).

الخطوة الثالثة: صياغة فقرات الاستبانة: تمت صياغة فقرات أداة البحث بعد مراجعة الأدبيات ذات العلاقة بمدى التزام المراجعين الخارجيين بمعيار الرقابة على جودة المراجعة رقم (220) في مكاتب المراجعة في مكاتب المراجعة، كما تم تطوير فقرات الاستبانة ومحاورها بالاسترشاد بتوجيهات المشرف على البحث.

الخطوة الرابعة: تطوير الاستبانة:

تكونت الأداة (الاستبانة) من قسمين على النحو الآتي:

أولاً: البيانات الشخصية.

ثانياً: محاور البحث وقد تكونت من ستة محاور مشتملة على (33) فقرة.

٣-٦ معايير القياس:

اعتمد الباحثين مقياس ليكرت الخماسي وهو أحد أنواع مقاييس الاتجاهات، وهذا المقياس متدرج من (5) نقاط، وذلك لقياس مدى التزام المراجعين الخارجيين بمعيار الرقابة على جودة المراجعة رقم (220) في مكاتب المراجعة في مكاتب المراجعة.

٣-٧ اختبارات صدق وثبات أداة البحث الميدانية:

١. ثبات أداة البحث:

تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ (Cornbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة ومصادقيتها، فإذا كانت قيمة معامل ألفا أقل من 60% فإن مصداقية قائمة الاستبيان تكون ضعيفة، بينما إذا كانت بين 60% إلى 70% تعتبر المصداقية مقبولة، وإذا كانت قيمة ألفا بين 70% إلى 80% تعتبر أداة البحث جيدة، بينما إذا كانت القيمة أكثر من 80% فالمصداقية تكون مرتفعة.

الجدول (3-2) يبين نتائج اختبار كرونباخ (ألفا) لأداة البحث:

عدد الفقرات	المحور	درجة الثبات Alpha	درجة المصداقية $\frac{1}{2}$ Alpha
7	التزام المراجعين الخارجيين بعنصر المتطلبات المهنية في مكاتب المراجعة	70.7%	84.1%
5	التزام المراجعين الخارجيين بعنصر تخصيص المهام في مكاتب المراجعة	71.4%	84.5%
6	التزام المراجعين الخارجيين بعنصر الإشراف في مكاتب المراجعة	71.8%	84.7%
4	التزام المراجعين الخارجيين بعنصر طلب المشورة في مكاتب المراجعة	94.1%	97.0%
6	التزام المراجعين الخارجيين بعنصر قبول العملاء واستمرار التعامل معهم في مكاتب المراجعة	76.6%	87.5%
5	التزام المراجعين الخارجيين بعنصر المراقبة في مكاتب المراجعة	84.1%	91.7%
33	عبارات الاستبيان ككل	90.5%	95.1%

المصدر: من إعداد الباحثين من نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (3-2) أن قيمة معامل الثبات لأداة جمع البيانات بشكل عام كانت بنسبة (90.5%) وهذا يعني أن نسبة الثبات مرتفعة جداً، وكانت نسبة المصداقية لإجابات العينة (95.1%) وهذا يعني أن درجة مصداقية الإجابات مرتفعة جداً، مما يشير إلى أن النتائج التي سترد لاحقاً قابلة للتعميم على مجتمع البحث.

٢. صدق الاتساق الداخلي لمحاور البحث:

تم استخراج مؤشرات صدق البناء، حيث تم حساب معاملات الارتباط لبيرسون بين درجة كل محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية، ومعامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة والدرجة الكلية لكل مجال ينتمي إليه، وذلك لمعرفة مدى ارتباط المحاور بالدرجة الكلية للاستبانة.

أ- درجة ارتباط محاور البحث بالدرجة الكلية:

بما أن أداة البحث لديها عدة محاور تم إجراء معاملات الارتباط بين كل محور مع الدرجة الكلية، ويتضح ذلك في الجدول (3-3):

الجدول (3-3): يوضح معامل ارتباط بيرسون بين محاور التزام المراجعين الخارجيين بمعيار الرقابة على جودة المراجعة رقم (220) في مكاتب المراجعة والدرجة الكلية

مستوى المعنوية	معامل ارتباط المحور بالدرجة الكلية	مدى التزام المراجعين الخارجيين بمعيار الرقابة على جودة المراجعة رقم (220) في مكاتب المراجعة
0.015	.441*	التزام المراجعين الخارجيين بعنصر المتطلبات المهنية في مكاتب المراجعة
0.000	.785**	التزام المراجعين الخارجيين بعنصر تخصيص المهام في مكاتب المراجعة
0.003	.528**	التزام المراجعين الخارجيين بعنصر الإشراف في مكاتب المراجعة
0.000	.817**	التزام المراجعين الخارجيين بعنصر طلب المشورة في مكاتب المراجعة
0.000	.821**	التزام المراجعين الخارجيين بعنصر قبول العملاء واستمرار التعامل معهم في مكاتب المراجعة
0.000	.755**	التزام المراجعين الخارجيين بعنصر المراقبة في مكاتب المراجعة

** ذات دلالة إحصائية عند $0.01 \geq$ ، * ذات دلالة إحصائية عند $0.05 \geq$

يتضح من الجدول (3-3) أن كل محور مرتبط بالدرجة الكلية، ومعاملات الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر الأداة صادقة لما وضعت لقياسه.

ب-درجة ارتباط فقرات البحث بمحاورها:

بما أن الاستبانة لديها عدة أبعاد تم إجراء معاملات الارتباط بين فقرات الاستبانة والدرجة الكلية للأبعاد

الذي تنتمي إليه الفقرة، ويتضح ذلك في ال رقم (3-4):

الجدول (3-4): قيم معاملات ارتباط بيرسون بين درجة الفقرة والدرجة الكلية للمحاور

التزام المراجعين الخارجيين بعنصر المتطلبات المهنية في مكاتب المراجعة			التزام المراجعين الخارجيين بعنصر تخصيص المهام في مكاتب المراجعة			التزام المراجعين الخارجيين بعنصر الإشراف في مكاتب المراجعة		
م	معامل الارتباط	مستوى المعنوية	م	معامل الارتباط	مستوى المعنوية	م	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	.723**	0.000	1	.758**	0.000	1	.775**	0.000
2	.626**	0.000	2	.718**	0.000	2	.638**	0.000
3	.591**	0.001	3	.651**	0.000	3	.779**	0.000
4	.490**	0.000	4	.638**	0.000	4	.646**	0.000
5	.736**	0.000	5	.703**	0.000	5	.470**	0.009
6	.681**	0.000				6	.522**	0.003
7	.457*	0.011						
التزام المراجعين الخارجيين بعنصر طلب المشورة في مكاتب المراجعة			التزام المراجعين الخارجيين بعنصر قبول العملاء واستمرار التعامل معهم في مكاتب المراجعة			التزام المراجعين الخارجيين بعنصر المراقبة في مكاتب المراجعة		
م	معامل الارتباط	مستوى المعنوية	م	معامل الارتباط	مستوى المعنوية	م	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	.865**	0.000	1	.484**	0.007	1	.908**	0.000
2	.953**	0.000	2	.844**	0.000	2	.807**	0.000
3	.952**	0.000	3	.700**	0.000	3	.716**	0.000
4	.924**	0.000	4	.655**	0.000	4	.805**	0.000
			5	.702**	0.000	5	.702**	0.000
			6	.772**	0.000			

** ذات دلالة إحصائية عند $0.01 \geq$ ، * ذات دلالة إحصائية عند $0.05 \geq$

يتضح من الجدول (3-4) أن كل فقرة من فقرات الاستبانة مرتبطة بالدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وأن معاملات الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.05)، وبذلك تعتبر الأداة صادقة لما وضعت لقياسه.

٣-٨ إجراءات البحث:

لتحقيق أهداف البحث قام الباحثين باتباع الخطوات الآتية:

١. الرجوع إلى أدبيات الموضوع، والدراسات السابقة وأدواتها، والبحث في المراجع المهمة لجمع المعلومات منها.
٢. تم الحصول على الموافقات الرسمية اللازمة لتطبيق البحث.
٣. تحديد مجتمع البحث من المحاسبين القانونيين في مكاتب المراجعة خلال العام 2024م.
٤. تطوير أداة البحث الممثلة باستبانة مدى التزام المراجعين الخارجيين بمعيار الرقابة على جودة المراجعة رقم (220) في مكاتب المراجعة.
٥. تم التأكد من صدقها وثباتها من خلال عرضها على المحكمين المختصين، واستخراج مؤشرات صدق البناء، ولقياس الثبات تم استخدام معادلة كرونباخ ألفا.
٦. تم تطبيق أداة البحث على عينة البحث في مكاتب المراجعة.
٧. تم تفرغ الاستبانات الصالحة للتحليل الإحصائي، وإدخال البيانات على الحاسوب ومعالجتها باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).
٨. تم عرض النتائج ومناقشتها، ومن ثم طرح مجموعة من التوصيات والمقترحات في ضوء ما توصلت إليه نتائج البحث.

٣-٩ أساليب التحليل الإحصائي:

لتحقيق أهداف البحث تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- اختبار بيرسون لمعرفة مدى ارتباط المحاور بمتغير البحث وكذا ارتباط الفقرات بمحاورها.
- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة مدى ثبات أداة البحث ومدى مصداقية آراء عينة البحث.

- التكرارات Frequencies والنسب المئوية لحساب تكرار ونسبة البيانات العامة للمشاركين في عينة البحث.
- المتوسط الحسابي mean لاستجابات أفراد العينة وذلك لمعرفة مدى ارتفاع، أو انخفاض استجابات أفراد عينة البحث على كل فقرة من فقرات الاستبيان وعن كل بعد من أبعاد المتغير المستقل أو المتغير التابع.
- الانحراف المعياري Standard deviation وهو من أفضل مقاييس التشتت، للتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد عينة البحث لكل عبارة عن متوسطها.
- اختبار One Sample T test لمعرفة مدى التزام المراجعين الخارجيين بمعيار الرقابة على جودة المراجعة رقم (220) في مكاتب المراجعة في مكاتب المراجعة.

الفصل الرابع

تحليل نتائج البحث الميداني ومناقشته

تمهيد:

يحتوي هذا الفصل على تحليل نتائج التحليل الإحصائي لمحاور البحث حيث يحتوي على التحليل الوصفي للبيانات الديمغرافية لعينة البحث، وتحليل النتائج المتعلقة بأسئلة البحث، كما تناول تحليل اختبار T لعينة واحدة لاختبار تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، ويحتوي أيضاً على التحليلات الإحصائية اللازمة لاختبار فرضيات البحث.

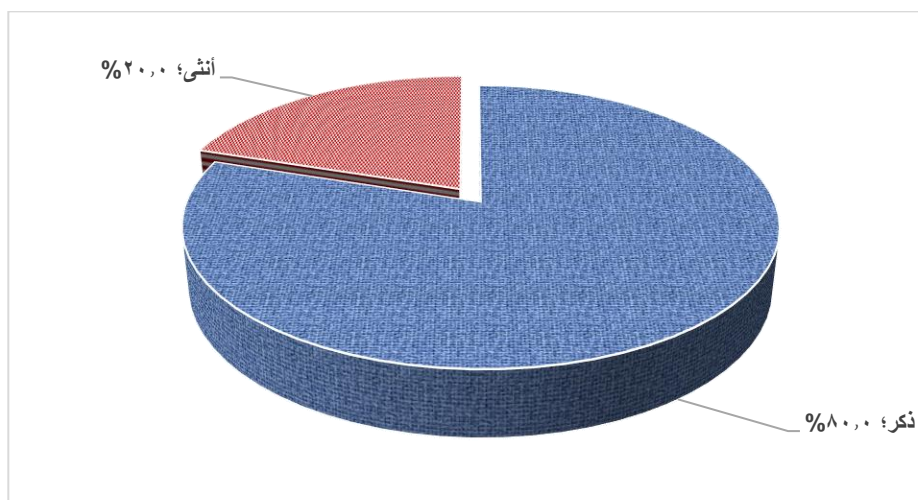
١.٤ تحليل البيانات الوصفية لعينة البحث:

بهدف تحليل البيانات الوصفية لعينة البحث؛ فقد تم تلخيص هذه البيانات في جداول وأشكال توضح قيم كل متغير لتوضيح عدد المشاهدات للقيمة الواحدة داخل المتغير، والتي تتضمن: (الجنس، العمر، المستوى التعليمي، عدد سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي لمكاتب المراجعة، الشهادات المهنية في التدقيق).

١- متغير الجنس:

الجدول (1-4) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	24	80.0%
أنثى	6	20.0%
الإجمالي	30	100.0%



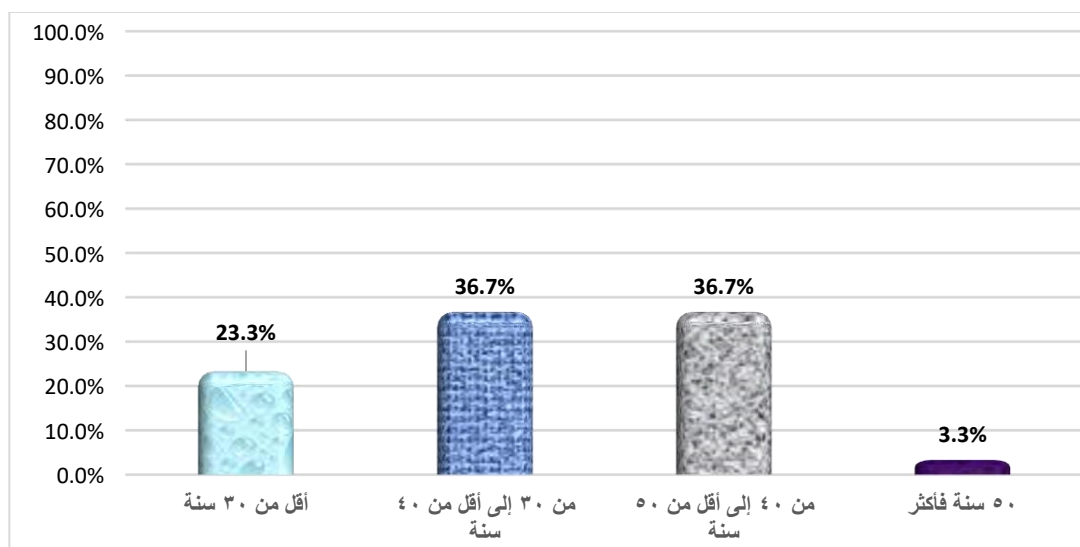
الشكل (1-4) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير الجنس

يتبين من الجدول رقم (1-4) والشكل رقم (1-4) أن فئة الجنس (ذكر) جاءت في المرتبة الأولى بنسبة 80% وبتكرار بلغ (24)، بينما فئة الجنس (أنثى) جاءت بنسبة 20% وبتكرار بلغ (6)، وهذا يعني أن غالبية المراجعين الداخليين العاملين في مكاتب المراجعة هم من الذكور بنسبة عالية.

٢- متغير العمر:

الجدول (2-4) يوضح التكرار والنسبة المئوية لمتغير العمر لأفراد عينة البحث

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	7	23.3%
من 30 إلى أقل من 40 سنة	11	36.7%
من 40 إلى أقل من 50 سنة	11	36.7%
50 سنة فأكثر	1	3.3%
الإجمالي	30	100.0%



الشكل (2-4) يوضح النسبة المئوية لمتغير العمر لأفراد عينة البحث

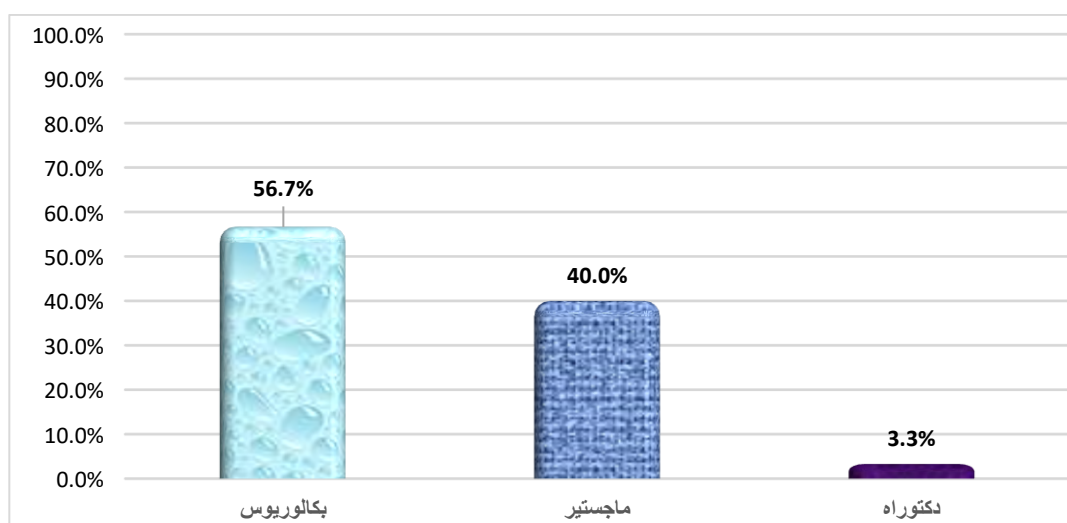
أن فئة العمر (من 30 إلى أقل من 40 سنة) وفئة العمر (من 40 إلى أقل من 50 سنة) جاءتا في المرتبة الأولى بنسبة 36.7% وبتكرار بلغ (11) لكل فئة، يليها فئة العمر (أقل

من 30 سنة) بنسبة 23.3% وبتكرار بلغ (7)، وأخيراً فئة العمر (50 سنة فأكثر) بنسبة 3.3% وبتكرار بلغ (1).

٣- متغير المستوى التعليمي:

الجدول (3-4) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المستوى التعليمي

النسبة المئوية	التكرار	المستوى التعليمي
56.7%	17	بكالوريوس
40.0%	12	ماجستير
3.3%	1	دكتوراه
100.0%	30	الإجمالي



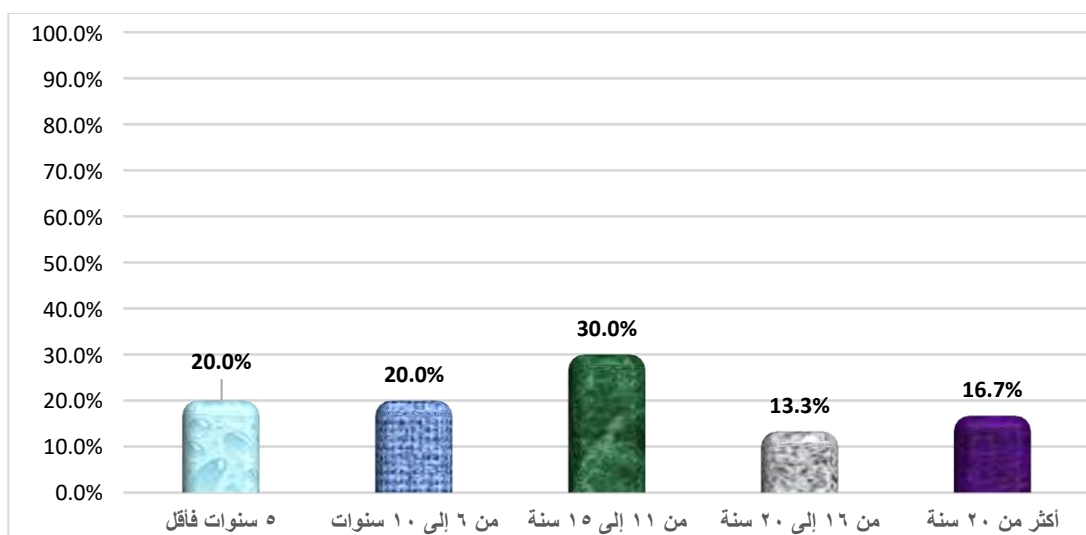
الشكل (3-4) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المستوى التعليمي

يتبين من الجدول رقم (3-4) والشكل رقم (3-4) أن فئة المستوى التعليمي (بكالوريوس) جاءت في المرتبة الأولى بنسبة 56.7% وبتكرار بلغ (17)، يليها فئة المستوى التعليمي (ماجستير) بنسبة 40% وبتكرار بلغ (12)، وأخيراً فئة المستوى التعليمي (دكتوراه) بنسبة 3.3% وبتكرار بلغ (1).

٣-متغير سنوات الخبرة:

الجدول (4-4) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
5 سنوات فأقل	6	20.0%
من 6 إلى 10 سنوات	6	20.0%
من 11 إلى 15 سنة	9	30.0%
من 16 إلى 20 سنة	4	13.3%
أكثر من 20 سنة	5	16.7%
الإجمالي	30	100.0%



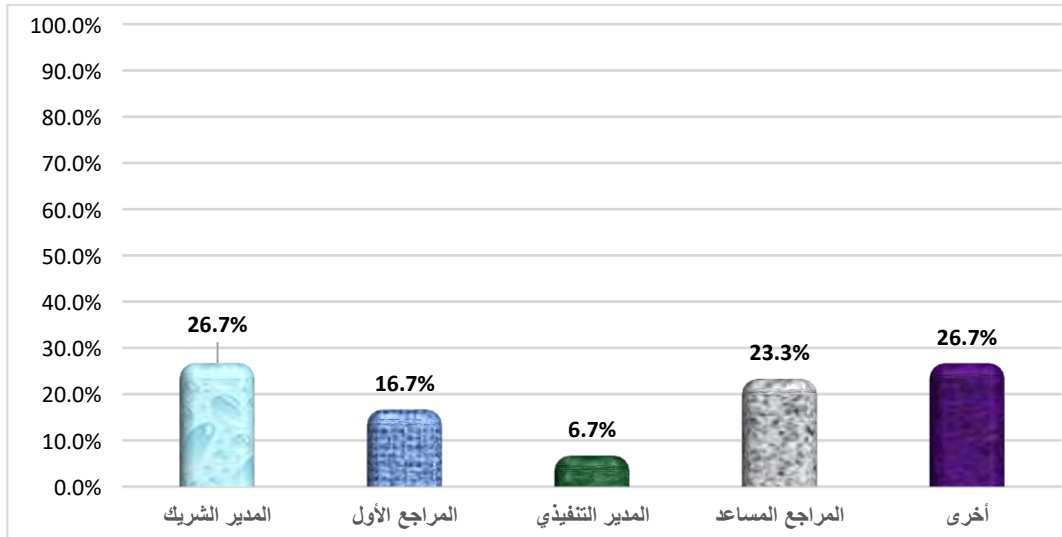
الشكل (4-4) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير سنوات الخبرة

يتبين من الجدول رقم (4-4) والشكل رقم (4-4) أن فئة سنوات الخبرة (من 11 إلى 15 سنة) جاءت في المرتبة الأولى بنسبة 30% وبتكرار بلغ (9)، يليها فئة سنوات الخبرة (من 6 إلى 10 سنوات) وفئة سنوات الخبرة (5 سنوات فأقل) بنسبة 20% وبتكرار بلغ (6) لكل فئة، ثم فئة سنوات الخبرة (أكثر من 20 سنة) بنسبة 16.7% وبتكرار بلغ (5)، بينما جاءت أخيراً فئة سنوات الخبرة (من 16 إلى 20 سنة) بنسبة 13.3% وبتكرار بلغ (4).

٤- متغير المسمى الوظيفي لمكاتب المراجعة:

الجدول (4-5) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المسمى الوظيفي لمكاتب المراجعة

النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي لمكاتب المراجعة
26.7%	8	المدير الشريك
16.7%	5	المراجع الأول
6.7%	2	المدير التنفيذي
23.3%	7	المراجع المساعد
26.7%	8	أخرى
100.0%	30	الإجمالي



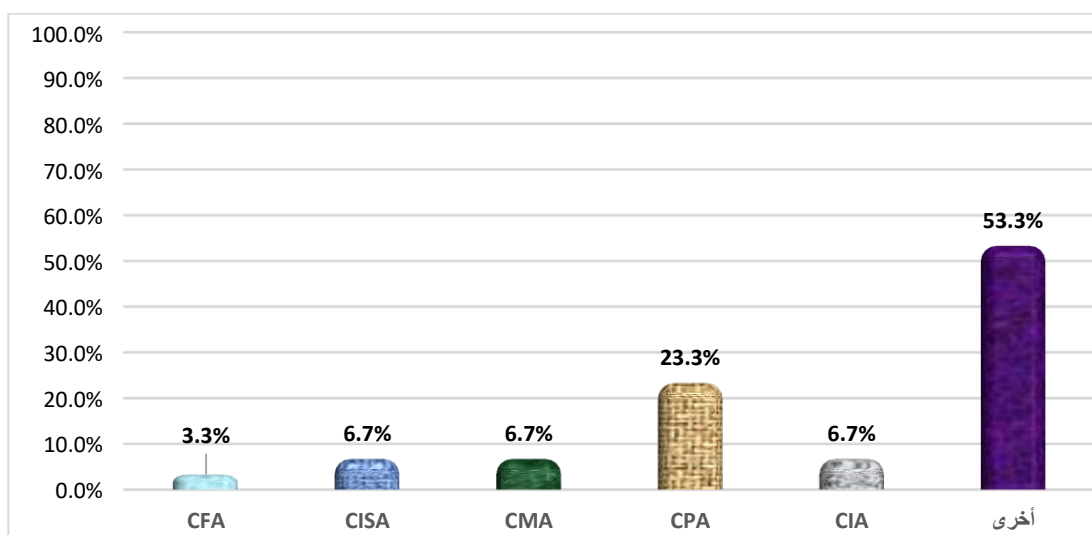
الشكل (4-5) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير المسمى الوظيفي لمكاتب المراجعة

يتبين من الجدول رقم (4-5) والشكل رقم (4-5) أن فئة المسمى الوظيفي (المدير الشريك) فئة المسمى الوظيفي (أخرى) جاءتا في المرتبة الأولى بنسبة 26.7% وبتكرار بلغ (8) لكل فئة، يليها فئة المسمى الوظيفي (المراجع المساعد) بنسبة 23.3% وبتكرار بلغ (7)، ثم فئة المسمى الوظيفي (المراجع الأول) بنسبة 16.7% وبتكرار بلغ (5)، وأخيراً فئة المسمى الوظيفي (المدير التنفيذي) بنسبة 6.7% وبتكرار بلغ (2).

٥- متغير الشهادات المهنية في التدقيق:

الجدول (٦-٤) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير الشهادات المهنية في التدقيق

النسبة المئوية	التكرار	الشهادات المهنية في التدقيق
3.3%	1	CFA
6.7%	2	CISA
6.7%	2	CMA
23.3%	7	CPA
6.7%	2	CIA
53.3%	16	أخرى
100.0%	30	الإجمالي



الشكل (٦-٤) يبين التكرار والنسبة المئوية لمتغير الشهادات المهنية في التدقيق

يتبين من الجدول رقم (٦-٤) والشكل رقم (٦-٤) أن فئة الشهادات المهنية (أخرى) جاءت في المرتبة الأولى بنسبة 53.3% وبتكرار بلغ (16)، يليها فئة الشهادات المهنية (CPA) بنسبة 23.3% وبتكرار بلغ (7)، ثم فئة الشهادات المهنية (CISA) و (CMA) و (CIA) بنسبة 6.7% وبتكرار بلغ (2) لكل فئة، وأخيراً فئة الشهادات المهنية (CFA) بنسبة 3.3% وبتكرار بلغ (1).

٢.٤ تحليل النتائج المتعلقة بأسئلة البحث وفرضياتها:

تم استخدام المتوسط الحسابي والانحرافات المعيارية لوصف محاور واسئلة البحث وتم تحديد التقدير اللفظي لمحاور واسئلة البحث، يتم استخراج المدى كما هو معروف من خلال حساب الفرق بين أعلى قيمة وأدنى قيمة على النحو التالي:

$$\text{المدى} = 5 - 1 = 4$$

ويتم تحديد طول الفئة بقسمة المدى على عدد القيم على النحو التالي:

$$\text{طول الفئة} = 5/4 = 0.8$$

وبالتالي يتم تحديد فئات المقياس على النحو الذي يوضحه الجدول (4-7):

الجدول (4-7) يوضح كيفية احتساب التقدير اللفظي

إذا كان المتوسط	التقدير اللفظي	إذا كانت النسبة	مستوى الأهمية
أقل من 1.8	غير موافق بشدة	أقل من 36%	ضعيف جداً
من 1.8 وأقل من 2.6	غير موافق	من 36% وأقل من 52%	ضعيف
من 2.6 وأقل من 3.4	محايد	من 52% وأقل من 68%	متوسط
من 3.4 وأقل من 4.2	موافق	من 68% وأقل من 84%	عالي
من 4.2 حتى 5	موافق بشدة	من 84% حتى 100%	عالي جداً

٣.٤ نتائج تحليل محاور وأسئلة البحث:

١. التزام المراجعين الخارجيين بعنصر المتطلبات المهنية في مكاتب المراجعة:

الجدول (4-8) المتوسطات بمدى التزام المراجعين الخارجيين بعنصر المتطلبات المهنية في مكاتب المراجعة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	مستوى الأهمية	الترتيب
2	يلتزم المراجعون بمكاتب المراجعة بقواعد السرية الخاصة بالعميل.	4.57	.504	91.4%	عالي جداً	1
5	يلتزم المراجعون بالمبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية التي تتضمنها معايير التدقيق الدولية.	4.57	.504	91.4%	عالي جداً	1
6	يلتزم المراجعون بمعياري بذل العناية المهنية أثناء أداء	4.57	.504	91.4%	عالي جداً	1

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	مستوى الأهمية	الترتيب
	مهنة المراجعة.					
7	يتبنى المراجعون أسلوب التشكيك المهني عند أداء مهنة المراجعة.	4.57	.568	91.4%	عالي جداً	1
1	يلتزم المراجعون بالتجرد عن المصالح الشخصية والتمتع بالنزاهة والموضوعية والأمانة.	4.47	.507	89.4%	عالي جداً	2
3	يلتزم المراجعون بعدم وجود علاقة شخصية بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة.	4.10	.712	82.0%	عالي	3
4	يلتزم المراجعون بعدم وجود علاقة مالية بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة.	4.07	.828	81.4%	عالي	4
	متوسط التزام المراجعين الخارجيين بعنصر المتطلبات المهنية في مكاتب المراجعة	4.41	.355	88.2%	عالي جداً	

من الجدول رقم (4-8) يتضح أن المتوسط الحسابي العام لالتزام المراجعين الخارجيين بعنصر المتطلبات المهنية في مكاتب المراجعة (4.41) وبلغ الانحراف المعياري (0.355) وبدرجة موافقة (88.2%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أن المراجعون بمكاتب المراجعة يلتزمون بعنصر المتطلبات المهنية في مكاتب المراجعة، حيث حلت الفقرات رقم (2) ورقم (5) ورقم (6) ورقم (7) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.57) وبدرجة موافقة (91.4%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أن المراجعون بمكاتب المراجعة يلتزمون بقواعد السرية الخاصة بالعمل، وبالمبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية التي تتضمنها معايير التدقيق الدولية، وبمعيار بذل العناية المهنية أثناء أداء مهنة المراجعة، وأن المراجعون يتبنون أسلوب التشكيك المهني عند أداء مهنة المراجعة، تليهم الفقرة رقم (1) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.47) وبدرجة موافقة (89.4%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أن المراجعون بمكاتب المراجعة يلتزمون بالتجرد عن المصالح الشخصية والتمتع بالنزاهة والموضوعية والأمانة، فيما جاءت الفقرة رقم (3) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.10) وبدرجة موافقة (82%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أن المراجعون بمكاتب المراجعة يلتزمون بعدم وجود علاقة

شخصية بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة، وأخيراً جاءت الفقرة رقم (4) بمتوسط حسابي (4.07) وبدرجة موافقة (81.4%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية أن المراجعون بمكاتب المراجعة يلتزمون بعدم وجود علاقة مالية بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة.

التزام المراجعين الخارجيين بعنصر تخصيص المهام في مكاتب المراجعة:

الجدول (4-9) المتوسطات بمدى التزام المراجعين الخارجيين بعنصر تخصيص المهام في مكاتب المراجعة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	مستوى الأهمية	الترتيب
1	يتمتع المراجعون في مكاتب المراجعة بدرجة من التدريب الفني اللازم لأداء مهام المراجعة.	4.43	.504	88.6%	عالي جداً	1
2	يتمتع المراجعون بالإلمام الكافي بمعايير المراجعة والمحاسبة الذي تمكنهم من تنفيذ أعمالهم بالكفاءة والفعالية المطلوبة.	4.37	.669	87.4%	عالي جداً	2
3	يقوم المراجع الأول بتوزيع المهام على المراجعين المساعدين بحسب كفاءتهم وقدراتهم وخبراتهم.	4.37	.669	87.4%	عالي جداً	2
4	تتوفر الخبرة الكافية لدى مراجعي الحسابات بنوع الصناعة والمهنة التي يمارسها العميل.	4.10	.662	82.0%	عالي	3
5	توافر الكفاءة العلمية التخصصية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية.	4.00	.830	80.0%	عالي	4
متوسط التزام المراجعين الخارجيين بعنصر تخصيص المهام في مكاتب المراجعة		4.25	.461	85.0%	عالي جداً	

من الجدول رقم (4-9) يتضح أن المتوسط الحسابي العام لالتزام المراجعين الخارجيين بعنصر تخصيص المهام في مكاتب المراجعة (4.25) وبلغ الانحراف المعياري (0.461) وبدرجة موافقة (85%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أن المراجعون بمكاتب المراجعة يلتزمون بعنصر تخصيص المهام في مكاتب المراجعة، حيث حلت الفقرة رقم (1) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.43) وبدرجة موافقة (88.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أن المراجعون في مكاتب المراجعة يتمتعون بدرجة من التدريب الفني اللازم لأداء مهام المراجعة،

تليها الفقرة رقم (2) والفقرة رقم (3) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.37) وبدرجة موافقة (87.4%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً ان المراجعون في مكاتب المراجعة يتمتعون بالإلمام الكافي بمعايير المراجعة والمحاسبة الذي تمكنهم من تنفيذ أعمالهم بالكفاءة والفعالية المطلوبة، وان المراجع الأول يقوم بتوزيع المهام على المراجعين المساعدين بحسب كفاءتهم وقدراتهم وخبراتهم، فيما جاءت الفقرة رقم (4) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.1) وبدرجة موافقة (82%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية انه تتوفر الخبرة الكافية لدى مراجعي الحسابات بنوع الصناعة والمهنة التي يمارسها العميل، وأخيراً جاءت الفقرة رقم (5) بمتوسط حسابي (4.0) وبدرجة موافقة (80%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية انه تتوفر الكفاءة العلمية التخصصية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية.

٢. التزام المراجعين الخارجيين بعنصر الإشراف في مكاتب المراجعة:

الجدول (4-10) المتوسطات والانحرافات بمدى التزام المراجعين الخارجيين بعنصر الإشراف في مكاتب المراجعة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	مستوى الأهمية	الترتيب
5	يقوم مكتب المراجعة على توثيق أعمال المراجعة حتى تتم مراقبة عملية التدقيق بكفاءة.	4.57	.504	91.4%	عالي جداً	1
6	يسهم الإشراف الجيد في مكاتب المراجعة بين المراجعين المسؤولين والمساعدين إلى سد التغيرات والفجوات الموجودة في إجراءات المراجعة.	4.37	.615	87.4%	عالي جداً	2
4	يقوم المراجع بمراجعة أعمال فريق العمل وتنظيم أوراق العمل المناسبة التي يوثق فيها إجراءات التدقيق التي قام بها والاحتفاظ بها مدة خمس سنوات.	4.30	.750	86.0%	عالي جداً	3
3	يقوم المراجعين المساعدين (الخاضعين للإشراف) بالعمل الميداني في المراجعة.	4.17	.699	83.4%	عالي	4
2	يقوم المراجعين المسؤولين (المشرفين) بالإشراف على المراجعين المساعدين وتقديم التوجيه بلا استشارات.	4.03	.809	80.6%	عالي	5

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	مستوى الأهمية	الترتيب
1	تقوم مكاتب المراجعة على تقسيم المراجعين إلى فرق مراجعة مكونة من مراجعين مساعدين خاضعين للإشراف.	4.00	.788	80.0%	عالي	6
	متوسط التزام المراجعين الخارجيين بعنصر الإشراف في مكاتب المراجعة	4.24	.452	84.8%	عالي جداً	

من الجدول رقم (4-10) يتضح أن المتوسط الحسابي العام لالتزام المراجعين الخارجيين بعنصر الإشراف في مكاتب المراجعة (4.24) وبلغ الانحراف المعياري (0.452) وبدرجة موافقة (84.8%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أن المراجعون بمكاتب المراجعة يلتزمون بعنصر الإشراف في مكاتب المراجعة، حيث حلت الفقرة رقم (5) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.57) وبدرجة موافقة (91.4%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أن مكتب المراجعة يقوم على توثيق أعمال المراجعة حتى تتم مراقبة عملية التدقيق بكفاءة، تليها الفقرة رقم (6) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.37) وبدرجة موافقة (87.4%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أن الإشراف الجيد في مكاتب المراجعة بين المراجعين المسؤولين والمساعدين يسهم إلى سد التغيرات والفجوات الموجودة في إجراءات المراجعة، فيما جاءت الفقرة رقم (4) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.30) وبدرجة موافقة (86%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أن المراجع يقوم بمراجعة أعمال فريق العمل وتنظيم أوراق العمل المناسبة التي يوثق فيها إجراءات التدقيق التي قام بها والاحتفاظ بها مدة خمس سنوات، تليها الفقرة رقم (3) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (4.17) وبدرجة موافقة (83.4%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية أن المراجعين المساعدين (الخاضعين للإشراف) يقومون بالعمل الميداني في المراجعة، فيما جاءت الفقرة رقم (2) في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (4.03) وبدرجة موافقة (80.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية أن المراجعين المسؤولين (المشرفين) يقومون بالإشراف على المراجعين المساعدين وتقديم التوجيه بلا استشارات، وأخيراً جاءت الفقرة رقم (1) بمتوسط حسابي (4.0) وبدرجة موافقة (80%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية أن

مكاتب المراجعة تقوم على تقسيم المراجعين إلى فرق مراجعة مكونة من مراجعين مساعدين خاضعين للإشراف.

٣. التزام المراجعين الخارجيين بعنصر طلب المشورة في مكاتب المراجعة:

الجدول (4-11) المتوسطات والانحرافات بمدى التزام المراجعين الخارجيين بعنصر طلب المشورة في مكاتب المراجعة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	مستوى الأهمية	الترتيب
2	توجد جهة خارجية ملزمة مهمتها الرقابة على جودة الأداء المهني.	3.87	1.137	77.4%	عالي	1
3	تقوم الجهة الخارجية بمراجعة مدى التزام مكتب المراجعة بتطبيق معايير المراجعة الدولية العشرة.	3.80	1.126	76.0%	عالي	2
1	يتم تطبيق فحص أداء مكاتب المراجعة بواسطة بعضها البعض (برنامج مراجعة النظير).	3.67	.884	73.4%	عالي	3
4	يقوم مكتب المراجعة بالتعاقد مع شخص خارجي مؤهل ليقوم بدور مراجع رقابة الجودة.	3.57	1.135	71.4%	عالي	4
متوسط التزام المراجعين الخارجيين بعنصر طلب المشورة في مكاتب المراجعة		3.73	.992	74.6%	عالي	

من الجدول رقم (4-11) يتضح أن المتوسط الحسابي العام لالتزام المراجعين الخارجيين بعنصر طلب المشورة في مكاتب المراجعة (3.73) وبلغ الانحراف المعياري (0.992) وبدرجة موافقة (74.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية ان المراجعون بمكاتب المراجعة يلتزمون بعنصر طلب المشورة في مكاتب المراجعة، حيث حلت الفقرة رقم (2) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.87) وبدرجة موافقة (77.4%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية انه توجد جهة خارجية ملزمة مهمتها الرقابة على جودة الأداء المهني، تليها الفقرة رقم (3) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.8) وبدرجة موافقة (76.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية ان الجهة الخارجية تقوم بمراجعة مدى التزام مكتب المراجعة بتطبيق معايير المراجعة الدولية العشرة، فيما جاءت الفقرة رقم (1) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.67) وبدرجة موافقة

(73.4%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية انه يتم تطبيق فحص أداء مكاتب المراجعة بواسطة بعضها البعض (برنامج مراجعة النظير)، وأخيراً جاءت الفقرة رقم (4) بمتوسط حسابي (3.57) وبدرجة موافقة (71.4%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية ان مكتب المراجعة يقوم بالتعاقد مع شخص خارجي مؤهل ليقوم بدور مراجع رقابة الجودة.

٤. التزام المراجعين الخارجيين بعنصر قبول العملاء واستمرار التعامل معهم في مكاتب المراجعة:

الجدول (4-12) المتوسطات والانحرافات بمدى التزام المراجعين الخارجيين بعنصر قبول العملاء واستمرار التعامل معهم في مكاتب المراجعة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	مستوى الأهمية	الترتيب
3	يتمتع مكتب المراجعة بسمعة حسنة وشهرة تزيد من قبول العميل أو الاستمرار مع عميل قديم.	4.37	.615	87.4%	عالي جداً	1
1	توجد اجراءات ملائمة ومقنعة متعلقة بعلاقات قبول واستمرارية العملاء في مكتب المراجعة.	4.30	.750	86.0%	عالي جداً	2
6	التزام مكتب المراجعة بإتمام عملية المراجعة وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد يزيد من نسبة قبول العملاء واستمرارية التعامل مع المكتب.	4.27	.740	85.4%	عالي جداً	3
2	يوجد نظام لقبول العملاء أو الاستمرار مع عميل قديم.	4.23	.728	84.6%	عالي جداً	4
4	ارتباط مكتب المراجعة بأحد مكاتب وشركات المراجعة العالمية تزيد من قبول واستمرارية العملاء.	4.20	.925	84.0%	عالي جداً	5
5	وجود علاقة شخصية بين المراجع وإدارة المنشأة يؤثر سلباً على استقلالية المراجعة وبالتالي يتم تغيير فريق المراجعة أو عدم قبول العميل.	3.83	1.085	76.6%	عالي	6
	متوسط التزام المراجعين الخارجيين بعنصر قبول العملاء واستمرار التعامل معهم في مكاتب المراجعة	4.20	.558	84.0%	عالي جداً	

من الجدول رقم (4-12) يتضح أن المتوسط الحسابي العام لالتزام المراجعين الخارجيين بعنصر قبول العملاء واستمرار التعامل معهم في مكاتب المراجعة (4.2) وبلغ الانحراف المعياري (0.558) وبدرجة موافقة (84%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً ان المراجعون

بمكاتب المراجعة يلتزمون بعنصر قبول العملاء واستمرار التعامل معهم في مكاتب المراجعة، حيث حلت الفقرة رقم (3) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.37) وبدرجة موافقة (87.4%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أن مكتب المراجعة يتمتع بسمعة حسنة وشهرة تزيد من قبول العميل أو الاستمرار مع عميل قديم، تليها الفقرة رقم (1) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.30) وبدرجة موافقة (86%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أنه توجد إجراءات ملائمة ومقنعة متعلقة بعلاقات قبول واستمرارية العملاء في مكتب المراجعة، فيما جاءت الفقرة رقم (6) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.27) وبدرجة موافقة (85.4%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أن مكتب المراجعة يلتزم بإتمام عملية المراجعة وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد يزيد من نسبة قبول العملاء واستمرارية التعامل مع المكتب، تليها الفقرة رقم (2) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (4.23) وبدرجة موافقة (84.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أنه يوجد نظام لقبول العملاء أو الاستمرار مع عميل قديم، فيما جاءت الفقرة رقم (4) في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (4.2) وبدرجة موافقة (84%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أن ارتباط مكتب المراجعة بأحد مكاتب وشركات المراجعة العالمية تزيد من قبول واستمرارية العملاء، وأخيراً جاءت الفقرة رقم (5) بمتوسط حسابي (3.83) وبدرجة موافقة (76.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية أن وجود علاقة شخصية بين المراجع وإدارة المنشأة يؤثر سلباً على استقلالية المراجعة وبالتالي يتم تغيير فريق المراجعة أو عدم قبول العميل.

٥. التزام المراجعين الخارجيين بعنصر المراقبة في مكاتب المراجعة:

الجدول (4-13) المتوسطات والانحرافات بمدى التزام المراجعين الخارجيين بعنصر المراقبة في مكاتب المراجعة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	مستوى الأهمية	الترتيب
2	يقوم المراجعون بمراقبة إجراءات المراجعة للمساعدة في تحقيق أهداف المراجعة.	4.40	.563	88.0%	عالي جداً	1
1	توجد سياسات وإجراءات ملائمة وفعالة يجب الالتزام	4.27	.640	85.4%	عالي جداً	2

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	مستوى الأهمية	الترتيب
	بها في الممارسة الواقعية تضمن كفاءة نظام رقابة الجودة.					
5	توجد سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وتنشيط رقابة جودة المراقبة.	4.23	.679	84.6%	عالي جداً	3
4	يوجد مسؤول يشرف على عملية رقابة جودة المراجعة.	4.13	.730	82.6%	عالي	4
3	اهتمام المراجع بعنصر المراقبة يمكنه من الوصول إلى ضمان معقول بمتطلب المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.	4.10	.712	82.0%	عالي	5
	متوسط التزام المراجعين الخارجيين بعنصر المراقبة في مكاتب المراجعة	4.23	.522	84.6%	عالي جداً	

من الجدول رقم (4-13) يتضح أن المتوسط الحسابي العام لالتزام المراجعين الخارجيين بعنصر المراقبة في مكاتب المراجعة (4.23) وبلغ الانحراف المعياري (0.522) وبدرجة موافقة (84.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أن المراجعون بمكاتب المراجعة يلتزمون بعنصر المراقبة في مكاتب المراجعة، حيث حلت الفقرة رقم (2) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.4) وبدرجة موافقة (88%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أن المراجعون يقومون بمراقبة إجراءات المراجعة للمساعدة في تحقيق أهداف المراجعة، تليها الفقرة رقم (1) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.27) وبدرجة موافقة (85.4%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أنه توجد سياسات وإجراءات ملائمة وفعالة يجب الالتزام بها في الممارسة الواقعية تضمن كفاءة نظام رقابة الجودة، فيما جاءت الفقرة رقم (5) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.23) وبدرجة موافقة (84.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية جداً أنه توجد سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وتنشيط رقابة جودة المراقبة، تليها الفقرة رقم (4) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (4.13) وبدرجة موافقة (82.6%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية أنه يوجد مسؤول يشرف على عملية رقابة جودة المراجعة، وأخيراً جاءت الفقرة رقم

(3) بمتوسط حسابي (4.1) وبدرجة موافقة (82%) وهذا يعني أن العينة توافق بصورة عالية ان المراجع يهتم بعنصر المراقبة حيث يمكنه من الوصول إلى ضمان معقول بمتطلب المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية .

٤.٤ اختبار فرضيات البحث:

الفرضية الرئيسية:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى التزام المراجعين الخارجيين ومعيار الرقابة على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة.

وللتحقق من الفرضية الرئيسية الأولى تم استخدام اختبار One sample T-test، وكما هو موضح في الجدول رقم (4-14).

جدول رقم (4-14) نتائج تحليل اختبار الفرضية الرئيسية

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	قيمة T	مستوى الدلالة	الحكم
4.18	.403	83.6%	15.976	.000	توجد علاقة

من الجدول يتبين لنا أن المتوسط الحسابي للفرضية الرئيسية قد بلغ (4.18) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي (3) ونسبة بلغت 83.6%، وانحراف معياري (0.403) مما يشير إلى اتجاه الآراء نحو الموافقة، ويؤكد على ذلك نتيجة اختبار T-test المحسوبة والمستخرجة (15.976) وهي قيمة موجبة والتي أظهرت أن هذه القيمة تمثل دالة إحصائية ذات معنوية عند $a=0.05$ على مستوى دلالة 0.000 وهي أقل من القيمة المعنوية.

وحيث أن قيمة T المحسوبة (15.976) أكبر من قيمة T الجدولية (1.660)، مما يعني بوجود فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين الوسط الحسابي المحتسب من العينة والوسط الفرضي، مما يعني قبول الفرضية الرئيسية والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى التزام المراجعين الخارجيين ومعيار الرقابة على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة.

ويتفرع من الفرضية الرئيسية ست فرضيات فرعية:

الفرضية الفرعية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجعين الخارجيين وعنصر المتطلبات المهنية في مكاتب المراجعة.

وللتحقق من الفرضية الفرعية الأولى تم استخدام اختبار One sample T-test، وكما هو موضح في الجدول رقم (4-15).

جدول رقم (4-15) نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية الأولى

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	قيمة T	مستوى الدلالة	الحكم
4.41	.355	88.2%	21.844	.000	توجد علاقة

من الجدول يتبين لنا أن المتوسط الحسابي للفرضية الفرعية الأولى قد بلغ (4.41) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي (3) ونسبة بلغت 88.2%، وانحراف معياري (0.355) مما يشير إلى اتجاه الآراء نحو الموافقة، ويؤكد على ذلك نتيجة اختبار T-test المحسوبة والمستخرجة (21.844) وهي قيمة موجبة والتي أظهرت أن هذه القيمة تمثل دالة إحصائية ذات معنوية عند $\alpha=0.05$ على مستوى دلالة 0.000 وهي أقل من القيمة المعنوية.

وحيث أن قيمة T المحسوبة (21.844) أكبر من قيمة T الجدولية (1.660)، مما يعني بوجود فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين الوسط الحسابي المحتسب من العينة والوسط الفرضي، مما يعني قبول الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجعين الخارجيين وعنصر المتطلبات المهنية في مكاتب المراجعة.

الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجعين الخارجيين وعنصر تخصيص المهام في مكاتب المراجعة.

وللتحقق من الفرضية الفرعية الثانية تم استخدام اختبار One sample T-test، وكما هو موضح في الجدول رقم (4-16).

جدول رقم (4-16) نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية الثانية

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	قيمة T	مستوى الدلالة	الحكم

4.25	.461	85.0%	14.901	.000	توجد علاقة
------	------	-------	--------	------	------------

من الجدول يتبين لنا أن المتوسط الحسابي للفرضية الفرعية الثانية قد بلغ (4.25) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي (3) ونسبة بلغت 85%، وانحراف معياري (0.461) مما يشير إلى اتجاه الآراء نحو الموافقة، ويؤكد على ذلك نتيجة اختبار T-test المحسوبة والمستخرجة (14.901) وهي قيمة موجبة والتي أظهرت أن هذه القيمة تمثل دالة إحصائية ذات معنوية عند $a=0.05$ على مستوى دلالة 0.000 وهي أقل من القيمة المعنوية.

وحيث أن قيمة T المحسوبة (14.901) أكبر من قيمة T الجدولية (1.660)، مما يعني بوجود فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين الوسط الحسابي المحتسب من العينة والوسط الفرضي، مما يعني قبول الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجعين الخارجيين وعنصر تخصيص المهام في مكاتب المراجعة.

الفرضية الفرعية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجعين الخارجيين وعنصر الأشراف في مكاتب المراجعة.

وللتحقق من الفرضية الفرعية الثالثة تم استخدام اختبار One sample T-test، وكما هو موضح في الجدول رقم (4-17).

جدول رقم (4-17) نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	قيمة T	مستوى الدلالة	الحكم
4.24	.452	84.8%	15.01	.000	توجد علاقة

من الجدول يتبين لنا أن المتوسط الحسابي للفرضية الفرعية الثالثة قد بلغ (4.24) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي (3) ونسبة بلغت 84.8%، وانحراف معياري (0.452) مما يشير إلى اتجاه الآراء نحو الموافقة، ويؤكد على ذلك نتيجة اختبار T-test المحسوبة والمستخرجة (15.01) وهي قيمة موجبة والتي أظهرت أن هذه القيمة تمثل دالة إحصائية ذات معنوية عند $a=0.05$ على مستوى دلالة 0.000 وهي أقل من القيمة المعنوية.

وحيث أن قيمة T المحسوبة (15.01) أكبر من قيمة T الجدولية (1.660)، مما يعني بوجود فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين الوسط الحسابي المحتسب من العينة والوسط الفرضي، مما يعني قبول الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجعين الخارجيين وعنصر الأشراف في مكاتب المراجعة.

الفرضية الفرعية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجعين الخارجيين وعنصر طلب المشورة في مكاتب المراجعة.

وللتحقق من الفرضية الفرعية الرابعة تم استخدام اختبار One sample T-test، وكما هو موضح في الجدول رقم (4-18).

جدول رقم (4-18) نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	قيمة T	مستوى الدلالة	الحكم
3.73	.992	74.6%	4.003	.000	توجد علاقة

من الجدول يتبين لنا أن المتوسط الحسابي للفرضية الفرعية الرابعة قد بلغ (3.73) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي (3) وبنسبة بلغت 74.6%، وانحراف معياري (0.992) مما يشير إلى اتجاه الآراء نحو الموافقة، ويؤكد على ذلك نتيجة اختبار T-test المحسوبة والمستخرجة (4.003) وهي قيمة موجبة والتي أظهرت أن هذه القيمة تمثل دالة إحصائية ذات معنوية عند $\alpha=0.05$ على مستوى دلالة 0.000 وهي أقل من القيمة المعنوية.

وحيث أن قيمة T المحسوبة (4.003) أكبر من قيمة T الجدولية (1.660)، مما يعني بوجود فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين الوسط الحسابي المحتسب من العينة والوسط الفرضي، مما يعني قبول الفرضية الفرعية الرابعة والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجعين الخارجيين وعنصر طلب المشورة في مكاتب المراجعة.

الفرضية الفرعية الخامسة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجعين الخارجيين وعنصر قبول العملاء واستمرار التعامل معهم في مكاتب المراجعة.

وللتحقق من الفرضية الفرعية الخامسة تم استخدام اختبار One sample T-test، وكما هو موضح في الجدول رقم (4-19).

جدول رقم (4-19) نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	قيمة T	مستوى الدلالة	الحكم
4.20	.558	84.0%	11.784	.000	توجد علاقة

من الجدول يتبين لنا أن المتوسط الحسابي للفرضية الفرعية الخامسة قد بلغ (4.2) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي (3) وبنسبة بلغت 84%، وانحراف معياري (0.558) مما يشير إلى اتجاه الآراء نحو الموافقة، ويؤكد على ذلك نتيجة اختبار T-test المحسوبة والمستخرجة (11.784) وهي قيمة موجبة والتي أظهرت أن هذه القيمة تمثل دالة إحصائية ذات معنوية عند $\alpha=0.05$ على مستوى دلالة 0.000 وهي أقل من القيمة المعنوية.

وحيث أن قيمة T المحسوبة (11.784) أكبر من قيمة T الجدولية (1.660)، مما يعني بوجود فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين الوسط الحسابي المحتسب من العينة والوسط الفرضي، مما يعني قبول الفرضية الفرعية الخامسة والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجعين الخارجيين وعنصر قبول العملاء واستمرار التعامل معهم في مكاتب المراجعة.

الفرضية الفرعية السادسة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجعين الخارجيين وعنصر المراقبة في مكاتب المراجعة.

وللتحقق من الفرضية الفرعية السادسة تم استخدام اختبار One sample T-test، وكما هو موضح في الجدول رقم (4-20).

جدول رقم (4-20) نتائج تحليل اختبار الفرضية الفرعية السادسة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	قيمة T	مستوى الدلالة	الحكم
4.23	.522	84.6%	12.874	.000	توجد علاقة

من الجدول يتبين لنا أن المتوسط الحسابي للفرضية الفرعية السادسة قد بلغ (4.23) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي (3) ونسبة بلغت 84.6%، وانحراف معياري (0.522) مما يشير إلى اتجاه الآراء نحو الموافقة، ويؤكد على ذلك نتيجة اختبار T-test المحسوبة والمستخرجة (12.874) وهي قيمة موجبة والتي أظهرت أن هذه القيمة تمثل دالة إحصائية ذات معنوية عند $\alpha=0.05$ على مستوى دلالة 0.000 وهي أقل من القيمة المعنوية.

وحيث أن قيمة T المحسوبة (12.874) أكبر من قيمة T الجدولية (1.660)، مما يعني بوجود فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين الوسط الحسابي المحتسب من العينة والوسط الفرضي، مما يعني قبول الفرضية الفرعية السادسة والتي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المراجعين الخارجيين وعنصر المراقبة في مكاتب المراجعة.

الفصل الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الأول: الاستنتاجات

المبحث الثاني: التوصيات

المبحث الاول: الاستنتاجات

تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات من خلال نتائج التحليل والتي تم عرضها وتفسيرها باستخدام نظام SPSS ويمكن تلخيصها كالآتي:

١. نستنتج ان نسبة فرضية التزام المراجعين الخارجيين بعنصر المتطلبات المهنية في مكاتب المراجعة مرتفع إلى حد ما، والسبب في ذلك التزام المراجعين بقواعد السرية الخاصة بالعمل، والمبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية التي تتضمنها معايير التدقيق الدولية، ومعيار بذل العناية المهنية أثناء أداء مهنة المراجعة، وعدم وجود علاقة شخصية مع العميل والتمتع بالنزاهة والموضوعية والأمانة أثناء عملية المراجعة.

٢. نستنتج أي ن نسبة فرضية التزام المراجعين الخارجيين بعنصر تخصيص المهام في مكاتب المراجعة مرتفع إلى حد ما، والسبب في ذلك هو أن المراجعين يتمتعون بدرجة من التدريب الفني اللازم لأداء مهام المراجعة والإلمام الكافي بمعايير المراجعة والمحاسبة الذي تمكنهم من تنفيذ أعمالهم بالكفاءة والفعالية المطلوبة.

٣. نستنتج ان نسبة فرضية التزام المراجعين الخارجيين بعنصر الإشراف في مكاتب المراجعة مرتفع إلى حد ما، والسبب في ذلك هو أن مكاتب المراجعة يسهم إلى سد التغيرات والفجوات الموجودة في إجراءات المراجعة.

٤. نستنتج ان نسبة فرضية التزام المراجعين الخارجيين بعنصر طلب المشورة في مكاتب المراجعة بنسبة متوسطة، والسبب في ذلك أن مكاتب المراجعة في اليمن لا يوجد لها جهة خارجية ملزمة مهمتها الرقابة على جودة الأداء المهني.

٥. نستنتج ان نسبة فرضية التزام المراجعين الخارجيين بعنصر قبول العملاء واستمرار التعامل معهم في مكاتب المراجعة مرتفع إلى حد ما ، والسبب في ذلك أن مكاتب المراجعة تتمتع بسمعه حسنة، وأن هناك معايير وإجراءات متعلقة بقبول العميل أو الاستمرار مع العميل.

٦. نستنتج ان نسبة فرضية التزام المراجعين الخارجيين بعنصر المراقبة في مكاتب المراجعة مرتفع إلى حد ما، والسبب في ذلك التزام المراجعين الخارجيين بمراقبة إجراءات المراجعة للمساعدة في تحقيق أهداف المراجعة، وتوجد سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وتنشيط رقابة جودة المراقبة.

المبحث الثاني: التوصيات

وفقاً للاستنتاجات التي تُوصل إليها الباحثين من نتائج الدراسة التي حُصل عليها من واقع التحليل الإحصائي للبيانات، يوصي الباحثين بما يلي:

١. أن يلتزم المراجعون بعدم وجود علاقة مالية بينهم وبين إدارة الشركة محل المراجعة.
٢. ضرورة التزام المراجعون بسلوكيات وأخلاقيات المهنة.
٣. أن يتم استقطاب أعضاء مكتب المراجعة والتي تتوفر فيهم الخبرة والكفاءة العلمية التخصصية متمثلة بالشهادات الأكاديمية والمهنية.
٤. أن يتم تقسيم المراجعين إلى فرق مراجعة مكونة من مراجعين مساعدين خاضعين للإشراف والذي يساعد على القيام بدور الاشراف بصورة عالية.
٥. ان يقوم المراجعين المسؤولين (المشرفين) بالإشراف على المراجعين المساعدين وتقديم التوجيه لهم.
٦. أن يتم التعاقد مع شخص خارجي مؤهل ليقوم بدور مراجع رقابة الجودة.
٧. ان يتم تطبيق فحص أداء مكاتب المراجعة بواسطة بعضها البعض عبر برنامج مراجعة النظر.
٨. عدم وجود علاقات شخصية بين المراجع وإدارة المنشأة.
٩. ان يتم استخدام المعايير والإجراءات والتي على ضوءها يتم قبول عميل جديد او الاستمرار مع عميل قديم.
١٠. أن يهتم المراجع بعنصر المراقبة بحيث يمكنه من الوصول إلى ضمان بمتطلب المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.
١١. ان يتم تعيين مسؤول يشرف على عملية رقابة جودة المراجعة.

المراجع

قائمة المراجع والمصادر

- ١- أرينز، ألفين، لويك، جيمس، "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة د. محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ، الرياض، ٢٠٠٢.
- ٢- محمد جبران، العوامل المؤثرة في جودة ما رجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، جامعة الملك سعود الرياض، المملكة العربية السعودية، ١٨-١٩ مايو ٢٠١٠.
- ٣- الشيخ، خالد مصطفى، "إجراءات مراجعة الحسابات وفقاً لمتطلبات المعايير المصرية والدولية للمراجعة والفحص المحدود" ٢٠٢٣.
- ٤- أحلام أحمد أبو رياش، أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠١٣.
- ٥- ألفين أرينز جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ، الرياض، السعودية، جزء الأول، ٢٠٠٢.
- ٦- إياد حسن أبو هين، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الحسابات من وجهة نظر مدقي الحسابات القانونيين في فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية كلية التجارة غزة، ٢٠٠٥.
- ٧- إيمان عبد الفاتح حسن قرني الجمهوي، دور العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في تحسين حوكمة الشركات المصرية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر شيخ، مصر، العدد السادس، جانفي، ٢٠١٩.
- ٨- حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر ٣، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ٢٠١١ - ٢٠١٢.
- ٩- خليفة عابي، تحليل العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات، مجلة رؤى الاقتصادية، جامعة حمى الخضر، الوادي، الجزائر، العدد الرابع، ٢٠١١.

- ١٠- خليفة عابي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ٢٠١٥-٢٠١٦.
- ١١- خليفة عابي، إطار البحوث في رقبة الجودة للمراجعة الخارجية بحث المفاهيم الانظمة البرامج والمعايير المهنية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة حمه الخضر، الوادي، الجزائر، العدد السابع، ٢٠١٦.
- ١٢- زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الزاوية، المملكة الأردنية الهاشمية، الطبعة الأولى، ٢٠٠٩.
- ١٣- زين عيسى، زين يونس، مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة، مجلة روى اقتصادية، جامعة حمى الخضر، الوادي، الجزائر، عدد ١١، ٣٠، ديسمبر ٢٠١٦.
- ١٤- سامر دواره، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، ٢٠١٤م.
- ١٥- سماح أسامة نعان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، ٢٠١٨.
- ١٦- شيماء محمد سمير الراوي، منهل مجيد احمد العلي، تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت - كلية الإدارة والاقتصاد، العدد التاسع عشر، ٢٠١٠.
- ١٧- عابي خليفة، فاتح سرودك، دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، مجلة روى الاقتصادية، جامعة حمى الخضر، الوادي، الجزائر، عدد ١٢، ٣٠ جوان ٢٠١٧، ص٤٧٣.
- ١٨- عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الحديدة، اليمن، ٢٠٠٨.

- ١٩- عبد المجيد خليفة وآخرون، مساهمة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تحسين جودة المراجعة الخارجية، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم، اقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمى الخضر، الوادي، ٢٠١٩ - ٢٠٢٠.
- ٢٠- عبيد سعيد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، دار الأمين، صنعاء، الطبعة الثالثة، ٢٠١١.
- ٢١- عماد عبد الله فضل الله يونس، مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة الليبية اطروحة لنيل الماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، ٢٠١٢.
- ٢٢- عماد مرجانة، دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم بواقي، ٢٠١٦ - ٢٠١٧.
- ٢٣- فاتح سرودك، تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم تسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ٢٠١٤ - ٢٠١٥.
- ٢٤- فاتح سرودك، مراجعة الحسابات وضرورة إيجاد نظرية، لها، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية العدد الأول، جامعة الوادي، جانفي ٢٠٠٨، ص ٢١٥.
- ٢٥- فوزي الحاج أحمد وآخرون، الرقابة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل تبني معايير المراجعة المحلية، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، المجلد ٢، العدد الأول، ٣٠ جوان ٢٠٢٠، ص ١٥.
- ٢٦- م. صبا أحمد سعيد، نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، كلية الادارة والاقتصاد، العدد السابع والسبعون، ٢٥/٥/٢٠٠٩.
- ٢٧- محمد الفاتح محمود البشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان، المملكة الأردنية الهاشمية، الطبعة الأولى ٢٠١٦.

- ٢٨- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى تطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ٢٠٠٣.
- ٢٩- محمد جبران، العوامل المؤثرة في جودة ما رجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، جامعة الملك سعود الرياض، المملكة العربية السعودية، ١٨-١٩ مايو ٢٠١٠.
- ٣٠- محي الدين غريبي وآخرون، أثر تكنولوجيا المعلومات على كفاءة وفعالية المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمة الخضرم، الوادي ٢٠١٧.
- ٣١- الهام تلية وآخرون، المراجعة التحليلية كأداة لتحسين عملية مراجعة الحسابات في ظل تكنولوجيا المعلومات، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة حمى الخضرم، الوادي، ٢٠١٦-٢٠١٧.
- ٣٢- عماد عبد الله فضل الله يونس، مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة الليبية، اطروحة لنيل الماجستير، تحت اشراف مسعود عبد الحفيظ البدرى، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، سنة ٢٠١٢
- ٣٣- عماد مرجانة، دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم بواقي، ٢٠١٦.٢٠١٧.
- ٣٤- مصطفى عيسى خضير. (٢٠٠٩) المراجعة: المفاهيم والمعايير والاجراءات . الرياض: إدارة النشر العلمي والمطابع
- ٣٥- علي عبد القادر الذنبيات. (٢٠١٢) تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق. عمان: داروائل للنشر
- ٣٦- محمد فريح حسان. (٢٠١٦) محمد فريح حسان، دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الابداعية على القوائم المالية. مجلة جامعة ذي قار ، ١١ (٣).
- ٣٧- يهاب هاني نظمي، العزب. (٢٠١٢) تدقيق الحسابات: الاطار النظري. الأردن: دار وائل للنشر

٣٨- عائشة لشلاش. (٢٠١٨) جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات - دراسة ميدانية-(أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية، سيدي بلعباس: جامعة سيدي بلعباس

٣٩- سان المطارنة. (٢٠٠٩). تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية (الإصدار ، الطبعة الثانية). الأردن: دارالمسيرة للنشر والتوزيع والطباعة

٤٠- محمد الصبان، و فتح الله عوض.(١٩٩٦) الأصول العلمية والمهنية للمراجعة. مصر: الدار الجامعية

٤١- دين ابراهيم الضابط. (٢٠٠٦) مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب علالداخل في سورية (أطروحة دكتوراه). دمشق، سوريا: جامعة دمشق

المراجع الاجنبية:

- R. Obert. (2009). *Comptabilité et Audit Manuel et Applications* (éd. 2 éme édition). (M.-P. Mairesse, Éd.) Paris: DUNOD
- Dauber, N., Qureshi, A., Levine, M., & Siegel, J. (2008). *The Complete Guide To Auditing Standards, And Other Professional standards for Accountants*. New Jersey, Canada: Published By John Wiley & Sons, Inc., Hoboken

الملاحق



الجمهورية اليمنية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
الجامعة الإماراتية الدولية
كلية العلوم الإدارية والمالية
قسم المحاسبة

أسئلة الاستبيان

المحترم

الأخ/ المحاسب القانوني

تحية طيبة وبعد،،،

يسرنا أن نضع بين أيديكم الكريمة هذا الاستبيان ، الذي تم إعداده لغرض البحث العلمي في بحثنا تحت عنوان (مدى التزام المراجعين الخارجيين بمعيار الرقابة على جودة المراجعة رقم (٢٢٠) في مكاتب المراجعة).

الرجاء من سيادتكم التعاون معنا في استيفاء اجابات الفقرات المشار اليها في هذه الاستمارة علماً بأن آرائكم ستكون موضع الثقة وسيتم التعامل معها بسرية تامة.

شاكرين تعاونكم في الدفع بالعملية التعليمية والبحث العلمي.

طلاب مستوى رابع

قسم المحاسبة

أولاً : البيانات الديمغرافية

يهتم هذا الجزء بالبيانات العامة للمشاركين

١- الجنس :

(١) ذكر ☐ (٢) أنثى ☐

٢- العمر :

(١) أقل من ٣٠ ☐ (٣) ٤٠ أقل من ٥٠ سنة ☐
(٢) أقل من ٤٠ سنة ☐ (٤) ٥٠ سنة فأكثر ☐

٣- المستوى التعليمي :

(١) بكالوريوس ☐ (٢) ماجستير ☐ (٣) دكتوراه ☐

٤- سنوات الخبرة:

(١) ٥ سنوات فأقل ☐ (٢) ٦ إلى ١٠ سنوات ☐ (٣) ١١ إلى ١٥ سنة ☐
(٤) ١٦ إلى ٢٠ سنة ☐ (٥) أكثر من ٢٠ سنة ☐

٥- المسمى الوظيفي لمكاتب المراجعة:

(١) المدير الشريك ☐ (٢) المراجع الأول ☐ (٣) المدير التنفيذي ☐
(٤) المراجع المساعد ☐ (٥) أخرى ☐

٦- الشهادات المنهية في التدقيق:

(١) CFA ☐ (٢) CISA ☐ (٣) CMA ☐
(٤) CPA ☐ (٥) CIA ☐

ثانياً متغيرات البحث:

المحور الأول: التزام المراجعين الخارجيين بعنصر المتطلبات المهنية في مكاتب المراجعة.					
م	الفقرات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
٧	يلتزم المراجعون بالتجرد عن المصالح الشخصية والتمتع بالنزاهة والموضوعية والأمانة				
٨	يلتزم المراجعون بمكاتب المراجعة بقواعد السرية الخاصة بالعميل				
٩	يلتزم المراجعون بعدم وجود علاقة شخصية بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة				
١٠	يلتزم المراجعون بعدم وجود علاقة مالية بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة				
١١	يلتزم المراجعون بالمبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية التي تتضمنها معايير التدقيق الدولية				
١٢	يلتزم المراجعون بمعيار بذل العناية المهنية أثناء أداء مهنة المراجعة				
١٣	يتبنى المراجعون أسلوب التشكيك المهني عند أداء مهنة المراجعة				
المحور الثاني: التزام المراجعين الخارجيين بعنصر تخصيص المهام في مكاتب المراجعة.					
م	الفقرات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
١٤	يتمتع المراجعون في مكاتب المراجعة بدرجة من التدريب الفني اللازم لأداء مهام المراجعة				
١٥	يتمتع المراجعون بالإلمام الكافي بمعايير المراجعة والمحاسبة الذي تمكنهم من تنفيذ أعمالهم بالكفاءة والفعالية المطلوبة				
١٦	يقوم المراجع الأول بتوزيع المهام على المراجعين المساعدين بحسب كفاءتهم وقدراتهم وخبراتهم				
١٧	تتوفر الخبرة الكافية لدى مراجعي الحسابات بنوع الصناعة والمهنة التي يمارسها العميل				

					توافر الكفاءة العلمية التخصصية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية	١٨
المحور الثالث: التزام المراجعين الخارجيين بعنصر الإشراف في مكاتب المراجعة.						
لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الفقرات	
					تقوم مكاتب المراجعة على تقسيم المراجعين إلى فرق مراجعة مكونة من مراجعين مساعدين خاضعين للإشراف	١٩
					يقوم المراجعين المسؤولين (المشرفين) بالإشراف على المراجعين المساعدين وتقديم التوجيه بلا استشارات	٢٠
					يقوم المراجعين المساعدين (الخاضعين للإشراف) بالعمل الميداني في المراجعة	٢١
					يقوم المراجع بمراجعة أعمال فريق العمل وتنظيم أوراق العمل المناسبة التي يوثق فيها إجراءات التدقيق التي قام بها والاحتفاظ بها مدة خمس سنوات	٢٢
					يقوم مكتب المراجعة على توثيق أعمال المراجعة حتى تتم مراقبة عملية التدقيق بكفاءة	٢٣
					يسهم الإشراف الجيد في مكاتب المراجعة بين المراجعين المسؤولين والمساعدين إلى سد الثغرات والفجوات الموجودة في إجراءات المراجعة	٢٤
المحور الرابع: التزام المراجعين الخارجيين بعنصر طلب المشورة في مكاتب المراجعة.						
لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الفقرات	
					يتم تطبيق فحص أداء مكاتب المراجعة بواسطة بعضها البعض (برنامج مراجعة النظير)	٢٥
					توجد جهة خارجية ملزمة بمهمتها الرقابة على جودة الأداء المهني	٢٦
					تقوم الجهة الخارجية بمراجعة مدى التزام مكتب المراجعة بتطبيق معايير المراجعة الدولية العشرة.	٢٧
					يقوم مكتب المراجعة بالتعاقد مع شخص خارجي مؤهل ليقوم بدور مراجع رقابة الجودة.	٢٨
المحور الخامس: التزام المراجعين الخارجيين بعنصر قبول العملاء واستمرار التعامل معهم في مكاتب المراجعة.						
لا أوافق	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق	الفقرات	

بشدة				بشدة	
					٢٩ توجد اجراءات ملائمة ومقنعة متعلقة بعلاقات قبول واستمرارية العملاء في مكتب المراجعة.
					٣٠ يوجد نظام لقبول العملاء أو الاستمرار مع عميل قديم
					٣١ يتمتع مكتب المراجعة بسمعة حسنة وشهرة تزيد من قبول العميل أو الاستمرار مع عميل قديم
					٣٢ ارتباط مكتب المراجعة بأحد مكاتب وشركات المراجعة العالمية تزيد من قبول واستمرارية العملاء.
					٣٣ وجود علاقة شخصية بين المراجع وإدارة المنشأة يؤثر سلباً على استقلالية المراجعة وبالتالي يتم تغيير فريق المراجعة أو عدم قبول العميل.
					٣٤ التزام مكتب المراجعة بإتمام عملية المراجعة وتقديم التقرير حسب الوقت والتاريخ المحدد يزيد من نسبة قبول العملاء واستمرارية التعامل مع المكتب.
المحور السادس: التزام المراجعين الخارجيين بعنصر المراقبة في مكاتب المراجعة.					
لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الفقرات
					٣٥ توجد سياسات وإجراءات ملائمة وفعالة يجب الالتزام بها في الممارسة الواقعية تضمن كفاءة نظام رقابة الجودة
					٣٦ يقوم المراجعون بمراقبة إجراءات المراجعة للمساعدة في تحقيق أهداف المراجعة
					٣٧ اهتمام المراجعة بعنصر المراقبة يمكنه من الوصول إلى ضمان معقول بمتطلب المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية
					٣٨ يوجد مسؤول يشرف على عملية رقابة جودة المراجعة.
					٣٩ توجد سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وتنشيط رقابة جودة المراقبة

Abstract:

This research aims to know the extent of external auditors' commitment to the audit quality control standard (220). It also aims to know audit quality control and measure the extent of external auditors' commitment to the audit quality control standard in audit offices.

To achieve the objectives of this research and test its hypotheses, questionnaires were distributed to the research sample of external auditors in the capital, Sana'a. The researchers distributed (35) questionnaires to the respondents, and (30) questionnaires were retrieved, with a percentage of (91.4%). They were analyzed and discussed according to the statistical program (Spss).

The research reached a set of conclusions, the most important of which is (1) the existence of an actual commitment by auditors in audit offices to the rules of client confidentiality, the basic principles and essential procedures contained in international auditing standards, and the standard of exercising professional care while performing the auditing profession. (2) That auditors have a degree of technical training necessary to perform audit tasks (3) That audit offices contribute to filling the changes and gaps that exist in audit procedures (4) That audit offices in Yemen do not have an obligatory external body whose mission is to monitor the quality of professional performance (5) That audit offices have a good reputation, and that there are standards and procedures related to accepting the client or continuing with the client. (6) There is an actual commitment from external auditors to monitor audit procedures to help achieve the audit objectives, and there are policies and procedures designed to enhance and activate audit quality control.

The research also recommended a set of recommendations, the most important of which are: (1) That the auditors commit to not having a financial relationship between them and the management of the company under review (2) That members be attracted who have experience and competence represented by academic and professional certificates (3) That a contract be made with a qualified external person to The role of the quality control auditor (4) The necessity of the auditors adhering to the conduct and ethics of the profession (5) The auditor should pay attention to the control element so that he can achieve assurance of the requirements of professional standards and legal and regulatory requirements (6) The absence of personal relationships between the auditor and the establishment's management.

B

compliance with Audit Quality Control

Standard No. (220) in audit offices

Field research in audit offices in the capital Sanaa

**This research was submitted to fulfill the requirements
for obtaining a bachelor's degree, in the Accounting
Department, College of Administrative and Financial
Sciences**

Prepared By:

Esam Abdulaziz Al-Bourihi

Muhammad Jamal Qasim

Ali Nasser Al-Jalai

Abdul Salam Mansour Al-Shukhi

Malik Sadiq Al-Shabah

Muhammad Abdullah Al-Shukhi

Alaa Ahmed Ali Al-Wajeeh

Supervised by:
Dr. Safaa Al-Hanbasi

2024-1445