

الأكاديمية الليبية للدراسات العليا

مدرسة العلوم الإدارية والمالية

قسم المحاسبة

مدى التزام المراجعين الخارجيين بتوفير عناصر رفع كفاءة وفعالية الأداء المهني

"دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة الخارجية بطرابلس"

مقدمة هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الإجازة العالية (الماجستير) في المحاسبة

إعداد

إمتنان فرج عبدالله الزاندي

بكالوريوس محاسبة، جامعة الزاوية، 2002م

تحت إشراف

الدكتور عصام الدين السائح خرواط

أستاذ مساعد - كلية المحاسبة - جامعة الجبل الغربي

2012

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَفِي سُوْرَةِ يُسُفٰى رَاٰى جَلِيْسًا جَلِيْسًا

الآية 76 من سورة يوسف

الإهداء

إلى من علمني... وزرع في نفسي حب العلم

"أبي وأمي "

إلى نبع الحنان... القلب الذي وسع كل أفراحي وأحزاني

"جدتي رحمها الله"

إلى أغلى هدية وهبني إياها الله في هذه الدنيا

"أشقائي الأعزاء"

إلى الكنوز الأوفياء في شتى أرجاء المعمورة

"أصدقائي وزملائي"

لهم جميعاً أهدي ... ثمرة هذا العمل المتواضع

الشكر والتقدير

الشكر كل الشكر للعلي القدير، والحمد كل الحمد لله عز وجل؛ من قبل ومن بعد لتوفيقه لي في إتمام هذه الدراسة بالصورة السليمة. وفي هذا المقام يسرني أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير والامتنان إلى الأستاذ الفاضل الدكتور/ عصام الدين السائح خرواط ؛ عرفاناً له بالجميل من خلال تكريمه بالإشراف على هذه الدراسة، وكان السبب الرئيسي في إخراجها إلى حيز الوجود، فلقد كان خير مرشد بتوجيهاته وملاحظاته القيمة التي كان لها الأثر الكبير والبالغ الأهمية في إتمام هذه الدراسة بصورتها النهائية، فلا يسعني إلا أن أقول له أطل الله في عمرك ورزقك دوام الصحة والعافية وجعلك ذخراً للعلم والمتعلمين وجزاك الله عنا خير الجزاء.

كما أتقدم بالشكر الجزيل للسادة أعضاء لجنة المناقشة، والسادة أعضاء هيئة التدريس، وزملائي الطلبة والطالبات بقسم المحاسبة بالأكاديمية الليبية، وإلى كل من ساهم في إنجاز هذه الدراسة ولو بالشيء اليسير من نصيحة، أو معلومة، أو إرشاد من أجل إخراجها بالشكل المطلوب.

الباحثة

مستخلص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى التزام المراجعين الخارجيين بتوفير عناصر رفع كفاءة وفعالية الأداء المهني، وتمثلت منهجية الدراسة في الجانب النظري بالاطلاع على الأدب والفكر المحاسبي من الكتب والدوريات والمقالات والدراسات والأبحاث، وقد اعتمدت الباحثة في الجانب العملي على صحيفة الاستبانة لاستقصاء آراء المراجعين الخارجيين في البيئة المحلية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة مكونة من عدة فقرات كل منها تقيس عنصراً من عناصر فاعلية المراجعة الخارجية، وقد تم توزيع الإستمابنة بطريقة عشوائية على عينة الدراسة المكونة من (330) مراجع خارجي من مزاوولي المهنة من خلال مكاتب المراجعة المرخص لها من قبل نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين وذلك في حدود مدينة طرابلس ، كما قامت الدراسة الميدانية على خمس فرضيات، وتم استخدام بعض المقاييس الإحصائية عن طريق حزمة SPSS لتحليل النتائج التي تم التوصل لها ، ولقد خلصت إلى عدة نتائج يتمثل أهمها في التزام المراجعين المزاولين لمهنة المراجعة بتوفر عناصر رفع كفاءة وفعالية الأداء المهني، وفي نفس الخصوص، أوصت برقابة وضبط مكاتب المراجعة الخارجية من خلال الجهات المختصة وذلك للحفاظ على المستوى الحالي لخدمات المهنة والارتقاء بها، وحتى لا يتدهور الأداء المهني. كذلك بإجراء دراسة لإمكانية وضع نموذج عام ومشترك أو متفق عليه يتوقف عليه تحديد أتعاب المراجعة حتى لا تتأثر جودة عملية المراجعة سلباً وبالتالي يتدهور دور مهنة المراجعة، وذلك .

قائمة محتويات الدراسة

الموضوع	رقم الصفحة
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
ب	الآية القرآنية
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	مستخلص الدراسة
و	قائمة محتويات الدراسة
ح	قائمة الجداول
ي	قائمة الأشكال
ك	قائمة الملاحق
2	1-1 المقدمة
3	الدراسة 2-1 مشكلة
10	الدراسة 3-1 فرضيات
10	الدراسة 4-1 أهداف
11	5-1 أهمية الدراسة
11	6-1 منهجية الدراسة
12	7-1 تقسيمات الدراسة
الفصل الثاني: عناصر كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية	
15	1-2 مقدمة
15	الخارجية المراجعة كفاءة وفاعلية 2-2 مفهوم
18	3-2 الرقابة على جودة أعمال المراجعة
18	1-3-2 مفهوم جودة المراجعة
21	2-3-2 أنواع الرقابة على جودة الأداء
21	3-3-2 أهمية تطبيق رقابة جودة الأداء المهني
22	4-3-2 عناصر الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة
24	5-3-2 أهداف الرقابة على جودة الأداء
24	6-3-2 العوامل المؤثرة في جودة المراجعة
28	7-3-2 المتطلبات والمحددات الواجب توفرها في نظام رقابة الجودة
30	4-2 استقلال المراجع الخارجي
30	1-4-2 مفهوم الاستقلالية

الموضوع	رقم الصفحة
2-4-2 نظريات الاستقلال في المراجعة	32
3-4-2 أبعاد الاستقلال في المراجعة	33
4-4-2 أهمية استقلال المراجع الخارجي	35
5-4-2 العوامل التي تدعم استقلالية المراجع الخارجي	36
6-4-2 المخاطر التي تهدد استقلال المراجع	40
5-2 أتعاب المراجع الخارجي	47
1-5-2 مفهوم أتعاب المراجعة	47
2-5-2 المراحل التي تمر بها أتعاب عملية المراجعة	48
3-5-2 أشكال تحديد الأتعاب	50
4-5-2 الشروط التي يجب مراعاتها عند تحديد أتعاب عملية المراجعة	51
5-5-2 العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة	52
6-2 مؤهلات وخبرة المراجع الخارجي	57
1-6-2 المؤهلات العلمية	58
2-6-2 المؤهلات المهنية	59
7-2 استمرارية المراجع الخارجي	60
1-7-2 تعيين المراجع الخارجي	60
2-7-2 الأسس والمعايير التي يجب مراعاتها عند التعيين	61
3-7-2 عزل المراجع الخارجي	65
الخارجي المراجع تغيير في المؤثرة 4-7-2 العوامل	66
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
1-3 الإطار العام للمنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية	71
1-1-3 فرضيات الدراسة	71
2-1-3 مجتمع الدراسة وعينتها	71
3-1-3 تصميم واختيار أداة الدراسة	73
4-1-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات	76
2-3 تحليل البيانات واختبار الفرضيات	79
1-2-3 تحليل البيانات	79
1-1-2-3 نتائج اختبار كرونباخ ألفا	80
2-1-2-3 خصائص مفردات عينة الدراسة	81
2-2-3 اختبار الفرضيات	86
1-2-2-3 اختبار الفرضية الفرعية الأولى	86
2-2-2-3 اختبار الفرضية الفرعية الثانية	91
3-2-2-3 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	96
4-2-2-3 اختبار الفرضية الفرعية الرابعة	102
5-2-2-3 اختبار الفرضية الفرعية الخامسة	107
6-2-2-3 اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة	111
وتوصياتها 3-3 نتائج الدراسة	114

115	1-3-3 نتائج الدراسة
	2-3-3 توصيات الدراسة
116	قائمة المراجع

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
75	الاستثمارات الموزعة والمتحصل عليها ونسبة الفاقد منها.	(1)
79	ترميز الإجابات المتعلقة بمقياس لكارث الخماسي.	(2)
80	نتائج اختبار كرونباخ ألفا.	(3)
81	التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب الوضع القانوني للمكتب.	(4)
82	التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.	(5)
84	التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب التخصص.	(6)
85	التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات ممارسة المهنة.	(7)
87	التوزيع التكراري والتوزيع النسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر رقابة الجودة على أعمال المراجعة.	(8)
89	نتائج اختبار ولكوكسن حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر رقابة الجودة على أعمال المراجعة.	(9)
90	نتائج اختبار حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر رقابة الجودة على أعمال المراجعة.	(10)
91	التوزيع التكراري والتوزيع النسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر استقلالية المراجع.	(11)

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
93	نتائج اختبار ولكوكسن حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر استقلالية المراجع.	(12)
95	نتائج اختبار حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر استقلالية المراجع.	(13)
97	التوزيع التكراري والتوزيع النسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير مقومات عدالة أتعاب المراجع.	(14)
99	نتائج اختبار ولكوكسن حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير مقومات عدالة أتعاب المراجع.	(15)
101	نتائج اختبار حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير مقومات عدالة أتعاب المراجع.	(16)
102	التوزيع التكراري والتوزيع النسبي المئوي للإجابات على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر ملائمة فترة استمرارية المراجع.	(17)
104	نتائج اختبار ولكوكسن حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر ملائمة فترة استمرارية المراجع.	(18)
106	نتائج اختبار حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر ملائمة فترة استمرارية المراجع.	(19)

107	التوزيع التكراري والتوزيع النسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عنصر التأهيل العلمي للمراجع.	(20)
رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
109	نتائج اختبار ولكوكسن حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عنصر التأهيل العلمي والعملية للمراجع.	(21)
110	نتائج اختبار حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عنصر التأهيل العلمي والعملية للمراجع.	(22)
112	نتائج اختبار حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير جميع عناصر رفع كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية.	(23)

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
81	التوزيع النسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب الوضع القانوني للمكتب.	(1)
83	التوزيع النسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.	(2)
84	التوزيع النسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب التخصص.	(3)
85	التوزيع النسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات ممارسة المهنة.	(4)

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
(1)	استمارة الإستبانة	
(2)	نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية	

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة

2-1 مشكلة الدراسة

3-1 فرضيات الدراسة

4-1 أهداف الدراسة

5-1 أهمية الدراسة

6-1 منهجية الدراسة

7-1 تقسيمات الدراسة

الفصل الثاني

عناصر كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية

1-2 المقدمة

2-2 مفهوم كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية

3-2 الرقابة على جودة أعمال المراجعة

4-2 استقلال المراجع الخارجي

5-2 أتعاب المراجع الخارجي

6-2 مؤهلات وخبرة المراجع الخارجي

7-2 استمرارية المراجع الخارجي

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

1-3 الإطار العام للمنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية

2- تحليل البيانات واختبار الفرضيات3

النتائج والتوصيات

الملحق رقم (1)

صحيفة الإستبانة

الملحق رقم (2)

نتائج التحليل الإحصائي

للدراصة الميدانية

1-1 المقدمة:

لقد صاحب بداية القرن العشرين تطوراً هائلاً في مجالات الحياة المختلفة، وكان أهمها ما يعرف بالثورة الصناعية، والتي من أهم مظاهرها انفصال الملكية عن الإدارة على خلاف ما كان سابقاً، ومن ثم أصبحت مصالح الإدارة التي تمثل معدي القوائم المالية قد تختلف عن مصالح أصحاب المشروع ومستخدمي تلك القوائم المالية الذين يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، وحتى يتسنى لهم اتخاذ قرارات سليمة يتعين أن تركز على معلومات موثوق فيها.

ومن هنا ظهرت الحاجة إلى وجود طرف ثالث محايد متخصص ليقوم بإبداء رأيه عن مدى صحة ودقة المعلومات الواردة بالقوائم المالية وفقاً لإجراءات المراجعة المناسبة، ومعايير المراجعة المتعارف عليها. وتبعاً لذلك تطورت مهمة المراجع وأغراض المراجعة المهنية من مجرد اكتشاف التلاعب والغش إلى إبداء رأى فني محايد معبر بوضوح عن مدى صدق وعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال للمشروع تحت المراجعة في نهاية الفترة المالية، وأن تحقيق الغرض السابق يتأتى كنتيجة طبيعية لقيام المراجع المؤهل علمياً وعملياً لمهمته على أحسن وجه، وبالرغم من أن مسؤولية المراجع عن اكتشاف التلاعب والغش ليست مطلقة إلا أنه يكون مسؤولاً عن عدم اكتشافهما إذا ما ثبت تقصيره في إتباع الإجراءات الضرورية ومعايير المراجعة المتعارف عليها.

غاية، حيث تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة مختلف إذ أن أهمية المراجعة تكمن في كونها وسيلة لا الفئات التي يتوقع أن تستخدم القوائم المالية في التعرف على اتجاه سير المشروعات، فهي تلعب دوراً هاماً

في عملية تخصيص الموارد الاقتصادية في الأوجه الاستثمارية المناسبة وحسب الأهداف المرغوب في تحقيقها، وذلك من خلال ما تقدمه من تقارير للمستفيدين من خدماتها .

ومن المتعارف عليه في عالم المحاسبة والمراجعة أن القوائم المالية المعتمدة من المراجعين تكون أكثر ثقة ومصداقية من جانب مستخدمي القوائم المالية من تلك غير المعتمدة من المراجعين، ومن هذه الحقيقة فلا بد للمراجعين من العمل على توفير الشروط الواجبة لتحقيق فاعلية عملية المراجعة وذلك نظراً لأهميتها لجميع مستخدمي القوائم المالية المنشورة. وحيث أن المهنة تستمد قيمتها من ثقة أفراد المجتمع والمستفيدين من خدماتها، وتحقيقاً لمصداقية تلك التقارير بحيث يمكن الاعتماد عليها من قبل هؤلاء المستفيدين، فقد بات من الضروري مراقبة مستوى التزام المراجعين بأداء المهنة بكفاءة وفعالية مع إشعار المجتمع بما تبدله المهنة من سعى نحو تحقيق هذه المراقبة والمحافظة على فاعلية عملية المراجعة.

المناسبة المرجعية بمثابة) العناصر التالية 230 و (220 الدولية رقم اعتبر معياري المراجعة ولقد فحص عند المراجعة الفاعلية لعملية تحقيق ومتطلبات شروط بتوفير المراجعين الخارجيين التزام مدى لتقييم :-وهي المراجعة فاعلية عناصر للعملاء والمتمثلة في المالية البيانات

- عناصر الرقابة على جودة أعمال المراجعة .
- استقلالية المراجع .
- أتعاب المراجع .
- طول فترة استمرارية المراجع .
- مؤهلات وخبرة المراجع .

وبالتالي فإن دراسة المتغيرات سابقة الذكر والمرتبطة بعملية المراجعة، ومعرفة أثرها على كفاءة وفاعلية الأداء المهني تعد من الدراسات التي يتوقع أن يكون لها تأثير جوهري على الارتقاء بالمهنة إلى مستوى عالي من الكفاءة والفاعلية في تقديم الخدمات للعملاء.

الدراسة: 2-1: مشكلة

لقد ثارت تساؤلات كثيرة بداية الألفية الثالثة حول جودة تقرير المراجع الخارجي ومصداقيته. (Enron - وذلك نتيجة انهيار بعض الشركات الأمريكية العملاقة ذات الوزن الاقتصادي الكبير مثل

لها تتعرض هزة كل وبعد(Tyco international - Peregrine systems - World Com) أو خفي طرف من إما إلى دور مراجع الحسابات تشير الاتهام أصابع أن لوحظ الكبرى الشركات إحدى¹. الاقتصاد على ومضاعفة سلبية انعكاسات الانهيارات صريح، وقد كان لتلك

بسبب احتمالية وقد تم إلقاء اللوم على كبرى مكاتب المراجعة الأمريكية وهو آرثر أندرسون من إخفاؤه تم ما المشاركة في الغش أو عدم اكتشاف الأخطاء والإفصاح عنها وكذلك إخفاؤه في اكتشاف يصعب استثمارية معقدة أدوات استخدام خلال من سلبية مالية وأحداث حقائق مديري الشركات من قبل في لم تسعف المكتب(آرثر أندرسون) المعتمدة المراجعة معايير محاسبيًا والإفصاح عنها. إن معالجتها قصد، وشهد بدون منها كان ما أو بقصد منها كان ما سواء والتلاعب والغش الأخطاء اكتشاف قبولاً المقبولة المحاسبة معايير حسب أعدت أنها وأكد التي قام بمراجعتها المالية التقارير المكتب بعدالة محل للشركات المالي الوضع عن وعادلة صادقة صورة فعلاً إذا كانت تعطي ما إلى النظر عاماً، دون في ارتكاب المتسبب أو الوضع كان المستفيدين من هذه التقارير، ومهما عامة به يطالب كما المراجعة الأخطاء وسواء كان عن عمد أو نتيجة سهو، فقد ازدادت الشكوك من قبل المستفيدين حول مدى سلامة التقارير المالية، وكذلك ازدادت إعداد نظم وإدارات الشركات التي تعرضت للانهيار من حيث عملية تساؤلاتهم حول مدى فعالية النظم المحاسبية المطبقة وإجراءات المراجعة المتبعة في مراجعة تلك الشركات.

من له المستفيدون يطمح وما فعلاً المهنة به تقوم ما بين كبيرة توقعات فجوة هناك بأن الاعتراف وينبغي أن فلسفة أساس وإجرائها على للمراجعة معايير بناء في عامًا خمسين منذ المهنة دأبت فلقد المالية، التقارير معايير حسب مهمته أنه أنجز دام ما والتلاعب والخطأ الغش حالات اكتشاف عن مسؤولاً ليس المراجع المصدر المنتمين للمهنة، وأصبحت كل أذهان في الفكرة هذه رسخت عليها، كما المتعارف المراجعة يراجعون حساباتها². التي الشركات كل في المراجعين عن للدفاع الأساسي

يريد كافة، بفئاته المجتمع من ضغوطات الحاضر في وقتنا يواجهون المراجعين فإن لذلك ونتيجة يعمل أن يتوقع فإنه وجودها حالة في حتى أو مادي، تلاعب وغش حالات وجود عدم على تأكيداً منهم من لكل التحدي من نوعاً تشكل المجتمع احتياجات مواكبة إن. عنها والإبلاغ اكتشافها على المراجعون

¹ وليد زكريا صيام "أهمية تفعيل جودة تدقيق الحسابات في ظل التطورات العالمية" مجلة المدقق، العدد 58، إبريل 2004، ص3.
² عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، "مهنة المحاسبة والمراجعة خيبت آمال المستفيدين وإعادة جزء من الثقة ضروري" مجلة أخبار الاقتصاد، العدد 38، 2002.

لأعمالهم ممارستهم أثناء في تواجههم المشكلة هذه لأن المهنة، وللممارسين لهذه المجال هذا في الباحثين معها للتعامل وحلولاً عملية علمية أسساً وتتطلب

استمرارية الإدارة لفرض استخدام ملاءمة مدى في النظر تشمل المراجع مسؤولية فان الآن أما قدرة حول عنه يتطلب الإفصاح مادي شك هناك كان إذا فيما والنظر المالية، البيانات إعداد في المنشأة حتى الاستمرارية لفرض استخدام الإدارة ملاءمة مدى في النظر المراجع الاستمرار، وعلى على المنشأة تقوم بأن صريحاً متطلباً يتضمن لا البيانات المالية إعداد في المستخدم المالية البيانات تقديم إطار كان ولو على الاستمرار³. المنشأة لقدرة محدد تقييم بإجراء الإدارة

وإن المتتبع لمهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا من نشأتها يلاحظ أنها اتسمت في بدايتها بحرية المزاولة، فقد كان الباب مفتوحاً على مصراعيه لكل من يريد أن يزاول هذه المهنة بغض النظر عن المؤهل العلمي، أو الخبرة المهنية، أو الإلمام بأصول وقواعد وآداب سلوك المهنة، الأمر الذي قلل من شأن المهنة في نظر المجتمع وافقد الثقة بها⁴.

وعلى الرغم من ذلك الوضع المتدني للمهنة، والذي لم تتضح فيه مسؤولية المراجع، بسبب عدم وجود تنظيم قانوني لمهنة المحاسبة والمراجعة، إلا أنه مع صدور القانون رقم (116) لسنة 1973 كأول قانون ينظم مهنة المحاسبة والمراجعة سابقاً، أصبح هناك تنظيم لمهنة المحاسبة والمراجعة، حيث اشترط هذا القانون مستوى علمياً معيناً لمن يمارس هذه المهنة، وخبرة مدتها خمس سنوات، بالإضافة إلى العديد من الشروط الأخرى المنظمة للمهنة⁵.

وبالاطلاع على بعض الدراسات السابقة في البيئة المحلية تبين أن هناك بعض الدراسات الميدانية قام بها عدد من الباحثين أجريت على المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة من خلال المكاتب الخاصة، إلا أنها تناولت مجالات مختلفة، ومن ابرز هذه الدراسات ما يلي :

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2006، عمان: الأردن "معيّار التدقيق رقم 570".

⁴ سالم محمد بن غريبة وآخرون، "دراسة معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية " مركز البحوث العلوم الاقتصادية - بنغازي، 1987، ص43-42.

⁵ مجلس الوزراء، قانون رقم 116 لسنة 1973 "بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة" الجريدة الرسمية، العدد السابع، 1974، ص268-251.

دراسة بوبكر فرج شريعة وقد أجريت هذه الدراسة (1994) وهدفت إلى تحديد الإطار العام لمسؤولية المراجع الخارجي في ليبيا وتحديد العوامل المؤثرة على تحديد أتعابه ومعرفة مدى قيامه بأعمال تتعارض مهنة المراجعة، و توصلت إلى عدة نتائج تتمثل أهمها في قيام المراجعين بأعمال تتعارض مع معايير المراجعة وقواعد وآداب سلوك المهنة، بالإضافة إلى تعيين بعض المراجعين عن طريق العلاقات الشخصية وإدارة الشركة⁶.

بينما أجريت دراسة عبد السلام محمد الدراجي (1998) بهدف تقييم جودة خدمات المراجعة من خلال معرفة مدى التزام المراجعين المزاولين للمهنة عن طريق مكاتب المراجعة الخاصة داخل ليبيا بمعايير جودة الأداء المهني الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتيجة مفادها أن الخدمات المقدمة من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة في ليبيا ليست على درجة جيدة من الجودة مقارنة بمعايير جودة الأداء المهني الصادرة من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، كما توصلت إلى أن أحد الأسباب التي أدت إلى تدني جودة خدمات المراجعة هي انخفاض الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي وعدم قيام مكاتب المراجعة بتطوير وتدريب المشتغلين بها⁷.

أما دراسة فتححي عبد السلام الغرياني (1999) فقد هدفت إلى التحقق من مدى خضوع المراجع الخارجي الليبي لضغوط إدارة العميل وذلك أثناء تأديته لعملية المراجعة، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن معظم المراجعين يقدمون خدمات استشارية للشركات ويقومون بمراجعتها في نفس الفترة، وأوصت هذه الدراسة برقابة وضبط تقديم الخدمات الاستشارية لنفس الشركات التي يتم مراجعتها بالنسبة لمكاتب المراجعة ومحاولة الحد منها حتى يمكن تخفيض الأثر السلبي لأداء الخدمات الاستشارية على خضوع المراجع لضغوط إدارة العميل⁸.

وحاولت دراسة سامح فرحات المافوري (2003) وضع إطار لتقييم جودة خدمات المراجعة الخارجية من وجهة نظر أطراف المراجعة، وهم المراجعون في مكاتب المراجعة الخاصة والمراجعون في جهاز التفتيش والرقابة الشعبية سابقاً، ومديرو الإدارات المالية بشركات النفط والمراجعون بقسم المراجعة بالشركات والتشاريكات بإدارات الضرائب، ورؤساء أقسام التسهيلات الائتمانية في المصارف، وقد خلصت

⁶ بوبكر فرج شريعة، مسؤولية المراجع الخارجي في ليبيا (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد - جامعة بنغازي، 1994).

⁷ عبد السلام محمد الدراجي، تقييم جودة خدمات مكاتب المراجعة في ليبيا باستخدام معايير جودة الأداء المهني (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، 1998).

⁸ فتححي عبد السلام الغرياني، استقلال المراجع الخارجي وأثرها على مصداقية القوائم المالية (رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات والبحوث الاقتصادية، طرابلس، 1999).

الدراسة إلى أن استقلال المراجع الخارجي يعد من العوامل الرئيسية لجودة خدمات المراجعة، وأن تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية يؤثر على استقلاله سلباً لأنها تتعارض مع كونه مراجعاً للمؤسسة محل المراجعة من وجهة نظر هذه الأطراف⁹.

أما دراسة عبد الحكيم البشير الملهوف (2003) فلقد اختبرت مجموعة من العوامل التي من المحتمل أن تؤثر على استقلال المراجع ومن بينها تأدية المراجع لخدمات استشارية للمؤسسة موضوع المراجعة وقد خلصت الدراسة الميدانية التي أجراها الباحث إلى أن تقديم المراجع للخدمات الاستشارية في البيئة الليبية لا يؤثر على استقلال المراجع¹⁰.

وفي نفس الخصوص، أجريت دراسة علي مسعود الدروقي (2004) بهدف قياس جودة خدمات المراجعة الخارجية داخل البيئة الليبية باستخدام فجوة التوقعات وذلك على الجهات المستفيدة من خدمات المراجعة داخل البيئة المحلية وهم:

- مديرو وموظفو أقسام الائتمان بالمصارف التجارية.
- مديرو وموظفو قسم الشركات بمديريات الضرائب.
- إدارة المنشآت (المدراء الماليون) بالشركات الصناعية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى نتيجة مفادها أن خدمات المراجعة الخارجية التي يقدمها المراجعون الخارجيون في البيئة الليبية من وجهة نظر المستفيدين من خدمات المراجعة ليست على درجة جيدة من الجودة وذلك لعدد من الأسباب، وأحد هذه الأسباب انخفاض الأداء المهني للمراجع الخارجي ونقص الكفاءة المهنية له¹¹.

وقد حاولت دراسة عبد الحكيم عبد الحميد امعيطر (2007) التعرف على مدى تأثير الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي في البيئة الليبية، خاصة في ظل التغيرات التي تشهدها بيئتها الاقتصادية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن استقلالية المراجع الخارجي الليبي لا تتأثر نتيجة قيامه بتقديم

⁹ سامح فرحات الماقوري، نحو إطار مقترح لتقييم جودة خدمات المراجعة الخارجية من وجهة نظر الاطراف المشاركة في بيئة المراجعة، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية المحاسبة، جامعة الجبل الغربي، 2003).

¹⁰ عبد الحكيم البشير الملهوف، دراسة وتحليل العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية المحاسبة، جامعة الجبل الغربي، 2003).

¹¹ علي مسعود الدروقي، استخدام فجوة التوقعات في قياس جودة خدمات المراجعة الخارجية (رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، فرع طرابلس، 2004).

الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة، بل أظهرت الدراسة بأن هناك عوامل أخرى قد تكون تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي بشكل أكبر من تقديم الخدمات الاستشارية، وهي (طريقة تعيين وعزل المراجع، وعدم تغيير المراجع بشكل دوري، وتحديد أتعاب عملية المراجعة)¹².

في دراسة مشابهة حاول دراسة المختار إمام كريمة (2008) تحديد مدى تأثير الخدمات الاستشارية على جودة خدمات المراجعة، واستطلعت الدراسة آراء مقدمي الخدمة "المراجعون الخارجيون" من خلال مكاتبهم الخاصة، وكذلك مديري الإدارات المالية بشركات النفط، والمستفيدين من خدمات المراجعة، وقد خلصت إلى ما يلي:

اتفقت آراء المشاركين في الدراسة على نتيجة مفادها أن تقديم مكاتب المحاسبة والمراجعة للخدمات الاستشارية للمنشآت التي يراجعونها لها تأثير سلبي يضعف من جودة خدمات المراجعة التي تقدمها المهنة لعملائها. وأرجع الباحث ذلك إلى أن دور المراجع عند تقديمه للخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة يجعله مشاركاً في اتخاذ القرار مما يصعب معه وضع حد فاصل بين عملية إبداء النصيحة والمشورة وعملية المشاركة في اتخاذ القرار، وأن قيام المراجع بتقديم خدمات استشارية لنفس عميل المراجعة تجعله في موقف التابع لإدارة العميل مما يحمل في طياته مخاطر الإخلال بالاستقلال المطلوب توافره في المراجع، علاوة على أن تقديم المراجع للخدمات الاستشارية للمنشأة محل المراجعة قد يجعله في موقف من يراجع المعلومات المالية التي نصح بتطبيقها أو قدم المشورة بشأنها¹³.

وأما في البيئة الخارجية فلقد هدفت دراسة محمد مفلح الجعفره (2008) إلى تقييم مدى حرص مكاتب المراجعة فيما يتعلق بتوفير متطلبات تحسين فاعلية المراجعة الخارجية للشركات المساهمة العامة الأردنية، وقد أظهرت نتائج الدراسة أنه بشكل عام تتوفر في مكاتب المراجعة العاملة بالأردن الكبيرة منها والصغيرة عناصر فاعلية المراجعة الخارجية للشركات المساهمة العامة الأردنية وقد أوصت بضرورة إخضاع مكاتب المراجعة لبرامج رقابية وطالبت الدراسة بضرورة حصول المراجعين على شهادات مهنية أو رخصة ممارسة المهنة وكذلك تفعيل البرامج التدريبية لتدريب المراجعين على تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة¹⁴.

¹² عبد الحكيم عبد الحميد امعيطر، الخدمات الاستشارية وأثرها على استقلالية المراجع الخارجي الليبي (رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، فرع بنغازي، 2007).

¹³ المختار إمام كريمة، أثر تقديم الخدمات الاستشارية على جودة خدمات المراجعة الخارجية (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية المحاسبة، جامعة الزاوية، 2008).

¹⁴ محمد مفلح الجعفره، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية (رسالة ماجستير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2008).

وبناءً على ما تقدم وبالنظر إلى الدراسات التي أجريت في البيئة المحلية ونظراً لتزايد الاهتمام بخدمات مهنة المراجعة النابع من طبيعة دور المراجع والمتمثل في النظرة الانتقادية للمفردات والعناصر المقدمة إليه لغرض زيادة مقدرتها على مقابلة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، برزت عدة اكتشافات الغش والتلاعب حول الخارجي الحسابات مراجع مسؤولية مدى حول الجمهور يطرحها تساؤلات للبيانات. بها المراجع يقوم التي المراجعة تأدية عملية فاعلية بمدى ذلك وعلاقة

إن دور المراجع ورأيه الفني أصبح بمثابة الركيزة الأساسية التي تقوم عليها ثقة أصحاب المصالح في أداء المشروعات التي يتعاملون معها وفي ظل هذا الدور المنوط بالمراجع في خدمة العديد من أصحاب المصالح والمترتبين معه مباشرة بعلاقة وكالة أو غيرهم، ومن المنطقي أن يكون هناك اهتمام من قبل المستخدمين بكفاءة وفاعلية أداء المهنة لأعمالها وتأكيداً لثقة المستفيدين أصبح من الضروري دراسة مدى التزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة من خلال مكاتبهم الخاصة بتوفير العناصر اللازمة لتحقيق فاعلية المراجعة ورفع كفاءتها في البيئة الليبية .

التزام مدى أنها تهدف إلى استكشاف المحلية الدراسات ما يميز الدراسة الحالية عن سابقتها من إن يقدمونها التي المراجعة خدمات برفع كفاءة وفعالية الكفيلة والمتطلبات الشروط بتوفير المراجعين الخارجيين وذلك من حيث اشتمالها البيانات هذه مصداقية تدعيم وراء سعيها المالية البيانات مراجعة مجال للعملاء في على المتغيرات المرتبطة بالمراجع الخارجي، وهي (الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة، استقلالية المراجع، عدالة أتعاب المراجع، ملائمة فترة استمرارية المراجع، التأهيل العلمي والعملية)، والتي لها تأثير المنصوص المراجعة بعناصر فاعلية جوهري على كفاءة وفاعلية الأداء المهني، وذلك من خلال الاسترشاد أهم فئة لها علاقة بمهنة المراجعة وهم زاوية (220 و230) من رقم الدولية المراجعة معياري في عليها المراجعة باعتبارهم من يتولى مراجعة البيانات المراجعون الخارجيون المزاولون للمهنة من خلال مكاتب الدراسات السابقة حيث ركزت أغلب تلك اتبعته الذي النهج فالدراسة الحالية تختلف عن المالية. وبذلك الدراسات على مسؤوليات المراجع في ضوء آداب وسلوك المهنة، جودة أداء أعمال المراجعة، إستقلالية المراجع وتأثير الخدمات الاستشارية على استقلاليته، ولم تدرس أيها منها عناصر رفع كفاءة وفعالية الأداء :-المهني مجتمعة وهذا ما تقدمه الدراسة الحالية وذلك من خلال الإجابة عن التساؤل الأتي

هل يلتزم المراجعون الخارجيون المزاولون للمهنة من خلال المكاتب الخاصة بتوفير العناصر اللازمة لتحقيق كفاءة وفعالية عملية المراجعة ؟

وسيتم الإجابة على هذا التساؤل عن طريق معرفة مدى توفر الشروط والمتطلبات التالية والتي المراجع وهي :- وواجبات نطاق مسؤوليات في تقع

1. مدى التزام المراجعين الخارجيين بتحقيق الفاعلية لعملية المراجعة من خلال توفير عناصر رقابة الجودة على أعمال المراجعة .
2. مدى التزام المراجعين الخارجيين بتحقيق الفاعلية لعملية المراجعة من خلال توفير عناصر استقلالية المراجع .
3. مدى التزام المراجعين الخارجيين بتحقيق الفاعلية لعملية المراجعة من خلال توفير مقومات تحقيق عدالة أتعاب المراجع .
4. مدى التزام المراجعين الخارجيين بتحقيق الفاعلية لعملية المراجعة من خلال توفير عناصر ملاءمة فترة استمرارية المراجع .
5. مدى التزام المراجعين الخارجيين على تحقيق الفاعلية لعملية المراجعة من خلال التزامهم بتوفير كوادر من المراجعين المؤهلين علمياً وعملياً .

الدراسة: 1-3: فرضيات

بناءً على مشكلة الدراسة وتساؤلاتها وأهدافها، واعتماداً على تحليل الدراسات السابقة ونتائجها التالية: واعتمدت الدراسة على الفرضية الرئيسية

" يلتزم المراجعون الخارجيون المزاولون للمهنة بتوفر عناصر رفع كفاءة و فعالية عملية المراجعة الخارجية "

ولاختبار هذه الفرضية قامت الباحثة باشتقاق الفرضيات الفرعية الآتية :

1. يلتزم المراجعون الخارجيون المزاولون للمهنة بتوفير عناصر رقابة الجودة على أعمال المراجعة.
2. يلتزم المراجعون الخارجيون المزاولون للمهنة بتوفير عناصر استقلالية المراجع.
3. يلتزم المراجعون الخارجيون المزاولون للمهنة بتوفير مقومات عدالة أتعاب المراجع .
4. يلتزم المراجعون الخارجيون المزاولون للمهنة بتوفير عناصر ملاءمة فترة استمرارية المراجع.
5. يلتزم المراجعون الخارجيون المزاولون للمهنة بتوفير كوادر المراجعين المؤهلين علمياً وعملياً.

الدراسة: 4-1: أهداف

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:-

1. معرفة مدى تحقق كفاءة وفعالية الأداء المهني لمكاتب المراجعة الخارجية الليبية في الواقع العملي وذلك في ضوء ما ينص عليه كل من معيار المراجعة الدولي رقم (220) ومعيار المراجعة الدولي رقم (230).

2. حصر الأسباب التي تؤثر على كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية، واستكشاف مواطن الخلل في هذه الفاعلية والكفاءة إن وجد، وبالتالي تقديم الاقتراحات الكفيلة بتحسينهما. وذلك من وجهة نظر أهم فئة لها علاقة بمهنة المراجعة وهم المراجعون الخارجيون باعتبارهم من يتولى مراجعة البيانات المالية .

الدراسة: 5-1: أهمية

الخارجية في المراجعة فاعلية على تؤثر التي العناصر توضح سوف أنها من الدراسة أهمية تنبع البيئة، والعلاقة بين هذه العناصر وكفاءة وفعالية الأداء المهني للمراجع، وكذلك سوف تساهم في إثراء المكتبة.

تحقيق في كبير دور من لها لما الخارجية المراجعة وفاعلية مفهوم كفاءة على الضوء تسلط كما عن وعادلة صادقة بصورة تعبر مالية قوائم الحصول على في المراجعة عملية من المرجوة الأهداف المراجعة، من خدمات المستفيدين نفوس الجمهور في للمنشأة وهذا سيقود إلى بث الأمان المالي الوضع وبالتالي مساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة.

المراجعة مهنة على رفع كفاءة وفعالية ستعمل وتوصيات نتائج من عنه ستكشف بما والدراسة ليبيا في كبيرة قطاعات منها يستفيد والتي الخارجية.

6-1: منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة سوف تعتمد الباحثة في دراستها على أسلوب المنهج العلمي الذي يتضمن كلاً من المنهج الاستقرائي و الوصفي التحليلي حيث تم تقسيم الدراسة إلى جزئين رئيسيين كما يلي:

أ- الجانب النظري :-

يهدف هذا الجانب إلى تغطية الأساس النظري للدراسة ، وذلك باستعراض ما ورد في الأدب والفكر المحاسبي من موضوعات لها علاقة بموضوع الدراسة هذا علاوة على ما جاء في المعايير المهنية الصادرة من قبل الجهات المنظمة للمهنة في العالم، والتي يعد التقيد بها شروطاً ضرورياً للممارسة المهنة.

ب- الجانب العملي :-

يتمثل هذا الجانب في القيام بدراسة ميدانية تختص باستقصاء آراء المراجعين في البيئة المحلية، من رفع كفاءة و متطلبات خلال توجيه قائمة استقصاء إلى تلك الفئة، وذلك للتعرف على مدى التزامهم بتوفير الخارجية، وبالتالي اختبار فرضيات الدراسة، واستخلاص النتائج . المراجعة فاعلية

1. مجتمع الدراسة وعينتها:

شمل مجتمع الدراسة المراجعين المزاولين لمهنة المراجعة من خلال مكاتب المراجعة المرخص لها من قبل نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين وذلك في حدود مدينة طرابلس وتم اختيار المدينة نظراً لكبر حجم مكاتب المراجعة بها وتركز عدد كبير من المراجعين فيها، ونظراً لأن أغلب الشركات العاملة في ليبيا المحلية منها والأجنبية تتركز في هذه المدينة، ولعل ذلك يعد مؤشراً على أن هؤلاء المراجعين لديهم خبرة تتعلق أسئلة في التعامل مع السجلات والدفاتر والتقارير قد تميزهم عن غيرهم من المراجعين، وسيتم توجيه الخارجية إلى المشاركين في الدراسة، وذلك على ضوء الإحصائيات المتحصل المراجعة فاعلية بعناصر عليها من نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين لعدد المراجعين المزاولين للمهنة.

2. أداة تجميع البيانات:

وهي: بالبحث المتعلقة اللازمة المعلومات على للحصول المصادر من نوعين على الاعتماد تم

اللازمة والمعلومات البيانات لجمع تصميمها التي تم صحيفة استبانة بها ويقصد :- أولية مصادر حول العينة أفراد إجابات على التعرف بهدف الدراسة عينة مفردات على توزيعها للدراسة، والتي تم مدى التزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة والمرخص لهم من نقابة المحاسبين والمراجعين على اعتماداً استبانة صحيفة تطوير الخارجية. وتم المراجعة رفع كفاءة وفعالية متطلبات الليبيين بتوفير . والاختصاص الخبرة ذوي المشابهة واستشارة السابقة والدراسات الأدبيات

موضوع المراجعة وفاعلية في بحثت التي والدراسات العلمية والمراجع الكتب وتشمل :- ثانوية مصادر الدراسة . أهداف لتحقيق المراجعة

3. أسلوب التحليل الإحصائي:

الفرضيات ومنها اختبار واختبار التحليل تم استخدام البرامج والوسائل الإحصائية المناسبة في عملية حول Zمعامل كرونباخ ألفا للصدق والثبات، التوزيع النسبي، اختبار ولوكسن حول المتوسط، واختبار المتوسط.

7-1: تقسيمات الدراسة:

تنقسم هذه الدراسة إلى عدة فصول :-

الفصل الأول يحتوي على الإطار العام للدراسة ويشتمل على المقدمة، مشكلة الدراسة، فرضيات الدراسة، أهمية الدراسة، أهداف الدراسة، منهجية الدراسة، تقسيمات الدراسة وحدود الدراسة. **أما الفصل الثاني** فيركز على مفهوم كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية وعناصرها الأساسية، وسنتعرض في هذا الفصل لمفهوم كل من رقابة الجودة على أعمال المراجعة، استقلال المراجع وأتعا به، مؤهلات وخبرة المراجع، وكذلك استمرارية المراجع. **وخصص الفصل الثالث** لتناول الجانب الميداني للدراسة متضمناً التحليل الإحصائي لصحيفة الاستبيان الموزعة على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بمدينة طرابلس لغرض الوصول إلى إجابات لكل ما أثير في هذه الدراسة ، وأخيراً عرض نتائج وتوصيات الدراسة

1-2: المقدمة

تستمد أي مهنة قوتها وتكتسب احترام وثقة الجمهور لها من خلال كفاءة ممارستها ومدى تمسكهم بأصول وآداب وقواعد السلوك المهني لها، وإن المراجع ملزم بتأدية عمله بدرجة من الكفاءة والجودة بصرف النظر عن حجم المنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها حتى يستطيع أن يخلي مسؤوليته أمام عملاءه، وأمام كل الأطراف التي تعتمد على تقريره في اتخاذ قراراتها. وتتمثل البيانات تمثيل بعدالة إبداء رأي يشهد حيث من الخارجية، المراجعة أهداف تحقيق في الفاعلية هذه خلو مدى التقرير عن يعبر وبأن المالي. الأعمال، والمركز الواردة بالقوائم المالية لنتائج تعدها التي المالية البيانات في خطأ رأي إعطاء وعدم المادية، والتحريفات من الأخطاء البيانات الإدارة¹⁵. ولهذا يفترض أن يكون أداء المراجع على مستوى عال من الكفاءة والفاعلية¹⁶.

وبناء على ما تقدم فإنه سيتم التعرض في هذا الفصل إلى مفهوم كفاء وفاعلية المراجعة الخارجية وعناصرها الأساسية، ومن ثم التحدث بشي من التفصيل على كل من الرقابة على جودة أعمال المراجعة، استقلال المراجع، وأتعاب المراجع، مؤهلات وخبرة المراجع، وكذلك استمرارية المراجع، وعلاقة كل منها بفاعلية أداء عملية المراجعة.

الخارجية: المراجعة فاعلية 2-2: مفهوم كفاءة و

تعددت مفاهيم الكفاءة بتعدد جهات النظر إليها:-

فيرى البعض بأن الكفاءة هي¹⁷: " تحقيق أكبر قدر ممكن من المخرجات باستخدام أقل قدر ممكن من الموارد مع مقارنة المحقق بالمستويات أو المعايير المحددة مقدماً للأداء".

ويقصد بالكفاءة الفنية أو المهنية للمراجع معرفته الكافية كمتخصص في مجال المحاسبة والمراجعة، وامتلاكه المهارة اللازمة لتطبيق هذه المعرفة. وهذا السلوك يكتسب من خلال التعليم والتدريب المستمر

¹⁵ موسى سلامة السويطي، تطوير أنموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي، (أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2006)، ص13.

¹⁶ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية، عمان: دار وائل للطباعة والنشر، 2007، ص8.

¹⁷ أمال محمد إبراهيم، دراسة تحليلية لمراجعة الكفاءة مع التطبيق على الوحدات الإدارية الحكومية، (رسالة دكتور في المحاسبة غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة)، 1990، ص16.

والذي يجب أن تهتم به المهنة وذلك من خلال إلزام المراجعين الممارسين للمهنة بالاستمرار في التعليم المهني والتدريب لأجل ضمان تطوير المهارات¹⁸.

كما تعني الكفاءة المهنية أن يكون عضو المهنة مؤهلاً كفاية للقيام بعمله، والاستجابة الدائمة للمتغيرات والتطورات في محيط المهنة. حيث تعتمد على التأهيل العلمي والعملية كشرط أساسي لمزاولة المهنة، وكذلك التدريب والتعليم المستمر طوال فترة مزاولة المهنة¹⁹. والكفاءة المهنية تعتمد على مجموعة مقومات يجب توفرها في العضو المنتمي للمهنة ومنها²⁰:

- الحصول على مؤهل جامعي متخصص في مجال المهنة.
- قضاء فترة من التدريب كشرط لمزاولة المهنة.
- الاهتمام بالتعليم والتدريب المهني المستمر طول فترة مزاولة المهنة.
- الإلمام بمبادئ المحاسبة ومعايير المراجعة، وقواعد المهنة، ومواكبة التطورات الحديثة.
- معرفة القوانين التي تؤثر على تنفيذ المراجع لواجباته، وتأثير زيادة احتياجات مستخدمي القوائم المالية على ممارسة المراجع لمهنته.

مما تقدم يمكن تعريف كفاءة الأداء في المراجعة بأنها قيام المراجع الخارجي بتنفيذ عملية المراجعة في كل مراحلها بدقة عالية مستعيناً بخبرته المهنية مع التزامه بمعايير الأداء المهني للمراجعة. أما مفهوم الفاعلية فقد اختلف الكتاب والباحثون في تعريفه من الناحية الاصطلاحية، ويرجع هذا الاختلاف إلى وجود تباين في وجهات نظر المنظمات والأفراد القائمين عليها، كما يرجع إلى وجود تباين واختلاف في الخلفيات العلمية لهؤلاء الكتاب والباحثين، مما أدى إلى صعوبة في²¹. إلا أنه توجد محاولات جادة قدمت الكثير من المفاهيم الخاصة بالفاعلية، ومن بين هذه المفاهيم ما يلي:

إنها "مدى المقدرة على الإنجاز وتحقيق الأهداف وفقاً لمعايير الإنجاز المتعلقة بالوقت والجودة"²².

¹⁸ سامي وهبة متولي "فجوة التوقعات في المراجعة أسبابها وسبل تضييقها" المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد العاشر، 1993، ص183.

¹⁹ المرجع السابق، ص180.

²⁰ أحمد شوقي رمضان، فجوة التوقعات في المراجعة أسبابها ومكوناتها والحلول المقترحة: بالتطبيق على مهنة المراجعة في مصر، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2006)، ص51.

²¹ جون جاكسون وآخرون، نظرية التنظيم منظور كلي للإدارة، ترجمة خالد حسن زروق، السعودية: معهد الإدارة العامة، 1988، ص53-54.

²² حلمي إبراهيم سلامة، نحو نظام للمؤشرات المحاسبية وتحليل الإنتاجية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير 1986، ص165.

وكذلك عرفت بأنها " اختيار وسائل التنفيذ التي تعمل على تحقيق خطط وأهداف المشروعات بأقل تكلفة ممكنة وبطريقة علمية، وفي حدود إطار الوقت المتفق عليه"²³.

ويرى البعض بأنها " قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها في شكل زيادة حجم المبيعات وزيادة حصتها في السوق، وتحقيق رضا العملاء والعاملين بها وتنمية الموارد البشرية، بالإضافة إلى تحقيق النمو والربحية"²⁴.

كما يعرفها البعض بأنها " المقدرة على تحقيق الهدف بأفضل صورة ممكنة"²⁵.

فمن خلال التعاريف السابقة يلاحظ أن الفاعلية تتحقق عندما تصل المنظمة إلى أهدافها، أما إذا حققت هذه الأهداف بتكلفة عالية فإن كفاءتها تصبح منخفضة، هذا وإن ارتباط الفاعلية بتحقيق الهدف يرجع إلى أن الهدف هو الناتج النهائي الذي يرتبط بالإجراءات والأساليب التي يتم إتباعها، وهو أيضاً ما يحاول تحقيقه في الواقع العملي في ضوء الظروف والمتغيرات الداخلية والخارجية.

وبالنظر لعملية المراجعة فإنه يلاحظ أن الهدف من مراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى عدالة البيانات المحاسبية، ومن ثم فإن الباحثة تستطيع القول بأن فاعلية المراجعة تتمثل في قدرة الأساليب التي يستخدمها المراجع على تحقيق هدف المراجعة - إبداء الرأي الفني المحايد- بأفضل صورة ممكنة.

وتتمثل العناصر الأساسية لفاعلية المراجعة الخارجية في الآتي²⁶:

1. رقابة الجودة على أعمال المراجعة.
2. استقلالية المراجع.
3. أتعاب المراجع.
4. مؤهلات وخبرة المراجع.
5. طول فترة استمرارية المراجع.

²³ إبراهيم أحمد الصعيدي، ديناميكية تقييم الأداء في إطار منهج النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية والإدارية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1985، ص114.

²⁴ عبد السلام أبوقحف وإسماعيل السيد، مذكرات في اقتصاديات الإدارة، الإسكندرية:مؤسسة شباب الجامعة، 1992، ص91.

²⁵ حسين علي مرسى، أثر استخدام أسلوب المراجعة التحليلية على فعالية أداء المراجع دراسة تجريبية على مكاتب المراجعة الخاصة،(رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية)، 1995، ص96.

²⁶ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، "معياري المراجعة الدولية أرقام (220) و(230).

3-2: الرقابة على جودة أعمال المراجعة:

تعتبر جودة المراجعة هدفاً في حد ذاته، لمكتب المحاسبة والمراجعة. ولأنها ترتبط بالمراجعة كمنتج، فيجب أن تشبع منافع أصحاب الطلب على هذا المنتج، خاصة ممثلي الطرف الثالث، أصحاب المصلحة في المشروع²⁷.

من أجل ذلك اهتمت المنظمات المهنية بإنشاء لجان، وإصدار معايير، تستهدف الارتقاء بجودة المراجعة وفي عرضنا لهذا الموضوع فسوف نتناول مفهوم جودة المراجعة وعناصر مراقبة هذه الجودة.

1-3-2: مفهوم جودة المراجعة:

على الرغم من أهمية جودة خدمات المراجعة، إلا أنه لم يتبلور حتى الآن مفهوم واضح وعملي لها، ولم يتم تحديد العوامل المؤثر فيها بصورة دقيقة، وإن مفهوم الجودة في المراجعة يعتبر مفهوماً حديثاً أشمل من مفهوم حياد المراجع، حيث إنه يمكن للمراجع الخارجي أن يكون مستقلاً ذاتياً، وخارجياً، ولكن أدائه ليس بالجودة المطلوبة، لذلك يجب التركيز على مفهوم الجودة كأحد المفاهيم الحديثة في المراجعة.

وتعددت مفاهيم جودة المراجعة وفقاً لتعدد الأطراف المعنية في بيئة المراجعة، ولكل طرف في بيئة المراجعة مفهوم خاص للجودة، حيث ينظر معدو ومستخدمو القوائم المالية لجودة المراجعة من ناحية مستوى الإشباع الذي يحصلون عليه من الخدمة لتلبية احتياجاتهم، بينما ينظر المراجعون إلى جودة المراجعة من زاوية مستوى العمل الذي يقومون به وفقاً لما يتعلق بالمعايير المهنية أو النواحي الاقتصادية أو بالمسؤولية القانونية، ولهذا كان من الصعب تحديد مفهوم للجودة²⁸.

وقد عرفها البعض بأنها تحديد احتياجات مستخدمي القوائم المالية، على أن تقوم المهنة بمحاولة ترجمة هذه الاحتياجات إلى معايير قابلة للتنفيذ والالتزام بها عند تنفيذ عملية المراجعة، وذلك من خلال التخطيط الجيد، ووضع البرامج والموازنات، وإلزام فريق العمل بالتقيد بها، تحت إطار قواعد وآداب وسلوك المهنة²⁹.

²⁷ عبد الوهاب نصر على، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الجزء الأول، الإسكندرية : الدار الجامعية، 2001، ص43.
²⁸ المختار أحمد حسين كريمة، أثر تقديم الخدمات الاستشارية على جودة خدمات المراجعة الخارجية، (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزاوية، كلية الاقتصاد، 2008)، ص39.
²⁹ أحمد أبو العزم محمد، "أبعاد وحدود جودة المراجعة" مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، أكتوبر، 2000.

ويمكن تعريف جودة المراجعة بأنها " قدرة المراجع على اكتشاف المخالفات المالية في تطبيق النظام المحاسبي للعميل والمقدرة على تسجيل تلك المخالفات في التقرير"³⁰.

كما عرف البعض الآخر³¹ جودة المراجعة بأنها تعني " تخطيط وأداء عملية المراجعة والتقرير عنها وفقاً للمعايير المهنية للمراجعة وقواعد وآداب سلوك المهنة وإرشادات المراجعة، وكذلك القواعد والإجراءات التي تضعها المنظمات المهنية لتنظيم المهنة والمحافظة على استقلال المراجع ونزاهته".

وقد عرفت الجودة بأنها التزام مكاتب المراجعة بأداء مهامها المكلفة بها بما يحقق أهداف كافة الأطراف المشاركة في عملية المراجعة في ضوء المعايير المهنية المتعارف عليها وقواعد وآداب السلوك المهني، وبما يسمح بتحقيق برامج مراقبة الجودة الموضوعية وفي ضوء إجراءات تؤكد الجودة التي تتم من قبل جهة أخرى خارج المنظمة القائمة بعملية المراجعة وبما يساعد على تحقيق عناصر جودة عملية المراجعة وهي الكفاءة والفعالية والاقتصاد والثبات في مراحل عملية المراجعة المختلفة³².

ومن خلال استقراء الباحثة لجهود الباحثين في الوصول إلى مفهوم محدد لجودة المراجعة، وجد أن هناك صعوبة في الاتفاق على تعريف محدد لجودة المراجعة، وأنه ليس هناك حدود واضحة لذلك، فكل باحث عرف جودة المراجعة من وجهة نظره، وتتفق الباحثة في تعريفها لجودة المراجعة مع المفهوم الذي يركز على مدى التزام المراجع بمعايير المراجعة حيث أن هذا الالتزام يمثل على الأقل الحد الأدنى لجودة المراجعة، حيث تعرف الباحثة جودة المراجعة بأنها " التزام المراجع بأداء مهمة المراجعة وفقاً للمعايير المهنية المتعارف عليها، وقواعد السلوك المهني، ومتطلبات أساليب الرقابة على جودة المراجعة التي تضعها المنظمات القائمة على تنظيم المهنة".

أما الرقابة على جودة المراجعة فيقصد بها مجموعة الطرق والأساليب والآليات المستخدمة للتأكد من وفاء المراجع بمسؤولياته المهنية نحو عملائه. وتشمل هذه الطرق الهيكل التنظيمي لمكاتب المحاسبة والمراجعة والإجراءات التي تم وضعها وتنفيذها لمراقبة الجودة³³.

³⁰ De Angelo, L,E , "Auditor Independence, Low Balling, and Disclosure Regulation", Journal of Accounting & Economics, August, 1981, p 112.

نقلاً عن :

على إبراهيم طلبه، "قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات"، مجلة الإداري، العدد 69، يونيو، 1997، ص13.
³¹ عادل عبد الرحمن أحمد، دراسة تحليلية تطبيقية لنظام الرقابة على جودة عملية المراجعة، (رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1999)، ص157.

³² جيهان عادل أميرهم، مدخل مقترح لتقييم جودة المراجعة لترشيد المراجعة للمراجعين، دراسة نظرية ميدانية، (أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة ببور سعيد، جامعة قناة السويس، 2002)، ص21.

³³ عبد الوهاب نصر على، مرجع سبق ذكره، ص43.

ويرى البعض الآخر أن الرقابة على جودة المراجعة هي الوسيلة التي بواسطتها يمكن للمكتب التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة التي يقوم بها تعكس دائماً مراعاته لمعايير المراجعة المتعارف عليها أو أية شروط قانونية أو تعاقدية أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه³⁴.

وكذلك عرفت الرقابة على جودة المراجعة بأنها "ذلك المدخل المنظم الشامل للتوجيه والإشراف والرقابة على جودة المراجعة، وتتعلق بالسياسات والإجراءات التي يتم تصميمها للمراقبة والمتابعة والتحقق من الالتزام بالمعايير المهنية في كافة أوجه تنظيم الممارسة المهنية"³⁵.

ومن خلال عرض المفاهيم السابقة، ترى الباحثة أن هناك شبه إجماع بين آراء الباحثين على ارتكاز مفهوم الرقابة على جودة المراجعة على السياسات والإجراءات التي يتم وضعها لمراقبة ومتابعة والتحقق من الالتزام بالمعايير المهنية في كل مراحل عملية المراجعة، وتتفق الباحثة مع هذا المفهوم؛ لأنها ترى أن أفضل وسيلة للرقابة على جودة المراجعة تكمن في وضع سياسات وإجراءات التي تهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالمعايير المهنية في كافة أوجه أداء عملية المراجعة.

وتختلف معايير الرقابة على جودة المراجعة عن معايير المراجعة المتعارف عليها. فالأخيرة يجب الالتزام بها في كل عملية مراجعة على حده، بينما الأولى هي إجراءات تستخدمها إدارة مكتب المراجعة لمساعدتها في الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وبصورة متسقة في كل تكليف. وبمعنى آخر توضع آليات مراقبة جودة للمكتب ككل، بينما معايير المراجعة المتعارف عليها تطبق على كل عملية مراجعة على حده.

وتتطلب المعايير المهنية من مكاتب المحاسبة والمراجعة أن تضع وتنفذ سياسات وإجراءات كافية لمراقبة جودة الخدمات المهنية - ومنها المراجعة طبعاً - إلا أن هذه المعايير تدرك أن نظام مراقبة الجودة يمكن أن يقدم فقط تأكيداً معقولاً، ولكنه لا يضمن، أن مكاتب المحاسبة والمراجعة ملتزمة بمعايير المراجعة المتعارف عليها في كل مراحل المراجعة.

2-3-2: أنواع الرقابة على جودة الأداء:

³⁴ عبد العزيز عبيد رزق، إطار علمي مقترح لخصائص جودة المراجعة المالية الخارجية: دراسة ميدانية للمهنة في ليبيا، (رسالة دكتوراه غير منشورة) كلية التجارة، جامعة المنوفية: مصر، 2002، ص20.

³⁵ عبير كمال الدين على، قياس أثر عوامل البيئة الخارجية على جودة المراجعة، (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية التجارة، جامعة الزقازيق بنها: مصر، 2005، ص25.

اتفقت برامج الرقابة على الأداء المهني على أهمية الفحص لتحديد مدى التزام مكتب المراجعة بمعايير رقابة الجودة، ويتم الفحص إما من قبل فريق أو جهة من خارج المكتب أو من قبل المكتب ذاته، للتأكد من كفاية إجراءات الرقابة التي تطبق داخل المكتب، وبالتالي يمكن القول بأن الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة تتضمن³⁶:-

- الرقابة الداخلية لجودة الأداء وتقع مسؤوليتها على مكتب المراجعة إذ لا بد له أن يضع مجموعة من السياسات والإجراءات التي تكفل له تحقيق جودة الأداء المطلوبة طبقاً للمعايير المهنية كما يجب عليه أن يتأكد من تطبيقها وكذلك تقييم كفايتها وفعاليتها.
- الرقابة الخارجية لجودة الأداء المهني للمراجعة والتي يتم تنفيذها من قبل جهة خارجية والممثلة في مراجعة الزملاء.

2-3-3: أهمية تطبيق رقابة جودة الأداء المهني:

إن إتباع وتطبيق مكتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة جودة أعمال المراجعة تؤدي إلى تحسين جودة الخدمات التي يقدمها المكتب، وبالتالي تحسين الربحية على المدى الطويل، فإجراءات قبول واستمرار العملاء تتضمن المحافظة على عملاء المكتب وجذب عملاء يقدرون جودة الخدمات التي يقوم بها المكتب والابتعاد عن الارتباط مع عملاء مشكوك في قدرتهم على دفع الأتعاب أو الذين تتميز أعمالهم بالخطورة، كما أن عملية الرقابة على الجودة ذات أهمية لمكاتب المراجعة التي تسعى للنهوض بمهنة المراجعة إلى المكانة اللائقة بين المهن، ويعتبر الأداء الجيد لأعمال المراجعة مهم لمكاتب المراجعة ليتسنى لها تجنب العقوبات والجزاءات المهنية، وذلك لأن حصول المراجع على ترخيص لمزاولة المهنة يلزمه بتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها وكذلك المعايير المتعلقة بالسلوك المهني، وبما أن معايير الرقابة على جودة الأداء هي أحد الإصدارات المهنية في مجال المراجعة والتي ألزمتها العديد من الدول المتقدمة وأن في حالة عدم الالتزام بها من شأنها أن تعرض المكتب إلى العقوبات والجزاءات المهنية التي تقررها الهيئات المهنية أو الجهات الرقابية المسؤولة³⁷.

2-3-4: عناصر الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة:

³⁶ رلي نعيم دهمش "رقابة الجودة في تدقيق الحسابات مفهومها- أهميتها" مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 95، 1996، ص18-20.
³⁷ المرجع السابق ، ص18.

أصدرت لجنة معايير الرقابة على جودة الأداء التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي والتي تم إنشاؤها عام (1978) نشرة المعايير رقم (1) في عام (1979) والتي تغطي عمليات مكاتب المراجعة، وقد حددت هذه اللجنة معايير الرقابة على الجودة في مجموعة عناصر للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة وعلى كل مكتب وضع وتنفيذ سياسات وإجراءات وآليات الالتزام بهذه العناصر، أو المتطلبات الآتية:

1) الاستقلال والمصادقية والموضوعية:

يعني هذا العنصر أنه يجب أن يتوافر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياد في الواقع وفي الظاهر، ويجب أن يقوموا بأداء كافة المسؤوليات المهنية على نحو أمين وموضوعي³⁸.

2) إدارة الأفراد:

يتطلب هذا العنصر، من عناصر الرقابة على الجودة، أن تقوم إدارة مكتب المحاسبة والمراجعة بوضع السياسات والإجراءات على نحو يوفر تأكيداً مناسباً عن³⁹:

- أ- توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل على نحو جيد.
 - ب- اقتصار العمل على الأفراد الذين تتوافر فيهم مهارة فنية ملائمة من التدريب.
 - ج- يجب اشتراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من إنجاز الأعمال الموكلة إليهم.
 - د- يجب أن يتوافر في الأفراد الذين ستتم ترفيتهم التأهيل المناسب لإنجاز الأعمال المخصصة لهم.
- ومن أهم إجراءات مكاتب المحاسبة والمراجعة الالتزام بهذا العنصر، أن تقوم بتقييم كل مراجع في كل عملية مراجعة من خلال تقرير التقويم الخاص بكل عملية مراجعة.

3) القبول، والاستمرار مع العملاء والتكاليفات المهنية:

يتطلب هذا العنصر، أن يتم وضع السياسات والإجراءات اللازمة لاتخاذ قرار قبول، أو استمرار في العلاقة مع العميل. ويجب أن تعمل هذه السياسات والإجراءات على تدنيّة خطر الارتباط مع عميل ذات إدارة غير محترمة. ويجب أن يقتصر المكتب نشاطه فقط على المهام التي يمكنه أدائها بكفاءة مهنية عالية.

³⁸ أمين السيد أحمد لطفي، مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005، ص20.

³⁹ حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات المالية، الجزء الأول، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009، ص70.

ومن الإجراءات التي يجب أن يقوم بها المكتب لوضع هذا العنصر موضع التنفيذ ؛ تطبيق نموذج تقييم العميل، النظر في آراء المراجع السابق في العميل الحالي، إجراء تقييم إدارة العميل، وتتبع المعلومات الخاصة بالعميل من جهات إشرافية ورقابية أخرى⁴⁰.

(4) أداء عملية المراجعة:

ويعني ضرورة وجود سياسات وإجراءات لضمان سير وانتظام العمل من جانب أعضاء المكتب وفقاً للمعايير المهنية المطبقة وفي إطار اللوائح والقوانين المنظمة ومعايير الجودة التي وضعها المكتب⁴¹.

(5) المتابعة أو المراقبة:

يتطلب هذا العنصر وضع السياسات والإجراءات للتأكد من تطبيق جميع عناصر رقابة الجودة الأربعة على نحو فعال⁴².

(6) الاتصال المتكامل:

يتطلب هذا العنصر من عناصر الرقابة على الجودة وجود قنوات وآليات ووسائل اتصال تسمح بتوصيل سياسات وإجراءات المكتب لمراقبة الجودة إلى العاملين بالمكتب، بطريقة تقدم تأكيد معقول بأن هذه السياسات والإجراءات قد تم فهمها وتطبيقها، من ناحية، وتجعل إدارة المكتب متابعة لرد فعل هذه السياسات والإجراءات، من ناحية أخرى.

ومن أهم إجراءات تنفيذ متطلبات هذا العنصر وجود قوائم بـسياسات وإجراءات المكتب لمراقبة الجودة تسلم، ويتم شرحها، لكل العاملين بالمكتب، وجود اجتماعات دورية تسمح بمناقشة مثل هذه السياسات والإجراءات مع العاملين بالمكتب، والسماح بقراءة وسماع تعليقات وآراء العاملين بالمكتب في هذه السياسات والإجراءات، كوسيلة من وسائل التغذية العكسية⁴³.

⁴⁰ عبد الوهاب نصر على، مرجع سبق ذكره، ص46.

⁴¹ عبد الفتاح الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص35.

⁴² الفن ارنيز و جيمس لوبيك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد الديسبي، الرياض: دار المريخ للنشر، 2002، ص46 .

⁴³ عبد الوهاب نصر على، مرجع سبق ذكره، ص47.

5-3-2: أهداف الرقابة على جودة الأداء:

توجد عدة أهداف للرقابة على جودة الأداء، وسوف يتم استعراض هذه العناصر فيما يلي 44 :-

- توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات والسياسات التي يجب أن يلتزم بها المراجع للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة المراجعة.
- توفير الإرشادات بالإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بتدعيم المراجعة وبالالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية.
- تحسين العلاقات مع العملاء عبر إبداء المزيد من الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.
- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بمراجعة العمليات، وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام، وتقليل الوقت، والجهد المبذولين في إعادة العمل وعوامل أخرى.
- التزود بأداة تساعد على تحسين وزيادة اعتزاز أعضاء المكتب والروح المعنوية بشكل عام.
- إيجاد منهج يمكن من خلاله التعرف على المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص من أجل إيجاد أرضية مشتركة لمناقشة المصالح المشتركة.
- المساهمة في الجهد الوطني لرفع مستوى المهنة والنهوض بها بشكل عام.
- تقليل احتمالية التعرض للمشاكل والالتزامات القانونية وتجنب قضايا التقصير في الأداء المهني وذلك عن طريق التخطيط السليم لمهمة المراجعة، وتوزيع المهام على الموظفين، والإشراف وطلب الاستشارة من المصادر المعنية داخل المكتب عند مواجهة حالات متخصصة أو معقدة.

6-3-2: العوامل المؤثرة في جودة المراجعة:

هناك عدة عوامل تؤثر في جودة المراجعة وفيما يلي عرض لبعض هذه العوامل وأثرها على جودة

الأداء:-

أولاً: حجم مكتب المراجعة ومستوى تجهيزاته.

يعتبر حجم مكتب المراجعة ومستوى تجهيزاته من العوامل الهامة ذات التأثير البالغ في جودة الخدمة المقدمة، فكلما زاد حجم المكتب بالنسبة لحجم المنظمة كلما قلت مشاكل التأثير على جودة الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة لعملائها، حيث لا تعتمد المكاتب كبيرة الحجم على الأتعاب التي تحصل عليها من عميل معين، وذلك له الأثر الكبير على جودة الخدمات التي يقدمها المراجع لعملائه، فضلاً على أنها تسبغ مصداقية أكبر على القوائم المالية للعميل بالمقارنة مع مكاتب المراجعة الصغيرة الحجم وذلك استناداً إلى أن مكاتب المراجعة الكبيرة الحجم يتوافر لديها القدرة على القيام بمراجعات أكثر جودة في ظل تمتعها بموارد مادية وبشرية أكبر تمكنها من اجتذاب الكفاءات المهنية الأكثر مهارة فضلاً عن توافر الموارد المادية المطلوبة لتدريب مراجعيها وإجراء الاختبارات اللازمة لهم.

وعلى العكس من ذلك فكلما كبر حجم المنظمة بالنسبة لمكتب المراجعة كلما زاد التأثير على جودة خدمات المراجعة، لأن الأتعاب ستمثل نسبة كبيرة من جملة إيرادات المكتب، فالمكاتب صغيرة الحجم تكون أكثر اعتماداً على عميل المراجعة من المكاتب كبيرة الحجم حيث إن الأتعاب التي تحصل عليها من عميل معين من المحتمل أن تساهم بنسبة كبيرة في إيراد مكتب المراجعة صغير الحجم، كما إنها تعمل على توطيد وزيادة العلاقة مع عميل المراجعة أكثر من المكاتب كبيرة الحجم، ولهذا يمكن القول إن المكاتب كبيرة الحجم أكثر جودة في خدماتها المقدمة من المكاتب صغيرة الحجم⁴⁵.

ثانياً: سمعة (شهرة) مكتب المراجعة.

ذهبت العديد من الدراسات إلى اعتبار سمعة مكتب المراجعة خاصية من خصائص جودة المراجعة، أي إن المكاتب التي تتمتع بسمعة أو شهرة طيبة دليل على أنها تقدم خدمات ذات جودة⁴⁶ بدراسة على الشركات Williams and Menon عالية، وفي هذا الصدد فقد قام (1991) المساهمة الجديدة التي تطرح أسهمها لأول مرة في السوق، حيث وجد أن هذه الشركات تفضل اختيار أحد المراجعين الموثوق فيهم من ذوي السمعة أو الشهرة الطيبة، نظراً لأن رأي مثل هذا المراجع يكون له أفضل الأثر في تسويق أسهم هذه الشركات، غير أن هذه الدراسة وغيرها من الدراسات السابقة في هذا

⁴⁵ محمد بكري عبد العليم، "قياس جودة الخدمات المهنية دراسة تطبيقية لمفاهيم ومقاييس جودة خدمة مراجعة الحسابات وأثرها على رضا العملاء" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، 2000، ص314.

⁴⁶ Menon and Williams, D, "Audit Credibility and Initial Public Offerings", The Accounting Review. April, 1991, pp 313-332.

نفلأ عن:

محمد سامي راضي، "الخصائص المحددة لجودة المراجعة"، مجلة آفاق جديدة، كلية التجارة جامعة المنوفية، العدد الثاني، 1998، ص255.

الموضوع، قد اختلفت فيما بينها في تحديد العناصر المكونة لسمعة المكتب، فمنها من لم يحدد أسباب السمعة، ومنها من ربط السمعة بعدد عملاء المكتب، ومنها من ربط السمعة بحجم المكتب، ومنها من ربطها بعدد العملاء وحجم المكتب معاً، وبعض الدراسات ترى إن الانتماء إلى أحد المكاتب العالمية الكبرى مؤشر على سمعة وشهرة هذا المكتب⁴⁷.

إن العوامل المكونة لسمعة أو شهرة مكتب المراجعة ليس وفقاً على الحجم، أو عدد العملاء، فهناك العديد من العوامل المكونة لسمعة المكتب مثل: الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني، ومدة عمل المكتب المهنية، وشخصية صاحب المكتب، وكذلك الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب.... الخ، و إن جميع العوامل المكونة لسمعة أو شهرة المكتب هي في حد ذاتها يمكن أن تكون خصائص لجودة المراجعة⁴⁸، والتي إن توفرت بشكل كلي أو جزئي فإن جودة المراجعة تتحسن، مما يؤكد علي وجود علاقة إيجابية بين سمعة المكتب وجودة المراجعة⁴⁹.

ثالثاً: عدم وجود دعاوي قضائية مرفوعة ضد مكتب المراجعة.

مما هو معروف إن رفع الدعاوي القضائية ضد المراجعين سوف يكون له الأثر الكبير علي المهنة ككل جراء فقد ثقة الجمهور فيها⁵⁰. فعند ربط الدعاوي القضائية بجودة الأداء المهني، نجد أن العديد من الدراسات توصلت إلى أن غياب الدعاوي القضائية ضد المراجعين يعد مؤشراً على ارتفاع جودة أداء هؤلاء المراجعين، أي أن العلاقة بين مؤشر الدعاوي القضائية وجودة الأداء المهني هي علاقة عكسية⁵¹.

رابعاً: وجود نظام رقابة على جودة الأداء.

إن اهتمام الهيئات المهنية بجودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة، أدى إلى تكوين لجنة خاصة بمعايير الرقابة على جودة الأداء تابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، حيث أصدرت تلك اللجنة نشرة المعايير رقم (1) في عام 1979م، والتي تغطي عمليات مكاتب المراجعة، كما تم وضع نظام بموجبه

⁴⁷ محمد حسني عبد الجليل صبيحي "مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد الأول، 1997، ص26.

⁴⁸ محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، 1998، ص259.

⁴⁹ عبد العزيز عبيد رزق، مرجع سبق ذكره، ص35.

⁵⁰ وليم توماس و أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، الرياض: دار المريخ للنشر والتوزيع، 1989، ص224.

⁵¹ محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، 1998، ص260.

تقوم مكاتب المراجعة بمراقبة وتقييم مكاتب مراجعة أخرى للتحقق من مدى التزامها بمعايير جودة الأداء المهني، وهو ما يطلق عليه فحص النظير⁵².

إلى أن المكاتب الأعضاء في فحص النظير، أو Dies and Giroux وتوصل كل من (1992) التي تخضع للفحص من قبل النظراء يؤدون عملاً مراجعياً ذات جودة عالية، فجودة المراجعة تتحسن عندما يعلم المراجع أن عمله سيخضع للفحص بواسطة طرف آخر⁵³.

خامساً: التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية.

تمثل معايير المراجعة مستويات الأداء التي يتم بموجبها الحكم على جودة المراجعة من خلال الالتزام بها، فقد ذهب البعض إلى القول بأن مفهوم جودة المراجعة يتمثل في الوفاء بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني التي وضعها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي⁵⁴. وفي هذا الصدد أكدت العديد من الدراسات بأن التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية يعتبر عاملاً ذا تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة، حيث يؤدي ذلك الالتزام إلى ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علمياً وعملياً يتمتعون بالاستقلال والموضوعية لإبداء الرأي الفني المحايد، ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للوفاء بمسؤولياتهم القانونية والمهنية، كما أوضحت تلك الدراسات بأن وجود معايير المراجعة في شكل مخطط ومنظم يضمن حسن توزيع المهام على المساعدين ودقة تقييم نظم الرقابة الداخلية، مع تجميع الأدلة الكافية والملائمة لتأييد الرأي المهني وإعداد تقرير المراجعة بشكل يفي بمتطلبات الطرف الثالث⁵⁵.

سادساً: المنافسة بين مكاتب المراجعة .

⁵² المرجع السابق ، ص262.

⁵³ Dies, D.R and Gray, A. Giroux., "Determinants of Audit Quality in The Public Sector", The Accounting Review ,No 3, July 1992, p475.

نقلاً عن:

محمد حسني عبد الجليل صبيحي، مرجع سبق ذكره، 1997، ص31.

⁵⁴ Konrath, Larry F., Auditing Concepts and Applications: A Risk Analysis Approach, (St Paul: West Publishing, 1989), p25.

نقلاً عن:

محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، 1998، ص240.

⁵⁵ Carcello, Joesph V, " Audit Quality Atributes: The Perception of Audit Partners and Financial Statement Users" Auditing: A Journal of Preactice and Theory, Spring, 1992, pp1-15.

نقلاً عن:

أحمد محمد نور وآخرين، ص20.

يعتبر وجود سوق تنافسية بين المراجعين المزاولين للمهنة من ضمن العوامل التي يمكن أن تؤثر على جودة الخدمة، وخاصة بالنسبة للمكاتب الصغيرة أو حديثة العهد بمزاولة المهنة⁵⁶، حيث يرى البعض أن المنافسة تؤدي إلى تخفيض الأتعاب، ومن ثم انخفاض جودة المراجعة⁵⁷، غير أن هناك دراسات أخرى خلصت إلى عكس ذلك، أي إلى أن المنافسة بين المراجعين تؤدي إلى زيادة جودة المراجعة، والقول بأن المنافسة تؤدي تخفيض الأتعاب ومن ثم انخفاض الجودة مردود عليه، وذلك لوجود معايير مهنية وقواعد للسلوك المهني تعتبر البنية الأساسية للمراجعة والتي تضمن مستوى معقول من الجودة⁵⁸، حيث إن القرار الرشيد باختيار أو التعاقد مع المراجع الخارجي يجب أن يتم وفقاً لمعايير موضوعية، وطبقاً للمنفعة المتوقعة من جودة عملية المراجعة، وليس فقط للتكلفة الأقل⁵⁹.

7-3-2: المتطلبات والمحددات الواجب توفرها في نظام رقابة الجودة:

أصبحت الحاجة ملحة لوجود نظام لرقابة الجودة في مكاتب المراجعة الصغيرة منها والكبيرة، وفي حالة المكاتب الصغيرة جداً فلا يتطلب أن يكون نظام رقابة الجودة معقداً، والمتطلبات التي يجب أن تتوفر في نظام رقابة الجودة هي⁶⁰:

1. أن يكون شاملاً على نحو ملائم.
2. أن يكون مصمماً بحيث يتلاءم مع طبيعة أعمال المكتب ونشاط عملائه ومدى تطور هذا النشاط وتعقيده.
3. أن يزود بقناعة معقولة بأن أعمال المكتب تتوافق مع المعايير المهنية بشكل عام ومعايير رقابة الجودة بشكل خاص، وخاصة فيما يتعلق بالآتي:-
 - أ- وصف لسياسات وإجراءات رقابة الجودة بالنسبة لقابليتها للممارسة العملية بالنسبة للمكتب.
 - ب- إيصال سياسات وإجراءات رقابة الجودة للعاملين في المكتب.
 - ج- قيام المكتب بمراقبة فعالية هذه السياسات والإجراءات.

⁵⁶ محمد بكري عبد العليم، مرجع سبق ذكره، ص312.

⁵⁷ Knapp, M.C. Audit Conflict: "An Empirical Study of The Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure " The Accounting Review . April 1985, p200.

نقلاً عن:

محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، 1998، ص268.

⁵⁸ المرجع السابق ، ص268.

⁵⁹ محمد حسني عبد الجليل صبيحي، مرجع سبق ذكره، 1997، ص39.

⁶⁰ رلي نعيم دهمش، مرجع سبق ذكره، ص21-22.

4. أن يكون ذا تكلفة معقولة من حيث المال والوقت اللازم لإعداده وتطبيقه.
5. أن يتلاءم مع حجم المكتب وهيكله التنظيمي، حيث أن المكاتب الكبيرة تحتاج إلى سياسات وإجراءات رقابة جودة أكثر صرامة ووضوحاً ورسمية من مكاتب المراجعة الصغيرة.
6. أن يكون قابلاً للاحتواء واستيعاب النمو المستقبلي في أعمال المكتب، سواء من حيث حجم العمل أو طبيعته.
7. أن يتلاءم مع عدد وموقع ومركزية مكاتب المراجعة، حيث أن تعدد المكاتب يولد الحاجة إلى إجراءات وسياسات أكثر شمولية.

إن أي نظام رقابة جودة لابد وأن ترافقه بعض المحددات التي تقلل من فعاليته، حيث تتوقف فعالية النظام على الكيفية التي أدرك بها مكتب المراجعة أهداف نظام رقابة الجودة، وعما إذا كانت هذه الأهداف تتوافق مع احتياجات المكتب بشكل مناسب⁶¹.

كما أن اختلاف الأداء الفردي ومستوى فهم المتطلبات المهنية، يؤثر على درجة انسجام المكتب مع سياسات وإجراءات رقابة الجودة المحددة سابقاً، وبالتالي على درجة فعالية نظام رقابة الجودة. وتعتمد فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة وإلى حد كبير على درجة التزام المكتب بالتميز، وتعتبر الاستقامة والأمانة الضوء المرشد على تحقيق هذا الهدف، وإذا كانت السياسة والإجراءات التي تم تبنيها قد صممت للوصول إلى أهداف نظام رقابة الجودة، فإنها سوف تزود التوجيه المطلوب لتحقيق جودة الممارسة العملية المرغوب بها، وتوفر الوسائل اللازمة لمراقبتها من أجل استمرارية الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب بهذا الخصوص⁶².

مما تقدم وبالنظر إلى العلاقة التي تربط بين كل عامل من العوامل المؤثرة في جودة أداء عملية المراجعة يتضح أن مهنة المراجعة تكتسب مصداقيتها بمدى تقديمها لنوعية متميزة من الخدمات المهنية، كما أن وجود معايير للرقابة على الأداء تؤدي إلى حماية المستفيدين من الأداء غير الجيد وتدعم أركان المهنة. وتأكيداً لثقة الجمهور وكافة المستفيدين من خدمات المراجعة وما يصدر عنها من تقارير، وتحقيقاً لمصداقية تلك التقارير بحيث يمكن الاعتماد عليها من قبل هؤلاء المستفيدين، فقد بات من الضروري مراقبة مستوى جودة أداء المهنة لأعمالها وذلك سعياً نحو تحقيق هذه المراقبة والمحافظة على مستوى عالي من الجودة، حيث أن غياب أو ضعف نظام الرقابة على جودة أعمال المراجعة الذي يضعه المكتب يؤثر

⁶¹ محمد وجدي شركس، الإطار والأساسيات في المراجعة، تدقيق النظم المحاسبية والإلكترونية، الكويت: ذات السلاسل للنشر والتوزيع، 1987، ص340.

⁶² المرجع السابق.

سلباً على كفاءة وفاعلية عملية المراجعة، وبالتالي على مدى جودة الخدمات التي تقدم للمستفيدين وثقتهم بالمهنة .

وترى الباحثة أنه لا يتأتى ذلك إلا إذا قامت مكاتب المراجعة بمراقبة فاعلية وكفاية سياساتها وإجراءاتها المتعلقة بالرقابة على الجودة باستمرار. وتوضيح تلك السياسات والإجراءات لموظفيها لما لها من أثر كبير في زيادة كفاءة وفاعلية المراجعة الخارجية، والمحافظة على مستوى مقبول من الممارسة المهنية.

4-2: استقلال المراجع الخارجي:

إن استقلال المراجع من الأمور الهامة التي تضمن تنفيذ أعمال المراجعة بكفاءة عالية كما تضمن تعظيم ثقة كل من مساهمي الشركات محل المراجعة والمستفيدين من نتائجها، وبالتالي لا يكون رأيه مشكوكاً فيه تجاه مستخدمي التقارير المالية .

1-4-2: مفهوم الاستقلالية :

تعتبر استقلالية المراجع الخارجي مصدر الثقة في تقرير المراجع عن القوائم المالية للأطراف المستفيدة منها، وقد أولت المنظمات المهنية أهمية لاستقلالية المراجع وحاولت إزالة كل التصرفات التي يمكن أن تثير الشك فيها.

لذا تحرص المجامع المهنية في أنحاء العالم على تضمين معايير المراجعة الصادرة عنها معياراً خاصاً باستقلال المراجع. وضمن هذا السياق تضمن المعيار رقم (4) الصادر عن المعهد الأمريكي نصاً واضحاً بهذا الخصوص فجاء فيه ما يلي⁶³: (AICPA) للمحاسبين القانونيين

" في جميع الأمور المرتبطة بالمهام التي يقوم بها المراجع الخارجي يجب عليه أن يكون مستقلاً ليس في الجوهر فقط وإنما في المظهر أيضاً وهذا يعني أنه لا يكفي أن يكون مستقلاً حقيقة عن العميل، بل أيضاً أن يظهر كذلك من وجهة نظر الطرف الثالث".

⁶³ طلال أبو غزالة، "تدعيم مقومات استقلال المراجع الخارجي"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد سبعون، 1992، ص36.

كما تنص القاعدة (101) من قواعد آداب وسلوك المهنة الصادرة عن نفس المعهد على أنه لا يجوز للمراجع أن يبدي رأياً في القوائم المالية لأي مشروع إلا إذا كان هو ومكتب المراجعة الذي يتبعه مستقلين عن هذا المشروع⁶⁴.

وتعني الاستقلالية في المراجعة " وجود موقف معين يتضمن إبداء وجهة نظر غير متحيزة عند أداء عملية المراجعة وتحليل النتائج والتصديق عليها في تقرير المراجعة"⁶⁵.

ويقصد بالاستقلالية أيضاً " أن يكون المراجع أميناً نزيهاً صادقاً ويكشف عن الحقائق في تقريره، لا يجامل ولا يداري ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير قراره ورأيه نتيجة عداوة، وإنما يجب عليه أن يبدي رأيه الفني عن اقتناع، بعد أن تطمئن نفسه لما يتوصل إليه وعليه ألا يكتفم أو يحرف أو يزيف ما يصل إلى عمله من وقائع أو انحرافات أو مخالفات"⁶⁶.

ويستخلص مما سبق إلى أن مفهوم الاستقلال يعني وجهة نظر غير متحيزة للمراجع من خلال أداء اختبارات المراجعة وتقييم النتائج وإصدار التقرير لتحقيق ثقة المجتمع المالي .

ويمكن تقسيم مفهوم استقلال المراجع إلى مفهومين أساسيين:

■ الاستقلال الذهني:

ويقصد به النزاهة والموضوعية في التصرف والحياد في الحكم على الأمور، وهذا الاستقلال هو الاستقلال الحقيقي للمراجع ولا يمكن قياسه أو إثباته ولكنه من المواصفات الأساسية للمراجع⁶⁷.

■ الاستقلال الظاهري:

حيث يجب أن يبدو المراجع للآخرين مستقلاً، ومن ثم فإنه يجب أن يكون متحرراً من أي التزامات أو مصالح مع العميل أو إدارته أو ملاك المنشأة، فعلى الرغم من أن المراجع قد يكون موضوعي وغير متحيز ذهنياً وفكرياً في علاقته بالعميل، إلا أنه قد يكون غير ذلك أمام الطرف الثالث إذا ما كان يملك مثلاً بعض الأسهم بشركة العميل⁶⁸.

⁶⁴ ياسر سعيد قنديل، دراسة وتقييم العوامل المؤثرة في مقدرة مراجع الحسابات على مقاومة ضغوط إدارة العميل، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2001)، ص6.

⁶⁵ أمين السيد لطفي "إطار متكامل لآليات حماية استقلالية المراجع في ضوء المعايير الدولية" مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الأول، 2005، ص8.

⁶⁶ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006، ص40.

⁶⁷ فهد محمد العجمي، دعم استقلالية المراجع لغرض تضيق فجوة التوقعات، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2002)، ص19.

⁶⁸ أمين السيد لطفي، "إطار متكامل لآليات حماية استقلالية المراجع في ضوء المعايير الدولية"، مرجع سبق ذكره، 2005، ص38.

2-4-2: نظريات الاستقلال في المراجعة:

نظراً لأهمية استقلال المراجع الخارجي وحياده، فقد أثار هذا الموضوع كثيراً من الجدل والنقاش بين المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة مما أدى إلى ظهور كثير من المفاهيم والنظريات في هذا الصدد منها:

1. النظرية الذاتية أو الشخصية:

ووفقاً لهذه النظرية فإن مفهوم الاستقلال يكون مرتبطاً بالحالة الذهنية والخلقية للمراجع، مما يجعله مستقلاً في تفكيره وإبداء رأيه، لذا يجب على المراجع أن يبدي رأيه في القوائم المالية بنزاهة وأمانة، وألا يسمح لأي اعتبارات، مهما بلغ شأنها، بالتأثير على رأيه، وعلى ذلك فهذه النظرية تحمل مسؤولية المحافظة على الاستقلال إلى المراجع نفسه⁶⁹. ومن هنا رأى البعض أن الاستقلال "عبارة عن مسألة ذهنية ترجع على شخص المراجع تدفعه على التحرر من جميع القيود والضغط في تفكيره، فلا يخضع إلا لسلطان ضميره والمبادئ العلمية"⁷⁰.

كما يرى مؤيدوا هذه النظرية أن استقلال المراجع مسألة ذاتية تتعلق به وحده، أو أنه مسألة ذهنية مستقلة، فشعوره وتفكيره بالاستقلال يجعله يتصرف بحرية شخصية كاملة، وأنه لا يمكن وضع معايير محددة ومقاييس ثابتة للاستقلال يلتزم بها المراجع وإنما يكفي توفير الاستقلال الذهني له فقط، حتى يستطيع أن يحكم على الأشياء بحرية تامة وأن يبدي رأيه في الأمور المعروضة عليه⁷¹.

وبناء على ما تقدم فإن الاستقلال في ظل هذه النظرية هو مسألة تتعلق بالنواحي الخلقية والشخصية للمراجع، والتي يصعب معها وضع معايير وقواعد محددة لذلك، إلا أنه يؤخذ على هذه النظرية بأن الشخص الوحيد الذي في إمكانه معرفة اتجاهه الذهني على وجه اليقين هو المراجع نفسه، كما أن التسليم

⁶⁹ ليلي عبد الحميد لطفي "مقومات الاستقلال عند مراجع الحسابات الخارجي" مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، العدد الأول والثاني، 1995، ص109.

⁷⁰ عبد الفتاح الصحن وكمال خليفة أبوزيد، المراجعة علماً وعملاً، الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1991، ص69-70.

⁷¹ محمد علي حماد، "استقلال المراجع بين النماذج السببية والوازع النفسي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الحادي والعشرون، العدد الرابع، 1987، ص297.

بوجود الحالة الذهنية من الاستقلال التام لدى المراجع غير كاف لطمأنة الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة.

2. النظرية الموضوعية:

تقوم هذه النظرية على أساس أن استقلال المراجع هو مسألة موضوعية تحكمها الظروف والشروط المحيطة بالمراجع، لذلك يجب أن ينظر للاستقلال على أنه مسألة يحكمها ويدعمها قواعد وأحكام ومعايير محددة، مما يستوجب وضع مقومات معينة تكون أساساً للمراجع في تعزيز استقلاله وتؤكد للمتعاملين معه درجة ما يتمتع به من حياد في الرأي واستقلال في أداء مهمته.

وهناك من يرى بأن المراجع مهما اختلفت الظروف فإنه مازال معرضاً لأنه ينحاز بطبيعته ولأي سبب من الأسباب إلى طرف من الأطراف إذا ما نشأت علاقة بينهما، أما إذا وضعت القواعد الإيجابية المحددة فإنه سوف يلتزم بها في النهاية، وبذلك يمكن أن تضمن نتائج محددة لأعماله، وتزداد ثقة المجتمع في خدماته⁷².

ويمكن القول بأن المقومات الموضوعية للمراجع تتمثل في النصوص والتشريعات والقواعد للمراجعين. إلا أنه يؤخذ على هذه النظرية إغفالها للمقومات الشخصية للمراجع لأنه قد يتوفر في المراجع المقومات الموضوعية للاستقلال وهو في الحقيقة غير مستقل ذهنياً ولذلك فإن المقومات الموضوعية لا تستطيع بمفردها توفير الاستقلال لشخص غير مؤهل بطبيعته لأن يكون مستقلاً.

3. النظرية الذاتية والموضوعية:

ترى هذه النظرية أن استقلال المراجع مسألة ذاتية وموضوعية في نفس الوقت، ووفقاً لهذه النظرية لا بد من توفير المقومات الموضوعية والشخصية معاً في آن واحد، لأن تمتع المراجع بالمقومات الشخصية وحدها دون تمتعه بالمقومات الموضوعية يجعل ضمانته في الاستقلال والحياد ضعيفة، كذلك إذا تمتع المراجع بالمقومات الموضوعية ولم يكن له صفات شخصية وأخلاقية تؤهله للقيام بواجباته فكأننا نضع أساساً و ضمانات لشخص غير مناسب لأداء عمله⁷³.

⁷² المرجع السابق، ص299.

⁷³ عباس أحمد رضوان، "نحو نموذج مقترح لاستقلال المراجع الخارجي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثالث، 1985، ص328.

من خلال ما تقدم يتفق الباحث مع مؤيدي النظرية الذاتية والموضوعية، حيث ينظر لاستقلال المراجع على أنه حالة ذهنية موضوعية تمكن المراجع من إبداء رأيه بالقوائم المالية التي يراجعها دون أن يتعرض لمؤثرات داخلية أو خارجية .

3-4-2: أبعاد الاستقلال في المراجعة:

إن هناك ثلاثة أبعاد يمكن من خلالها الحكم على مدى تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية⁷⁴:

1. **الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة :** ويعني ذلك الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برنامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أدائه وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة. ولاشك أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة وكذلك عدم تدخل الإدارة في تعديل الإجراءات التي حددها المراجع أو التأثير على المراجع لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع.
2. **الاستقلال في مجال الفحص :** ويعني ذلك بعد المراجع عن أية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص. ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها :
 - أ- حق الإطلاع على كل الدفاتر والمستندات وحرية الاتصال بالمدرء والعاملين ومناقشتهم والاطلاع على مصادر المعلومات التي تتعلق بنشاطات المشروع والتزاماته ومصادر أمواله.
 - ب- التعاون المستمر من جانب الجهاز الإداري خلال عملية الفحص.
 - ج- عدم وجود محاولات من جانب الإدارة لتحديد أو تعيين لمجالات الأنشطة التي يجب فحصها أو اقتراح قبول أدلة إثبات معينة .
 - د- عدم وجود مصالح شخصية وعلاقات تؤدي إلى استبعاد أو تحديد نطاق الفحص لأي نشاط أو سجل أو عمل شخص معين إما كان يمكن أن يتضمنه نطاق الفحص لولا وجود هذه المصالح والعلاقات الشخصية.

⁷⁴R. K. Mautz and Sharaf, Hussein A, An Operational Concept of Independence, The Journal of Accounting, April 1960,p 52-53.

نقلًا عن:

محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005، ص 73-75.

3. الاستقلال في مجال إعداد التقرير: ويعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية محل الدراسة. ومن ثم يمكن أن يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

أ- عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير.

ب- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير الرسمي للمراجع والمرفق مع القوائم المالية على الرغم من وجودها في تقارير أخرى قد تكون غير رسمية.

ج- تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى سواء بقصد أو بدون قصد، وذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات والتوصيات في تقرير المراجعة.

د- عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المراجع محتويات التقرير سواء بعد عرض الحقائق أو عند إبداء الرأي الفني عن القوائم المالية محل المراجعة.

442: أهمية استقلال المراجع الخارجي:

ترجع أهمية الاستقلال في المراجعة إلى تقرير المراجع الخارجي الذي يبدي فيه رأيه عن عملية المراجعة، وكذلك يعتبر موضع اهتمام للعديد من الأطراف الأخرى سواء كانت هذه الأطراف معروفة للمراجع وقت إعداد التقرير أو غير معروفة، وذلك لاعتمادها على هذا التقرير في اتخاذ العديد من القرارات، ومن هنا فمن الضروري أن يكون المراجع الخارجي الذي يعد هذا التقرير متمتعاً بالاستقلال بالنسبة لهذه الأطراف حتى يكون لديهم الاطمئنان الكافي عند الاعتماد على رأيه الذي يبديه في التقرير .

وبالتالي يعتبر استقلال المراجع الخارجي بمثابة حجر الزاوية لمهنة المراجعة، وهو أحد المواضيع التي حظيت وما تزال تحظى بالاهتمام الكبير من قبل المتخصصين في الأدب المحاسبي، ولعل الثقة التي يوليها مستخدموا القوائم المالية واعتمادهم على المعلومات الواردة بها يكون أساسها ومبعثها استقلالية المراجع الخارجي وحياده⁷⁵، وتتضح أهمية الاستقلال من خلال النقاط التالية:

1. يساعد المراجع على أداء عمله بالدرجة المطلوبة من العناية المهنية مما يساعده على مقابلة المسؤوليات الملقاة على عاتقه وعدم تعرضه لأي مسؤولية قانونية قد تؤثر عليه⁷⁶.

⁷⁵ محمود السيد الناعي، "حياد مراقب الحسابات بين النظرية والتطبيق" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، 1982، ص585.

⁷⁶ أحمد أنيس أحمد، تحليل آثار لجان المراجعة على كفاءة عملية المراجعة وتدعيم استقلال المراجع الخارجي، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1998)، ص24.

2. يعتبر الاستقلال والمراجعة وجهين لنفس العملة، فجوهر المراجعة هو التحقق من صحة وعدالة ومصداقية التقارير المالية التي تعدها إدارة الشركة وتقديمها إلى المساهمين، والإدارة لديها دائماً الدوافع على تقديم تقارير مالية لا تعبر عن حقيقة الأحوال المالية والاقتصادية للشركة. وتتبع هذه الدوافع من حقيقة هي أن التقارير المالية سوف يستخدمها المساهمون في تقييم أداء الإدارة، لذلك فقد تحاول الإدارة إساءة عرض المعلومات المقدمة إلى المساهمين لتظهر الشركة في صورة ناجحة من حيث الربحية والنمو والإنتاجية بهدف بيان مدى نجاحها وكفاءة أدائها في إدارة أموالهم. ومن هنا نشأت الحاجة إلى المراجعة المستقلة والمحايدة للتحقق من صحة مزاعم الإدارة كما تعكسها التقارير المالية التي تعدها وتقديمها إلى المساهمين⁷⁷.
3. إن البيئة التي تمارس فيها الأنشطة الاقتصادية أصبحت تتسم بدرجة كبيرة من التعقيد، فقد يحدث أن تتعارض المصالح الشخصية للإدارة مع مصالح ملاك الشركة، وهنا يكون من الضروري جمع المعلومات وإعداد التقارير لتلبية حاجات متخذي القرارات الخارجيين، ولا شك أن هذه الأمور أسهمت في خلق الحاجة إلى فحص وتدقيق البيانات من قبل جهة محايدة للتحقق من سلامة وصحة عرضها⁷⁸.
4. يضيف الثقة والمصداقية على القوائم المالية والتي تعتبر هامة لتطوير سوق رأس المال مما يؤدي إلى توزيع الموارد المالية للمجتمع بصورة سليمة⁷⁹.
5. يعتبر استقلال المراجع وحياده من أهم العوامل المؤثرة في جودة المراجعة، فعندما تمارس على المراجع أي ضغوط أو تدخلات أثناء إنجازه لمهام المراجعة فيكون لذلك تأثير سلبي على جودة أدائه، كما أن وجود مصلحة للمراجع في الشركة التي يقوم بمراجعة بياناتها المالية سيؤثر على استقلالية المراجع وعلى نتائج عملية المراجعة⁸⁰.

5-4-2: العوامل التي تدعم استقلالية المراجع الخارجي:

يجب على المراجع أن يحافظ على استقلاله عند ممارسة عملية المراجعة، حتى يمكن تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية، وزيادة ثقتهم في تقارير المراجعة، وتضييق فجوة التوقعات، وذلك حتى لا تفقد

⁷⁷ سامي وهبه متولي، "مفهوم الاستقلال في المراجعة والمخاطر التي تهدده" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني، 1990، ص 1113.

⁷⁸ وليم توماس، إمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص 28.

⁷⁹ ياسر سعيد قنديل، مرجع سبق ذكره، ص 5.

⁸⁰ منصور ياسين الأديمي "المتغيرات المرتبطة بشخصية مراجع الحسابات وأثرها على جودة الأداء" مجلة الدراسات التجارية والإدارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الرابع، 2006، ص 195.

المراجعة قيمتها، حيث إن الشك في استقلال المراجع يعتبر أحد العوامل الهامة التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات.

ويعتقد أن مواجهة الضغوط التي قد تؤثر على استقلال المراجع، تعتمد بصفة أساسية على نزاهة كل من المراجع ومكتب المراجعة، ومن أهم الاقتراحات التي تهدف إلى تدعيم استقلال المراجع، ما يلي :-

أ- لجنة المراجعة:

إن لجنة المراجعة لجنة استشارية منبثقة عن مجلس إدارة الشركة وتتكون من عدد من الأعضاء من غير المديرين التنفيذيين، وهؤلاء الأعضاء غالباً ما يكونون من ذوي الخبرة خاصة في الأمور المالية والإدارية، ومن بين مهام لجنة المراجعة أن تعمل كهمزة وصل بين مجلس الإدارة والمراجع، ومن مهامها في هذا الشأن؛ ترشيح المراجع، مناقشة أتعابه وخطاب تكليفه، النظر في خطة المراجعة، دراسة وتقييم القوائم المالية قبل تقديمها لمجلس الإدارة، دراسة وتقييم أعمال إدارة المراجعة الداخلية وأساليب الرقابة الداخلية، دراسة وتقييم التقارير غير السنوية، دراسة ملاحظات المراجع خاصة على السياسات المحاسبية المطبقة والرقابة الداخلية وموظفي الإدارة المالية، ودراسة المعايير المحاسبية الجديدة⁸¹.

وفي حالة طلب الإدارة لخدمة أو استشارة إدارية من نفس المراجع فسيكون للجنة المراجعة دوراً استشارياً مهماً في ضمان عدم تأثير هذا الطلب سلباً على استقلاله وحياده، ولذلك يزداد إدراك الطرف الثالث لكون المراجع لم يفقد استقلاله.

ب- الرقابة على أداء خدمات غير المراجعة:

إن تقديم المراجع الخارجي للخدمات الاستشارية للشركة محل المراجعة قد يؤثر على استقلاله. حيث يقوم في بعض الأحيان بمراجعة المعلومات التي سبق وقام بإعدادها، وبالتالي قد يكون متحيزاً لجانب المعلومات التي ساهم في إنتاجها.

وفي هذا الصدد ينبغي على المراجع الخارجي اتخاذ التدابير والتزامه بالضوابط التي تحقق له القيام بالخدمات الاستشارية لعملائه وفي نفس الوقت المحافظة على استقلاله، ومن هذه التدابير : عمل تنظيم داخلي بالمكتب يحقق الفصل بين الأقسام التي تؤدي خدمات المراجعة عن تلك التي تؤدي الخدمات الاستشارية خاصة لو كان حجم المكتب يسمح بذلك، والإفصاح في تقرير المراجع الخارجي عن تقديم

⁸¹ عبد الوهاب نصر على، مرجع سبق ذكره، ص 59-60.

استشارات للمنشأة محل المراجعة، ونوع هذه الاستشارات والأتعاب المحصلة، مع الإقرار بأن هذه الاستشارات لا تؤثر على استقلال المراجع وموضوعيته⁸².

ج- التغيير الإلزامي للمراجعين:

توجد بعض الاقتراحات التي تتعلق بتغيير مكتب المراجعة المسئول عن مراجعة منشأة معينة، أو تغيير شركاء المراجعة المسئولين عن المراجعة مع الاحتفاظ بنفس مكتب المراجعة، وذلك بهدف تدعيم استقلال المراجع، وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير المراجعة، فقد اقترحت بعض المجمع المهنية تعيين مكتب المراجعة لفترات أطول من سنة واحدة، حتى لا يتعرض لتهديد إدارة المنشأة سنوياً بعدم تجديد تعيينه، على أن يتم تغيير المكتب إلزامياً في نهاية تلك الفترة، وذلك حيث أن العلاقة طويلة الأجل مع العميل قد تؤثر على موضوعية المراجع، هذا بالإضافة إلى أن كفاءة عمل المراجع تميل إلى الانخفاض بمرور الوقت⁸³.

إلى أنه ليس من الضروري إجراء التغيير Cohen وعلى النقيض مما سبق، خلصت لجنة الإلزامي للمراجعين، لأن هذا قد يؤدي إلى زيادة تكاليف المراجعة، وعدم الاستفادة بالمزايا الناتجة عن العلاقة الطويلة الأجل مع العميل. كما تعتقد اللجنة أن مزايا التغيير الإلزامي للمراجعين، يمكن تحقيقها عن التغيير Ryan طريق تغيير مكاتب المراجعة للمراجعين المكلفين بالمراجعة بانتظام. وكذلك لا تؤيد لجنة الإلزامي لمكاتب المراجعة، حيث تعتقد أنه لن يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة، كما ترى لجنة أنه لا توجد ضرورة لإجراء التغيير الإلزامي لمكاتب المراجعة، وذلك حتى يمكن تخفيض Cadbury مخاطر المراجعة، والاستفادة بالمزايا الناتجة عن استمرار العلاقة مع العميل، ومع ذلك فإنها تعتقد أنه من الضروري على مكاتب المراجعة التي تراجع الشركات المساهمة العامة، إجراء التغيير الدوري لشركاء المراجعة من أجل تطوير منهج مراجعة جديد، كما أوصت بأن تطور مهنة المراجعة إرشادات ملائمة بخصوص ذلك، ووفقاً لمتطلبات قسم الممارسة بهيئة تداول الأوراق المالية، فإنه يجب على الشركات العامة تغيير شركاء المراجعة بعد كل سبع سنوات متتالية، كما أصدر مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز في عام 1994 توصية مشابهة.

⁸² علي أحمد زين، "نموذج مقترح لدور المراجع الخارجي بخصوص تقديم الخدمات الاستشارية للمنشآت العملية" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الأول، 1994، ص 34-33.

⁸³ جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الإسكندرية: دار الجامعة، 2003، ص 41.

تخلص الباحثة مما سبق إلى أنه من الضروري تعيين مكتب المراجعة لمراجعة منشأة عميل معين لفترة طويلة نسبياً، حتى لا يتعرض لتهديد إدارة المنشأة سنوياً بعدم تجديد تعيينه، وحتى لا يمثل ذلك تهديداً لموضوعيته ونزاهته عند ممارسته لعمله المهني، فإن تغيير شركاء المراجعة يعتبر أمراً جديراً بالاهتمام، وذلك اعتماداً على موقف كل من الولايات المتحدة والمملكة المتحدة، وترى الباحثة أنه يمكن تدعيم استقلال المراجعين وتحقيق مزايا عديدة، نتيجة لتغيير شركاء المراجعة بالمنشأة محل المراجعة، وكذلك فحص خطة مكتب المراجعة لتغيير المراجعين المكلفين بالمراجعة، وتقييم مدى فعاليتها.

د- تعيين المراجعين بواسطة جهة خارجية:

يتضمن هذا الاقتراح تعيين المراجعين، وتحديد أتعابهم بواسطة جهة حكومية، وذلك بهدف تدعيم استقلالهم، أو أن يتم إنشاء ديوان للمراجعة، يكون من ضمن مسؤولياته الإشراف على تعيين المراجعين للشركات المساهمة، وتحديد أتعابهم، وفحص ممارستهم، وعزلهم، وذلك بهدف التخلص من الضغوط التي تشكلها أتعاب المراجعة على المراجعين، وإمكانية فقد العملاء، بالإضافة إلى تحسين جودة المراجعة⁸⁴.

وترى الباحثة أنه رغم أن تلك الاقتراحات قد تساهم في تدعيم استقلال المراجعين، فإنها قد تواجه صعوبات عديدة عند تطبيقها، ومنها التهديد بفقد مهنة المراجعة لإستقلالها، بالإضافة إلى أن مهنة المراجعة قد تفقد استقلالها نتيجة لذلك، حيث أن القوانين والمعايير المهنية تنص على ضرورة تعيين المراجع وعزله بواسطة الجمعية العمومية للشركة، إلا أن الواقع العملي قد يظهر عكس ذلك وانفراد الإدارة بأداء هذا الدور، وبالتالي التأثير على المراجع ومن تم فقد استقلاله.

هـ- التطوير المستمر للمعايير المحاسبية:

تتضمن المعايير المحاسبية مجال الاختيار من بين الطرق أو السياسات التي يمكن تطبيقها على موقف معين وقد يترتب على ذلك نتائج مختلفة بدرجة كبيرة. مما يؤدي إلى انخفاض الثقة فيها، والتأثير على موقف المراجع في مواجهة إدارة المنشأة بخصوص اختيارها من بين الطرق أو السياسات البديلة، مما يوجه الانتقادات لعدم تغطية هذه المعايير لمختلف العمليات. وبالتالي يعني هذا ضرورة قيام الجهات المسؤولة عن وضع المعايير بمتابعتها، والعمل على تطويرها بما يخدم احتياجات فئات المجتمع وكذلك

⁸⁴ جورج دانيال غالي، "تضييق فجوة التوقعات في المراجعة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 1998، ص733.

التوصل إلى معايير واضحة وشاملة ومحددة والالتزام بها وهذا من شأنه أن يدعم استقلال المراجع لأن يؤدي إلى⁸⁵:-

- (1) إن كل من المراجع والعميل سيعرفان إن كل منشآت المراجعة سوف تصل إلى نفس النتائج بخصوص ما يجب ظهوره في القوائم المالية للعميل.
- (2) الحد من ظاهرة تسوق الرأي من قبل الإدارة من مكاتب المراجعة الأخرى.
- (3) تفهم إدارة المنشأة محل المراجعة للقواعد والمعايير الخاصة بإعداد التقرير.
- (4) إدراك الإدارة بأن هناك صعوبة في الحصول على مراجع آخر يخالف تلك المعايير.
- (5) زيادة قدرة المنظمات المهنية على اكتشاف الممارسات غير المعقولة من جانب بعض مكاتب المراجعة.

6-4-2: المخاطر التي تهدد استقلال المراجع:

إن استقلال المراجع من الصفات الأساسية لعملية المراجعة الخارجية، ونظراً لعدم وجود مفهوم محدد للاستقلال بخلاف الإشارة بأنه الموضوعية، ولمواجهة الأهمية النسبية لجوهر الاستقلال. اجتهد العديد من الباحثين والهيئات والمنظمات العلمية، كما عقدت العديد من الندوات والمؤتمرات وصدرت العديد من التوصيات، والتي من شأنها البحث في معوقات الاستقلال لتجنب المراجعين لها عند مباشرة مهمتهم⁸⁶، والتعرف على مصادرهما لتغلب عليها والحد من إضعاف موضوعية المراجع ومن أهم هذه التهديدات ما يلي:

أولاً: تقديم الخدمات الاستشارية

يعد موضوع تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لنفس عميل المراجعة من أهم المواضيع التي دار حولها نقاش وجدل كبير في الفكر المحاسبي من حيث تأثيرها على استقلال المراجع الخارجي، إذ من الممكن أن يجد المراجع نفسه في كثير من الأحيان أنه يراجع المعلومات المالية التي أسهم بنفسه في إعدادها

⁸⁵ دينا إبراهيم العيسوي، فجوة التوقعات في بيئة المراجعة، دراسة نظرية وأدلة ميدانية من المحيط المهني في مصر، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2005)، ص 105.

⁸⁶ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2005، ص 66.

أو الناتجة عن تطبيق السياسات المحاسبية التي نصح بتطبيقها، أو يقوم بتقييم نظم الرقابة الداخلية والنظم المحاسبية المطبقة بالمنشأة من التي كان اقترحها أو قدم المشورة بشأنها، ومن ثم يعد مسؤولاً عن نجاحها وسلامة ما ينتج عنها من بيانات ومعلومات مالية وربما لا يؤثر هذا التعارض في الاستقلال الظاهري للمراجع فقط، بل قد يمتد ليؤثر هذا التعارض في الاستقلال الحقيقي، إذ أنه من الممكن أن يتحيز المراجع إلى جانب المعلومات والنظم التي أسهم شخصياً في إنتاجها أو قدم المشورة بشأنها.

وقد تم تعريف الخدمات الاستشارية بأنها " كافة الخدمات الاستشارية الضريبية والمحاسبية والمالية بخلاف خدمة المراجعة التي يقدمها مكتب المراجعة إلى عملائه "87. وأن تقديم الخدمات الاستشارية لنفس عميل المراجعة قد يؤثر على استقلال المراجع الخارجي حيث إن دخل مكاتب المراجعة من أداء هذه الخدمات يمكن أن يكون في يد عملاء المراجعة كأداة لتهديد المراجع بالتغيير مقابل الحصول على تقارير مراجعة كما يرغبون.

وهناك بعض الدراسات الميدانية التي قامت بمسح لرأي مستخدموا المعلومات الواردة في القوائم المالية في هذا الأمر وقد رأى هؤلاء أن أداء الخدمات الاستشارية يمثل تهديداً لاستقلال المراجع لأنه من غير المعقول أن يقوم مكتب المراجعة بانتقاد أو أبداء تحفظات حول أي عمل قام بإعداده من خلال قسم الاستشارات بالمكتب88.

ثانياً: حجم مكتب المراجعة

إن المؤلف في هذا الموضوع أن مكاتب المراجعة الصغيرة أكثر عرضة لفقد الاستقلال من المكاتب الكبيرة، وذلك أن مكاتب المراجعة الصغيرة عادة ما تعتمد على عميل معين أو عدد محدود من العملاء في تحقيق جزء كبير من إيراداتها على عكس المكاتب الكبيرة، الشيء الذي قد يدفع بمكاتب المراجعة الصغيرة إلى عدم الكشف عن كافة المخالفات القانونية بالشركة محل المراجعة وإلى عدم بذل العناية المهنية المعقولة، وبالتالي قد تجد نفسها مضطرة للتضحية باستقلاليتها في سبيل المحافظة على هذا العميل الذي يمثل المصدر الرئيسي في دخلها، في حين أن مكاتب المراجعة الكبيرة لا تعتمد مالياً على عميل واحد أو على عدد محدود من العملاء، وبالتالي فهي أقل عرضة للوقوع تحت الضغوط، بمعنى أنها من القوة بحيث تستطيع مواجهة أي ضغوطات قد تتعرض لها، هذا بالإضافة إلى أن مكاتب المراجعة الصغيرة

87 عارف عبد الكريم، "أثر التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عند تقدير أتعاب المراجعة في جمهورية مصر العربية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2003، ص39.

88 المرجع السابق، ص40.

لا تتمتع بالإمكانات المادية الكبيرة التي تمكنها من استخدام مراجعين على درجة عالية من الكفاءة والخبرة على عكس مكاتب المراجعة الكبيرة التي تتوفر لديها مثل هذه الإمكانيات والتي تمكنها من استخدام عناصر جيدة من المراجعين الخارجيين ممن لديهم مؤهلات عالية وخبرات واسعة⁸⁹.

ثالثاً: طول فترة ارتباط المراجع الخارجي بالعميل

قد يترتب على استمرار مكاتب المراجعة المزاولة للمهنة في مراجعة عميل معين تأثير على استقلال المراجع، وهناك وجهتا نظر فيما يتعلق بذلك⁹⁰:

تتمثل وجهة النظر الأولى في أن طول الفترة الزمنية في مراجعة حسابات عميل معين ينظر إليه على أنه يضعف الموضوعية إذ أن ذلك قد يؤدي إلى تنفيذ إجراءات مراجعة أقل دقة، كما أن المراجع في بعض الحالات قد يقدم حلولاً تتفق مع مصالح عميله رغبة في إرضائه. بينما ترى وجهة النظر الأخرى أن استمرار المراجع لفترة طويلة في مراجعة حسابات عميل معين، يؤدي إلى فهم ومعرفة أكثر بمنشأة العميل نتيجة لتكرار المراجعة مما قد يساعد على زيادة كفاءة تنفيذ عملية المراجعة وتخفيض تكلفتها.

وقد يترتب على ذلك تأثير إيجابي فيما يتعلق باستقلال المراجع، نظراً لزيادة اعتماد العميل عليه، وبالتالي تزداد قدرة المراجع على مقاومة الضغوط من جانب العميل.

دعت إلى ضرورة التغيير الإيجابي للمراجع Metcalf وتوافقاً مع وجهة النظر الأولى فإن لجنة بعد فترة زمنية كحل ممكن للتغلب على المشكلة⁹¹.

ولكن في المقابل نجد بعض الدراسات⁹² ترى بأن التغيير الإيجابي للمراجع بعد مدة معينة له آثاره السلبية والتي من بينها انخفاض جودة عملية المراجعة وزيادة تكاليفها التي تحدث مع كل تغيير لمكتب

⁸⁹ لمزيد الاطلاع حول هذا الموضوع يمكن الرجوع إلى:-
- علي محمد موسى، استقلالية المراجع الخارجي بين النظرية والممارسة، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة قاريونس، بنغازي، 1992)، ص40.

- عبد الحكيم البشير الملهوف، مرجع سبق ذكره، ص70.

⁹⁰ جورج دانيال غالي، مرجع سبق ذكره، 2003، ص255.

⁹¹ أحمد عبد القادر أحمد، "دراسة تحليلية للإلزام بتناوب المراجعين كوسيلة لتحسين موضوعيتهم واستقلالهم" مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة الرابعة والعشرون، العدد الأول، 2004، ص162.

⁹² محمد سامي راضي، "تحليل أثر العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مهنة المراجعة" دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية، المجلة العربية المحاسبية، المجلد الثاني، العدد الأول، 1998، ص21.

المراجعة. وبالتالي يجب التوازن في المدة التي يرتبط فيها المراجع مع الشركة محل المراجعة بحيث لا تزيد ولا تنقص هذه المدة عن عدد محدد من السنوات منعاً للأثار التي قد تنثير الشك في استقلال المراجع.

رابعاً: المنافسة بين مكاتب المراجعة

يوجد في الفكر المحاسبي وجهتي نظر مختلفين فيما يتعلق بأثر المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء على استقلال المراجعين، فالبعض يرى أن الزيادة الشديدة في المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤثر سلباً على جودة الأداء في المراجعة ومن تم على الاستقلال، لأن المراجعة تعمل في سوق منافسة شديدة ولا توجد سوق احتكار في المراجعة لذلك فإن المنافسة الشديدة بينهم للحصول على عملاء يفترض أنها تمثل تهديد حقيقي على استقلالهم، وأن المكاتب التي تعمل في بيئة تتصف بمستوى مرتفع من المنافسة على العملاء تكون معرضة أكبر لفقد أو ضعف الاستقلال عن تلك التي تعمل في بيئة ذات منافسة منخفضة.

كما أنه قد تمثل المنافسة تهديد للاستقلال من حيث تأثيرها على تقارير المراجعين عن القوائم المالية نظراً لأنهم قد يترددوا في إبداء آراء متحفظة خوفاً من فقد العملاء، ما يجعل البعض يروا أن المنافسة لا تهدد الاستقلال بل تعتبر عامل حافز للمراجعين للاجتهاد وأداء أعمالهم بأفضل ما يمكن⁹³.

خامساً: العلاقات الشخصية والمصالح المالية

تشمل مستويات الأداء المهني المعايير أو المقاييس التي من خلالها يستطيع الممتحن أن يقوم العمل الذي أداه، وأن يتبين ما إذا كان قد أدى العمل المهني الذي كلف به كعضو ينتمي إلى مهنة معينة بنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة، فقد يجد المراجع الخارجي نفسه في موقف يمكنه الاستفادة منه بالخروج على مستويات الأداء المهني وذلك إذا كان للمراجع الخارجي مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة في الشركة التي يراجع حساباتها كأن يمتلك أوراق مالية بالشركة، لأن المراجع في هذه الحالة يمكنه الاستفادة إذا تجاهل بعض الحقائق أو تساهل في تفسير بعض الأمور عند إعداد تقريره. وعلى العكس من ذلك فإن المراجع لا يمكنه الاستفادة من مثل هذه المواقف عند تمسكه بمستويات الأداء المهني.

⁹³ سامي وهبة متولي، مرجع سبق ذكره، ص1142.

حيث يرى البعض⁹⁴ بأن حصول المراجع على منافع مالية سواء هامة أو غير هامة نتيجة لعلاقته مع العميل تؤدي إلى إلحاق الضرر باستقلال المراجع وانخفاض ثقة مستخدمي القوائم المالية في رأي المراجع عن مصداقية القوائم المالية للشركة محل المراجعة.

ولجنة الأوراق المالية والبورصة (AICPA) ووفقاً لرأي معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي فإن المراجع يفقد استقلاله إذا كان له مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة في الشركة التي (SEC) يراجع حساباتها⁹⁵.

ولذلك فإنه يجب على المراجع أن يتفادى أي مواقف قد يترتب عليها حصوله على منافع مالية مباشرة أو غير مباشرة نتيجة لعلاقته مع العميل حتى يضمن المحافظة على استقلاله.

سادساً: أتعاب عملية المراجعة

يعتبر عنصر حجم أتعاب عملية المراجعة من العناصر المؤثرة في تحليل العلاقة بين ضغوط إدارة الشركة محل المراجعة، وبين حجم مكتب المراجعة وما يستتبعه من أثر على درجة استقلال المراجع الخارجي الذي يضحى باستقلاله، لكي يحافظ على استمراره في فحص ومراجعة أنشطة الشركة محل المراجعة.

وقد أشارت كثير من الدراسات⁹⁶ إلى أنه إذا كانت أتعاب عملية المراجعة كبيرة بالنسبة للدخل الإجمالي لمكتب المراجعة، فإن المراجع الخارجي يكون مضطراً إلى التضحية باستقلاله، حفاظاً على استمراره في التعاقد مع الشركة التي يقوم بمراجعة أعمالها، وقد توصلت إحدى الدراسات⁹⁷ إلى وجود علاقة متبادلة التأثير بين حجم الأتعاب والاستقلالية، وانتهت هذه الدراسة إلى أن الأتعاب الحالية لعملية المراجعة والرغبة في زيادتها على مدار السنوات هي التي تضعف بشكل تدريجي من استقلالية المراجع والعكس بالعكس.

وفي ضوء النتائج السابقة يجب أن تكون أتعاب عملية المراجعة انعكاساً عادلاً لقيمة العمل الذي يؤديه المراجع الخارجي لحساب عملاء المكتب، وإلا زاد الأثر السلبي على معيار استقلالية المراجع، ومن

⁹⁴ جورج دانيال غالي، مرجع سبق ذكره، 2003، ص 254.

⁹⁵ إبراهيم رسلان حجازي "استقلال مراقب الحسابات، نظرية سلوكية" المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الحادي عشر، العدد الرابع، 1987، ص 14.

⁹⁶ علي إبراهيم سلامة، استخدام نظرية المباريات في قياس أثر ضغوط الإدارة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 1996)، ص 23-24.

⁹⁷ محمد سامي راضي "تحليل أثر العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مهنة المراجعة" مرجع سبق ذكره، ص 33-77.

الضروري لكي تكون هذه الأتعاب انعكاساً لقيمة العمل محل المراجعة يجب أن تؤخذ مجموعة من العوامل في الاعتبار أهمها المهارة والمعرفة لنوع العمل محل المراجعة، مستوى التدريب وخبرة مساعد المراجع الخارجي، الوقت المخطط لتنفيذ عمل المراجعة، ودرجة المسؤولية التي تنطوي عليها الأحكام المهنية المقبولة⁹⁸.

ومما سبق يتضح أن أتعاب عملية المراجعة التي يتقاضها المراجع الخارجي لها الأثر البالغ على درجة استقلاليتها، وخاصة إذا كان هذا المراجع يعمل في مكاتب صغيرة، ويتعرض حينئذ لفقد درجة من استقلاله نتيجة أن هذه المكاتب يتأثر دخلها بفقد العملاء بدرجة أكبر من مكاتب المراجعة الكبيرة بالإضافة إلى خضوعه لضغوط إدارة الشركة محل المراجعة بصورة تؤدي إلى التضحية باستقلاله، لكي يحافظ على استمراره بمراجعة الشركة المستفيدة، ولا يعني هذا دائماً أن مراجعي المكاتب الصغيرة غير مستقلين بشكل مطلق، إلا إذا كان هؤلاء المراجعون يمارسون مهنة المراجعة بشكل أساسي يمثل المصدر الوحيد لدخولهم.

سابعاً: تعيين وعزل المراجع الخارجي

لضمان استقلال المراجع الخارجي يحرص المشرع في معظم دول العالم على إبعاد أمر تعيينه عن رغبات مجلس الإدارة. إلا أن استقلال المراجع سيظل مهدداً ما لم تتوفر له الحماية من ضغوط وتأثير الإدارة. ذلك لأن من أكثر الأمور التي تؤثر على استقلال المراجع في أي شركة أن يكون تحت سيطرة أي فرد أو هيئة في الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها، وخاصة مجلس الإدارة، حيث تستطيع الإدارة إبعاد المراجع عن عمله إذا لم يساير رغباتها وكذلك عند كشفه عن المخالفات التي قد وقعت من أعضاء مجلس الإدارة، لأن إظهار هذه المخالفات يؤدي إلى الإضرار بمركز أعضاء مجلس الإدارة، يعرضهم للمساءلة القانونية.

لذا فقد نال موضوع تعيين وعزل المراجع الخارجي اهتماماً كبيراً بين الباحثين والمهتمين والمنظمات المهنية وذلك لأثره الكبير على الاستقلال، وعلى الرغم من أن تغيير المراجع الخارجي الحالي وتعيين مراجع خارجي آخر يعتبر من اختصاص الجمعية العمومية في كل شركة، إلا أن الواقع العملي أثبت تدخل الإدارة في تعيين وعزل المراجع الخارجي، الأمر الذي يترتب عنه آثار سلبية على استقلالية

⁹⁸ عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد "خصائص المراجعة المالية" دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، المجلد الخامس والثلاثون، العدد الثالث، 1416 هجري، ص 405-430.

المراجع⁹⁹، حيث أجمعت العديد من الآراء أن تدخل الإدارة في اختيار وعزل المراجع الخارجي له تأثير سلبي على استقلاله، ومن هذه الآراء:

- أ- يرى البعض أنه يتم عزل المراجع بعد إصداره لتقرير لا يتلاءم مع رغبات الإدارة، وأن الشركات الصغيرة تقوم بعزل المراجع عند إصداره لتقرير تحفظي¹⁰⁰.
 - ب- عندما يكون لإدارة الشركة دور في اختيار المراجع فإن ذلك من شأنه تعرض استقلال المراجع للخطر، ويزداد هذا الخطر في حالة مكاتب المراجعة الصغيرة عنه في حالة المكاتب الكبيرة¹⁰¹.
 - ج- توصل البعض الآخر إلى أن أكثر الأسباب خطورة على الاستقلال هو تدخل إدارة الشركة محل المراجعة في تعيين وعزل المراجع الخارجي¹⁰².
- وبذلك يمكن القول أن استقلال المراجع الخارجي يتأثر عندما تكون سلطة تعيينه وعزله في يد الإدارة، لأن المراجع يسعى إلى عدم التعرض للمساءلة القانونية من خلال ذكره لجميع الملاحظات إن وجدت، وهذا يتطلب إصدار تقرير تحفظي، بينما تسعى الإدارة للحفاظ على مركزها والحصول على أكبر عائد، لذا تضغط على المراجع من أجل إصدار رأي يوافق رغبتها.

ثامناً: الدعاوى القضائية

يؤدي تعرض مكتب المراجعة للدعاوى القضائية إلى تأثير العلاقة بين المراجع وعميله للمدى الذي قد يضعف أو يفقد فيه المراجع استقلاله.

وبصفة عامة لا يعتبر المراجع مستقلاً في حالة وجود نية معلنة للدخول في منازعات قضائية، وفي مثل هذه الحالات يحق للأطراف الخارجية أن تشك في رغبة إدارة الشركة في تزويد المراجع بجميع

⁹⁹ فتحي عبد السلام الغربياني، مرجع سبق ذكره، ص 97.

¹⁰⁰ ماهر مصطفى أحمد، "الأسباب الحقيقية لتعيين وتغيير مراقب الحسابات" دراسة تحليلية على الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 1994، ص 387.

¹⁰¹ علي محمد هويدي، "دراسة اختبارية لبعض العوامل المؤثرة على استقلال المراجع" مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، يناير، 1992، ص 204.

¹⁰² عبد الله قاسم يمانى، "دراسة اختبارية لبعض العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمقرضين في المملكة العربية السعودية" مجلة الإدارة العامة، الرياض، العدد الحادي والسبعون، 1991، ص 218.

الحقائق المطلوبة وفي موضوعية المراجع في فحص البيانات المقدمة من العميل، ومع هذا فمن الممكن ألا تتعلق الخصومة بأعمال المراجعة وفي مثل هذه الحالات لا يفقد المراجع استقلاله¹⁰³.

تاسعاً: تسويق الرأي

يقصد بتسويق الرأي هو سعي المنشآت للحصول على آراء مؤيدة لمواقفها من مكاتب المراجعة الأخرى، بخصوص تفسير بعض المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، بطريقة لا تتماشى مع التفسير الذي طبق في الماضي أو مع الجوهر الاقتصادي للعملية، أو لتطبيق معالجة محاسبية أقل تفصيلاً وهذا يؤثر على استقلال المراجع ومصادقية القوائم المالية وسمعة مهنة المراجعة، وتسعى المنشآت للقيام بعملية تسويق الرأي وذلك بهدف الضغط على مراجعيها لتغيير آرائهم والتلويح بإمكانية تغييرهم بمراجعين آخرين لديهم استعداد لتأييد مواقف الإدارة، ولقد اتخذ المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية إجراءات لتحول دون تسويق الرأي، إلا أن تلك الإجراءات غير فعالة لأنها تعاملت مع أعراض المشكلة وليس مع المشكلة ذاتها¹⁰⁴.

ومن خلال ما سبق ذكره ترى الباحثة أن لمتغير الاستقلال تأثير جوهرياً على كفاءة وفعالية الأداء المهني، حيث إن عدم وجود مصالح مادية أو علاقات شخصية للمراجع لدى المنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها، وأيضاً عدم تعرض المراجع لضغوطات أو تدخلات أثناء تأديته لعمله، سيمكنه من إنجاز أعمال في الواردة من المعلومات المستفيدة المراجعة بكفاءة وفاعلية عالية، الأمر الذي سيعزز من ثقة الأطراف المراجع استقلالية من التأكد درجة زادت كلما أنه المالية التي تمت مراجعتها، حيث والقوائم التقارير زيادة وبالتالي المراجعة، المالية والقوائم التقارير في الواردة بالمعلومات الثقة زاد مستوى كلما الخارجي المستفيدة. الأطراف تتخذها قد التي الاستثمارية القرارات جودة إلى مستوى الاطمئنان

5-2: أتعاب المراجع الخارجي:

تحصل مكاتب المراجعة على إيراداتها الأساسية من خدمة المراجعة، وهذا ما يعرف في أدب المراجعة بأتعاب المراجعة، وتمثل هذه الأتعاب المصدر العام لتلك المكاتب، وقد ازداد الاهتمام بموضوع

¹⁰³ أمين السيد أحمد لطفي، "إطار متكامل لآليات حماية استقلالية المراجع في ضوء المعايير الدولية"، مرجع سبق ذكره، 2005، ص168.

¹⁰⁴ جورج دانيال غالي، مرجع سبق ذكره، 2003، ص17.

الأتعاب المهنية والعوامل المؤثرة فيها، لما لذلك من تأثير بالغ على استقلال المراجع وسمعته وبالتالي على جودة أدائه.

1-5-2: مفهوم أتعاب المراجعة

تقوم مكاتب المراجعة بتقديم خدماتها المهنية لعملائها طالبي الخدمة، وتقوم هذه المكاتب بتسعير خدماتها على ضوء مجموعة من العوامل والمحددات .

فقد عرفت أتعاب عملية المراجعة "بأنها تكلفة الوقت المبذول من المراجع وأفراد مكتبه مضافاً إليها أية نفقات مهنية أخرى تتعلق بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بعملية المراجعة"¹⁰⁵.

وتعرف الأتعاب بأنها " ما يحصل عليه المراجع من مقابل نقدي نظير قيامه بأداء عملية المراجعة، وإصدار تقرير يعبر فيه عن رأيه الفني المحايد عن نتيجة أدائه طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ووفقاً للأنظمة السائدة"¹⁰⁶.

ويعرفها البعض "بأنها المبالغ والأجور أو الرسوم التي يتقاضاها المراجع نظير قيامه بعملية المراجعة لحسابات منشأة ما "¹⁰⁷.

ويتحصل المراجع الخارجي على هذه الأتعاب مقابل تقديم الخدمات المهنية للعملاء مثلما هو الحال في المهن الأخرى، ويعتبر المراجع قانوناً الوكيل بأجر باعتباره وكيلاً عن ملاك المنشأة محل المراجعة مكلفاً بفحص حساباتها ودفاترها وقوائمها المالية، وإبداء الرأي الفني المحايد عن نتيجة هذا الفحص في شكل تقرير مراجعة يتم تقديمه إلى أصحاب المنشأة.

وإذا كانت أتعاب عملية المراجعة المعطاة من قبل عدة مراجعين والمعروضة على العميل عند مستوى نوعية مراجعة معينة تختلف بين هؤلاء المراجعين، فإن المراجع الذي يتمكن من عرض أتعاب أقل من منافسيه هو الذي سيقوم بعملية المراجعة لهذا العميل وهذا الأسلوب تتبعه مكاتب المراجعة الأمريكية حيث أنها تقوم بالتعاقد بما يسمى بالسعر التشجيعي وذلك لكسب عملاء جدد وقد عرف بأنه " تحديد أتعاب

¹⁰⁵ Alan Sacks, Protecting Professional Fees, Journal of Accountancy, December, 1990, p 113.

نقلًا عن:

عبد الرحمن عبد الفتاح محمد "نموذج مقترح لقياس أتعاب مراجع الحسابات" دراسة ميدانية، مجلة التكاليف، 1995، ص82-83.
¹⁰⁶ محمد حسني عبد الجليل صبيحي "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة بالملكة العربية السعودية" دراسة ميدانية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، 1995، ص2.

¹⁰⁷ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص84.

مراجعة أقل، أو دون التكاليف الجارية في عقود المراجعة الأولية، وأنه يصف العلاقة بين أتعاب المراجعة وكلفة المراجعة عندما تكون أتعاب المراجعة الأولية هي أقل من كلفة المراجعة الكلية¹⁰⁸.

ومما سبق يمكن القول أن أتعاب المراجعة بأنها مصدر الإيراد الأساسي لمكتب المراجعة لذلك يجب أن تغطي هذه الأتعاب تكاليف أداء المهمة مثل مرتبات العاملين بالمكتب وكل المصروفات الأخرى التي تصرف على عملية المراجعة.

2-5-2: المراحل التي تمر بها أتعاب عملية المراجعة

تمر أتعاب عملية المراجعة بأربع مراحل رئيسية هي¹⁰⁹:

1. مرحلة تحديد الأتعاب:

تمثل أهم مرحلة حيث تتم في ضوء مجموعة من العوامل والاعتبارات بعضها يعود للمراجع مقدم الخدمة، والبعض الآخر يعود للمنشأة الخاضعة لعملية المراجعة والتي سيتم توضيحها لاحقاً.

2. مرحلة الاتفاق مع العميل على الأتعاب:

هذه المرحلة تهدف على اطلاع العملاء على الأسعار الواجب دفعها وإقناعهم بعدالتها بالنسبة للخدمات المقدمة لهم وإشعارهم بأنهم يضعون أموالهم في الموضع الصحيح، وتفادياً لأي لبس أو سوء فهم محتمل فيما يتعلق بالأتعاب فإن على مراجع الحسابات أن يقوم بإجراء مناقشة تمهيدية في البداية مع العميل محدداً الترتيبات التي يتفقان عليها وذلك إما في خطاب التعاقد أو في أي اتصال آخر. كما يجب على المراجع أن يأخذ الاعتبارات التالية في الحسبان عند تقديره للأتعاب:-

أ- الوقت اللازم لإنجاز عملية المراجعة ويتأثر الوقت بمدى انتظام النظام المحاسبي نسبياً لمنشأة العميل محل المراجعة.

¹⁰⁸De Angelo, L.E, Auditor Independence, Auditor Size, and Auditor Quality, Journal of Accounting and Economic, 1981.p180 .

نقلاً عن:-

مرشد سامي الدوري، محددات أتعاب مدققي الحسابات في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية-دراسة تحليلية، (رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، كلية الدراسات العليا، 1993)، ص7.

¹⁰⁹ لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:-

- على احمد زين "دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مزاوولي مهنة المحاسبة والمراجعة" المجلة العلمية للبحوث العلمية والدراسات التجارية، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة العمال، 1999، ص4-5.

- عبد الرحمن عبد الفتاح محمد، مرجع سبق ذكره، ص83.

- خالد أمين عبدالله، مرجع سبق ذكره، 2003، ص160.

- صبيح الطحان، أصول التدقيق الحديث، الجزء الأول، بغداد: مطبعة السعدون، 1975، ص42-48.

ب- عدد المراجعين اللازم للقيام بعملية المراجعة ونوعهم فهناك مراجعين ومساعدى مراجعين ومبتدئين، وكلفة كل فئة منهم تختلف عن الآخر، حيث أنه عند تحديد الأتعاب تقدر عدد الساعات التي ستصرف لكل فئة ويتم قياس الأعمال التي ستجزها كل فئة.

ج- نوع عملية المراجعة والمهارة المطلوبة، ومدى مسئولية المراجع اتجاهها، فعندما يقدم المراجع خدمات إضافية إلى جانب خدمات المراجعة مثل الخدمات في مجال الضرائب أو في التنظيمات الإدارية، ففي مثل هذه الحالة يطلب المراجع أجوراً إضافية.

د- قدرة العميل على الدفع، وأهمية التقرير للعميل .

هـ- نصيب العملية من التكاليف غير المباشرة كالإيجار و القرطاسية وما شابه ذلك، وفي بعض الحالات نجد أن العمل يتطلب السفر لغرض مراجعة الفروع، وفي هذه الحالة تؤخذ التكاليف بعين الاعتبار لأنها عبء خاص بتلك العملية .

و- حالة تأسيس المنشأة محل المراجعة فكلما كانت حديثة التكوين كلما كانت الأجور أقل من المستوى المطلوب، لأن المنشأة في سنواتها الأولى تنفق في سبيل التأسيس دون أن يتحقق لها أي إيراد يمكن أن تسدد منه أجوراً باهظة .

ز- التاريخ الذي تقدم فيه العميل للمراجع لإنجاز العملية وارتباط ذلك بخطة العمل في مكتب المراجعة .وبالإضافة إلى الأتعاب المتفق عليها بين المراجع والعميل، على أن يرد للمراجع أية مصاريف يدفعها أو يتحملها في أثناء تأدية عمله والخاصة بأعمال المنشأة، لأنها منفصلة عن مسألة الأتعاب .

3. مرحلة تقديم الفواتير للعميل:

فهذه تشمل عملية التحاسب مع العميل والاتفاق على توقيت وكيفية التحاسب، فهناك الفتري والذي يستخدم غالباً في حالة الأتعاب المحددة مقدماً حيث يقدم Period billing system المراجع الفاتورة للعميل في فترات منتظمة، وهناك التحاسب المرتبط بكل تقدم في أعمال والذي يتضمن أتعاب المراجعة عما تم إنجازه من أعمال Progress billing system المراجعة حتى تاريخ عملية التحاسب مع العميل.

4. مرحلة تحصيل الأتعاب:

وفي هذه المرحلة يفضل الاتفاق مقدماً مع العملاء - خاصة الجدد منهم - بشأن طريقة وتوقيت دفع ثمن خدمات المحاسبة والمراجعة المقدمة لهم و إذا ساور المراجع أي شك في قدرة العميل على

الدفع فيمكنه أن يطالبه بسداد دفعة مقدمة "تحت الحساب" قبل البدء في العمل ثم يتم التحاسب في فترات قصيرة عن الخدمات المقدمة كما يجب على المراجع أن يتصرف كرجل أعمال ناجح ولا يعرض نفسه لتحمل نسبة كبيرة من الديون المدومة خاصة وإنه - أكثر من أي دائن آخر - لديه إطلاع تام على دفاتر العميل ويحتل موقعاً يمكنه من تقييم الحالة المالية للعميل وقدرته على دفع التزاماته ومنها أتعاب المراجعة ، ولا يتسن للمراجع أن يكون ماهراً في مهنته ويقدم النصائح والإرشادات للمنشآت المختلفة ويفشل هو نفسه في تحصيل مستحقاته، بل على الأقل يجعل المبالغ غير المحصلة من أتعابه عند حدها الأدنى خاصة وأن عدم دفع أتعاب المراجع قد تكون مدعاة للنيل من استقلاله.

3-5-2: أشكال تحديد الأتعاب:

إن أتعاب عملية المراجعة التي يحصل عليها المراجع الخارجي من عميله نظير قيامه بأداء عملية المراجعة تتخذ أشكالاً متعددة تكون عادة على صورة عقود بين المراجعين والعملاء كما يلي:

1. عقود الأتعاب الثابتة:

ووفقاً لهذا النوع يقوم المراجع الخارجي والعميل بالاتفاق مقدماً على الأتعاب وقبل القيام بعملية المراجعة يحدد مبلغاً معيناً ثابتاً غير قابل للزيادة مستقبلاً كأتعاب عن المهمة التي يكلف بها المراجع الخارجي¹¹⁰.

وتخضع عقود الأتعاب الثابتة للتعديل عندما تستجد ظروف، أو أمور لم تكن متوقعة تستلزم إعادة النظر في هذه العقود، وقد أظهرت بعض الدراسات¹¹¹ . أن هذا النوع من العقود يتسم بانخفاض أتعاب عملية المراجعة والتي تبدو أقل من الأتعاب العادية بشكل محسوس رغم تحمل مخاطر أكبر نتيجة حالة عدم التأكد وعلى الرغم من ذلك يقبل المراجعون هذا الوضع كجزء من عملية المنافسة في بداية التفاوض مع العميل وكسبه، والمحافظة عليه.

وتعتبر هذه الطريقة غير ملائمة، وذلك لما قد يتضح للمراجع حين قيامه بعملية المراجعة أن الأتعاب غير مجزية ولا تتناسب مع العمل الذي يجب أن يؤدي وفي هذه الحالة قد يضطر المراجع إلى خفض حجم العمل الذي يقوم به لتقليل خسارته. ومن ناحية أخرى يصبح من الصعب اقتناع العميل بزيادة

¹¹⁰ منصور حامد محمود، وآخرون، أساسيات المراجعة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 1993، ص 63.

¹¹¹ علي أحمد زين، مرجع سبق ذكره، 1999، ص 7.

الأتعاب في العمليات التالية، ومن عيوب هذه الطريقة أيضاً أنه قد ينشأ سوء تفاهم حول الخدمات التي تغطيها الأتعاب المحددة إجمالاً.

2. الأتعاب المتغيرة:

وهنا تحدد الأتعاب على أساس عدد ساعات العمل التي يقوم بها (المساعدين، المراجع الأول، المشرفين عن العملية، المراجع نفسه)، وتضرب في معدل الأجر للساعة لكل فئة ويضاف نسبة مئوية لتغطية المصروفات غير المباشرة للمكتب، وهي أكثر عدالة في تحديد الأتعاب، وذلك لأن المراجع سوف يتقاضى أتعاب تتناسب مع الجهد المبذول وفي الوقت نفسه يحصل العميل على جهد وعمل مهني يتناسب مع الأتعاب التي دفعها، ومن عيوبها أن العميل يتعذر عليه معرفة قيمة الأتعاب التي سيتحملها مقدماً¹¹².

3. الأتعاب الشرطية:

وهنا تتوقف قيمة الأتعاب التي يطلبها المراجع على مدى المنفعة المالية التي سوف تعود على العميل من تقرير المراجع عن المهمة التي يكلف بها، والتي تحدد غالباً بشكل نسبة مئوية أو حصة من قيمة النفع المادي الذي يعود على العميل، حيث لا يراعى المراجع في اتفاهه مع العملاء تناسب قيمة أتعابه مع الجهد والوقت وقيمة الأعمال¹¹³. وهذه الطريقة تتعارض مع مبدأ الحياد حيث تعتبر مخلة بأداب وسلوك المهنة، وقد نصت القاعدة 302 من قواعد السلوك المهني الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في الفقرة الأولى على: أنه يجب على العضو الممارس العام أن لا يؤدي العمل وفقاً للأتعاب المشروطة أو أن يحصل على أتعاب مشروطة من العميل خلال أدائه للأعمال:

(1) مراجعة أو فحص للقوائم المالية.

(2) فحص للقوائم المالية المتوقعة.

2-45: الشروط التي يجب مراعاتها عند تحديد أتعاب عملية المراجعة:

من المتعارف عليه إن الذي يقوم بتحديد الأتعاب هو الجهة التي قامت بالتعيين، وهي الجهة نفسها التي تملك الحق في عزل المراجع، وعادة تتم عملية تحديد الأتعاب بالاتفاق بين المراجع ومن كلفه بالمراجعة، ويجب أن تتوافر في الأتعاب التي يتم تحديدها الشروط الأساسية التالية:-

¹¹² عبد المنعم علي عبد المولى، دراسات في المراجعة، القاهرة: مكتبة عين شمس، 1996، ص46.

¹¹³ ألفين ارنيز، جيمس لوبيك، مرجع سبق ذكره، ص129.

- أ- ضرورة تناسب الأتعاب مع ما يبذله المراجع من جهد في عمله، أي أن يكون هناك توازن في تقدير الأتعاب مع حجم الجهد المبذول لتحقيق مستوى أداء فعال يتفق مع معايير المراجعة الواجبة التطبيق، وتكلفة هذا الأداء يجب أن يكون هو الأساس في تقدير تلك الأتعاب بعيداً عن أي مغالاة في تقديرها أو إحفاف في حق المراجع، وما يقدمه من خدمات مهنية مهمة¹¹⁴.
- ب- أن تشمل الأتعاب كافة التكاليف التي تكبدها المكتب نظير قيامه بعملية المراجعة مضافاً إليها هامش ربح مناسب¹¹⁵.
- ج- عدم ربط الأتعاب بنتائج الخدمة المقدمة أي ألا تكون الأتعاب مشروطة.
- د- عدم ترك أمر تحديد الأتعاب لهيئة أو شخص يخضع عملها أو عمله للمراجعة وذلك لتجنب تأثيره على المراجع أو مساومته بشأن الأتعاب وعملية المراجعة مما قد يفقد المراجع حياده واستقلاله¹¹⁶.
- هـ- أن لا تؤثر الأتعاب المدفوعة للمراجع على استقلاله الفكري الأمر الذي يؤدي إلى فقدان الثقة في نتائج أعمال عملية المراجعة¹¹⁷.

مما سبق يمكن القول أن أتعاب عملية المراجعة يجب أن يتم تحديدها بطريقة موضوعية تحقق للمراجع مقابلاً معقولاً لما يقدمه من خدمات وفي نفس الوقت تحقق للعميل ما يهدف للحصول عليه من منافع، واحتياجات مقابل تحمله لهذه التكلفة، بحيث لا يؤثر على استقلال المراجع ولا على جودة خدمات المهنة.

5-5-2: العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة:

هناك عدة عوامل تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة منها ما يتعلق بمنشأة العميل محل المراجعة، ومنها ما يتعلق بعملية المراجعة ذاتها، ومنها ما يتعلق بمراجع الحسابات، ومكتب المراجعة وهي:

1. حجم المنشأة الخاضعة لعملية المراجعة.

يقاس حجم المنشأة الخاضعة لعملية المراجعة عادة بإجمالي أصول المنشأة أو بحجم إيراداتها أو قيمة رأس المال المدفوع أو المستثمر.. الخ. وبزيادة حجم إحدى هذه المتغيرات يزداد الوقت والجهد الذي تتطلبه عملية المراجعة بالتالي تؤثر في حجم أتعاب عملية المراجعة.

¹¹⁴ خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، عمان: دار المستقبل للنشر والتوزيع، 1998، ص124.

¹¹⁵ المرجع السابق.

¹¹⁶ وابل بن علي الوابل، "الأتعاب المهنية بين شد المكاتب وجذب العملاء"، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد الثالث، 1994، ص15.

¹¹⁷ خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص124.

وليس شرطاً أن تتزايد خدمات المراجعة المطلوبة من المراجع كلما كبر حجم المنشأة ولكن الغالب أن المنشآت ذات الحجم الكبير يتوقع أن تطلب خدمات أكثر من المراجعين، وذلك لأن عمليات المراجعة تنصب على العمليات المالية للمنشأة، والتي تزداد بزيادة حجم المنشأة، بالتالي تتطلب وقتاً ومجهوداً أكبر مما ينعكس على زيادة الأتعاب. وأنه كلما كان حجم الأتعاب التي يحصل عليها المراجع من منشأة معينة كبيراً فإن هذا قد يؤدي إلى زيادة النسبة التي تمثلها هذه الأتعاب من إجمالي دخل مكتب المراجعة وهو ما قد يؤدي إلى ضعف استقلال المراجع عند قيامه بمراجعة حسابات هذه المنشأة بالذات. ذلك لأن المراجع إذا حاول التضحية بهذه المنشأة في سبيل الحفاظ على استقلاله فإن ذلك يعني أنه سيفقد جزء كبير من دخله، لذا إنه من المتوقع منه أن يفكر كثيراً قبل قيامه بكتابة أي تحفظ في تقريره يتعارض مع مصالح إدارة المنشأة أو أصحابها، لأن ذلك ببساطة قد يؤدي إلى استغناء المنشأة عن خدماته.

"وقد حرص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على عدم تأثر استقلال المراجع بالأتعاب التي يتقاضاها، فقد وضع بعض المعايير الخاصة بذلك والتي من أهمها أن لا تزيد قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع من العميل الواحد عن (15%) من مجموع الأتعاب الكلية لمكتبه و أن لا يعرض المراجع رأيه حول عدالة القوائم المالية قبل حصوله على الأتعاب المستحقة له عن العام السابق"¹¹⁸. ويرى أحد الباحثين¹¹⁹ أن افتراض وجود أثر لحجم أتعاب عملية المراجعة على استقلال المراجع قد يكون صحيحاً من الناحية المنطقية و النظرية البحتة إلا أن هذا لا يكفي لتحديد نسبة محدد (من إجمالي دخل مكتب المراجعة) بحيث لا يجب على المراجع قبول مراجعة حسابات المنشأة إذا زادت نسبة ما تدفعه له من أتعاب إلى إجمالي دخل مكتبه عن 15%.

2. حجم مكتب المراجعة وشهرته.

يعتبر حجم مكتب المراجعة وشهرته من العوامل المهمة التي تؤثر في تحديد أتعاب عملية المراجعة، ويقاس عادة بعدد المراجعين العاملين في المكتب أو بعدد المنشآت التي يقوم المكتب بمراجعتها. وحيث أن المكاتب ذات الحجم الأكبر تكون متصفة بالجودة العالية وأكثر كفاءة في تنفيذ أعمال المراجعة، وهو الأمر الذي يجعلها في مركز أفضل من وجهة نظر المستفيدين من خدمات عملية المراجعة ذات الشهرة أكثر كفاءة في تنفيذ أعمال عملية المراجعة عن غيرها من المكاتب الأخرى وبالتالي قد يكون لحجم

¹¹⁸ محمد حسين أبو نصار، "العوامل المحددة لأتعاب التدقيق في الأردن من وجهة نظر المدققين والشركات المساهمة العامة"، مجلة الدراسات، الجامعة الأردنية، 1999، ص398.

¹¹⁹ جمعة محمد جمعة على، أثر حجم المنشأة وحجم مكتب المراجعة على استقلال المراجع الخارجي وكفاية تأدية عملية المراجعة، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1988)، ص11.

مكتب المراجعة وشهرته تأثير على حجم ما يطلب من أتعاب، حيث أن مكاتب المراجعة ذات الحجم الكبير من المتوقع أن تطلب أتعاباً أعلى مما تطلبه مكاتب المراجعة الأصغر حجماً¹²⁰.

3. مدى دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من أهم العناصر التي يعتمد عليها المراجع عند قيامه بعملية المراجعة، حيث نجد أن المعيار الثاني من معايير العمل الميداني قد نص على ضرورتها لعملية المراجعة، فالخطوة الأولى لعمل المراجع هي دراسة نظام الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة المراد مراجعة حساباتها، وعلى ضوء هذه الدراسة يستطيع المراجع تحديد مدى فحصه واختباراته وذلك باستخدام إجراءات المراجعة اللازمة، وكلما كانت نظم الرقابة الداخلية جيدة وذات كفاءة كلما قل ذلك من الإجراءات والتفصيلات التي يقوم بها المراجع أثناء عملية المراجعة، والعكس صحيح، أي كلما كانت نظم الرقابة الداخلية المطبقة ضعيفة ولا يعتمد عليها كلما كانت إجراءات المراجعة أكثر تفصيلاً¹²¹.

إن سلامة نظام الرقابة لداخلية يعتبر من أكثر العناصر إيجابية في تحديد أتعاب المراجعة، بحسبان أن هناك علاقة عكسية بين درجة ودقة نظام الرقابة الداخلية وحجم أعمال المراجعة، والذي بدوره يؤثر في تحديد أتعاب المراجعة. ويرى الباحث أن دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية من شأنها أن تضمن مستوى جودة مقبول بأقل التكاليف، إذ أنه بوجود نظام فعال للرقابة الداخلية لا يلجأ المراجع على زيادة إجراءات وتفصيلات عملية المراجعة والتي من شأنها أن ترفع من قيمة أتعاب المراجعة.

4. تخصص المراجع وخبرته في مراجعة مجال نشاط العميل.

ترجع الخبرة المهنية لمكتب المراجعة أو المراجع إلى مدة مزاوله المهنة والتمرس على أداء وظائف المراجعة المختلفة، ولاسيما تلك التي تتطلب قدراً من التقدير والحكم الشخصي، وأنه اعتماداً على تلك الخبرة يمكن للمراجع تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة والتقارير عنها بكفاءة، وهو الأمر الذي ينعكس إيجابياً على جودة المراجعة، وخصوصاً إذا كان المكتب أو المراجع ذا خبرة بالصناعة التي ينتمي لها العميل، والتي تمكنه من اكتشاف التحريف في القوائم المالية نظراً لتمتعه بقدر كبير من الخبرة في الصناعة التي تخصص فيها، وأن التخصص القطاعي أو الخبرة في مجال معين من شأنها العمل على الارتقاء بمستويات الأتعاب المهنية للمراجعين الخارجيين¹²².

¹²⁰ محمد سامي راضي " الخصائص المحدد لجودة المراجعة" مرجع سبق ذكره، ص43.

¹²¹ إدريس عيد السلام اشتبوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الثانية، دار الجماهيرية للنشر والتوزيع، 1996، ص49.

¹²² محمد سامي راضي " الخصائص المحدد لجودة المراجعة" مرجع سبق ذكره، 1988، ص267.

5. المخاطر المهنية التي يتعرض لها مكتب المراجعة .

يقصد بالمخاطر المهنية إبداء المراجع الخارجي رأي غير مناسب عن القوائم المالية محل المراجعة، وما يترتب عليه من قرارات خاطئة، وما ينتج عن هذه القرارات من خسائر مالية واقتصادية مباشرة وغير مباشرة لمعظم الفئات المعنية بالمنشأة أو لجميع الفئات والمجتمع بصفة عامة، وعلى المراجع بصفة خاصة، وذلك لأنه قد يتعرض لخسائر نقص حصته في سوق خدمات المراجعة (أتعابه). وتعتبر التهديدات التي تواجهها المنشأة محل المراجعة من البيئة من أهم المخاطر التي تحول بينها وتحقيق أهدافها في النمو والربح وقد تتأتي المخاطر أيضاً من داخل المنشأة سواء من العاملين أو من الإدارة وأخيراً فإن مجرد عدم أخذ رد الفعل المناسب والفعال لأي مخاطر يعتبر خطر في حد ذاته وكل هذه المخاطر يمكن أن يكون تأثيرها على عمل المراجع الخارجي سواء بشكل مباشر أو غير مباشر¹²³ .

يبدو من خلال العرض السابق أن هناك علاقة طردية بين مخاطر المراجعة وأتعاب المراجعة فكلما زادت مخاطر المراجعة زادت تكاليف عملية المراجعة والنتيجة عن متابعة العمل مثل توسيع نطاق عملية المراجعة وما ينجم عن ذلك من وقت وتكلفة إضافية مما يدفع المراجع لطلب زيادة في الأتعاب لتغطية تلك المخاطر.

6. تكلفة أداء خدمات عملية المراجعة.

تعتبر تكاليف أداء عملية المراجعة من أهم العوامل المؤثرة في تحديد قيمة الأتعاب، فالمراجع كصاحب مهنة يتحمل في سبيل مزاوله هذه المهنة مجموعة من المصروفات والتكاليف التي تمكنه وتعيّنه على أداء عمله، وهو في ضوء هذه التكاليف يحدد قيمة الأتعاب التي يحصل عليها.

وترتبط هذه التكاليف مباشرة بأداء العمل، وتشمل التكاليف المباشرة وغير المباشرة لكل عملية مراجعة، حيث بالإضافة هامش الربح لتكاليف الأداء، يحدد المراجع قيمة الأتعاب، والتكاليف المباشرة تتكون من، تكلفة الوقت المستنفذ من أعضاء فريق المراجعة في أداء العمل، كمصاريف النقل إلى فروع وأقسام المنشأة بالإضافة إلى تكلفة الأدوات الكتابية والوسائل المكتبية المستخدمة في أداء العمل، وتتكون التكاليف غير المباشرة من تكلفة نسبة الوقت الذي يعطيه مدير المراجعة، والشريك لعملية

¹²³ عارف عبد الله عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص22.

المراجعة، بالإضافة إلى ما تتحمله العملية من الأعباء الخاصة بالمكتب من أجور الموظفين الإداريين، والمصاريف العمومية والإدارية الأخرى¹²⁴.

وكلما ازدادت تكلفة أداء الخدمة يتبعها بالضرورة زيادة في قيمة الأتعاب التي يطلبها المراجع وإلا تعرض المراجع لخسائر نتيجة قيامه بهذه العملية، كما أن عمليات المراجعة التي تتم في أوقات انشغال مكتب المراجعة يترتب عليها زيادة تكاليف أداء عملية المراجعة.

ومن ناحية أخرى تتوقف تكلفة المراجعة إلى حد كبير على مدى ثبات واستمرارية العلاقة بين المراجع والعميل، فإذا كانت هناك تغيرات تقع باستمرار في أفراد العميل خاصة من تتصل وظائفهم بالحسابات والشؤون المالية والمراجعة الداخلية وغيرهم ممن هم على صلة بأعمال مراجع الحسابات الخارجي، فقد يترتب على هذه التغيرات تكبد المراجع تكاليف إضافية للمراجعة، مما يدعو لطلب زيادة مبررة في الأتعاب، لتغطية هذه التكاليف¹²⁵.

من كبير باهتمام حظي الخارجي المراجع أتعاب وتعليقاً عن ما سبق ذكره تجد الباحثة أن موضوع مستوى تأثير مدى الدراسات من العديد بينت وقد المراجعة، عملية وتأثير على أهمية من له لما الباحثين قبل بعدة عوامل منها ما يتعلق بالمنشأة محل المراجعة، ومنها ما يتعلق بعملية المراجعة ذاتها، أتعاب المراجعة عزوف إلى يؤدي انخفاض الأتعاب أن أيضاً ومنها ما يتعلق بالمراجع ومكتب المراجعة، وأظهرت التجاوزات المهنية. وزيادة المنافسة، حدة زيادة وكذلك المهنية، اجتذاب الكفاءات وعدم المهنة عن المهنيين تفعيل يدعو إلى ضرورة الذي الأمر والذي ينعكس بدوره سلباً على كفاءة وفعالية الأداء المهني للمراجع أداء ونوعية جودة تحسين لضمان فيه القصور أوجه والتغلب على ، المهني الأداء جودة مراقبة برنامج دور أن تتولى النقابة العامة للمحاسبين على المراجعة لأتعاب أدنى حد تحديد وضرورة مكاتب المراجعة، المراجعة. مكاتب قبل من بها التزام عملية اللازمة، وضبط الترتيبات وضع الليبيين والمراجعين

¹²⁴ محمد حسني عبد الجليل صبيحي، مرجع سبق ذكره، 1995، ص33.

¹²⁵ علي أحمد زين، مرجع سبق ذكره، ص18-19.

6-2: مؤهلات وخبرة المراجع الخارجي

يتوقف تحسين مستوى جودة المراجعة على توافر مجموعة من المقومات الذاتية والمعنوية التي يجب أن يتصف بها شخص يعرف بالمراجع ، وهو محور العملية كلها حيث لا يمكن التحدث عن التطور دون الحديث عن العنصر البشري المتصل بالأمر .

ومن الملاحظ أن التعريف الأكثر شيوعاً في الأدب المحاسبي للمراجع "هو الشخص الذي يقوم بعملية المراجعة وتقديم تقرير يبدي فيه رأيه حول القوائم المالية بالمشروع، والمراجع له عدة تسميات مرادفة منها المدقق أو فاحص حسابات أو محاسب قانوني وغيرها"¹²⁶.

والمراجع الخارجي هو ذلك الشخص المؤهل علمياً وعملياً لمراجعة حسابات الوحدات الاقتصادية، ويتمتع هذا الشخص باستقلالية تامة عن تلك الوحدة الاقتصادية موضوع المراجعة¹²⁷.

وإن تلك المقومات والشروط تختلف من دولة لأخرى باختلاف المنظمات المهنية الموجودة بها. إلا أن هناك اتفاق شبه عام على أهم تلك المقومات كالتأهيل العلمي، والخبرة العملية، ولتحديد معيار الكفاءة لا بد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والعمل¹²⁸:

أ- التأهيل العلمي:

بمعنى أن يتحصل المراجع على مؤهل جامعي (مثل درجة البكالوريوس في المحاسبة والمراجعة) وكذلك الحصول على قدر كاف من العلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي الحكيم وتقديم النصيحة فيما يعرض عليه أثناء عملية المراجعة، ولا يكفي التأهيل العلمي الذي يحصل عليه المراجع الخارجي خلال سنوات الدراسة وإنما يتطلب الأمر منه متابعة ما يستجد من معلومات وعلوم مرتبطة بعمله وكذلك زيادة معرفته الفنية عن ما يستجد في المحاسبة والمراجعة وتعديل المعايير.

ب- التأهيل العملي:

مهنة المراجعة كأي مهنة أخرى تحتاج إلى التدريب العملي والتمرن عن طريق الممارسة، بمعنى أنه يجب على الشخص الذي يجوز له العمل كمراجع قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول

¹²⁶ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص75.

¹²⁷ محمد قاسم تنتوش، "التطبيقات المحاسبية والإصلاحات الإدارية في الجماهيرية"، بحث مقدم على ندوة المحاسبة في التنمية الاقتصادية والرقابة المالية، مركز بحوث العلوم الاقتصادية، 1990، ص8.

¹²⁸ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص39.

المهنة كغيرها من المهن وذلك من خلال متابعة الندوات والمؤثرات والالتحاق بالبرامج التدريبية لرفع المقدرة الفنية.

وبهذا يتضح أن الهدف الأساسي من التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي هو ضمان قيامه بأعمال المراجعة بكفاءة عالية.

حتى يستطيع المراجع أداء عمله بكفاءة وفاعلية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ماله من حقوق وسلطات وما عليه من واجبات ومسؤوليات وفقاً لما تقضي به قواعد ومبادئ المراجعة من ناحية ولما جرى عليه العرف في مجال المراجعة الخارجية من ناحية أخرى.

وفيما يلي نتناول الشروط التي اشترطها القانون رقم (116) لمزاولة المهنة في ليبيا:-

1. أن يكون المزاوّل للمهنة من مواطني ليبيا.
2. أن يكون متمتعاً بالأهلية الكاملة.
3. أن يكون حسن السمعة أهلاً للاحترام الواجب للمهنة.
4. ألا يكون قد حكم عليه في جنائية أو جنحة مخلة بالشرف.
5. ألا يكون قد صدر ضده قرار تأديبي بالعزل أو الحرمان من الاشتغال بمهنة المحاسبة والمراجعة .
6. أن يكون مؤهلاً علمياً وعملياً للقيام بمهنة المراجعة.

وقد اشترطت اللائحة التنفيذية للقانون رقم (116) للتسجيل بجدول المحاسبين والمراجعين المؤهلات العلمية الآتية:-

1-6-2: المؤهلات العلمية:

1. شهادة الدكتوراه في المحاسبة أو المراجعة أو الضرائب أو التكاليف من إحدى الجامعات العربية أو الدولية المعترف بها.
2. شهادة عضوية جمعية المحاسبين القانونية بإنجلترا وويلز.
3. شهادة عضوية جمعية المحاسبين المعتمدين بالولايات المتحدة الأمريكية.
4. أية شهادة معادلة للشهادات السابقة من إحدى الجامعات والهيئات أو المعاهد العليا المختصة في المحاسبة والمراجعة التي لا تقل مدة الدراسة الإلزامية للحصول على مؤهل منها عن أربع سنوات.

5. بكالوريوس شعبة محاسبة من إحدى الجامعات في ليبيا أو أية جامعة أو معهد عالي معترف بهما.

2-6-2: المؤهلات المهنية

اشتراط القانون رقم (116) للقيّد بسجل المحاسبين والمراجعين الاشتغال بعد الحصول على المؤهل بمهنة المحاسبة والمراجعة لمدة خمس سنوات بأحد مكاتب المحاسبين والمراجعين المشتغلين أو أحد الأعمال الآتية:

- أ- مديري الإدارات ورؤساء أقسام المحاسبة والمراجعة بوزارة المالية.
- ب- أعمال الفحص والتدقيق والمراجعة بديوان المحاسبة.
- ج- أعمال الفحص والتدقيق بمصلحة الضرائب.
- د- مديري ورؤساء أقسام المحاسبة والمراجعة بالمصارف والهيئات والمؤسسات العامة وشركات القطاع العام.
- هـ- تدريس مواد المحاسبة أو المراجعة في إحدى الكليات الجامعية أو المعاهد التجارية التابعة للدولة.
- و- أية أعمال أخرى تعد نظيرة للوظائف السابقة يصدر بها قرار من وزير المالية بناء على عرض مجلس النقابة.

كما يتم التسجيل بجدول المراجعين المشتغلين بعد خبرة اشتغال لمدة ثلاث سنوات إذا تم الحصول على أحد المؤهلات الدراسية الآتية:-

- أ- شهادة عضوية جمعية التكاليف ببريطانيا أو أي شهادة معادلة لها.
- ب- شهادة عضوية جمعية المحاسبين المعتمدين ببريطانيا أو أي شهادة معادلة لها.
- ج- شهادة عضوية جمعية الضرائب ببريطانيا أو أي شهادة معادلة لها.

بعد أن تناولنا الشروط الواجب توفرها في المراجع ننتقل إلي المحظورات التي حظرها القانون على المراجع وهي:-

1. عدم مزاولة المهنة إلا بعد القيد بجدول المحاسبين والمراجعين المشتغلين.

2. تولي وزارة أو عضوية اللجان الشعبية العامة سابقاً.

3. الوظائف العامة الدائمة أو المؤقتة بمرتب أو بمكافأة، ما لم يؤذن له بممارستها وفقاً لأحكام

القانون.

4. الاشتغال بالتجارة.

5. الأعمال التي تتنافى مع طبيعة المهنة أو التي لا تتفق مع كرامتها.

ويبدو واضحاً أن المشرع الليبي قد راعى تطبيق معايير المراجعة الشخصية المهنية المتعارف عليها القضائية بأن يقوم بعملية المراجعة شخص على درجة كافية من التعليم العلمي والمهني حتى يتمكن من القيام بعملية المراجعة طبقاً لمستويات الجودة المطلوبة.

من خلال عرض مفهوم التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي، وبيان متطلباته، تبرز أهميته باعتباره شرطاً أساسياً لمزاولة المهنة، ومن أجل تحقيق أهداف المهنة يجب على مزاووليها الاهتمام بتأهيلهم العلمي والمهني، كما يجب عليهم الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة عن الجهات العلمية والمهنية المتخصصة، ومواكبة التطورات التكنولوجية والخضوع لبرامج التعليم المستمر والدورات التدريبية وغير ذلك؛ لرفع كفاءة وفاعلية أدائهم المهني بما يحقق جودة المراجعة، حيث أن المراجع الأكثر معرفة وخبرة مهنية سيتمكن من حل المشاكل التي تواجهه في الواقع العملي وإصدار الأحكام المهنية المناسبة واتخاذ القرارات اللازمة بصورة أكثر دقة وموضوعية.

7-2: استمرارية المراجع الخارجي:

لقد أولى موضوع تعيين وعزل المراجع الخارجي عناية خاصة وذلك لضمان مبدأ الحياد والاستقلال في عمل المراجع، ولذلك فقد حرصت جُل قوانين الشركات في معظم دول العالم على أن تكون سلطة تعيين وعزل المراجع الخارجي من اختصاص الجمعية العمومية للمساهمين، ولكن الواقع العملي في بعض الأحيان يشير إلى غير ذلك من حيث تأثير الإدارة وتدخلها في تعيين وعزل المراجع .

1-7-2: تعيين المراجع الخارجي:

إن عملية تعيين المراجع الخارجي عملية بالغة الأهمية لأنها تنتوقف عليها عملية المراجعة بأكملها ويجب أخذ العناية الخاصة عند التعيين لضمان مبدأ الحياد والاستقلالية. وكما هو معروف فإن الأنظمة الأساسية للشركات المساهمة وشركات الأشخاص تنص بين موادها على وجوب الاستعانة بمراجع قانوني

في مراجعة قوائمها المالية، أما المنشآت الفردية فلا يوجد هذا الإلزام، ولكن قد تجد نفسها هي الأخرى مجبرة بطريقة أو بأخرى على ضرورة الاستعانة بخدمات المراجع القانوني¹²⁹.

حيث نجد أنه في الدول التي توجد بها منظمات مهنية مستقرة يتم قيد المراجع فيها في سجلات خاصة تعد لهذا الغرض، وتقوم المنشآت المختلفة بطلب تعيين المراجع، وترشحه المنظمة المهنية؛ أي تقوم باختياره على ضوء العمل المطلوب أدائه وتقوم الجمعية العمومية للمساهمين بتعيينه، أما في الدول التي لا يوجد بها منظمات مهنية، فيتولى أمر الاختيار جهة حكومية، أو الجمعية العمومية للمساهمين¹³⁰.

ويتم تعيين المراجع الخارجي في المنشآت الفردية بمعرفة صاحب المشروع، وفي شركات الأشخاص يقوم الشركاء أنفسهم بتعيين المراجع الخارجي، أما في الشركات المساهمة فإن سلطة التعيين تكون من اختصاص الجمعية العمومية للمساهمين¹³¹.

أما مدة التعيين فهي سنة واحدة قابلة للتجديد، ولا يجوز إطلاق تفويض مجلس الإدارة في تعيين المراجعين الخارجيين أو تحديد أتعابهم لأن ذلك يتعارض ومبدأ الحياد والاستقلال والذي هو عماد وقوام عمل المراجع الخارجي¹³².

2-7-1-1: الأسس والمعايير التي يجب مراعاتها عند التعيين:

إن القرار الرشيد للاختيار والتعاقد مع المراجع الخارجي يجب أن يتم وفقاً لمعايير موضوعية وطبقاً للمنفعة المتوقعة من جودة عملية المراجعة. ويمكن تدعيم الاستقلال الحقيقي للمراجع من خلال مجموعة من الأسس والمعايير التي يجب مراعاتها عند الاختيار، ومن أهم هذه الأسس ما يلي:

1) المؤهل العلمي والتعليم المستمر:

يعتبر معيار المؤهل العلمي والتعليم المستمر من أهم العوامل أو الأسس التي يعول عليها عند اختيار المراجع ويرى أحد الكتاب¹³³ أن نجاح أي مهنة يتطلب توافر ثلاثة أركان رئيسية هي :

- أ- هيكل من المعلومات المتخصصة المتطورة.
- ب- وجود عملية تعليمية مستمرة ومعروفة لتوفير المعلومات المتخصصة.

¹²⁹ إدريس عبد السلام إشتوي، مرجع سبق ذكره، ص 47.

¹³⁰ إبراهيم شكري جريس، "معايير المراجعة واستقلال المراجع الخارجي دراسة تحليلية مقارنة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة- جامعة عين شمس، العدد الأول، 1994، ص 1728.

¹³¹ محمد وجدي شركس، مرجع سبق ذكره، ص 120.

¹³² عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، بيروت: دار النهضة العربية، 2004، ص 95.

¹³³ أحمد نور، الرقابة و مراجع الحسابات ، الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1991، ص 27.

ج- مستوى من المؤهلات المهنية التي تحكم عملية دخول المهنة.

ولأداء المراجعة بكفاءة وفعالية لابد من مراعاة هذه الأركان عند اختيار المراجع، وبالتالي فإنه يجب التمييز في الأداء بين مراجع يحمل شهادة بكالوريوس في المحاسبة وآخر يحمل شهادة الماجستير وثالث يحمل شهادة الدكتوراه في المحاسبة.

(2) الخبرة:

تعني الخبرة تراكم المعرفة مع الممارسة وتوظيفها في الأداء، ولكي يتمكن المراجع من إبداء رأيه في القوائم المالية بحرية تامة لابد أن تكون له الخبرة في إنجاز أعمال المراجعة وهناك فرق بين مراجع مبتدئ ومراجع متمرس ومراجع ذو خبرة عالية (مراجع متميز) ومما لاشك فيه أن هذه التصنيفات لها دور كبير عند اختيار المراجع.

(3) حجم مكتب المراجعة:

توجد علاقة وثيقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة خدماته، ويرى البعض بأن هذه العلاقة طردية فكلما زاد حجم مكتب المراجعة كلما أدى ذلك إلى زيادة في جودة المراجعة¹³⁴.

ورأت بعض الدراسات¹³⁵ استخدام احد مؤشرين للدلالة على حجم المكتب وهما أما حجم المكتب نفسه او مساهمته النسبية في سوق خدمات المحاسبة والمراجعة. فمن حيث الحجم نجد أنه كلما كان حجم مكتب المراجعة كبير كلما كانت ساعات العمل المبذولة بمعرفة مراجعي المكتب كبيرة وهذا سوف يُحقق إنتاجية أكبر في الحصول على الأدلة التي تمكن المراجعين من توفير مستويات عالية من الثقة والاطمئنان للعملاء.

أما مساهمة المكتب في السوق فإنها ترتبط بعدد العملاء الذين يقدم لهم المكتب خدماته، وفي ظل إستراتيجية المنفعة فإن العملاء سوف يرغبون في التعاقد مع مكاتب المراجعة ذات العملاء الأكثر. على اعتبار أن هذه المكاتب تقابل احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية وخاصة المساهمين.

¹³⁴إثناء عطية فراج وآمال محمد كمال، "نحو إطار لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة والرقابة عليها"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مجلد 18، العدد الرابع، 1994، ص15.

¹³⁵ De Anglo E, op.cit., 1981, p.3.

نقلًا عن:-

زكريا عبد الصمد سليمان الجابري، تعيين وتغيير مراقب الحسابات في ظل معايير المراجعة الدولية، (رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، 2001)، ص44.

زيادة كفاءة ومقدرة مكاتب المراجعة¹³⁶ (1978) Beston وفي هذا الصدد أوضحت دراسة الكبيرة في أداء خدمة المراجعة وذلك لما تتمتع به هذه المكاتب من اقتصاديات الحجم الكبير في إنتاج الخدمة مما يساعدها على تخصيص المساعدين بين العمليات والمهام المختلفة.

وفي ظل الدراستين السابقة المشار إليها فإن أغلب المنشآت سوف تلجأ إلى المكاتب الكبرى أكثر من المكاتب الصغرى وهذا يمكن أن يدفع المراجعين لتكوين منشآت محاسبية في شكل شركات أشخاص أو شركات مساهمة أقوى من المنشآت الفردية والذي بدوره سوف يساهم في تقوية المهنة ويرفع من مستوى الثقة في الخدمات التي تقدمها.

(4) أتعاب عملية المراجعة:

يبحث ملاك المنشآت عن مراجعين من بين مجموعة متنافسة من مكاتب المراجعة العاملة بالسوق بحيث يتمتع هؤلاء المراجعون بسمعة طيبة ومكانة ملائمة، ويكون لديهم كفاءات فنية وقدرات خاصة تتناسب مع حجم وتعقيدات المنشآت تحت المراجعة، ذلك لأن حجم أعمال عملية المراجعة ترتبط في الغالب بحجم المنشأة الخاضعة لعملية المراجعة وتعقيدات عملياتها، وبالتالي فإنه من المتوقع أن يؤثر ذلك بشكل مباشر على مستوى الأتعاب على اعتبار أن المنشآت الكبيرة تحتاج إلى خدمات أكثر من المنشآت صغيرة الحجم، عليه فإن عملية اختيار المراجع تتأثر بالأتعاب إذا كنا نريد الحصول على مراجع مناسب لحجم ونوع عملية المراجعة¹³⁷.

(5) حجم منشأة العميل وقوته المالية:

أن العميل القوي مالياً وذا الحجم الكبير يهمل الاحتفاظ بمساحته في السوق، وقوة أوراقه المالية، الأمر الذي يتأتى -بالإضافة لعناصر أخرى ذاتية - بنشر تقارير مراجعة عنه ذات مصداقية وصدى إعلامي، وهذا ما يؤدي إلى طلبه لجودة عالية في عملية المراجعة¹³⁸، وبالتالي فإن حجم منشأة العميل يعتبر من العوامل الهامة لاختيار المراجع .

¹³⁶ Beston,G, "The Market for Public Accounting Services :Demand Supply and Regulation" ,The Accounting Review,1978, p26.

نقلاً عن:

ثناء عطية فراج وآمال محمد كمال، مرجع سبق ذكره، ص9.

¹³⁷ علي أحمد زين، مرجع سبق ذكره، 1999، ص17.

¹³⁸ محمد حسني عبد الجليل صبيحي، مرجع سبق ذكره، 1995، ص33.

(6) تعقيد أعمال الشركة تحت المراجعة:

كلما ازدادت أعمال الشركة تحت المراجعة تعقيدا كلما تطلب الحال اختيار مراجع تتوافر فيه الكفاءة الفنية والمعرفة المتخصصة في مجال المراجعة وعنده قدرات خاصة بما يمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية بحرية تامة.

(7) التفرغ لعملية المراجعة:

هناك من يمارس مهنة المراجعة على سبيل التفرغ، أي أن المراجعة تعتبر عمله الرسمي وهناك من يمارسها بجانب عمله الرسمي وبالطبع تملك الفئة الأولى الوقت الكافي لمزاولة المهنة، ولكن الفئة الثانية قد لا تملك ذلك الوقت، ويرى البعض¹³⁹ أن موازنات الوقت وضغط الوقت المخصص لأعمال المراجعة تمثل مشكلة تنعكس آثارها مباشرة على الجودة المعيارية لعملية المراجعة وبالتالي انخفاض فعالية المراجعة.

(8) استقلال المراجع الخارجي:

يمثل استقلال المراجع الخارجي حجر الزاوية في ممارسة المهنة، ويتطلب الاستقلال قيام المراجع الخارجي بعمله دون التعرض إلى أي ضغوط. ويمكن القول أنه بدون الاستقلال تصبح عملية المراجعة بدون مبرر على الإطلاق وتفقد دورها الاجتماعي، بل يغدو ضررها أكثر من نفعها. ولهذا كان استقلال المراجع الخارجي من الموضوعات التي تحظى باهتمام كبير من قبل الأطراف المستفيدة.

وقد أكدت دراسة قام بها علقم والرجبي (1997)¹⁴⁰ إلى ضرورة توفير الحماية القانونية اللازمة للمراجع الخارجي حتى يحافظ على استقلاله وذلك عن طريق النص على تحديد الجهة المسؤولة عن اختيار وعزل المراجع. ولهذا فاستقلال المراجع الخارجي يعتبر من أهم العوامل التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند اختياره لأنه كلما تم تعيين أو عزل المراجع الخارجي بواسطة أي جهة أخرى غير إدارة المشروع كالجمعية العمومية للمساهمين مثلاً كلما كان ذلك دعماً لاستقلاله.

(9) سلوك المراجع الخارجي:

¹³⁹ إبراهيم طه عبد الوهاب، "نحو تحقيق فعالية وكفاءة المراجعة من خلال متطلبات معايير المراجعة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد التاسع عشر، العدد الثالث، 1995، ص13.

¹⁴⁰ محمد أحمد علقم ومحمد تيسير الرجبي، "عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية"، دراسة ميدانية، مجلة دراسات، الجامعة الأردنية، العدد الأول، 1997، ص134.

هناك بعض العناصر التي تؤثر على جودة عملية المراجعة مثل: التأهيل العلمي والمهني وإلمام جميع فريق عمل المراجعة بمعايير المحاسبة ومعايير وإجراءات المراجعة وتوافر الأمانة والنزاهة في مساعدي المراجعة وزيادة المعايير الأخلاقية لفريق العمل وتقويم نظام الرقابة الداخلية للعميل والتخطيط لعملية المراجعة وتوافر وسائل لمراقبة تنفيذ إجراءات المراجعة و استقلال مكتب المراجعة. فالالتزام بالمعايير المهنية وقواعد وآداب سلوك المهنة تعتبر من العوامل المهمة عند اختيار المراجع الخارجي¹⁴¹.

2-7-2: عزل المراجع الخارجي:

لاشك أن من أكثر الأمور التي تؤثر في حياد و استقلالية المراجع أن يكون تحت رحمة أي فرد أو جهة في الشركة محل المراجعة وخاصة مجلس الإدارة، حيث يستطيع عزله عن مركزه إذا حاول الكشف عن المخالفات التي تكون قد وقعت في تقرير للمساهمين، من أجل ذلك كان لا بد من توفير الضمانات التي تحميه من العزل التعسفي، لهذا أعطيت معظم التشريعات حق عزله للجمعية العمومية للمساهمين، كما أعطيت له حق الدفاع عن نفسه أمام الجمعية¹⁴².

ويجب أن لا يكون العزل بسبب جدية المراجع وإخلاصه وأمانته واكتشافه للكثير من الأخطاء والمخالفات بل يجب أن يكون هناك أسباب موضوعية نذكر منها¹⁴³:

1. استقالة المراجع أو اعتذاره أو الامتناع عن العمل أو الوفاة.
2. فقدان المراجع للأهلية المدنية.
3. حكم على المراجع بجناية أو جريمة أخلاقية مخلة بالشرف.
4. توقف انتساب المراجع لجمعية المراجعين.
5. عدم تفرغ المراجع للمهنة والقيام بأعمال محظور عليه القيام بها وحكم تأديبياً لذلك.
6. قيام المراجع بتصرف مُخل بالمسؤوليات المنوطة به.
7. قيام المراجع بتصرف يُسئ إلى كرامة المهنة وكرامة الزملاء.
8. قيام المراجع بتصرف مُخل بقواعد وآداب السلوك المهني.
9. قيام المراجع بإذاعة أسرار الشركة للمساهمين وغيرهم وفي أي مكان.

¹⁴¹ محمد حسني عبد الجليل صبيحي، مرجع سبق ذكره، 1995، ص38.

¹⁴² محمود عبد المنعم عبد المنعم؛ وعيسى محمد أبو طبل، المراجعة أصولها العلمية والعملية، القاهرة: دار النهضة العربية، 1982، ص94.

¹⁴³ خالد الخطيب و خليل الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، عمان: دار المستقبل، 1998، ص132.

10. قيام المراجع بالمضاربة بأسهم الشركة التي يراجع حساباتها.

ومما تقدم يمكن أن تخلص الباحثة إلى إن التعيين والعزل يجب أن يناف بجهة واحدة تضمن استقلال المراجع ولهذا فإن هناك العديد من الأسس والمعايير التي تحكم تعيينه وكذلك أسباب موضوعية تؤدي إلى عزله، والهدف من ذلك هو إبعاد تعيين المراجع أو عزله عن ميول وأهواء إدارة الشركة، وأن تكون هذه الجهة حريصة على مصالح مستخدمي المعلومات المحاسبية.

الخارجي المراجع تغيير في المؤثرة 1-2-7-2: العوامل

المراجع مباشرة مع يرتبط قسم قسمين، إلى الخارجي المراجع تغيير على تؤثر التي العوامل تقسم المراجعة¹⁴⁴. محل بالشركة مرتبط الآخر والقسم المراجعة) (مكتب نفسه

أ- العوامل المرتبطة بالشركة وهي:

1. تغيير الإدارة.

بالإدارة ارتباطه بسبب السابق المراجع بعزل الجديدة الإدارة تقوم ما غالباً الإدارة تتغير عندما الجديدة للإدارة الوجود إثبات بسبب أو معهم قوية بعلاقة يرتبط مراجع تعيين أجل من السابقة أو

2. رغبة الإدارة في الحصول على مراجع يتوافق مع سياساتها.

تحقيق أجل من سياستها، مع يتوافق مراجع على الحصول في المراجعة محل الشركات ترغب وفي التجاوزات بعض عن المالية القوائم في الإفصاح أو عدم معينة محاسبية سياسات تطبيق أهدافها مثل رغبات الإدارة إلى الامتثال المراجع رفض فإذا سلبي. أو متحفظ رأي إبداء المراجع على يكون الحالة هذه لا مراجعة عملية الحصول على إلى بالنهاية يؤدي قانوني غير الإجراء وهذا المراجع، بتغيير الإدارة تقوم للشركة الحقيقي الوضع تعكس

ب- العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة :

1. الرغبة في التعامل مع مكاتب المراجعة كبيرة وذات سمعة وشهرة.

¹⁴⁴ محمد مفلح الجعافرة، مرجع سبق ذكره، ص 45-46.

مثل ايجابية انطباعات على أساسا يعتمد المراجعة لمكاتب المراجعة محل الشركات اختيار إن هذه تضيفه لما عالية. وذلك مراجعة فاعلية على الحصول اجل من الجودة والسمعة بالعمل التخصص التي تتمتع المكاتب إن يلاحظ حيث .المساهمين قبل من إدارتها ومجلس بالشركة ثقة من المشهورة المكاتب .الأخرى المكاتب من اقل تغييرها نسبة تكون الكبيرة والشهرة بالسمعة

2. عدم رضا الإدارة عن جودة المراجعة التي تقدمها مكتب المراجعة

قوائم عنها ينتج عالية فاعلية ذات عمليات مراجعة على للحصول المراجعة محل الشركات تسعى هذه الشركات. مع علاقة له من وجميع المساهمين ثقة من يزيد مما للشركة الحقيقي الوضع تعكس مالية محل تقوم الشركات وغيرها. لذلك قروض على الحصول مثل كبيرة فائدة أيضاً للشركات يكون وأحياناً فاعلية بسبب انخفاض يقدمها التي المراجعة عمليات عن الرضا عدم نتيجة المراجع بعزل أحياناً المراجعة .بها يقوم التي المراجعة لعمليات المراجعة

3. ضعف التأهيل العلمي والمهني للعاملين بمكتب المراجعة.

عملية انجاز في أساسياً دوراً المراجعة بمكاتب العاملين للمراجعين والمهني العلمي التأهيل يلعب الخارجي المراجع فاعلية زادت والمهني العلمي التأهيل زاد وكلما ومُرض، صحيح بشكل المراجعة علمياً مؤهل مراجعة فريق مع التعامل المراجعة محل الشركات ترغب كما المراجعة، محل للشركات إلى تغيير تؤدي التي العوامل من المراجعة بمكتب العاملين والمهني العلمي التأهيل ضعف ويعتبر ومهنيّاً .الخارجي المراجع

لا تؤدي زيادة عدد السنوات التي يمضيها المراجعون في مراجعة حسابات نفس المنشآت إلى التأثير سلباً على جودة الأداء المهني للمراجعين، حيث أن طول فترة ارتباط المراجعين بالمنشآت محل المراجعة لا تؤثر على الأداء، في حالة التزام المراجعين بتنفيذ عملياتهم وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، والتي تساهم بدورها في تدعيم استقلالية المراجع ، وتمكنه من تنفيذ اختبارات المراجعة التي تزيد من احتمالات اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية في ضوء خبرتهم بطبيعة نشاط المنشأة والمخاطر المرتبطة بها.

غير أن تدعيم استقلالية المراجع وتحسين مستوى جودة أداء عملية المراجعة يتطلب من وجهة نظر الباحث تحديد فترة زمنية قصوى للارتباط بين المراجع والمنشأة لا تزيد عن خمس سنوات، تلافياً للمخاطر الناجمة عن علاقات الألفة التي قد تنشأ بين المراجع وإدارة منشأة العميل، أو بسبب روتينية اختبارات

المراجعة التي يتم تنفيذها، والتي قد يترتب عليها إغفال التقرير عن بعض الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

خلاصة الفصل:

من خلال مناقشة موضع كفاءة وفعالية أداء عملية المراجعة، وعناصرها الأساسية، وعلاقة كل عنصر منها بكفاءة وفعالية الأداء المهني للمراجع الخارجي تستنتج الباحثة ما يلي :

- أنه يتم تحقيق كفاءة عملية المراجعة من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمراجع سواء أكانت هذه الموارد بشرية متمثلة في المراجعين الأكفاء أو مادية متمثلة في الموازنات المالية المخصصة للمراجع وبعض المعدات والأدوات الأخرى، وبالتالي يمكن تعريف كفاءة الأداء في المراجعة بأنها قيام المراجع الخارجي بتنفيذ عملية المراجعة في كل مراحلها بدقة عالية مستعيناً بخبرته المهنية مع التزامه بمعايير الأداء المهني للمراجعة.
- إن مصطلح الفاعلية يتعلق بدرجة بلوغ النتائج، أي الفرق بين النتائج المحققة والنتائج المتوقعة، وهي في الوقت نفسه ترتبط بدرجة تحقيق الأهداف، وعليه يمكن القول أنه كلما كانت النتائج المحققة أي ما تم تحقيقه من أهداف أقرب من النتائج المتوقعة أي الأهداف المسطرة كلما كانت المؤسسة أكثر فعالية، والعكس بالعكس، وبالتالي يمكن القول بأن فاعلية المراجعة تتمثل في قدرة الأساليب التي يستخدمها المراجع على تحقيق هدف المراجعة في إبداء الرأي الفني المحايد- بأفضل صورة ممكنة.
- تعني الرقابة على جودة الأداء المهني تأكيد الحصول على أحسن أداء للخدمة، أما أساليب الرقابة على جودة أعمال المراجعة فهي الأدوات التي تستخدمها مكاتب المراجعة للتأكد من أن معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً قد طبقت واتبعت في كل حالة مراجعة على حده، ونتيجة لذلك فإن المكاتب تستمر في الاحتفاظ بمستوى مقبول من الممارسة المهنية.

- عنصر الإستقلالية من أكثر العناصر التي حظيت باهتمام كبير من قبل الأطراف المستفيدة من المعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية التي تمت مراجعتها وذلك لأنها تعكس مستوى الثقة بتلك القوائم والتقارير، ومن هنا ينبغي الاهتمام بالاستقلال التام للمراجع، لما له من أثر بالغ على نتائج أعمال المراجعة ومستوى جودتها.
- إن جودة أداء عملية المراجعة تتأثر بأتعاب عملية المراجعة أي كلما زادت الأتعاب تسنى للمراجع الخارجي القيام بعمليات فحص أكثر للقوائم المالية، وبالتالي من المنطقي ازدياد جودة الأداء تبعاً لذلك والعكس بالعكس، وأن ارتفاع نسبة أتعاب احد العملاء إلى إجمالي دخل المكتب من جميع العملاء يؤثر سالباً على جودة الأداء .
- ضرورة توافر قدر كاف من التأهيل العلمي للمراجع بما يمكنه من أداء مهمته بكفاءة وفعالية عاليتين، وكذلك التأهيل بالخبرة العملية المتمثلة في سنوات الخبرة التي يقضيها المراجع في ممارسة المهنة إلى جانب التعليم المستمر له لربطه بالتطورات التي تحدث بشكل دائم، أي أنه كلما زادت معرفة وخبرة المراجع زادت معها قدرته على تحسين الأداء ورفع مستوى المهنة.
- ضرورة تحديد فترة زمنية لاستمرار المراجع بمراجعة أعمال العميل، ولا يجوز لأي منهم سواء مكتب المراجعة أو العميل الاعتذار عن الاستمرار بعملية المراجعة إلا بوجود أسباب تتعلق بفاعلية عملية المراجعة.

وفي ظل ما سبق عرضه في هذا الفصل وتحقيقاً لأهداف الدراسة. فإن الأمر يستلزم إجراء دراسة ميدانية على عينة من المراجعين الخارجيين المرخص لهم بمزاولة المهنة من خلال المكاتب الخاصة. حول مدى التزامهم بتوفير عناصر رفع كفاءة وفعالية الأداء المهني، وهو ما سيتم تناوله في الفصل التالي.

1-3: الإطار العام للمنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية

يهدف هذا المبحث إلى معرفة الخطوات التي اتبعتها الباحثة في سبيل إجراء الدراسة الميدانية، ولقد تم تحديد هذه الخطوات في الآتي:

1-1-3: فرضيات الدراسة

تتمثل فرضيات الدراسة في الفرضيات التالية :-

الفرضية الرئيسية :- يلتزم المراجعون الخارجيون بتوفير عناصر رفع كفاءة و فعالية عملية المراجعة الخارجية .

ولاختبار هذه الفرضية يتم اختبار الفرضيات الفرعية التالية:

الجودة رقابة عناصر الفرضية الفرعية الأولى :- يلتزم المراجعون الخارجيون المزاوون للمهنة بتوفير المراجعة. أعمال على

استقلالية عناصر الفرضية الفرعية الثانية :- يلتزم المراجعون الخارجيون المزاوون للمهنة بتوفير . المراجع

ألعاب عدالة مقومات الفرضية الفرعية الثالثة:- يلتزم المراجعون الخارجيون المزاوون للمهنة بتوفير . المراجعة

فترة ملائمة الفرضية الفرعية الرابعة:- يلتزم المراجعون الخارجيون المزاوون للمهنة بتوفير عناصر المراجع. استمرارية

المراجعين المراجعون الخارجيون المزاوون للمهنة على توفير كواثر الفرضية الفرعية الخامسة:- يلتزم .وعملياً علمياً المؤهلين

2-1-3: مجتمع الدراسة وعينتها

1-2-1-3:مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين المزاولين لمهنة المراجعة من خلال مكاتب المراجعة المرخص لها من قبل نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين وذلك في حدود مدينة طرابلس، وتم اختيار المدينة نظراً لكبر حجم مكاتب المراجعة بها وتركز عدد كبير من المراجعين فيها، ونظراً لأن أغلب الشركات العاملة في ليبيا المحلية منها والأجنبية تتركز في هذه المدينة، ولعل ذلك يعد مؤشراً على أن هؤلاء المراجعين والذين عددهم حوالي (2422) لديهم خبرة في التعامل مع السجلات والدفاتر والتقارير. قد تميزهم عن غيرهم من المراجعين .

2-2-1-3: عينة الدراسة

نظراً لصعوبة الاتصال بجميع مفردات المجتمع لذلك تم اختيار عينة عشوائية بسيطة من المراجعين المزاولين لمهنة المراجعة من خلال مكاتب المراجعة المرخص لها من قبل نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين وذلك في حدود مدينة طرابلس وحتى يكون حجم العينة مناسباً ثم استخدام قانون تحديد حجم العينة التالي¹⁴⁵:

$$n = \frac{Np(1-p)Z^2_{(1-\frac{\alpha}{2})}}{(N-1)B^2 + P(1-P)Z^2_{(1-\frac{\alpha}{2})}} \setminus$$

تتمثل الحد الأقصى للخطأ B تمثل عدد مجتمع الدراسة و N تمثل حجم عينة الدراسة و n حيث النسبة المفترضة، و $Z_{(1-\frac{\alpha}{2})}$ قيمة جدول التوزيع الطبيعي و α مستوى تمثّل P المسموح به و المعنوية.

لجعل حجم العينة أكبر ما يمكن، وعند مستوى المعنوية $P=0.05$ ، $B=0.05$ وبفرض أن $\alpha = 0.05$ ، نجد أن $Z_{(1-\frac{\alpha}{2})} = Z_{(0.975)} = 1.96$ ، ومنها ثم تحديد حجم عينة الدراسة كالآتي:

$$n = \frac{Np(1-p)Z^2_{(1-\frac{\alpha}{2})}}{(N-1)B^2 + P(1-P)Z^2_{(1-\frac{\alpha}{2})}} = \frac{2422 \times 0.5 \times 0.5 \times (1.96)^2}{2422 \times (0.05)^2 + 0.5 \times 0.5 \times (1.96)^2} = \frac{2326.0888}{7.0129} = 330$$

سليمان محمد طشوش، أساسيات المعاينة الإحصائية، عمان: دار الشروق لنشر والتوزيع، 2001، ص 85. ¹⁴⁵

أي أن حجم عينة الدراسة حوالي 330 مفردة (مراجع) يتم اختيارها عشوائيا من مجتمع الدراسة المشار إليه.

3-1-3: تصميم واختيار أداة الدراسة (صحيفة استبانة)

تم الاعتماد على صحيفة استبانة كأداة لجمع البيانات الأولية واللازمة للدراسة حيث تم تصميم صحيفة استبانة لذلك مع الحرص على صياغة مجموعة من الأسئلة تهدف للحصول على بيانات تخدم أساسا دراسة الموضوع من خلال مشكلة البحث والفرضيات المعدة لذلك.

3-1-3:تصميم صحيفة استبانة :

لقد تم تصميم صحيفة استبانة بشكل مبدئي وكانت تحتوي علي عدد من الأسئلة التي تدور حول محاور الدراسة، وللتأكد من أن أسئلة صحيفة الاستبانة تحقق الغرض الذي أعدت من أجله وهو هدف الدراسة، تم عرض الاستبانة علي الأستاذ المشرف لمراجعتها وإبداء الملاحظات حيالها، فكان له ملاحظات جوهرية علي مجموعة من الأسئلة، وإلغاء بعض العبارات المتكررة، ونصح الباحثة بعرضه علي أساتذة متخصصين، ولقد قامت الباحثة بتوزيع عدة نسخ من صحيفة الاستبانة على عدد من المحكمين من أساتذة الجامعات في مجال المحاسبة والمراجعة الذين كانت لهم بعض الملاحظات حيث تم إعادة النظر في صياغة صحيفة الاستبانة بما يتفق وتلك الملاحظات, وقد روعي في إعداد صحيفة الاستبانة وضوح الفقرات وسهولة الإجابة عليها، حيث طلب من أفراد العينة وضع علامة (✓) أمام الإجابة التي يراها المستجيب مناسبة.

3-1-3:محاور صحيفة الاستبانة :

من خلال ما تم استخلاصه من الجانب النظري لهذه الدراسة قامت الباحثة بتصميم صحيفة استبانة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة حيث تم تقسيمها إلى عدة أجزاء وذلك على النحو التالي:

المجموعة الأولى:- تشتمل على 5 أسئلة تدور حول الخصائص العامة لمفردات العينة وتتمثل هذه الخصائص في الوضع القانوني والمؤهل العلمي والتخصص العلمي وعدد سنوات ممارسة المهنة.

. المراجعة أعمال على الجودة رقابة المجموعة الثانية:- تشمل 6 عبارات تتعلق بعناصر

المراجع. استقلالية المجموعة الثالثة:- تحوي 6 عبارات تتعلق بعناصر

المراجع. أتعاب عدالة المجموعة الرابعة:- تضم 6 عبارات تتعلق بمقومات

المراجع. استمرارية فترة ملائمة المجموعة الخامسة:- تحتوي على 6 عبارات تتعلق بعناصر

المجموعة السادسة:- تشمل 6 عبارات تتعلق بالتأهيل العلمي والعمل للراجع.

Validity tests 3-3-1-3 اختبارات الصدق " الصلاحية :

يقصد باختبار صدق أداة جمع المعلومات والبيانات "مدى قدرتها على أن تقيس ما تسعى الدراسة إلى قياسه فعلاً، بحيث تطابق المعلومات التي يتم جمعها مع الحقائق الموضوعية¹⁴⁶.

وللتأكد من صدق وصلاحية صحيفة الاستبانة قامت الباحثة بالاختبارات الآتية :

أ- مراعاة الصدق الظاهري : Face validity

وهو القيام بتقييم الأداة، باستخدام مجموعة من المحكمين والمختصين، عادة يكونون خبراء في القياس، أو باحثين لديهم خبرة طويلة بالموضوع يراجعون العبارات والأسئلة ويقررون، ما إذا كان يعتقدون أنها سوف تقيس الظاهرة أو المتغير محل الدراسة¹⁴⁷.

تم صياغة وبناء نموذج الاستبانة وقدم إلى مجموعة من الأساتذة المتخصصين كمحكمين، وقد قدمت بعض الآراء والملاحظات حول فقرات الاستبانة، أدت إلى أعادت صياغة بعض فقراته بما يتفق وتلك الملاحظات التي أبدتها الأساتذة المحكمون ليتم عرضه مره أخرى بعد تعديله على الأستاذ المشرف، واعتبرت الباحثة ذلك تحقيقاً لصدق الاستبانة وتناسبه مع أهداف الدراسة من ناحية وصلاحيته للإجابة على أسئلته من ناحية أخرى.

Content validity ب- مراعاة صدق المحتوى (أو صدق المضمون) :

ويستهدف التأكد من أن أداة جمع المعلومات Logical وهو ما يسمى الصدق المنطقي أحياناً والبيانات تتضمن كافة الجوانب و المتغيرات و الأبعاد الخاصة بالمشكلة ومدى شمولها وتحديد لها لموضوع

¹⁴⁶ سمير محمد حسين، تطبيقات في مناهج البحث العلمي، القاهرة: عالم الكتب، 1993، ص 242 .

¹⁴⁷ محمد الوفائي، مناهج البحث في الدراسات الاجتماعية والإعلامية، القاهرة: مكتبة الانجلو المصرية ، 1989، ص 212 .

الدراسة والمواقف والجوانب التي تقيسها، وقد راعت الباحثة جانب صدق المحتوى في الصحيفة، من خلال التأكد من أن جميع الأسئلة التي تحتويها الصحيفة تغطي جميع أبعاد المشكلة قيد الدراسة، كما تغطي جميع جوانب وأبعاد التساؤلات الرئيسية والفرعية المنتقاة من الإطار النظري للدراسة .

Reliability ج. اختبار الثبات :

يقصد بالثبات الوصول إلى نفس النتائج بتكرار تطبيق المقاييس على نفس الأفراد، في نفس المواقف أو الظروف، وبالتالي فإن كافة الإجراءات يجب أن تتسم بالدقة والاتساق والثبات للوصول إلى ثبات النتائج¹⁴⁸.

وللتأكد من ثبات الاختبار " أداة الدراسة " قامت الباحثة بتوزيع صحيفة الاستبانة على 10 من المشمولين بالدراسة، كعينة استطلاعية تم اختيارها من مجتمع البحث ومن خارج العينة، لغرض تجريب الصحيفة لمعرفة جودتها، ومدى سهولة، ووضوح الأسئلة وعباراتها للمبحوثين، ومعرفة مدى تغطية الصحيفة لموضوع الدراسة، والابتعاد عن الغموض، وأيضا لمعرفة الزمن الذي يحتاجه المشارك للإجابة على الأسئلة، لكي يؤخذ في الاعتبار عند جمع البيانات، وتفادي ملل المبحوث، ومعرفة مدى تقبل أفراد العينة لطبيعة الأسئلة، وتكوين فكرة عامة عن ردود الأفعال تجاه أسئلة الصحيفة وفقراتها، وبذلك تمكنت الباحثة من إعطاء صورة واضحة وواقعية للمساعددين في عملية جمع البيانات عن كيفية التعامل مع المبحوثين.

4-3-1-3: إجراءات توزيع صحيفة الاستبانة

بعد الانتهاء من التأكد من صدق و ثبات الاستبانة والانتهاء من تحديد مجتمع الدراسة قامت الباحثة بالخطوات التالية:

- أ- توزيع عدد(330) صحيفة استبانة على مفردات عينة الدراسة ممن تم اختيارهم عشوائيا، وذلك بالاتصال المباشر بعد توضيح الغرض من هذا الاستبانة.
- ب- إعطاء فرصة كافية لجمع الاستبانة، حيث تم منح فترة تتراوح ما بين 3 أسابيع إلى شهر للمشاركين.

ج- قامت الباحثة بعد ذلك بجمع 289 صحيفة استبانة من صحف الاستبانة الموزعة والجدول رقم (1) يبين عدد الاستثمارات الموزعة والمتحصل عليها ونسبة الفاقد.

جدول رقم (1): الاستثمارات الموزعة والمتحصل عليها ونسبة الفاقد منها

عدد الاستثمارات الموزعة	عدد الاستثمارات المتحصل عليها	عدد الاستثمارات المفقودة والمستبعدة	نسبة الفاقد %	نسبة الصالح للتحليل %
330	289	41	12.42	87.58

4-1-3: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

1-4-1-3: اختبار معامل كرونباخ ألفا (α) للصدق والثبات¹⁴⁹

يعتبر اختبار كرونباخ ألفا من الاختبارات الإحصائية المهمة لتحليل البيانات الأولية المتحصل عليها بواسطة صحيفة الاستبانة، حيث للقيام بأي تحليل للبيانات يتم إجراء اختبار معامل كرونباخ ألفا (α) وذلك لاختبار مدى ثبات مصداقية إجابات مفردات عينة الدراسة عن الأسئلة الواردة بصحيفة الاستبانة حيث :

$$\alpha = \left(\frac{N}{N-1} \right) \left(1 - \frac{\sum \sigma_q^2}{\sigma_t^2} \right)$$

= عدد الأسئلة في الاستبانة، σ_q^2 = تباين السؤال، σ_t^2 = تباين جميع N حيث أن : α = معامل الثبات، الأسئلة.

وتكون قيمة معامل كرونباخ ألفا ما بين (0 : 1) حيث يبين مدى الارتباط بين إجابات مفردات العينة فعندما تكون قيمة معامل كرونباخ ألفا صفر فيدل ذلك على عدم وجود ارتباط مطلق ما بين إجابات

(، عمان: دار الحامد، 2005، ص49. SPS محمود مهدي البياتي، تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي¹⁴⁹)

مفردات العينة، أما إذا كانت قيمة معامل كرونباخ ألفا واحد صحيح فهذا يدل على أن هناك ارتباط تام بين إجابات مفردات العينة. ومن المعروف أن أصغر قيمة مقبولة لمعامل كرونباخ ألفا (α) هي 0.6 وأفضل قيمة تتراوح بين (0.7 إلى 0.8) وكلما زادت قيمته عن 0.8 كان ذلك أفضل.

3-4-1-2: التوزيع النسبي¹⁵⁰:

يستخدم أسلوب التوزيع النسبي لوصف طبيعة إجابات مفردات العينة على سؤال معين فإذا كان المقياس المستخدم هو مقياس ليكارت الخماسي يتم الوصف كالآتي:-

أ- إذا كانت نسبة إجابات مفردات العينة مرتفعة في (غير موافق بشدة) وتنخفض تدريجياً مع ارتفاع درجة الموافقة يشير إلى أن درجة الموافقة منخفضة جداً.

ب- إذا كانت نسبة إجابات مفردات العينة مرتفعة في (غير موافق) وتنخفض تدريجياً مع الارتفاع والانخفاض في درجة الموافقة يشير إلى أن درجة الموافقة منخفضة.

ج- إذا كانت نسبة إجابات مفردات العينة مرتفعة في (محايد) وتنخفض تدريجياً مع الارتفاع والانخفاض في درجة الموافقة يشير إلى أن درجة الموافقة متوسطة.

د- إذا كانت نسبة إجابات مفردات العينة مرتفعة في (موافق) وتنخفض تدريجياً مع انخفاض وارتفاع درجة الموافقة يشير إلى أن درجة الموافقة عالية.

هـ- إذا كانت نسبة إجابات مفردات العينة مرتفعة في (موافق بشدة) وتتناقص تدريجياً مع انخفاض درجة الموافقة يشير إلى أن درجة الموافقة عالية جداً.

3-4-1-3: اختبار ولكوكسن حول المتوسط (Wilcoxon test)¹⁵¹:

¹⁵⁰ عابدة نخلة رزق الله، دليل الباحثين في التحليل الإحصائي، القاهرة؛ دار الكتب، 2002، ص158.

¹⁵¹ مجدي عبد الكريم حبيب، الإحصاء اللابارامترى، مكتبة النهضة المصرية، 2001، ص156.

يستخدم اختبار ولكوكسن لاختبار الفرضيات الإحصائية المتعلقة بمتوسط مجتمع الدراسة إذا كانت بيانات عينة الدراسة وصفية قابلة للترتيب أو كمية ولا تتبع التوزيع الطبيعي لذلك يتم استخدام هذا الاختبار لاختبار معنوية درجة الموافقة على كل سؤال من أسئلة الاستبانة حيث تكون:

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على السؤال لا يختلف معنويًا عن المتوسط المفترض (μ_0) .

مقابل الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على السؤال يختلف معنويًا عن المتوسط المفترض (μ_0) .

$$Z = \frac{R - \frac{n(n+1)}{4}}{\sqrt{\frac{n(n+1)(2n+1)}{24}}} \quad \text{حيث } Z \text{ يكون إحصائي الاختبار (} n > 25 \text{) أما إذا كان حجم العينة كبير}$$

(أو مجموع رتب الفروق التي $R-$ تمثل مجموع رتب الفروق التي إشاراتها سالبة R حيث)
 (أيهما أقل. وبالتالي يتم إيجاد قيمة الدلالة المعنوية المحسوبة باستخدام التوزيع $(R+)$ إشاراتها موجبة الطبيعي المعياري ومقارنته بمستوى المعنوية المأخوذ في الاعتبار (عادة 5%).

فإذا كانت قيمة الدلالة المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية المأخوذ في الاعتبار (عادة 5%)
 (نرفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة. وهذا يدل على أن متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنويًا عن المتوسط المفترض (μ_0)). ولمعرفة ما إذا كانت درجة الموافقة عالية أو منخفضة نقارن متوسط إجابات مفردات عينة الدراسة بالمتوسط المفترض (μ_0)) فإذا كان متوسط إجابات مفردات عينة الدراسة أكبر من المتوسط المفترض (μ_0)) فهذا يدل على أن متوسط درجة الموافقة يزيد معنويًا عن المتوسط المفترض مما يشير إلى ارتفاع درجة الموافقة. في حين إذا كان متوسط إجابات مفردات عينة الدراسة أقل من المتوسط المفترض (μ_0)) فهذا يدل على أن متوسط درجة الموافقة يقل معنويًا عن المتوسط المفترض مما يشير إلى انخفاض درجة الموافقة.

حول المتوسط¹⁵²: 4-1-3Z: اختبار

عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، الإحصاء للعلوم الإدارية والتطبيقية، عمان؛ دار الشروق، 1997، ص 332. ¹⁵²

حول المتوسط لاختبار الفرضيات الإحصائية المتعلقة بمتوسط المجتمع إذا Z يستخدم اختبار كانت بيانات العينة كمية أي (في المستوى الفكري على الأقل) وتتبع التوزيع الطبيعي أو حجم العينة كبير حيث تكون:

الفرضية الصفرية: متوسط المجتمع الذي سحبت منه العينة لا يختلف معنويًا عن المتوسط المفترض (μ_0).

مقابل الفرضية البديلة: متوسط المجتمع الذي سحبت منه العينة يختلف معنويًا عن المتوسط المفترض (μ_0).

علما بأن Z فإذا كان حجم العينة كبير (أكبر من 30 مفردة) يكون إحصائي الاختبار

$$Z = \frac{\sqrt{n}(\bar{x} - \mu_0)}{S}$$

وبالتالي يتم إيجاد قيمة الدلالة المعنوية المحسوبة باستخدام التوزيع الطبيعي المعياري ومقارنته بمستوى المعنوية المأخوذ في الاعتبار (عادة 5%). فإذا كانت قيمة الدلالة المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية المأخوذ في الاعتبار (عادة 5%) نرفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة.

وهذا يدل على أن متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنويًا عن المتوسط المفترض (μ_0) . ولمعرفة ما إذا كانت درجة الموافقة عالية أو منخفضة نقارن متوسط إجابات مفردات عينة الدراسة بالمتوسط المفترض (μ_0) فإذا كان متوسط إجابات مفردات عينة الدراسة أكبر من المتوسط المفترض (μ_0) فهذا يدل على أن متوسط درجة الموافقة يزيد معنويًا عن المتوسط المفترض مما يشير إلى ارتفاع درجة الموافقة. في حين إذا كان متوسط إجابات مفردات عينة الدراسة أقل من المتوسط المفترض (μ_0) فهذا يدل على أن متوسط درجة الموافقة يقل معنويًا عن المتوسط المفترض مما يشير إلى انخفاض درجة الموافقة.

2-3: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

1-2-3: تحليل البيانات

بعد تجميع صحف الاستبانة استخدمت الباحثة الطريقة الرقمية في ترميز إجابات مفردات العينة حيث تم ترميز الإجابات المتعلقة بمقياس لكارث الخماسي كما بالجدول رقم (2):

جدول رقم (2): ترميز الإجابات المتعلقة بمقياس لكارث الخماسي

الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الرمز	1	2	3	4	5

من خلال الجدول رقم (2) نلاحظ أن متوسط هذه الدرجات (3). فإذا كان متوسط درجة إجابات مفردات عينة الدراسة لا تختلف معنويًا عن 3 فيدل على أن درجة الموافقة متوسطة، وإذا كان متوسط درجة إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد معنويًا عن 3 فيدل على ارتفاع درجة الموافقة. أما إذا كان متوسط درجة إجابات مفردات عينة الدراسة تقل معنويًا عن 3 فيدل على انخفاض درجة الموافقة وبالتالي سوف يتم اختبار ما إذا كان متوسط درجة إجابات مفردات عينة الدراسة تختلف معنويًا عن 3 أم لا. وبعد الانتهاء من ترميز الإجابات وإدخال البيانات باستخدام حزمة البرمجيات الجاهزة SPSS.

(Statistical Package for Social Sciences) تم استخدام هذه الحزمة في تحليل البيانات كما يلي:

1.2.4.1: نتائج اختبار معامل كرونباخ ألفا (α) للصدق والثبات

من أجل اختبار مصداقية إجابات مفردات العينة على أسئلة الاستبانة، فقد تم استخدام معامل ألفا (α) فوجد أن قيم معامل كرونباخ ألفا لكل مجموعة من العبارات ولجميع العبارات معا كما هو موضح بالجدول رقم (3).

جدول رقم (3): نتائج اختبار كرونباخ ألفا

م	مجموعة العبارات	معامل كرونباخ ألفا
1	المراجعة أعمال على الجودة رقابة عناصر	0.699
2	عناصر استقلالية المراجع	0.829

0.821	مقومات عدالة أتعاب المراجع	3
0.829	المراجع استمرارية فترة ملائمة عناصر	4
0.659	التأهيل العلمي والعملية للمراجع	5
0.858	جميع العبارات	

من خلال بيانات الجدول رقم (3) نلاحظ أن قيم معامل كرونباخ ألفا (α) لكل مجموعة من عبارات صحيفة الاستبانة ولجميع العبارات أكبر من 0.60 وهذا يدل على وجود ارتباط قوي بين إجابات مفردات عينة الدراسة على كل مجموعة من عبارات صحيفة الاستبانة. مما يزيد من الثقة في النتائج التي سوف نحصل عليها.

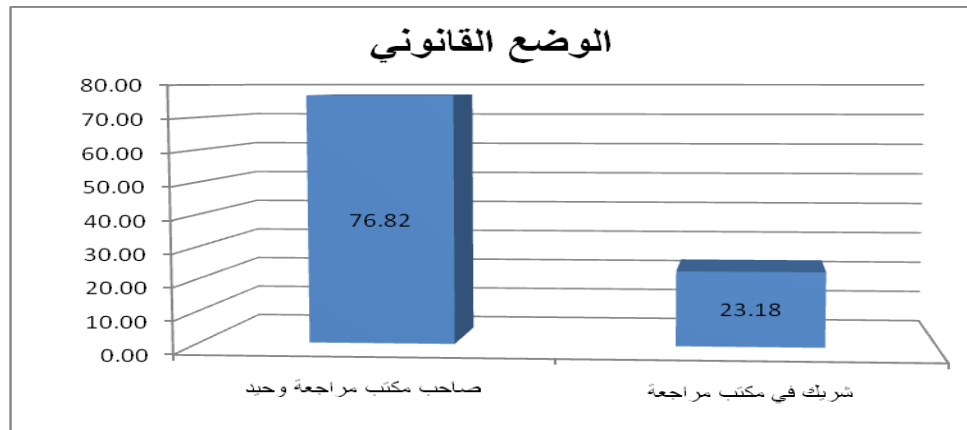
2.1.2.4: خصائص مفردات عينة الدراسة

أولاً: توزيع مفردات عينة الدراسة حسب الوضع القانوني للمكتب

الجدول رقم (4) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب الوضع القانوني للمكتب، والشكل رقم (1) يبين التمثيل البياني للتوزيع النسبي المئوي لهذه الحالة.

جدول رقم (4): التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب الوضع القانوني للمكتب.

النسبة %	العدد	الوضع القانوني
76.8	222	صاحب مكتب مراجعة وحيد
23.2	87	شريك في مكتب مراجعة
100	289	المجموع



شكل رقم (1): التمثيل البياني للتوزيع النسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب الوضع القانوني للمكتب

من خلال بيانات الجدول رقم (4) والشكل رقم (1) نلاحظ أن معظم المشاركين في الدراسة هم من أصحاب مكاتب مراجعة ويمثلون نسبة 76.8% من جميع مفردات عينة الدراسة والباقي من الشركاء في المكتب ويمثلون نسبة 23.2% من جميع مفردات عينة الدراسة. ولما كان صاحب المكتب أو الشريك هو المسؤول عن تقييم نتائج عملية المراجعة وإعداد التقرير، فهذا يعني ملائمة المشاركين في الدراسة، وموضوعية الإجابات الواردة بصحف الاستبانة.

ثانياً: توزيع مفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

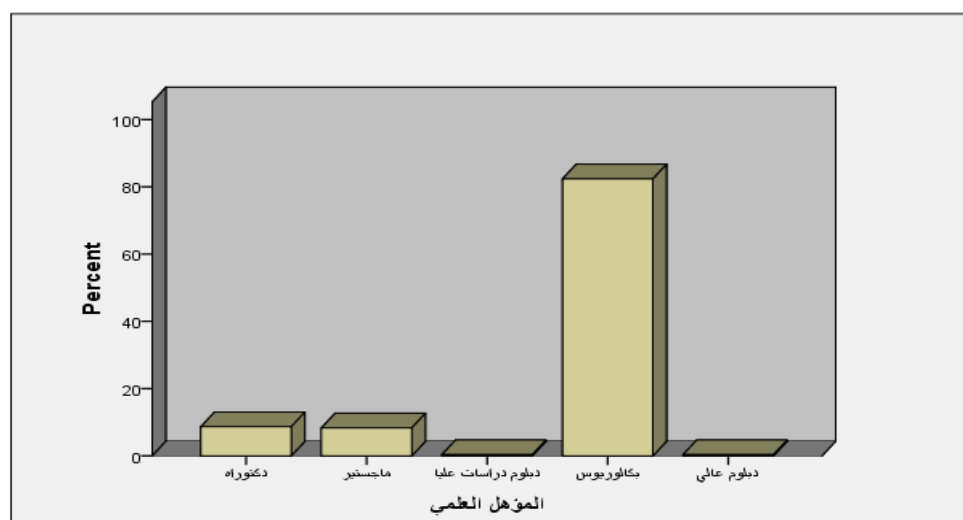
الجدول رقم (5) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي، والشكل رقم (2) يمثل الشكل البياني للتوزيع النسبي المئوي لهذه التوزيع.

جدول (5): التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	العدد	النسبة %
دكتوراه	25	8.7

8.3	24	ماجستير
0.3	1	دبلوم دراسات عليا
82.4	238	بكالوريوس
0.3	1	دبلوم عالي
100	289	المجموع

المؤهل العلمي



شكل رقم (2): التمثيل البياني للتوزيع النسبي المنوي لمفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

من خلال بيانات الجدول رقم (5) والشكل رقم (2) نلاحظ أن معظم المشاركين في الدراسة يحملون درجة البكالوريوس ويمثلون نسبة 82.4% من جميع مفردات عينة الدراسة أما حملة الدكتوراه فيمثلون نسبة 8.7% من جميع مفردات عينة الدراسة، كما يبين نفس الجدول أن نسبة حملة الماجستير 8.3% من جميع مفردات عينة الدراسة والباقي حملة مؤهلات أخرى ويمثل نسبة 0.6% من جميع مفردات عينة

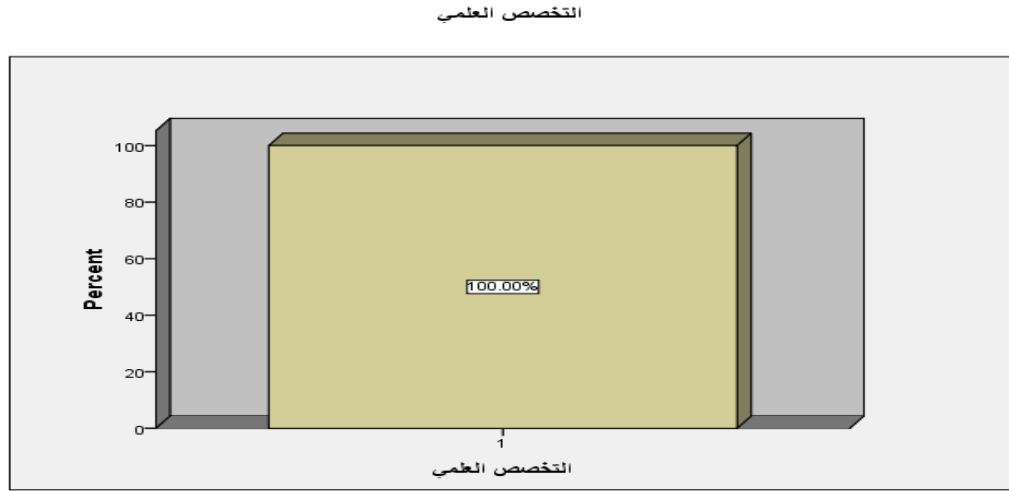
الدراسة، وبذلك نجد أن الغالبية العظمى للمراجعين المشاركين في الدراسة (99.7%) لا تقل مستوياتهم إن تمتع. العلمية عن المؤهل المنصوص عليه في قانون مزاولة المهنة رقم (116) لسنة 1973 المشاركين في الدراسة بهذه المستويات العلمية العالية له أثر إيجابي على مستوى الثقة في المعلومات، والآراء المتحصل عليها من المشاركين في الدراسة، مما يعني أن الممارسين للمهنة يتوافر لديهم قدر كاف من التأهيل العلمي والذي من المتوقع أن يكون له أثر ايجابي لممارسة المهنة على المستوى المطلوب.

ثالثاً: توزيع مفردات عينة الدراسة حسب التخصص

الجدول رقم (6) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب التخصص، والشكل رقم (3) يبين التمثيل البياني للتوزيع النسبي المئوي لهذا الحالة.

جدول رقم (6): التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب التخصص

التخصص	العدد	النسبة %
محاسبة	289	100
المجموع	289	100



شكل رقم (3): التمثيل البياني للتوزيع النسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب التخصص

من خلال بيانات الجدول رقم (6) والشكل رقم (3) نلاحظ أن جميع مفردات عينة الدراسة تخصصهم محاسبة، وهذا يتماشى مع ماورد في القانون رقم (116) لسنة 1973 والذي ينص على ضرورة أن يكون الحد الأدنى لمؤهل ممارسي المهنة بكالوريوس محاسبة.

رابعاً: توزيع مفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات ممارسة المهنة

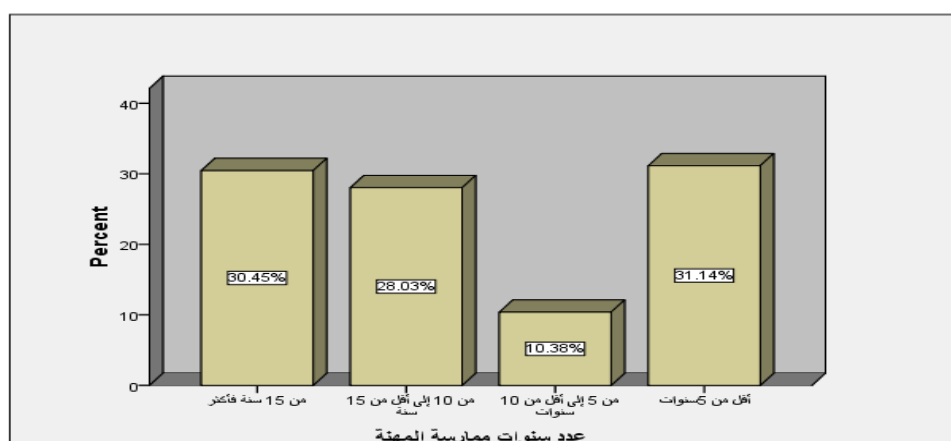
الجدول رقم (7) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات ممارسة المهنة، والشكل رقم (4) يبين التمثيل البياني للتوزيع النسبي المئوي لهذا الحالة.

جدول رقم (7): التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات ممارسة المهنة.

سنوات الخبرة	العدد	النسبة %
من 15 سنة فأكثر	88	30.4
من 10 إلى أقل من 15 سنة	81	28.0

10.4	30	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
31.2	90	أقل من 5 سنوات
100	289	المجموع

عدد سنوات ممارسة المهنة



شكل رقم (4): التمثيل البياني للتوزيع النسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات ممارسة المهنة

من خلال بيانات الجدول رقم (7) والشكل رقم (4) نلاحظ أن نسبة المراجعين الذين تقل سنوات ممارستهم لمهنة المراجعة عن 5 سنوات 31.1 % من مفردات عينة الدراسة وأن نسبة المشاركين الذين تزيد عدد سنوات خبرتهم عن 15 سنة تمثل 30.4% من جميع مفردات عينة الدراسة، أما نسبة المشاركين الذين تتراوح خبرتهم من 10 إلى أقل من 15 سنة فيمثلون نسبة 28% من جميع مفردات عينة الدراسة، وفي هذا الإطار نلاحظ أن عدد (199) مشاركاً يمثلون نسبة 68.8 % يمتلكون خبرة تزيد عن الخمس سنوات، وهذا قد يعطي إنطباعاً بتفهم المشاركين لموضوع الدراسة وبالتالي موضوعية إجاباتهم عن الأسئلة الموجهة لهم .

2-2-3: اختبار الفرضيات

أعمال على الجودة رقابة 1-2-2-3: مدى التزام المراجعين الخارجيين المزاوولين للمهنة بتوفير عناصر المراجع.

لكي يتم اختبار فرضيات الدراسة، فيجب صياغتها بطريقة إحصائية، ولقد تم صياغة الفرضية الفرعية الأولى كالآتي:

على الجودة رقابة الفرضية الصفريّة: لا يلتزم المراجعون الخارجيون المزاوولون للمهنة بتوفير عناصر المراجعة. أعمال

أعمال على الجودة رقابة الفرضية البديلة: يلتزم المراجعون الخارجيون المزاوولون للمهنة بتوفير عناصر المراجعة.

الجدول رقم (8) يبين التوزيع التكراري والتوزيع النسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة الجودة رقابة على العبارات المتعلقة بمدى التزام المراجعين الخارجيين المزاوولين للمهنة بتوفير عناصر المراجعة ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي. أعمال على

الجدول رقم (8): التوزيع التكراري والتوزيع النسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة على الجودة رقابة العبارات المتعلقة بمدى التزام المراجعين الخارجيين المزاوولين للمهنة بتوفير عناصر المراجعة ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي. أعمال

م	العبارة	بيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	درجة الموافقة
		التكرار	00.0	00.0	36	182	70	عالية

1	اعتماد دليل استرشادي وتفصيلي لأعمال للمراجعة والالتزام به.	النسبة %	0.00	0.00	12.5	63.2	24.3	
2	توفر سياسات وإجراءات تضمن توظيف ذوي المؤهلات المناسبة لأداء العمل بفاعلية.	التكرار	0.00	13	48	160	67	عالية
		النسبة %	0.00	4.5	16.7	55.6	23.3	
3	يقوم مكتب المراجعة بوضع برنامج (خطة) عند إجراء عملية المراجعة.	التكرار	0.00	0.00	4	194	89	عالية
		النسبة %	0.00	0.00	1.4	67.6	31.0	
4	توجيه ومراقبة المراجعين والموظفين باستمرار.	التكرار	00	00	43	86	159	عالية
		النسبة %	00.0	00.0	14.9	29.9	55.2	جدا
5	يتم إتباع إجراءات رقابية لتوفير ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتبعة في المكتب والخاصة برقابة الجودة مناسبة وتعمل بفاعلية وكفاءة.	التكرار	00	13	67	111	97	عالية
		النسبة %	00.0	4.5	23.3	38.5	33.7	
6	عمل زيارات متكررة للشركات محل المراجعة لتوضيح أخطاء الإدارة إن وجدت.	التكرار	00	00	31	108	149	عالية
		النسبة %	00.0	00.0	10.8	37.5	51.7	جدا

من خلال بيانات الجدول رقم (8) نلاحظ أن:

أ- درجات الموافقة عالية جدا على العبارات التالية:

1- توجيه ومراقبة المراجعين والموظفين باستمرار.

2- عمل زيارات متكررة للشركات محل المراجعة لتوضيح أخطاء الإدارة إن وجدت.

ب- درجات الموافقة عالية على العبارات التالية:

1- اعتماد دليل استرشادي وتفصيلي لأعمال للمراجعة والالتزام به.

2- توفر سياسات وإجراءات تضمن توظيف ذوي المؤهلات المناسبة لأداء العمل بفاعلية.

3- يقوم مكتب المراجعة بوضع برنامج (خطة) عند إجراء عملية المراجعة.

4- يتم إتباع إجراءات رقابية لتوفير ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتبعة في المكتب والخاصة برقابة الجودة مناسبة وتعمل بفاعلية وكفاءة.

ولاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين

المراجعة تم استخدام اختبار أعمال على الجودة رقابة الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر
ولكوكسن حول المتوسط (3) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (9) حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنويا عن (3).

مقابل الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنويا عن (3).

الجدول رقم (9): نتائج اختبار ولكوكسن حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر رقابة الجودة على أعمال المراجعة.

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
1	اعتماد دليل استرشادي وتفصيلي لأعمال للمراجعة والالتزام به.	4.12	0.596	14.497-	0.000
2	توفر سياسات وإجراءات تضمن توظيف ذوي المؤهلات المناسبة لأداء العمل بفاعلية.	3.98	0.762	13.038-	0.000
3	يقوم مكتب المراجعة بوضع برنامج (خطة) عند إجراء عملية المراجعة.	4.30	0.487	15.268-	0.000
4	توجيه ومراقبة المراجعين والموظفين باستمرار.	4.40	0.736	14.137-	0.000
5	يتم إتباع إجراءات رقابية لتوفير ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتبعة في المكتب والخاصة برقابة الجودة مناسبة وتعمل بفاعلية وكفاءة.	4.01	0.867	12.445-	0.000
6	عمل زيارات متكررة للشركات محل المراجعة لتوضيح أخطاء الإدارة إن وجدت.	4.41	0.677	14.386-	0.000

من خلال بيانات الجدول رقم (9) نلاحظ أن الدلالات المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية 0.05 ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن المتوسط المقترض (3) لجميع العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر رقابة الجودة على أعمال المراجعة.

ولاختبار الفرضية الفرعية الأولى المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر رقابة الجودة على أعمال المراجعة تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر رقابة الجودة على أعمال المراجعة واستخدام اختبار Z حول المتوسط (3) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (10) حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي :-

على الجودة رقابة الفرضية الصفرية: لا يلتزم المراجعون الخارجيون المزاولون للمهنة بتوفير عناصر المراجعة. أعمال

أعمال على الجودة رقابة الفرضية البديلة: يلتزم المراجعون الخارجيون المزاولون للمهنة بتوفير عناصر المراجعة.

الجدول رقم (10): نتائج اختبار حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات أعمال على الجودة رقابة المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر المراجعة.

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين على الجودة رقابة المزاولين للمهنة بتوفير عناصر المراجعة. أعمال	4.203	0.442	46.198	0.000

من خلال بيانات الجدول رقم (10) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار 46.198 بدلالة معنوية محسوبة 0.000 وهي تقل عن مستوى المعنوية 0.05 لذلك نرفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة 4.203 وهو يزيد عن المتوسط المفترض

الجودة رقابة (3) فهذا يشير إلى أن المراجعين الخارجيين المزاوولين للمهنة يلتزمون بتوفير عناصر المراجعة وذلك من خلال: أعمال على

- 1- توجيه ومراقبة المراجعين والموظفين باستمرار.
 - 2- عمل زيارات متكررة للشركات محل المراجعة لتوضيح أخطاء الإدارة إن وجدت.
 - 3- اعتماد دليل استرشادي وتفصيلي لأعمال للمراجعة والالتزام به.
 - 4- توفر سياسات وإجراءات تضمن توظيف ذوي المؤهلات المناسبة لأداء العمل بفاعلية.
 - 5- يقوم مكتب المراجعة بوضع برنامج (خطة) عند إجراء عملية المراجعة.
 - 6- يتم إتباع إجراءات رقابية لتوفير ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتبعة في المكتب والخاصة برقابة الجودة مناسبة وتعمل بفاعلية وكفاءة.
- 2-2-2-3: مدى التزام المراجعين الخارجيين المزاوولين للمهنة بتوفير عناصر استقلالية المراجع:-**

لكي يتم اختبار هذه الفرضية الفرعية بطريقة إحصائية فقد تم صياغتها على النحو التالي:

استقلالية الفرضية الصفرية: لا يلتزم المراجعون الخارجيون المزاوولون للمهنة بتوفير عناصر المراجع.

المراجع. استقلالية الفرضية البديلة: يلتزم المراجعون الخارجيون المزاوولون للمهنة بتوفير عناصر

الجدول رقم (11) يبين التوزيع التكراري والتوزيع النسبي المئوي لإجابات مفردات عينة

الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى التزام المراجعين الخارجيين المزاوولين للمهنة بتوفير عناصر المراجع ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي. استقلالية

الجدول رقم (11): التوزيع التكراري والتوزيع النسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة على المراجع استقلالية العبارات المتعلقة بمدى التزام المراجعين الخارجيين المزاوئين للمهنة بتوفير عناصر ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي.

م	العبارة	بيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	درجة الموافقة
1	يقوم مكتب المراجعة سنوياً بتوزيع استقصاء للتأكد من مدى استقلال المراجعين حقيقياً وظاهرياً.	التكرار	31	63	149	13	31	متوسطة
		النسبة %	10.8	22.0	51.9	4.5	10.8	
2	قبل التعاقد مع العملاء يقوم مكتب المراجعة بالتحقق من استقلالية المراجع الذي سيتولى مهمة المراجعة.	التكرار	00	31	57	96	103	عالية جداً
		النسبة %	00.0	10.8	19.9	33.4	35.9	
3	يطلب من المراجعين تعبئة نماذج معينة بشكل دوري يقررون فيها بالمأمهم بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية وبعد قيامهم بأية علاقات أو عمليات مالية أو تجارية أو غيرها محظورة بموجب سياسات الاستقلالية للمكتب.	التكرار	31	27	114	61	51	متوسطة
		النسبة %	10.8	9.4	40.8	21.3	17.8	
4	يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياد في الواقع وفي الظاهر ، ويقومون بتحمل كافة المسؤوليات المهنية .	التكرار	00	00	26	96	165	عالية جداً
		النسبة %	00.0	00.0	9.1	33.4	57.5	
5	تعيين وعزل المراجع يتم من قبل الجمعية العمومية للشركات محل المراجعة.	التكرار	00	65	17	103	102	عالية
		النسبة %	00.0	22.6	5.9	35.9	35.5	
6		التكرار	31	00	123	65	67	متوسطة

					10.8	00.0	43.0	22.7	23.4	يتحرى مكتب المراجعة عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب المباشرين مع الشركة محل المراجعة.
--	--	--	--	--	------	------	------	------	------	--

من خلال بيانات الجدول رقم (11) نلاحظ أن :

أ- درجات الموافقة عالية جداً على العبارات التالية:

1- قبل التعاقد مع العملاء يقوم مكتب المراجعة بالتحقق من استقلالية المراجع الذي سيتولى مهمة مراجعة.

2- يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياد في الواقع وفي الظاهر، ويقومون بتحمل كافة المسؤوليات المهنية.

3- يتحرى مكتب المراجعة عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص المباشرين مع الشركة محل المراجعة.

ب- درجة الموافقة عالية على العبارة التالية:

تعيين وعزل المراجع يتم من قبل الجمعية العمومية للشركات محل المراجعة.

ج- درجات الموافقة متوسطة على العبارات التالية:

1- يقوم مكتب المراجعة سنوياً بتوزيع استقصاء للتأكد من مدى استقلال المراجعين حقيقياً وظاهرياً.

2- يطلب من المراجعين تعبئة نماذج معينة بشكل دوري يقرون فيها بالمأمهم بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية وبعدم قيامهم بأية علاقات أو عمليات مالية أو تجارية أو غيرها محظورة بموجب سياسات الاستقلالية للمكتب.

3- يتحرى مكتب المراجعة عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب المباشرين مع الشركة محل المراجعة.

ولاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر استقلالية المراجع تم استخدام اختبار ولكوكسن حول المتوسط (3) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (12) حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنوياً عن (3).

مقابل الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنوياً عن (3).

الجدول رقم (12): نتائج اختبار ولكوكسن حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المراجع استقلالية المتعلقة بمدى التزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
1	يقوم مكتب المراجعة سنوياً بتوزيع استقصاء للتأكد من مدى استقلال المراجعين حقيقياً وظاهرياً.	2.83	1.050	-2.114	0.035
2	قبل التعاقد مع العملاء يقوم مكتب المراجعة بالتحقق من استقلالية المراجع الذي سيتولى مهمة المراجعة.	3.94	0.995	-11.561	0.000
3	يطلب من المراجعين تعبئة نماذج معينة بشكل دوري يقرن فيها بالمهام بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية وبعدم قيامهم بأية علاقات أو عمليات مالية أو تجارية أو غيرها محظورة بموجب سياسات الاستقلالية للمكتب.	3.26	1.178	-3.296	0.001
4	يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياد في الواقع وفي الظاهر ، ويقومون بتحمل كافة المسؤوليات المهنية	4.48	0.658	-14.562	0.000

5	تعيين وعزل المراجع يتم من قبل الجمعية العمومية للشركات محل المراجعة.	3.84	1.140	10.353-	0.000
6	يتحرى مكتب المراجعة عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب المباشرين مع الشركة محل المراجعة.	3.48	1.172	5.383-	0.000

من خلال بيانات الجدول رقم (12) نلاحظ أن :

أ- الدلالات المعنوية المحسوبة أقل من مستوي المعنوية 0.05 ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن المتوسط المفترض (3) للعبارة التالية:

1- قبل التعاقد مع العملاء يقوم مكتب المراجعة بالتحقق من استقلالية المراجع الذي سيتولى مهمة المراجعة.

2- يطلب من المراجعين تعبئة نماذج معينة بشكل دوري يقرون فيها بالمهام بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية وبعدم قيامهم بأية علاقات أو عمليات مالية أو تجارية أو غيرها محظورة بموجب سياسات الاستقلالية للمكتب.

3- يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياد في الواقع وفي الظاهر، ويقومون بتحمل كافة المسؤوليات المهنية .

4- تعيين وعزل المراجع يتم من قبل الجمعية العمومية للشركات محل المراجعة.

5- يتحرى مكتب المراجعة عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب المباشرين مع الشركة محل المراجعة.

ب- الدلالة المعنوية المحسوبة أقل من مستوي المعنوية 0.05 ومتوسط إجابات مفردات عينة الدراسة يقل عن المتوسط المفترض (3) للعبارة التالية:

يقوم مكتب المراجعة سنوياً بتوزيع استقصاء للتأكد من مدى استقلال المراجعين حقيقياً وظاهرياً. لذلك نرفض الفرضية الصفرية لهذه العبارة لصالح الفرضية البديلة لها وحيث أن متوسط إجابات مفردات عينة الدراسة على هذه العبارة يقل عن المتوسط المفترض (3) فهذا يدل على انخفاض درجة الموافقة على هذه العبارة.

ولاختبار الفرضية الفرعية الثانية المتعلقة بمدى التزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة
المراجع تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع استقلالية بتوفير عناصر
المراجع استقلالية العبارات المتعلقة مدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر
 حول المتوسط (3) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (13) حيث كانت الفرضية Z واستخدم اختبار
 الصفرية والبديلة لها على النحو التالي :-

المراجع. استقلالية الفرضية الصفرية: لا يلتزم المراجعون الخارجيون المزاولون للمهنة بتوفير عناصر
المراجع. استقلالية الفرضية البديلة: يلتزم المراجعون الخارجيون المزاولون للمهنة بتوفير عناصر
الجدول رقم (13): نتائج اختبار حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات
المراجع. استقلالية المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المراجع. استقلالية المزاولين للمهنة بتوفير عناصر	3.639	0.769	14.084	0.000

من خلال بيانات الجدول رقم (13) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار 14.084 بدلالة معنوية محسوبة 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 لذلك نرفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة 3.639 وهو يزيد عن المتوسط المفترض (3) فهذا يشير إلى أن المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة يلتزمون بتوفير عناصر المراجع حيث: استقلالية

1- قبل التعاقد مع العملاء يقوم مكتب المراجعة بالتحقق من استقلالية المراجع الذي سيتولى مهمة المراجعة.

- 2- يطلب من المراجعين تعبئة نماذج معينة بشكل دوري يقرون فيها بالمهام بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية وبعدهم قيامهم بأية علاقات أو عمليات مالية أو تجارية أو غيرها محظورة بموجب سياسات الاستقلالية للمكتب.
- 3- يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحيادية في الواقع وفي الظاهر، ويقومون بتحمل كافة المسؤوليات المهنية .
- 4- تعيين وعزل المراجع يتم من قبل الجمعية العمومية للشركات محل المراجعة.
- 5- يتحرى مكتب المراجعة عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب المباشرين مع الشركة محل المراجعة.

ألعاب عدالة 3—2—2—3: مدى التزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير مقومات المراجعة.

لكي يتم اختبار هذه الفرضية بطريقة إحصائية فقد تم صياغتها على النحو الآتي:

ألعاب عدالة الفرضية الصفريّة: لا يلتزم المراجعون الخارجيون المزاولون للمهنة بتوفير مقومات المراجعة.

ألعاب عدالة الفرضية البديلة: يلتزم المراجعون الخارجيون المزاولون للمهنة بتوفير مقومات المراجعة.

الجدول رقم (14) يبين التوزيع التكراري والتوزيع النسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة
ألعاب عدالة على العبارات المتعلقة بمدى التزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير مقومات المراجعة ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي.

الجدول رقم (14): التوزيع التكراري والتوزيع النسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة على
ألعاب عدالة العبارات المتعلقة بمدى التزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير مقومات المراجعة ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي.

م	العبرة		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	درجة الموافقة
1	يتم مراعاة عامل المنافسة في سوق المهنة عند تحديد أتعاب المراجعين من قبل الشركات محل المراجعة.	التكرار	00	47	95	74	71	متوسطة
		النسبة%	00.0	16.3	33.0	25.7	24.7	
2	مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحددة من قبل نقابة المحاسبين.	التكرار	31	110	147	00	00	متوسطة
		النسبة%	10.8	38.2	51.0	00.0	00.0	
3	تحتسب أتعاب المراجعة على أساس معدل مناسب عن كل ساعة أو كل يوم لكل شخص عمل بأداء الخدمات المهنية.	التكرار	00	31	106	68	83	متوسطة
		النسبة%	0.00	10.8	36.8	23.8	28.8	
م	العبرة		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	درجة الموافقة
4	ترتبط قيمة أتعاب المراجعة بحجم العمل المطلوب.	التكرار	00	00	11	189	88	عالية
		النسبة%	00.0	00.0	3.8	65.6	30.6	
5	يتم تحديد أتعاب المراجعة بمعزل عن نتائج أعمال الشركة محل المراجعة.	التكرار	00	16	11	152	109	عالية
		النسبة%	00.0	5.6	3.8	52.8	37.8	
6	تعتبر أتعاب المراجعة عادلة ومتناسقة مع الجهد المبذول في عملية المراجعة ومع سمعة المكتب والخبرة المهنية.	التكرار	00	31	55	99	103	عالية جدا
		النسبة%	00.0	10.8	19.1	34.4	35.8	

من خلال بيانات الجدول رقم (14) نلاحظ أن :

أ- درجات الموافقة عالية جدا على العبارات التالية:

تعتبر أتعاب المراجعة عادلة ومتناسقة مع الجهد المبذول في عملية المراجعة ومع سمعة المكتب والخبرة المهنية.

ب- درجات الموافقة عالية على العبارات التالية:

1- ارتباط قيمة أتعاب المراجعة بحجم العمل المطلوب.

2- يتم تحديد أتعاب المراجعة بمعزل عن نتائج أعمال الشركة محل المراجعة .

ج- درجات الموافقة متوسطة على العبارات التالية:

1- مراعاة عامل المنافسة في سوق المهنة عند تحديد أتعاب المراجعين من قبل الشركات محل المراجعة.

2- مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحددة من قبل نقابة المحاسبين.

3- تحتسب أتعاب المراجعة على أساس معدل مناسب عن كل ساعة أو كل يوم لكل شخص عمل بأداء الخدمات المهنية.

ولاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المراجع تم استخدام اختبار ولكوكسن حول المتوسط (3) أتعاب عدالة المزاولين للمهنة بتوفير مقومات فكانت النتائج كما في الجدول رقم (15) حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنويا عن (3).

مقابل الفرضية البديلة: متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنويا عن (3).

الجدول رقم (15) نتائج اختبار ولكوكسن حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المراجعة. أتعاب عدالة المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير مقومات

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
1	يتم مراعاة عامل المنافسة في سوق المهنة عند تحديد أتعاب المراجعين من قبل الشركات محل المراجعة.	3.77	3.256	8.682-	0.000
2	مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحددة من قبل نقابة المحاسبين.	2.40	0.676	10.982-	0.000
3	تحتسب أتعاب المراجعة على أساس معدل مناسب عن كل ساعة أو كل يوم لكل شخص عمل بأداء الخدمات المهنية.	3.70	1.002	9.839-	0.000
4	ارتباط قيمة أتعاب المراجعة بحجم العمل المطلوب.	4.27	0.523	15.098-	0.000
5	يتم تحديد أتعاب المراجعة بمعزل عن نتائج أعمال الشركة محل المراجعة .	4.23	0.767	13.914-	0.000
6	تعتبر أتعاب المراجعة عادلة ومتناسبة مع الجهد المبذول في عملية المراجعة ومع سمعة المكتب والخبرة المهنية.	3.95	0.990	11.644-	0.000

من خلال بيانات الجدول رقم (15) نلاحظ أن:

أ- الدلالات المعنوية المحسوبة أقل من مستوي المعنوية 0.05 ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن المتوسط المفترض (3) للعبارات التالية:

1- مراعاة عامل المنافسة في سوق المهنة عند تحديد أتعاب المراجعين من قبل الشركات محل المراجعة.

2- تحتسب أتعاب المراجعة على أساس معدل مناسب عن كل ساعة أو كل يوم لكل شخص عمل بأداء الخدمات المهنية.

3- ارتباط قيمة أتعاب المراجعة بحجم العمل المطلوب.

4- يتم تحديد أتعاب المراجعة بمعزل عن نتائج أعمال الشركة محل المراجعة .

5- تعتبر أتعاب المراجعة عادلة ومتناسقة مع الجهد المبذول في عملية المراجعة ومع سمعة المكتب والخبرة المهنية.

ب- الدلالة المعنوية المحسوبة أقل من مستوي المعنوية 0.05 ومتوسط إجابات مفردات عينة الدراسة يقل عن المتوسط المفترض (3) للعبارة التالية:

مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحددة من قبل نقابة المحاسبين.

ولاختبار الفرضية الفرعية الثالثة المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة المراجع. تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع أتعاب عدالة بتوفير مقومات حول المتوسط (3) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (16) حيث Z العبارات المتعلقة واستخدام اختبار كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي :

أتعاب عدالة الفرضية الصفرية: لا يلتزم المراجعون الخارجيون المزاولون للمهنة بتوفير مقومات المراجعة.

المراجعة. أتعاب عدالة الفرضية البديلة: يلتزم المراجعون الخارجيون المزاولون للمهنة بتوفير مقومات الجدول رقم (16) نتائج اختبار حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المراجعة أتعاب عدالة المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير مقومات

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين	3.721	0.771	15.859	0.000

				أتعاب عدالة المزاولين للمهنة بتوفير مقومات المراجع.
--	--	--	--	---

من خلال بيانات الجدول رقم (16) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار 15.859 بدلالة معنوية محسوبة 0.000 وهي تقل عن مستوى المعنوية 0.05 لذلك نرفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة 3.721 وهو يزيد عن المتوسط المفترض أتعاب عدالة (3) فهذا يشير إلى أن المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة يلتزمون بتوفير مقومات المراجعة، وذلك من خلال:

- 1- مراعاة عامل المنافسة في سوق المهنة عند تحديد أتعاب المراجعين من قبل الشركات محل المراجعة.
- 2- تحتسب أتعاب المراجعة على أساس معدل مناسب عن كل ساعة أو كل يوم لكل شخص عمل بأداء الخدمات المهنية.
- 3- ارتباط قيمة أتعاب المراجعة بحجم العمل المطلوب.
- 4- يتم تحديد أتعاب المراجعة بمعزل عن نتائج أعمال الشركة محل المراجعة .
- 5- تعتبر أتعاب المراجعة عادلة ومتناسقة مع الجهد المبذول في عملية المراجعة ومع سمعة المكتب والخبرة المهنية.

3-2-4: مدى التزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر ملاءمة فترة استمرارية المراجع.

لكي يتم اختبار هذه الفرضية بطريقة إحصائية فقد تم صياغتها على النحو التالي:

فترة ملاءمة الفرضية الصفرية: لا يلتزم المراجعون الخارجيون المزاولون للمهنة بتوفير عناصر المراجع. استمرارية

فترة ملاءمة الفرضية البديلة: يلتزم المراجعون الخارجيون المزاولون للمهنة بتوفير عناصر المراجع. استمرارية

الجدول رقم (17) يبين التوزيع التكراري والتوزيع النسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة ملاءمة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر المراجع ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي. استمرارية فترة

الجدول رقم (17): التوزيع التكراري والتوزيع النسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة على فترة ملاءمة العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر المراجع ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي. استمرارية

م	العبارة	بيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	درجة الموافقة
1	توجد سياسات وإجراءات يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين.	التكرار	31	0	72	159	20	عالية
		النسبة%	11.0	0.000	25.5	56.4	7.1	
2	هناك زيارات متكررة للشركات محل المراجعة بهدف الحصول على فاعلية المراجعة.	التكرار	0	0	30	182	71	عالية
		النسبة%	0.000	0.000	10.6	64.3	25.1	
3	يتم الحرص على فترة الاستمرار مع العميل من أجل زيادة المعرفة بأعمال العميل تحت المراجعة.	التكرار	0	20	84	159	20	عالية
		النسبة%	0.000	7.1	29.7	56.2	7.1	
م	العبارة	بيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	درجة الموافقة
4	تجنب نشوء علاقات خاصة بين المراجع وموظفي الشركة محل	التكرار	31	20	36	78	118	عالية
		النسبة%	11.0	7.1	12.7	27.6	41.7	جدا

							المراجعة مما يؤثر على فاعلية عملية المراجعة.	
5	عالية	98	99	86	0	0	التكرار	يحرص المكتب على توظيف المراجعين من ذوي الكفاءة العلمية والخبرة المهنية للمساهمة في إطالة فترة استمرارية المراجع.
		34.6	35.0	30.4	0.000	0.000	النسبة %	
6	عالية	67	181	35	0	0	التكرار	يحرص المكتب على مراعاة عناصر جودة المراجعة كي تساهم في إطالة الاستمرار مع العميل.
		23.7	64.0	12.4	0.000	0.000	النسبة %	

من خلال بيانات الجدول رقم (17) نلاحظ أن:

أ- درجة الموافقة عالية جدا على العبارة التالية:

تجنب نشوء علاقات خاصة بين المراجع وموظفي الشركة محل المراجعة مما يؤثر على فاعلية عملية المراجعة.

ب- درجات الموافقة عالية على العبارات التالية:

- 1- توجد سياسات وإجراءات يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين.
- 2- هناك زيارات متكررة للشركات محل المراجعة بهدف الحصول على فاعلية المراجعة.
- 3- يتم الحرص على فترة الاستمرار مع العميل من أجل زيادة المعرفة بأعمال العميل تحت المراجعة.
- 4- يحرص المكتب على توظيف المراجعين من ذوي الكفاءة العلمية والخبرة المهنية للمساهمة في إطالة فترة استمرارية المراجع.
- 5- يحرص المكتب على مراعاة عناصر جودة المراجعة كي تساهم في إطالة الاستمرار مع العميل.

ولاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر ملائمة لفترة استمرارية المراجع تم استخدام اختبار ولكوكسن حول المتوسط (3) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (18) حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية:- متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنويا عن (3).

مقابل الفرضية البديلة:- متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنويا عن (3).

الجدول رقم (18) نتائج اختبار ولكوكسن حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات استمرارية فترة ملائمة المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر المراجع.

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدالة المعنوية المحسوبة
1	توجد سياسات وإجراءات يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين.	3.49	1.027	6.428-	0.000
2	هناك زيارات متكررة للشركات محل المراجعة بهدف الحصول على فاعلية المراجعة.	4.14	0.581	14.518-	0.000
3	يتم الحرص على فترة الاستمرار مع العميل من أجل زيادة المعرفة بأعمال العميل تحت المراجعة.	3.63	0.719	11.070-	0.000
م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدالة المعنوية المحسوبة

4	تجنب نشوء علاقات خاصة بين المراجع وموظفي الشركة محل المراجعة مما يؤثر على فاعلية عملية المراجعة.	3.82	1.337	8.267-	0.000
5	يحرص المكتب على توظيف المراجعين من ذوي الكفاءة العلمية والخبرة المهنية للمساهمة في إطالة فترة استمرارية المراجع.	4.04	0.807	12.567-	0.000
6	يحرص المكتب على مراعاة عناصر جودة المراجعة كي تساهم في إطالة الاستمرار مع العميل.	4.11	0.591	14.402-	0.000

من خلال بيانات الجدول رقم (18) نلاحظ أن الدلالات المعنوية المحسوبة أقل من مستوى المعنوية 0.05 ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن المتوسط المفترض (3) لجميع العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر ملاءمة فترة استمرارية المراجع.

ولاختبار الفرضية الفرعية الرابعة المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة المراجع تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة استمرارية فترة ملاءمة بتوفير عناصر ملاءمة على جميع العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر حول المتوسط (3) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (19) **Z المراجع** واستخدام اختبار استمرارية فترة حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي :

فترة ملاءمة الفرضية الصفرية: لا يلتزم المراجعون الخارجيون المزاولون للمهنة بتوفير عناصر المراجع. استمرارية

استمرارية فترة ملاءمة الفرضية البديلة: يلتزم المراجعون الخارجيون المزاولون للمهنة بتوفير عناصر المراجع.

الجدول رقم (19): نتائج اختبار حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات استمرارية فترة ملائمة المتعلقة بمدى التزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر المراجع.

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى التزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر المراجع. استمرارية فترة ملائمة	3.873	0.523	28.074	0.000

من خلال بيانات الجدول رقم (19) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار 28.074 بدلالة معنوية محسوبة 0.000 وهي تقل عن مستوى المعنوية 0.05 لذلك نرفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة 3.873 وهو يزيد عن المتوسط المفترض (3) فهذا يشير إلى أن المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة يلتزمون بتوفير عناصر المراجع، وذلك من خلال: استمرارية فترة ملائمة

- 1- تجنب نشوء علاقات خاصة بين المراجع وموظفي الشركة محل المراجعة مما يؤثر على فاعلية عملية المراجعة.
- 2- توجد سياسات وإجراءات يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين.
- 3- هناك زيارات متكررة للشركات محل المراجعة بهدف الحصول على فاعلية المراجعة.
- 4- يتم الحرص على فترة الاستمرار مع العميل من أجل زيادة المعرفة بأعمال العميل تحت المراجعة.
- 5- يحرص المكتب على توظيف المراجعين من ذوي الكفاءة العلمية والخبرة المهنية للمساهمة في إطالة فترة استمرارية المراجع.

6- يحرص المكتب على مراعاة عناصر جودة المراجعة كي تساهم في إطالة الاستمرار مع العميل.

3-2-2-5: مدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاوولين للمهنة بتوفير عناصر التأهيل العلمي والعملية للمراجع.

لكي يتم اختبار الفرضية بطريقة إحصائية فقد تم صياغتها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: لا يلتزم المراجعون الخارجيون المزاوولون للمهنة بتوفير عنصر التأهيل العلمي والعملية للمراجع.

الفرضية البديلة: يلتزم المراجعون الخارجيون المزاوولون للمهنة بتوفير عنصر التأهيل العلمي والعملية للمراجع.

الجدول رقم (20) يبين التوزيع التكراري والتوزيع النسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاوولين للمهنة بتوفير عناصر التأهيل العلمي والعملية للمراجع ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي.

الجدول رقم (20): التوزيع التكراري والتوزيع النسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاوولين للمهنة بتوفير عناصر التأهيل العلمي والعملية للمراجع ودرجات الموافقة عليها حسب أسلوب التوزيع النسبي .

م	العبارة	بيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	درجة الموافقة
1	يراعي عند اختيار المراجعين شروط الكفاءة والخبرة المهنية الواردة في قانون مزاولة المهنة وقانون الشركات والشروط الواجب توفرها في المراجع .	التكرار	0	0	42	131	115	عالية
		النسبة %	0.000	0.000	14.6	45.5	39.9	

م	العبارة	بيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	درجة الموافقة
2	يحرص عند اختيار المراجعين العاملين بالمكتب على الإكثار من حملة الشهادات المهنية العليا في مجال المحاسبة والمراجعة .	التكرار	0	50	28	162	48	عالية
		النسبة %	0.000	17.4	9.7	56.2	16.7	
3	يتم تنظيم دورات للمراجعين بالمكتب لغرض رفع الكفاءة المهنية.	التكرار	30	0	68	141	49	عالية
		النسبة %	10.4	0.000	23.6	49.0	17.0	
4	يتم تشجيع العاملين بالمكتب على اجتياز متطلبات الحصول على ترخيص لمزاولة المهنة.	التكرار	0	0	13	140	135	عالية
		النسبة %	0.000	0.000	4.5	48.6	46.9	
5	يساهم موظفو مكتب المراجعة في اللجان والأنشطة المهنية المختلفة كالندوات والمؤتمرات والدورات التدريبية وغيرها.	التكرار	0	30	87	153	18	عالية
		النسبة %	0.000	10.4	30.2	53.1	6.2	
6	يربط مكتب المراجعة الحوافز والترقيات للعاملين فيه بمدى حرصهم على تنمية وتطوير معارفهم وقدراتهم المهنية.	التكرار	0	0	18	196	74	عالية
		النسبة %	0.000	0.000	6.2	68.1	25.7	

من خلال بيانات الجدول رقم (20) نلاحظ أن درجات الموافقة عالية على جميع العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عنصر التأهيل العلمي والعملية للمراجع.

ولاختبار معنوية درجة الموافقة على كل عبارة من العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عنصر التأهيل العلمي والعملية للمراجع تم استخدام اختبار ولكوكسن

حول المتوسط (3) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (21) حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الموافقة على العبارة لا يختلف معنويا عن (3).

مقابل الفرضية البديلة:-متوسط درجة الموافقة على العبارة يختلف معنويا عن (3).

الجدول رقم (21): نتائج اختبار ولكوكسن حول متوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عنصر التأهيل العلمي والعملية للمراجع.

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
1	يراعي عند اختيار المراجعين شروط الكفاءة والخبرة المهنية الواردة في قانون مزاولة المهنة وقانون الشركات والشروط الواجب توفرها في المراجع .	4.25	0.695	14.046-	0.000
2	يحرص عند اختيار المراجعين العاملين بالمكتب على الإكثار من حملة الشهادات المهنية العليا في مجال المحاسبة والمراجعة .	3.72	0.940	10.319-	0.000
3	يتم تنظيم دورات للمراجعين بالمكتب لغرض رفع الكفاءة المهنية.	3.62	1.098	7.405-	0.000
4	يتم تشجيع العاملين بالمكتب على اجتياز متطلبات الحصول على ترخيص لمزاولة المهنة.	4.42	0.579	14.844-	0.000

5	يساهم موظفو مكتب المراجعة في اللجان والأنشطة المهنية المختلفة كالندوات والمؤتمرات والدورات التدريبية وغيرها.	3.55	0.763	9.929-	0.000
6	يربط مكتب المراجعة الحوافز والترقيات للعاملين فيه بمدى حرصهم على تنمية وتطوير معارفهم وقدراتهم المهنية.	4.19	0.532	15.016-	0.000

من خلال بيانات الجدول رقم (21) نلاحظ أن الدلالات المعنوية المحسوبة أقل من مستوي المعنوية 0.05 ومتوسطات إجابات مفردات عينة الدراسة تزيد عن المتوسط المفترض (3) لجميع العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عنصر التأهيل العلمي والعملية للمراجع.

ولاختبار الفرضية الفرعية الخامسة المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر التأهيل العلمي والعملية للمراجع تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عنصر التأهيل العلمي حول المتوسط (3) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (22) حيث Z والعملية للمراجع واستخدام اختبار كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: لا يلتزم المراجعون الخارجيون المزاولون للمهنة بتوفير عنصر التأهيل العلمي والعملية للمراجع.

الفرضية البديلة: يلتزم المراجعون الخارجيون المزاولون للمهنة بتوفير عنصر التأهيل العلمي والعملية للمراجع.

الجدول رقم (22): نتائج اختبار حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عنصر التأهيل العلمي والعملية للمراجع.

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى التزام المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة بتوفير عناصر التأهيل العلمي والعملية للمراجع.	3.961	0.387	42.179	0.000

من خلال بيانات الجدول رقم (22) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار 42.179 بدلالة معنوية محسوبة 0.000 وهي تقل عن مستوى المعنوية 0.05 لذلك نرفض الفرضية الصفرية لصالح الفرضية البديلة وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة 3.961 وهو يزيد عن المتوسط المفترض (3) فهذا يشير إلى أن المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة يلتزمون بتوفير عناصر التأهيل العلمي والعملية للمراجع، وذلك من خلال:

- 1- يُراعى عند اختيار المراجعين شروط الكفاءة والخبرة المهنية الواردة في قانون مزاولة المهنة وقانون الشركات والشروط الواجب توفرها في المراجع.
- 2- يُحرص عند اختيار المراجعين العاملين بالمكتب على الإكثار من حملة الشهادات المهنية العليا في مجال المحاسبة والمراجعة.
- 3- يتم تنظيم دورات للمراجعين بالمكتب لغرض رفع الكفاءة المهنية.
- 4- يتم تشجيع العاملين بالمكتب على اجتياز متطلبات الحصول على ترخيص لمزاولة المهنة.
- 5- يساهم موظفو مكتب المراجعة في اللجان والأنشطة المهنية المختلفة كالندوات والمؤتمرات والدورات التدريبية وغيرها.
- 6- يربط مكتب المراجعة الحوافز والترقيات للعاملين فيه بمدى حرصهم على تنمية وتطوير معارفهم وقدراتهم المهنية.

6-2-2-3: اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة

لاختبار الفرضية الرئيسية للدراسة تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين بتوفر جميع عناصر رفع كفاءة و فعالية عملية حول المتوسط (3) فكانت النتائج كما في الجدول رقم (23) Z المراجعة الخارجية " واستخدام اختبار حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي:

الفرضية الصفرية: المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين بتوفر جميع عناصر رفع كفاءة و فعالية عملية المراجعة الخارجية " لا يختلف معنويا عن (3).

الفرضية البديلة: المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين بتوفر جميع عناصر رفع كفاءة و فعالية عملية المراجعة الخارجية " يختلف معنويا عن (3).

الجدول رقم (23): نتائج اختبار حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين بتوفر جميع عناصر رفع كفاءة و فعالية عملية المراجعة الخارجية.

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمدى إلتزام المراجعين الخارجيين بتوفر جميع عناصر رفع كفاءة و فعالية عملية المراجعة الخارجية.	3.879	0.457	32.702	0.000

من خلال بيانات الجدول رقم (23) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار 32.702 بدلالة معنوية محسوبة 0.000 وهي تقل عن مستوى المعنوية 0.05 لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية

البديلة وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة 3.879 وهو يزيد عن المتوسط المقترض (3) فهذا يشير إلى أن المراجعين الخارجيين يلتزمون بتوفير جميع عناصر رفع كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية حيث أن المراجعين الخارجيين يلتزمون بتوفير التالي:

1- عناصر رقابة الجودة على أعمال المراجعة.

2- عناصر استقلالية المراجع.

3- مقومات عدالة أتعاب المراجع.

4- عناصر ملاءمة فترة استمرارية المراجع.

5- عناصر التأهيل العلمي والعملية للمراجع.

3-3 نتائج الدراسة وتوصياتها

ركزت هذه الدراسة على تقييم مدى التزام المراجعين الخارجيين بتوفير عناصر رفع كفاءة وفعالية الأداء المهني.

ولقد استهدفت جميع المراجعين الخارجيين المزاوئين للمهنة من خلال المكاتب الخاصة بمدينة طرابلس حيث تم توجيه صحيفة استبانته إلى عدد (330) مشارك وكانت نسبة الإستمارات الصالحة لتحليل 87.58% ، وتحليل البيانات الواردة في صحيفة الاستبانته عن طريق استخدام بعض المقاييس الإحصائية ، أسفرت الدراسة عن عدة نتائج كان أهمها ما يلي:SPSS باستخدام حزمة

1-3-3: نتائج الدراسة

بناء على التحليلات الإحصائية لبيانات الدراسة الميدانية تم التوصل إلى عدة نتائج أيدت فرضيات الدراسة، حيث اتفق معظم أفراد عينة الدراسة على أن المراجعين الخارجيين المرخص لهم

بمزاولة المهنة من خلال مكاتب المراجعة الخاصة يلتزمون بتوفير عناصر رفع كفاءة وفعالية عملية المراجعة وذلك من خلال:

- 1- توافر عناصر رقابة الجودة على أعمال المراجعة.
- 2- توافر أغلب عناصر استقلالية المراجع. ماعدا قيام مكاتب المراجعة سنوياً بتوزيع استقصاء للتأكد من مدى استقلال المراجعين حقيقةً وظاهرياً.
- 3- توافر معظم مقومات عدالة أتعاب المراجع. ماعدا مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحددة من قبل نقابة المحاسبين.
- 4- توافر عناصر ملائمة فترة استمرارية المراجع.
- 5- توافر عناصر التأهيل العلمي والعملية للمراجع.

2-3-3 : توصيات الدراسة

بناء على نتائج الدراسة، نوصي بما يلي:

- 1- زيادة تعميق الوعي بأهمية الالتزام بعناصر رفع كفاءة وفعالية الأداء المهني للمراجع، وذلك لما لهذا من أثار إيجابية للمراجعين من ناحية وللمهنة من ناحية أخرى بزيادة جودة خدمة المراجعة، وبالتالي تدعيم ثقة الجمهور بالمهنة، وقيام جهات الرقابة المختصة بمتابعة التزام المكاتب بالمتطلبات، وذلك منعاً لتدهور الأداء المهني، ومحافظةً على المستوى الحالي، وعملاً على الارتقاء بالمهنة إلى أعلى المستويات.
- 2- أهمية إقامة المؤتمرات والندوات العلمية حول عناصر رفع كفاءة وفعالية الأداء المهني للمراجع الخارجي، ومتابعة ما يتم تنظيمه منها في الخارج حتى يتمكن أعضاء المهنة من معرفة أهم التطورات التي تحدث في مجال المهنة، وبالتالي الارتقاء بمستوى الأداء المهني .

3- ضرورة إجراء دراسة لإمكانية وضع نموذج عام ومشترك أو متفق عليه يحدد المتغيرات التي يتوقف عليها تحديد أتعاب المراجعة بشكل ثابت ومحدد ومناسب وعادل مع الجهد المبذول ، وذلك نظراً للتأثير الجوهرى للأتعاب على كفاءة وفعالية الأداء المهني للمراجع.

قائمة المراجع

الكتب:

- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2005 .
- أحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1991.
- إدريس عبد السلام إشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، بيروت: دار النهضة، 1996.

الفن ارنيز و جيمس لوبيك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد الديسبي، الرياض: دار المريخ للنشر، 2002.

أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005.

أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005.

أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006.

أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وضوابط مهنة المراجعة والمحاسبة، القاهرة: دار النهضة العربية للنشر، 1994.

جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003.

جون جاكسون و آخرون، نظرية التنظيم منظور كلي للإدارة، ترجمة خالد حسن زروق، مراجعة حامد سوداي عطية، السعودية: معهد الإدارة العامة، 1988.

حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات المالية، الجز الأول، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009.

خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، عمان: دار المستقبل للنشر والتوزيع، 1998.

خالد الخطيب و خليل الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، عمان: دار المستقبل، 1998.

خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية، عمان: دار وائل للطباعة والنشر، 2007.

سليمان محمد طشطوش، أساسيات المعاينة الإحصائية، عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع، 2001.

سمير محمد حسين، تطبيقات في مناهج البحث العلمي، القاهرة: عالم الكتب، 1993 .

صبيح الطحان، أصول التدقيق الحديث، الجزء الأول، بغداد: مطبعة السعدون، 1975.

عايدة نخلة رزق الله، دليل الباحثين في التحليل الإحصائي، القاهرة: دار الكتب، 2002.

عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، الإحصاء للعلوم الإدارية والتطبيقية، عمان: دار الشروق، 1997.

عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، بيروت: دار النهضة العربية، 2004.

عبد السلام أبو قحف وإسماعيل السيد، مذكرات في اقتصاديات الإدارة، الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1992.

عبد الفتاح محمد الصحن وكمال خليفة أبوزيد، المراجعة علما وعملا، الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1991.

عبد الفتاح محمد الصحن، حسن عبيد، شريفة حسن، أسس المراجعة الخارجية، الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2007.

عبد المنعم علي عبد المولى، دراسات في المراجعة، القاهرة: مكتبة عين شمس، 1996.

عبد الوهاب نصر على، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال، الجزء الأول، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2001.

غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006.

محمد الوفاي، مناهج البحث في الدراسات الاجتماعية والإعلامية، القاهرة: مكتبة الانجلو المصرية، 1989.

محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005.

محمد عبد المجيد، البحث العلمي في الدراسات الإعلامية، القاهرة: عالم الكتب، 2000.

محمد وجدي شركس، الإطار والأساسيات في المراجعة، تدقيق النظم المحاسبية والالكترونية، الكويت : ذات السلاسل للنشر والتوزيع، 1987.

محمود عبد المنعم عبد المنعم وعيسى محمد أبو طبل، المراجعة أصولها العلمية والعملية، القاهرة: دار النهضة العربية، 1982.

(، عمان: دار الحامد، SPS محمود مهدي البياتي، تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي)، 2005.

مجدي عبد الكريم حبيب، الإحصاء اللابارامترى، مكتبة النهضة المصرية، 2001.

منصور حامد محمود و شحاته السيد شحاته، أساسيات المراجعة، جامعة القاهرة، منشورات كلية التجارة، 1993.

وليم توماس، إمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، الرياض: دار المريخ للنشر والتوزيع، 1989.

الدوريات:

إبراهيم أحمد الصعيدي، ديناميكية تقييم الأداء في إطار منهج النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية والإدارية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1985.

إبراهيم رسلان حجازي، "استقلال مراقب الحسابات، نظرية سلوكية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الحادي عشر، العدد الرابع، 1987.

إبراهيم شكري جريس، "معايير المراجعة واستقلال المراجع الخارجي دراسة تحليلية مقارنة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة- جامعة عين شمس، العدد الأول، 1994.

إبراهيم طه عبد الوهاب، "نحو تحقيق فعالية وكفاية المراجعة من خلال متطلبات معايير المراجعة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد التاسع عشر، العدد الثالث، 1995.

أحمد أبو العزم محمد، "أبعاد وحدود جودة المراجعة"، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، أكتوبر، 2000.

أحمد عبد القادر أحمد، "دراسة تحليلية للإلزام بتناوب المراجعين كوسيلة لتحسين موضوعيتهم واستقلالهم"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، 2004.

الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان: الأردن "معياري التدقيق رقم 570"، 2006.

أمين السيد أحمد لطفي، "إطار متكامل لآليات حماية استقلالية المراجع في ضوء المعايير الدولية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الأول، 2005 .

ثناء عطية فراج وآمال محمد كمال، "نحو إطار لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة والرقابة عليها"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 18، العدد الرابع، 1994.

جورج دانيال غالي، "تضييق فجوة التوقعات في المراجعة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 1998.

حلمي إبراهيم سلامة، نحو نظام للمؤشرات المحاسبية وتحليل الإنتاجية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير 1986.

رلي نعيم دهمش، "رقابة الجودة في تدقيق الحسابات - مفهومها- أهميتها"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 95، 1996.

سالم محمد بن غريبة، عبد السلام كبلان وأحمد بالخير، "دراسة معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية"، مركز البحوث العلوم الاقتصادية - بنغازي، 1987.

سامي وهبه متولي، "مفهوم الاستقلال في المراجعة والمخاطر التي تهدده"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني، 1990.

سامي وهبة متولي، "فجوة التوقعات في المراجعة أسبابها وسبل تضييقها"، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد العاشر، 1993.

طلال أبو غزالة، "تدعيم مقومات استقلال المراجع الخارجي"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد سبعون، 1992.

عارف عبد الكريم، "أثر التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عند تقدير أتعاب المراجعة في جمهورية مصر العربية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2003.

عباس أحمد رضوان، "نحو نموذج مقترح لاستقلال المراجع الخارجي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثالث، 1985 .

عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، "خصائص المراجعة المالية"، دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية، الإدارة العامة، المجلد الخامس والثلاثون، العدد الثالث، 1416.

عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، "مهنة المحاسبة والمراجعة خيبت آمال المستفيدين وإعادة جزء من الثقة ضروري"، مجلة أخبار الاقتصاد، العدد 38، 2002 .

عبد الرحمن عبد الفتاح محمد، "نموذج مقترح لقياس أتعاب مراجع الحسابات"، دراسة ميدانية، مجلة التكاليف، 1995.

عبد الله قاسم يمانى "دراسة اختباريه لبعض العوامل المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمقرضين في المملكة العربية السعودية" مجلة الإدارة العامة، الرياض، العدد الحادي والسبعون، 1991.

علي إبراهيم طلبه، "قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات"، مجلة الإداري، العدد 69، يونيو، 1997.

علي أحمد زين، "نموذج مقترح لدور المراجع الخارجي بخصوص تقديم الخدمات الاستشارية للمنشآت العملية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد الأول، 1994.

علي احمد زين، "دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مزاوولي مهنة المحاسبة والمراجعة"، المجلة العلمية للبحوث العلمية والدراسات التجارية، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، 1999.

علي محمد هويدي، "دراسة اختبارية لبعض العوامل المؤثرة على استقلال المراجع"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، يناير، 1992.

ليلى عبد الحميد لطفي، "مقومات الاستقلال عن مراجع الحسابات الخارجي"، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، العدد الأول والثاني، 1995.

ماهر مصطفى أحمد، "الأسباب الحقيقية لتعيين وتغيير مراقب الحسابات"، دراسة تحليلية على الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 1994.

محمد بكري عبد العليم، "قياس جودة الخدمات المهنية"، دراسة تطبيقية لمفاهيم ومقاييس جودة خدمة مراجعة الحسابات وأثرها على رضا العملاء، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثالث، 2000.

محمد حسني صبيحي عبد الجليل، "العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب عملية المراجعة بالمملكة العربية السعودية"، دراسة ميدانية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، 1995.

محمد حسني صبيحي عبد الجليل، "مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية"، دراسة ميدانية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد الأول، 1997.

محمد حسين أبو نصار، "العوامل المحددة لأتعاب التدقيق في الأردن من وجهة نظر المدققين والشركات المساهمة العامة"، مجلة الدراسات، الجامعة الأردنية، 1999.

محمد سامي راضي، "تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثاني، العدد الأول، 1998.

محمد سامي راضي، "الخصائص المحددة لجودة المراجعة"، مجلة أفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الثاني، 1998.

محمد أحمد علقم، محمد تيسير الرجبى، "عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية"، دراسة ميدانية، مجلة دراسات، الجامعة الأردنية، العدد الأول، 1997.

محمد علي حماد، "استقلال المراجع بين النماذج السببية والوازع النفسي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الحادي والعشرون، العدد الرابع، 1987.

محمد قاسم تنتوش، "التطبيقات المحاسبية والإصلاحات الإدارية في الجماهيرية"، بحث مقدم على ندوة المحاسبة في التنمية الاقتصادية والرقابة المالية، مركز بحوث العلوم الاقتصادية، 1990.

محمود السيد الناعى، "حياد مراقب الحسابات بين النظرية و التطبيق"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة- جامعة عين شمس ، 1982.

منصور ياسين الأديمي، "المتغيرات المرتبطة بشخصية مراجع الحسابات وأثرها على جودة الأداء"، مجلة الدراسات التجارية والإدارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الرابع، 2006.

وابل بن علي الوابل، "الأتعاب المهنية بين شد المكاتب وجذب العملاء"، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد الثالث، 1994.

الثامن وليد صيام، "أهمية تفعيل جودة تدقيق الحسابات في ظل التطورات العالمية"، مجلة المدقق، العدد والخمسون، إبريل، 2004.

الرسائل العلمية:

أوبكر فرج شريعة، مسؤولية المراجع الخارجي في ليبيا، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد - جامعة قاريونس)، 1994.

أحمد أنيس أحمد، تحليل آثار لجان المراجعة على كفاءة عملية المراجعة وتدعيم استقلال المراجع الخارجي، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة)، 1998.

أحمد شوقي رمضان، فجوة التوقعات في المراجعة أسبابها ومكوناتها والحلول المقترحة : بالتطبيق على مهنة المراجعة في مصر، (رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية)، 2006.

المختار أحمد حسين كريمة، أثر تقديم الخدمات الاستشارية على جودة خدمات المراجعة الخارجية، (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السابع من ابريل، كلية الاقتصاد)، 2008.

أمال محمد إبراهيم، دراسة تحليلية لمراجعة الكفاءة مع التطبيق على الوحدات الإدارية الحكومية، (رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة)، 1990.

جمعة محمد جمعة على، أثر حجم المنشأة وحجم مكتب المراجعة على استقلال المراجع الخارجي وكفاءة رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة)، 1988. (تأدية عملية المراجعة،

جيهان عادل اميرهم، مدخل مقترح لتقييم جودة المراجعة لترشييد المراجعة للمراجعين، دراسة نظرية ميدانية، (أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة ببور سعيد، جامعة قناة السويس)، 2002.

حسين علي مرسى، أثر استخدام أسلوب المراجعة التحليلية على فعالية أداء المراجع دراسة تجريبية على مكاتب المراجعة الخاصة، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية)، 1995.

دينا إبراهيم العيسوي، فجوة التوقعات في بيئة المراجعة، دراسة نظرية وأدلة ميدانية من المحيط المهني في مصر، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا)، 2005.

زكريا عبد الصمد سليمان الجابري، تعيين وتغيير مراقب الحسابات في ظل معايير المراجعة الدولية، (رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الأزهر)، 2001.

سامح فرحات الماقوري، نحو إطار مقترح لتقييم جودة خدمات المراجعة الخارجية من وجهة نظر الاطراف المشاركة في بيئة المراجعة، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية المحاسبة، جامعة الجبل الغربي)، 2003.

عادل عبد الرحمن أحمد، دراسة تحليلية تطبيقية لنظام الرقابة على جودة عملية المراجعة، (رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة)، 1999.

عبد الحكيم البشير الملهوف، دراسة وتحليل العوامل المؤثرة على استقلالية المراجع الخارجي، دراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة في الجماهيرية، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية المحاسبة، جامعة الجبل الغربي)، 2003.

عبد الحكيم عبد الحميد امعيطر، الخدمات الاستشارية وأثرها على استقلالية المراجع الخارجي الليبي، (رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، فرع بنغازي)، 2007.

عبد السلام محمد الدراجي، تقييم جودة خدمات مكاتب المراجعة في ليبيا باستخدام معايير جودة الأداء المهني (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي)، 1998.

عبد العزيز أعبيد أبو بكر، إطار عملي مقترح لخصائص جودة المراجعة المالية الخارجية، دراسة ميدانية للمهنة في ليبيا، (رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة جامعة المنوفية)، 2002.

عبيد كمال الدين على، قياس أثر عوامل البيئة الخارجية على جودة المراجعة، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق بنها : مصر)، 2005.

علي إبراهيم سلامة، استخدام نظرية المباريات في قياس أثر ضغوط الإدارة على استقلال مراجع الحسابات الخارجي، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس)، 1996.

علي محمد موسى، استقلالية المراجع الخارجي بين النظرية والممارسة، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة قاريونس، بنغازي)، 1992.

على مسعود الدروقي، استخدام فجوة التوقعات في قياس جودة خدمات المراجعة الخارجية (رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، فرع طرابلس)، 2004.

فتحي عبد السلام الغرياني، استقلال المراجع الخارجي وأثره على مصداقية القوائم المالية، (رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس)، 1999.

فهد محمد العجمي، دعم استقلالية المراجع لغرض تضيق فجوة التوقعات، (رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس)، 2002.

محمد مفلح الجعافره، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، (رسالة ماجستير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن)، 2008.

مرشد سامي الدوري، محددات أتعاب مدقي الحسابات في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية- دراسة تحليلية، (رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، كلية الدراسات العليا)، 1993.

موسى سلامة السويطي، تطوير نموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي، (أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا)، 2006.

ياسر سعيد قنديل، دراسة وتقييم العوامل المؤثرة في مقدرة مراجع الحسابات على مقاومة ضغوط إدارة العميل، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية)، 2001 .

القوانين:

مجلس الوزراء أو مجلس قيادة الثورة، قانون رقم 116 لسنة 1973، بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، الجريدة الرسمية، العدد السابع، 1974.

Reliability

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.699	6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.829	6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.621	6
Cronbach's Alpha	N of Items
.629	6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.659	6

Reliability Statistics

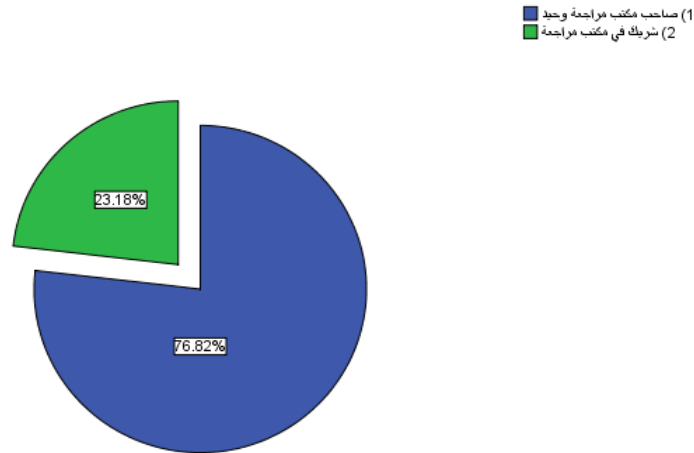
Cronbach's Alpha	N of Items
.858	30

Frequencies

الوضع القانوني a1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	صاحب مكتب مراجعة وحيد (1 1)	222	76.8	76.8	76.8
	شريك في مكتب مراجعة (2 2)	67	23.2	23.2	100.0
	Total	289	100.0	100.0	

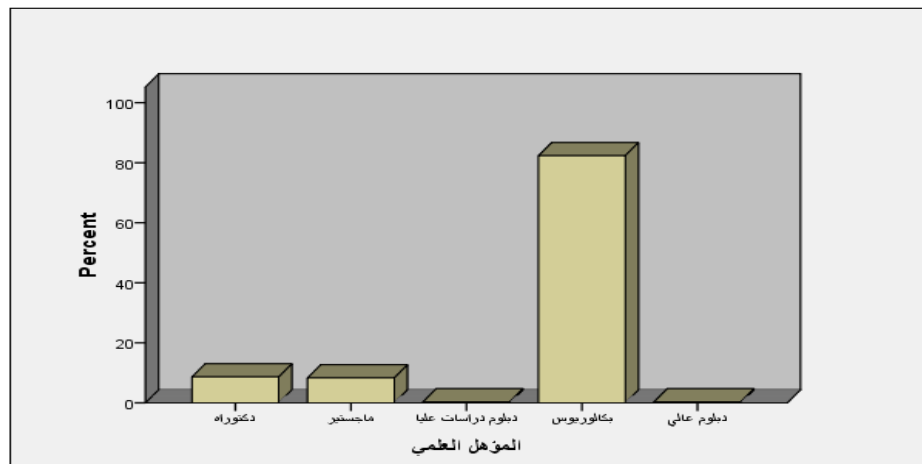
الوضع القانوني



المؤهل العلمي a3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	دكتوراه 1	25	8.7	8.7	8.7
	ماجستير 2	24	8.3	8.3	17.0
	دبلوم دراسات عليا 3	1	.3	.3	17.3
	بكالوريوس 4	238	82.4	82.4	99.7
	دبلوم عالي 5	1	.3	.3	100.0
	Total	289	100.0	100.0	

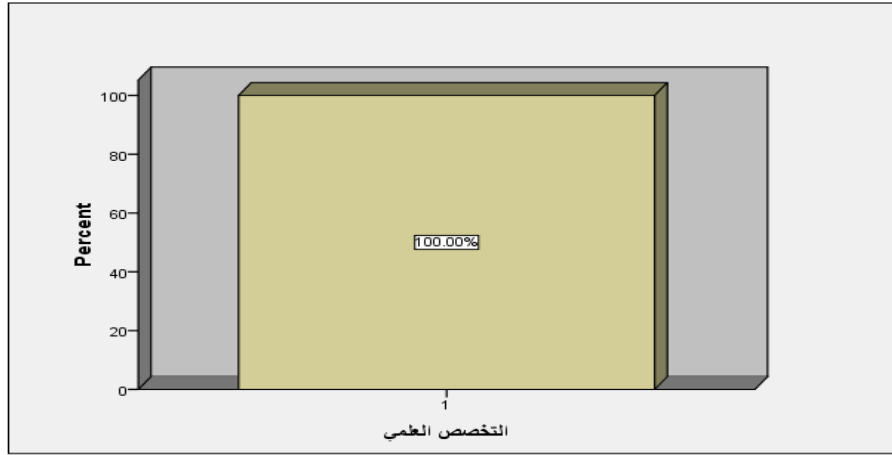
المؤهل العلمي



التخصص العلمي a4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	289	100.0	100.0	100.0

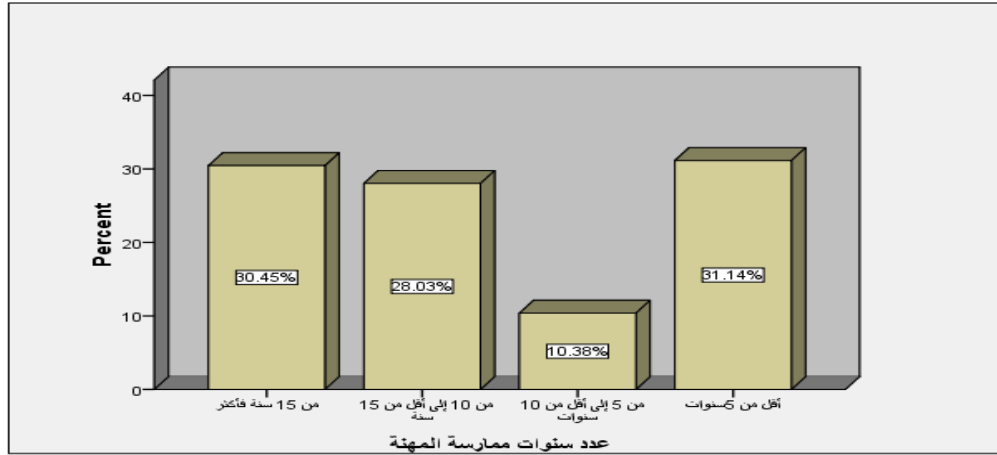
التخصص العلمي



عدد سنوات ممارسة المهنة a5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid من 15 سنة فأكثر 1	88	30.4	30.4	30.4
من 10 إلى أقل من 15 سنة 2	81	28.0	28.0	58.5
من 5 إلى أقل من 10 سنوات 3	30	10.4	10.4	68.9
أقل من 5 سنوات 4	90	31.1	31.1	100.0
Total	289	100.0	100.0	

عدد سنوات ممارسة المهنة



Frequency Table

اعتماد دليل استرشادي وتفصيلي لأعمال للمراجعة والالتزام به. 1.1.1 q1.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد 3	36	12.5	12.5	12.5
	موافق 4	182	63.0	63.2	75.7
	موافق بشد 5	70	24.2	24.3	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		
	Total	289	100.0		

يتوفر سياسات وإجراءات تضمن توظيف ذوي المؤهلات المناسبة لأداء العمل بفاعلية. 2.2 q1.2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق 2	13	4.5	4.5	4.5
	محايد 3	48	16.6	16.7	21.2
	موافق 4	160	55.4	55.6	76.7
	موافق بشد 5	67	23.2	23.3	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		
	Total	289	100.0		

يوجد بمكتب المراجعة برنامج (تخطيط) عند إجراء عملية المراجعة. 3.3 q1.3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد 3	4	1.4	1.4	1.4
	موافق 4	194	67.1	67.6	69.0

اعتماد دليل استرشادي وتفصيلي لأعمال للمراجعة والالتزام به. 1.1.1 q1.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3 محايد	36	12.5	12.5	12.5
	4 موافق	182	63.0	63.2	75.7
	5 موافق بشد	70	24.2	24.3	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		
	5 موافق بشد	89	30.8	31.0	100.0
	Total	287	99.3	100.0	
Missing	System	2	.7		
	Total	289	100.0		

توجيه ومراقبة المراجعين والموظفين باستمرار. 4.4 q1.4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3 محايد	43	14.9	14.9	14.9
	4 موافق	86	29.8	29.9	44.8
	5 موافق بشد	159	55.0	55.2	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		
	Total	289	100.0		

يتم إتباع إجراءات رقابية لتوفير ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتبعة في المكتب والخاصة برقابة الجودة. 5.5 q1.5
مناسبة وتعمل بفاعلية وكفاءة.

اعتماد دليل استرشادي وتفصيلي لأعمال للمراجعة والالتزام به. 1.1 q1.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد 3	36	12.5	12.5	12.5
	موافق 4	182	63.0	63.2	75.7
	موافق بشد 5	70	24.2	24.3	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق 2	13	4.5	4.5	4.5
	محايد 3	67	23.2	23.3	27.8
	موافق 4	111	38.4	38.5	66.3
	موافق بشد 5	97	33.6	33.7	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		
	Total	289	100.0		

عمل زيارات متكررة للشركات محل المراجعة لتوضيح أخطاء الإدارة إن وجدت. 6.6 q1.6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد 3	31	10.7	10.8	10.8
	موافق 4	108	37.4	37.5	48.3
	موافق بشد 5	149	51.6	51.7	100.0
	Total	288	99.7	100.0	

اعتماد دليل استرشادي وتفصيلي لأعمال للمراجعة والالتزام به. 1.1 q1.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3 محايد	36	12.5	12.5	12.5
	4 موافق	182	63.0	63.2	75.7
	5 موافق بشد	70	24.2	24.3	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		
Missing	System	1	.3		
	Total	289	100.0		

Wilcoxon Signed Ranks Test

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
q1.1 1. اعتماد دليل استرشادي وتفصيلي لأعمال للمراجعة والالتزام به	288	4.12	.596	3	5
q1.2 2. يتوفر سياسات وإجراءات تضمن توظيف ذوي المؤهلات المناسبة لأداء العمل بفاعلية	288	3.98	.762	2	5
q1.3 3. يوجد بمكتب المراجعة برنامج (تخطيط) عند إجراء عملية المراجعة	287	4.30	.487	3	5
q1.4 4. توجيه ومراقبة المراجعين والموظفين باستمرار	288	4.40	.736	3	5
q1.5 5. يتم إتباع إجراءات رقابية لتوفير ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتبعة في المكتب والخاصة برقابة الجودة مناسبة وتعمل بفاعلية وكفاءة	288	4.01	.867	2	5
q1.6 6. عمل زيارات متكررة للشركات محل المراجعة لتوضيح أخطاء الإدارة إن وجدت	288	4.41	.677	3	5
mm	289	3.0000	.00000	3.00	3.00

Test Statistics^b

	Z	Asymp. Sig. (2- tailed)
mm - q1.1 1. اعتماد دليل استرشادي وتفصيلي لأعمال للمراجعة والالتزام به	-14.497 ^a	.000
mm - q1.2 2. يتوفر سياسات وإجراءات تضمن توظيف ذوي المؤهلات المناسبة لأداء العمل بفاعلية	-13.038 ^a	.000
mm - q1.3 3. يوجد بمكتب المراجعة برنامج (تخطيط) عند إجراء عملية المراجعة	-15.268 ^a	.000

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
اعتماد دليل استرشادي وتفصيلي. 1.1.1 q1 لأعمال للمراجعة والالتزام به	288	4.12	.596	3	5
يتوفر سياسات وإجراءات تضمن. 2.2.2 q1 توظيف ذوي المؤهلات المناسبة لأداء العمل بفاعلية	288	3.98	.762	2	5
يوجد بمكتب المراجعة برنامج. 3.3.3 q1 (تخطيط) عند إجراء عملية المراجعة	287	4.30	.487	3	5
توجيه ومراقبة المراجعين. 4.4.4 q1 والموظفين باستمرار	288	4.40	.736	3	5
يتم إتباع إجراءات رقابية لتوفير. 5.5.5 q1 ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتبعة في المكتب والخاصة برقابة الجودة مناسبة وتعمل بفاعلية وكفاءة	288	4.01	.867	2	5
عمل زيارات متكررة للشركات. 6.6.6 q1 محل المراجعة لتوضيح أخطاء الإدارة إن وجدت	288	4.41	.677	3	5
توجيه ومراقبة المراجعين. 4.4.4 q1 - mm والموظفين باستمرار	-14.137 ^a	.000			
يتم إتباع إجراءات رقابية. 5.5.5 q1 - mm لتوفير ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتبعة في المكتب والخاصة برقابة الجودة مناسبة وتعمل بفاعلية وكفاءة	-12.445 ^a	.000			
عمل زيارات متكررة. 6.6.6 q1 - mm للشركات محل المراجعة لتوضيح أخطاء الإدارة إن وجدت	-14.386 ^a	.000			

a. Based on positive ranks.

b. Wilcoxon Signed Ranks Test

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
توفير عناصر رقابة الجودة على mq1 أعمال المراجعة	288	4.2030	.44192	.02604

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
توفير عناصر رقابة الجودة على mq1 أعمال المراجعة	46.198	287	.000	1.20301	1.1518	1.2543

Frequency Table

يقوم مكتب المراجعة سنوياً بتوزيع استقصاء للتأكد من مدى استقلال المراجعين حقيقياً وظاهرياً. q2.1 1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة 1	31	10.7	10.8	10.8
	غير موافق 2	63	21.8	22.0	32.8
	محايد 3	149	51.6	51.9	84.7
	موافق 4	13	4.5	4.5	89.2
	موافق بشد 5	31	10.7	10.8	100.0
	Total	287	99.3	100.0	
Missing	System	2	.7		
	Total	289	100.0		

قبل التعاقد مع العملاء يقوم مكتب المراجعة بالتحقق من استقلالية المراجع الذي سيتولى مهمة مراجعة. q2.2 2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق 2	31	10.7	10.8	10.8
	محايد 3	57	19.7	19.9	30.7
	موافق 4	96	33.2	33.4	64.1
	موافق بشد 5	103	35.6	35.9	100.0
	Total	287	99.3	100.0	
Missing	System	2	.7		
	Total	289	100.0		

يطلب من المراجعين تعبئة نماذج معينة بشكل دوري يقرون فيها بإلمامهم بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية. q2.3 3
وبعدم قيامهم بأية علاقات أو عمليات مالية أو تجارية أو غيرها محظورة بموجب سياسات الاستقلالية للمكتب.

يقوم مكتب المراجعة سنوياً بتوزيع استقصاء للتأكد من مدى استقلال المراجعين حقيقياً وظاهرياً. q2.1 1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة 1	31	10.7	10.8	10.8
	غير موافق 2	63	21.8	22.0	32.8
	محايد 3	149	51.6	51.9	84.7
	موافق 4	13	4.5	4.5	89.2
	موافق بشد 5	31	10.7	10.8	100.0
	Total	287	99.3	100.0	
Missing	System	2	.7		
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة 1	31	10.7	10.8	10.8
	غير موافق 2	27	9.3	9.4	20.2
	محايد 3	117	40.5	40.8	61.0
	موافق 4	61	21.1	21.3	82.2
	موافق بشد 5	51	17.6	17.8	100.0
	Total	287	99.3	100.0	
Missing	System	2	.7		
	Total	289	100.0		

يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياذ في الواقع وفي الظاهر ، ويقومون بتحمل كافة المسئوليات. q2.4 4
المهنية .

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
--	-----------	---------	---------------	--------------------

يقوم مكتب المراجعة سنوياً بتوزيع استقصاء للتأكد من مدى استقلال المراجعين حقيقياً وظاهرياً. q2.1 1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة 1	31	10.7	10.8	10.8
	غير موافق 2	63	21.8	22.0	32.8
	محايد 3	149	51.6	51.9	84.7
	موافق 4	13	4.5	4.5	89.2
	موافق بشد 5	31	10.7	10.8	100.0
	Total	287	99.3	100.0	
Missing	System	2	.7		

Valid	محايد 3	26	9.0	9.1	9.1
	موافق 4	96	33.2	33.4	42.5
	موافق بشد 5	165	57.1	57.5	100.0
	Total	287	99.3	100.0	
Missing	System	2	.7		
	Total	289	100.0		

تعيين وعزل المراجع يتم من قبل الجمعية العمومية للشركات محل المراجعة. q2.5 5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق 2	65	22.5	22.6	22.6
	محايد 3	17	5.9	5.9	28.6
	موافق 4	103	35.6	35.9	64.5
	موافق بشد 5	102	35.3	35.5	100.0

يقوم مكتب المراجعة سنوياً بتوزيع استقصاء للتأكد من مدى استقلال المراجعين حقيقياً وظاهرياً. q2.1 1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة 1	31	10.7	10.8	10.8
	غير موافق 2	63	21.8	22.0	32.8
	محايد 3	149	51.6	51.9	84.7
	موافق 4	13	4.5	4.5	89.2
	موافق بشد 5	31	10.7	10.8	100.0
	Total	287	99.3	100.0	
Missing	System	2	.7		
	Total	287	99.3	100.0	
Missing	System	2	.7		
	Total	289	100.0		

يتحرى مكتب المراجعة عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب المباشرين مع الشركة محل المراجعة. q2.6 6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة 1	31	10.7	10.8	10.8
	محايد 3	123	42.6	43.0	53.8
	موافق 4	65	22.5	22.7	76.6
	موافق بشد 5	67	23.2	23.4	100.0
	Total	286	99.0	100.0	
Missing	System	3	1.0		
	Total	289	100.0		

Wilcoxon Signed Ranks Test

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
q2.1 1. يقوم مكتب المراجعة سنوياً بتوزيع استقصاء للتأكد من مدى استقلال المراجعين حقيقياً وظاهرياً.	287	2.83	1.050	1	5
q2.2 2. قبل التعاقد مع العملاء يقوم مكتب المراجعة بالتحقق من استقلالية المراجع الذي سيتولى مهمة مراجعة.	287	3.94	.995	2	5
q2.3 3. يطلب من المراجعين تعبئة نماذج معينة بشكل دوري يقرون فيها بالإمامهم بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية وبعدهم قيامهم بأية علاقات أو عمليات مالية أو تجارية أو غيرها محظورة بموجب سياسات الاستقلالية للمكتب.	287	3.26	1.178	1	5
q2.4 4. يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياد في الواقع وفي الظاهر ، ويقومون بتحمل كافة المسؤوليات المهنية	287	4.48	.658	3	5
q2.5 5. تعيين وعزل المراجع يتم من قبل الجمعية العمومية للشركات محل المراجعة.	287	3.84	1.140	2	5
q2.6 6. يتحرى مكتب المراجعة عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب المباشرين مع الشركة محل المراجعة	286	3.48	1.172	1	5
mm	289	3.0000	.00000	3.00	3.00

Test Statistics^c

	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
يقوم مكتب المراجعة سنوياً. 1. 1 q2.1 - mm بتوزيع استقصاء للتأكد من مدى استقلال المراجعين حقيقياً وظاهرياً.	-2.114 ^a	.035
قبل التعاقد مع العملاء. 2. 2 q2.2 - mm يقوم مكتب المراجعة بالتحقق من استقلالية المراجع الذي سيتولى مهمة مراجعة	-11.561 ^b	.000
يطلب من المراجعين تعبئة. 3. 3 q2.3 - mm نماذج معينة بشكل دوري يقرون فيها بإمامهم بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية وبعدم قيامهم بأية علاقات أو عمليات مالية أو تجارية أو غيرها محظورة بموجب سياسات الاستقلالية للمكتب	-3.296 ^b	.001
يتوفر في كافة الأفراد الذين. 4. 4 q2.4 - mm ينفذون عملية المراجعة الحياد في الواقع وفي الظاهر ، ويقومون بتحمل كافة المسؤوليات المهنية .	-14.562 ^b	.000

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
q2.1 1. يقوم مكتب المراجعة سنوياً بتوزيع استقصاء للتأكد من مدى استقلال المراجعين حقيقياً وظاهرياً.	287	2.83	1.050	1	5
q2.2 2. قبل التعاقد مع العملاء يقوم مكتب المراجعة بالتحقق من استقلالية المراجع الذي سيتولى مهمة مراجعة	287	3.94	.995	2	5
q2.3 3. يطلب من المراجعين تعبئة نماذج معينة بشكل دوري يقرون فيها بالإمامهم بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية وبعدهم قيامهم بأية علاقات أو عمليات مالية أو تجارية أو غيرها محظورة بموجب سياسات الاستقلالية للمكتب	287	3.26	1.178	1	5
q2.4 4. يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياد في الواقع وفي الظاهر ، ويقومون بحمل كافة المسؤوليات المهنية	287	4.48	.658	3	5
q2.5 5. تعيين وعزل المراجع يتم من قبل الجمعية العمومية للشركات محل المراجعة	287	3.84	1.140	2	5
q2.6 6. يتحرى مكتب المراجعة عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب المباشرين مع الشركة محل المراجعة	286	3.48	1.172	1	5
mm - q2.5 5. تعيين وعزل المراجع يتم من قبل الجمعية العمومية للشركات محل المراجعة	-10.353 ^b	.000			

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
q2.1 1. يقوم مكتب المراجعة سنوياً بتوزيع استقصاء للتأكد من مدى استقلال المراجعين حقيقياً وظاهرياً.	287	2.83	1.050	1	5
q2.2 2. قبل التعاقد مع العملاء يقوم مكتب المراجعة بالتحقق من استقلالية المراجع الذي سيتولى مهمة مراجعة.	287	3.94	.995	2	5
q2.3 3. يطلب من المراجعين تعبئة نماذج معينة بشكل دوري يقرون فيها بإلمامهم بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية وبعدهم قيامهم بأية علاقات أو عمليات مالية أو تجارية أو غيرها محظورة بموجب سياسات الاستقلالية للمكتب.	287	3.26	1.178	1	5
q2.4 4. يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياد في الواقع وفي الظاهر ، ويقومون بتحمل كافة المسؤوليات المهنية	287	4.48	.658	3	5
q2.5 5. تعيين وعزل المراجع يتم من قبل الجمعية العمومية للشركات محل المراجعة.	287	3.84	1.140	2	5
q2.6 6. يتحرى مكتب المراجعة عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب المباشرين مع الشركة محل المراجعة.	286	3.48	1.172	1	5
mm - q2.6 6. يتحرى مكتب المراجعة عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب المباشرين مع الشركة محل المراجعة.	-5.383 ^b	.000			

a. Based on negative ranks.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
q2.1 1. يقوم مكتب المراجعة سنوياً بتوزيع استقصاء للتأكد من مدى استقلال المراجعين حقيقياً وظاهرياً.	287	2.83	1.050	1	5
q2.2 2. قبل التعاقد مع العملاء يقوم مكتب المراجعة بالتحقق من استقلالية المراجع الذي سيتولى مهمة مراجعة.	287	3.94	.995	2	5
q2.3 3. يطلب من المراجعين تعبئة نماذج معينة بشكل دوري يقرون فيها بالإمامهم بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية وبعدهم قيامهم بأية علاقات أو عمليات مالية أو تجارية أو غيرها محظورة بموجب سياسات الاستقلالية للمكتب.	287	3.26	1.178	1	5
q2.4 4. يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياد في الواقع وفي الظاهر ، ويقومون بتحمل كافة المسؤوليات المهنية.	287	4.48	.658	3	5
q2.5 5. تعيين وعزل المراجع يتم من قبل الجمعية العمومية للشركات محل المراجعة.	287	3.84	1.140	2	5
q2.6 6. يتحرى مكتب المراجعة عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب المباشرين مع الشركة محل المراجعة.	286	3.48	1.172	1	5

b. Based on positive ranks.

c. Wilcoxon Signed Ranks Test

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
توفير عناصر استقلالية المراجع mq2	287	3.6389	.76851	.04536

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
توفير عناصر استقلالية المراجع mq2	14.084	286	.000	.63891	.5496	.7282

Frequencies

مراعاة عامل المنافسة في سوق المهنة عند تحديد أتعاب المراجعين من قبل الشركات محل المراجعة. 1.3.1 q3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق 2	47	16.3	16.3	16.3
محاييد 3	95	32.9	33.0	49.3
موافق 4	74	25.6	25.7	75.0
موافق بشد 5	71	24.6	24.7	99.7
56	1	.3	.3	100.0
Total	288	99.7	100.0	
Missing System	1	.3		
Total	289	100.0		

مراعاة عامل المنافسة في سوق المهنة عند تحديد أتعاب المراجعين من قبل الشركات محل المراجعة. 1 q3.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق 2	47	16.3	16.3	16.3
	محايد 3	95	32.9	33.0	49.3
	موافق 4	74	25.6	25.7	75.0
	موافق بشد 5	71	24.6	24.7	99.7
	56	1	.3	.3	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		

يراعي الحد الأدنى من الأتعاب المحددة من قبل نقابة المحاسبين. 2 q3.2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة 1	31	10.7	10.8	10.8
	غير موافق 2	110	38.1	38.2	49.0
	محايد 3	147	50.9	51.0	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		
	Total	289	100.0		

مراعاة عامل المنافسة في سوق المهنة عند تحديد أتعاب المراجعين من قبل الشركات محل المراجعة. 1. q3.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق 2	47	16.3	16.3	16.3
	محايد 3	95	32.9	33.0	49.3
	موافق 4	74	25.6	25.7	75.0
	موافق بشد 5	71	24.6	24.7	99.7
	56	1	.3	.3	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		

تحتسب أتعاب المراجعة على أساس معدل مناسب عن كل ساعة أو كل يوم لكل شخص عمل بأداء الخدمات المهنية. 3. q3.3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق 2	31	10.7	10.8	10.8
	محايد 3	106	36.7	36.8	47.6
	موافق 4	68	23.5	23.6	71.2
	موافق بشد 5	83	28.7	28.8	100.0
	Total	288	99.7	100.0	

مراعاة عامل المنافسة في سوق المهنة عند تحديد أتعاب المراجعين من قبل الشركات محل المراجعة. 1. q3.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق 2	47	16.3	16.3	16.3
	محايد 3	95	32.9	33.0	49.3
	موافق 4	74	25.6	25.7	75.0
	موافق بشد 5	71	24.6	24.7	99.7
	56	1	.3	.3	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		
Missing	System	1	.3		
	Total	289	100.0		

ارتباط قيمة أتعاب المراجعة بحجم العمل المطلوب. 4. q3.4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد 3	11	3.8	3.8	3.8
	موافق 4	189	65.4	65.6	69.4
	موافق بشد 5	88	30.4	30.6	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		
	Total	289	100.0		

يتم تحديد أتعاب المراجعة بمعزل عن نتائج أعمال الشركة محل المراجعة. 5. q3.5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
--	--	-----------	---------	---------------	--------------------

مراعاة عامل المنافسة في سوق المهنة عند تحديد أتعاب المراجعين من قبل الشركات محل المراجعة. 1. q3.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق 2	47	16.3	16.3	16.3
	محايد 3	95	32.9	33.0	49.3
	موافق 4	74	25.6	25.7	75.0
	موافق بشد 5	71	24.6	24.7	99.7
	56	1	.3	.3	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		
Valid	غير موافق 2	16	5.5	5.6	5.6
	محايد 3	11	3.8	3.8	9.4
	موافق 4	152	52.6	52.8	62.2
	موافق بشد 5	109	37.7	37.8	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		
	Total	289	100.0		

تعتبر أتعاب المراجعة عادلة ومتناسبة مع الجهد المبذول في عملية المراجعة ومع سمعة المكتب والخبرة المهنية. 6. q3.6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق 2	31	10.7	10.8	10.8

مراجعة عامل المنافسة في سوق المهنة عند تحديد أتعاب المراجعين من قبل الشركات محل المراجعة. 1. q3.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق 2	47	16.3	16.3	16.3
	محايد 3	95	32.9	33.0	49.3
	موافق 4	74	25.6	25.7	75.0
	موافق بشد 5	71	24.6	24.7	99.7
	56	1	.3	.3	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		
	محايد 3	55	19.0	19.1	29.9
	موافق 4	99	34.3	34.4	64.2
	موافق بشد 5	103	35.6	35.8	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		
Total		289	100.0		

Wilcoxon Signed Ranks Test

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
q3.1 1. مراعاة عامل المنافسة في سوق المهنة عند تحديد أتعاب المراجعين من قبل الشركات محل المراجعة	288	3.77	3.256	2	56
q3.2 2. يراعي الحد الأدنى من الأتعاب المحددة من قبل نقابة المحاسبين	288	2.40	.676	1	3
q3.3 3. تحتسب أتعاب المراجعة على أساس معدل مناسب عن كل ساعة أو كل يوم لكل شخص عمل بأداء الخدمات المهنية	288	3.70	1.002	2	5
q3.4 4. ارتباط قيمة أتعاب المراجعة بحجم العمل المطلوب	288	4.27	.523	3	5
q3.5 5. يتم تحديد أتعاب المراجعة بمعزل عن نتائج أعمال الشركة محل المراجعة	288	4.23	.767	2	5
q3.6 6. تعتبر أتعاب المراجعة عادلة ومتناسبة مع الجهد المبذول في عملية المراجعة ومع سمعة المكتب والخبرة المهنية	288	3.95	.990	2	5
mm	289	3.0000	.00000	3.00	3.00

Test Statistics^c

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
q3.1 1. مراعاة عامل المنافسة في سوق المهنة عند تحديد أتعاب المراجعين من قبل الشركات محل المراجعة	288	3.77	3.256	2	56
q3.2 2. يراعي الحد الأدنى من الأتعاب المحددة من قبل نقابة المحاسبين	288	2.40	.676	1	3
q3.3 3. تحتسب أتعاب المراجعة على أساس معدل مناسب عن كل ساعة أو كل يوم لكل شخص عمل بأداء الخدمات المهنية	288	3.70	1.002	2	5
q3.4 4. ارتباط قيمة أتعاب المراجعة بحجم العمل المطلوب	288	4.27	.523	3	5
q3.5 5. يتم تحديد أتعاب المراجعة بمعزل عن نتائج أعمال الشركة محل المراجعة	288	4.23	.767	2	5
q3.6 6. تعتبر أتعاب المراجعة عادلة ومتنافسة مع الجهد المبذول في عملية المراجعة ومع سمعة المكتب والخبرة المهنية	288	3.95	.990	2	5
	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)			
mm - q3.1 1. مراعاة عامل المنافسة في سوق المهنة عند تحديد أتعاب المراجعين من قبل الشركات محل المراجعة	-8.682 ^a	.000			
mm - q3.2 2. يراعي الحد الأدنى من الأتعاب المحددة من قبل نقابة المحاسبين	-10.982 ^b	.000			
mm - q3.3 3. تحتسب أتعاب المراجعة على أساس معدل مناسب عن كل ساعة أو كل يوم لكل شخص عمل بأداء الخدمات المهنية	-9.839 ^a	.000			
mm - q3.4 4. ارتباط قيمة أتعاب المراجعة بحجم العمل المطلوب	-15.098 ^a	.000			

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
q3.1 1. مراعاة عامل المنافسة في سوق المهنة عند تحديد أتعاب المراجعين من قبل الشركات محل المراجعة	288	3.77	3.256	2	56
q3.2 2. يراعي الحد الأدنى من الأتعاب المحددة من قبل نقابة المحاسبين	288	2.40	.676	1	3
q3.3 3. تحتسب أتعاب المراجعة على أساس معدل مناسب عن كل ساعة أو كل يوم لكل شخص عمل بأداء الخدمات المهنية	288	3.70	1.002	2	5
q3.4 4. ارتباط قيمة أتعاب المراجعة بحجم العمل المطلوب	288	4.27	.523	3	5
q3.5 5. يتم تحديد أتعاب المراجعة بمعزل عن نتائج أعمال الشركة محل المراجعة	288	4.23	.767	2	5
q3.6 6. تعتبر أتعاب المراجعة عادلة ومتناسقة مع الجهد المبذول في عملية المراجعة ومع سمعة المكتب والخبرة المهنية	288	3.95	.990	2	5
mm - q3.5 5. يتم تحديد أتعاب المراجعة بمعزل عن نتائج أعمال الشركة محل المراجعة	-13.914 ^a	.000			
mm - q3.6 6. تعتبر أتعاب المراجعة عادلة ومتناسقة مع الجهد المبذول في عملية المراجعة ومع سمعة المكتب والخبرة المهنية	-11.644 ^a	.000			

a. Based on positive ranks.

b. Based on negative ranks.

c. Wilcoxon Signed Ranks Test

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
توفير مقومات عدالة أتعاب المراجع mq3	288	3.7211	.77160	.04547

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
توفير مقومات عدالة أتعاب المراجع mq3	15.859	287	.000	.72106	.6316	.8106

Frequency Table

توجد سياسات وإجراءات يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين 1. q4.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة 1	31	10.7	11.0	11.0
	محايد 3	72	24.9	25.5	36.5
	موافق 4	159	55.0	56.4	92.9
	موافق بشد 5	20	6.9	7.1	100.0
	Total	282	97.6	100.0	
Missing	System	7	2.4		
	Total	289	100.0		

هناك زيارات متكررة للشركات محل المراجعة بهدف الحصول على فاعلية المراجعة 2. q4.2

توجد سياسات وإجراءات يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين.1. q4.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة 1	31	10.7	11.0	11.0
	محايد 3	72	24.9	25.5	36.5
	موافق 4	159	55.0	56.4	92.9
	موافق بشد 5	20	6.9	7.1	100.0
	Total	282	97.6	100.0	
Missing	System	7	2.4		

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد 3	30	10.4	10.6	10.6
	موافق 4	182	63.0	64.3	74.9
	موافق بشد 5	71	24.6	25.1	100.0
	Total	283	97.9	100.0	
Missing	System	6	2.1		
	Total	289	100.0		

يتم الحرص على فترة الاستمرار مع العميل من أجل زيادة المعرفة بأعمال العميل تحت المراجعة.3. q4.3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق 2	20	6.9	7.1	7.1
	محايد 3	84	29.1	29.7	36.7
	موافق 4	159	55.0	56.2	92.9
	موافق بشد 5	20	6.9	7.1	100.0

توجد سياسات وإجراءات يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين. 1. q4.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة 1	31	10.7	11.0	11.0
	محايد 3	72	24.9	25.5	36.5
	موافق 4	159	55.0	56.4	92.9
	موافق بشد 5	20	6.9	7.1	100.0
	Total	282	97.6	100.0	
Missing	System	7	2.4		
	Total	283	97.9	100.0	
Missing	System	6	2.1		
	Total	289	100.0		

تجنب نشوء علاقات خاصة بين المراجع وموظفي الشركة محل المراجعة مما يؤثر على فاعلية عملية المراجعة. 4. q4.4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة 1	31	10.7	11.0	11.0
	غير موافق 2	20	6.9	7.1	18.0
	محايد 3	36	12.5	12.7	30.7
	موافق 4	78	27.0	27.6	58.3
	موافق بشد 5	118	40.8	41.7	100.0
	Total	283	97.9	100.0	

توجد سياسات وإجراءات يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين 1. q4.1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة 1	31	10.7	11.0	11.0
	محايد 3	72	24.9	25.5	36.5
	موافق 4	159	55.0	56.4	92.9
	موافق بشد 5	20	6.9	7.1	100.0
	Total	282	97.6	100.0	
Missing	System	7	2.4		
Missing	System	6	2.1		
	Total	289	100.0		

يحرص المكتب على توظيف المراجعين من ذوي الكفاءة العلمية والخبرة المهنية للمساهمة في إطالة فترة استمرارية 5. q4.5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد 3	86	29.8	30.4	30.4
	موافق 4	99	34.3	35.0	65.4
	موافق بشد 5	98	33.9	34.6	100.0
	Total	283	97.9	100.0	
Missing	System	6	2.1		
	Total	289	100.0		

يحرص المكتب على مراعاة عناصر جودة المراجعة تساهم في إطالة الاستمرار مع العميل 6. q4.6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد 3	35	12.1	12.4	12.4

توجد سياسات وإجراءات يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين q4.1.1.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة 1	31	10.7	11.0	11.0
	محايد 3	72	24.9	25.5	36.5
	موافق 4	159	55.0	56.4	92.9
	موافق بشد 5	20	6.9	7.1	100.0
	Total	282	97.6	100.0	
Missing	System	7	2.4		
	موافق 4	181	62.6	64.0	76.3
	موافق بشد 5	67	23.2	23.7	100.0
	Total	283	97.9	100.0	
	Missing System	6	2.1		
Total		289	100.0		

Wilcoxon Signed Ranks Test

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
توجد سياسات وإجراءات يمكن من 1. 4.1.q خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين.	282	3.49	1.027	1	5
هناك زيارات متكررة للشركات 2. 4.2.q محل المراجعة بهدف الحصول على فاعلية المراجعة.	283	4.14	.581	3	5
يتم الحرص على فترة الاستمرار 3. 4.3.q مع العميل من أجل زيادة المعرفة بأعمال العميل تحت المراجعة.	283	3.63	.719	2	5
تجنب نشوء علاقات خاصة بين 4. 4.4.q المراجع وموظفي الشركة محل المراجعة مما يؤثر على فاعلية عملية المراجعة	283	3.82	1.337	1	5
يحرص المكتب على توظيف 5. 4.5.q المراجعين من ذوي الكفاءة العلمية والخبرة المهنية للمساهمة في إطالة فترة استمرارية	283	4.04	.807	3	5
يحرص المكتب على مراعاة 6. 4.6.q عناصر جودة المراجعة تساهم في إطالة الاستمرار مع العميل.	283	4.11	.591	3	5
mm	289	3.0000	.00000	3.00	3.00

Test Statistics^b

	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
توجد سياسات وإجراءات 1. q4.1 - mm يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين	-6.428 ^a	.000
هناك زيارات متكررة 2. q4.2 - mm للشركات محل المراجعة بهدف الحصول على فاعلية المراجعة	-14.518 ^a	.000
يتم الحرص على فترة 3. q4.3 - mm الاستمرار مع العميل من أجل زيادة المعرفة بأعمال العميل تحت المراجعة	-11.070 ^a	.000
تجنب نشوء علاقات خاصة 4. q4.4 - mm بين المراجع وموظفي الشركة محل المراجعة مما يؤثر على فاعلية عملية المراجعة	-8.267 ^a	.000
يحرص المكتب على 5. q4.5 - mm توظيف المراجعين من ذوي الكفاءة العلمية والخبرة المهنية للمساهمة في إطالة فترة استمرارية	-12.567 ^a	.000

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
q4.1.1. توجد سياسات وإجراءات يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع العميل معين.	282	3.49	1.027	1	5
q4.2.2. هناك زيارات متكررة للشركات محل المراجعة بهدف الحصول على فاعلية المراجعة.	283	4.14	.581	3	5
q4.3.3. يتم الحرص على فترة الاستمرار مع العميل من أجل زيادة المعرفة بأعمال العميل تحت المراجعة.	283	3.63	.719	2	5
q4.4.4. تجنب نشوء علاقات خاصة بين المراجع وموظفي الشركة محل المراجعة مما يؤثر على فاعلية عملية المراجعة.	283	3.82	1.337	1	5
q4.5.5. يحرص المكتب على توظيف المراجعين من ذوي الكفاءة العلمية والخبرة المهنية للمساهمة في إطالة فترة استمرارية	283	4.04	.807	3	5
q4.6.6. يحرص المكتب على مراعاة عناصر جودة المراجعة تساهم في إطالة الاستمرار مع العميل.	283	4.11	.591	3	5
mm - q4.6.6. يحرص المكتب على مراعاة عناصر جودة المراجعة تساهم في إطالة الاستمرار مع العميل.	-14.402 ^a	.000			

a. Based on positive ranks.

b. Wilcoxon Signed Ranks Test

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
mq4 توفير عناصر ملائمة فترة استثمارية المراجع	283	3.8733	.52328	.03111

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
mq4 توفير عناصر ملائمة فترة استثمارية المراجع	28.074	282	.000	.87326	.8120	.9345

Frequency Table

يراعي عند اختيار المراجعين شروط الكفاءة والخبرة المهنية الواردة في قانون مزاولة المهنة وقانون الشركات والشروط 1. q5.1
الواجب توفرها في المراجع .

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3 محايد	42	14.5	14.6	14.6
	4 موافق	131	45.3	45.5	60.1
	5 موافق بشد	115	39.8	39.9	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		
	Total	289	100.0		

يحرص عند اختيار المراجعين العاملين بالمكتب على الإكثار من حملة الشهادات المهنية العليا في مجال المحاسبة 2. q5.2
والمراجعة .

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2 غير موافق	50	17.3	17.4	17.4
	3 محايد	28	9.7	9.7	27.1
	4 موافق	162	56.1	56.2	83.3
	5 موافق بشد	48	16.6	16.7	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		
	Total	289	100.0		

يتم تنظيم دورات للمراجعين بالمكتب لغرض رفع الكفاءة المهنية 3. q5.3

يحرص عند اختيار المراجعين العاملين بالمكتب على الإكثار من حملة الشهادات المهنية العليا في مجال المحاسبة q5.2.2 .
والمراجعة .

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق 2	50	17.3	17.4	17.4
	محايد 3	28	9.7	9.7	27.1
	موافق 4	162	56.1	56.2	83.3
	موافق بشد 5	48	16.6	16.7	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة 1	30	10.4	10.4	10.4
	محايد 3	68	23.5	23.6	34.0
	موافق 4	141	48.8	49.0	83.0
	موافق بشد 5	49	17.0	17.0	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		
	Total	289	100.0		

يتم تشجيع العاملين بالمكتب على اجتياز متطلبات الحصول على ترخيص لمزاولة المهنة q5.4.4 .

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد 3	13	4.5	4.5	4.5

يحرص عند اختيار المراجعين العاملين بالمكتب على الإكثار من حملة الشهادات المهنية العليا في مجال المحاسبة 2. q5.2 . والمراجعة .

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق 2	50	17.3	17.4	17.4
	محايد 3	28	9.7	9.7	27.1
	موافق 4	162	56.1	56.2	83.3
	موافق بشد 5	48	16.6	16.7	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		
	موافق 4	140	48.4	48.6	53.1
	موافق بشد 5	135	46.7	46.9	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
	Missing System	1	.3		
Total		289	100.0		

يساهم موظفو مكتب المراجعة في اللجان والأنشطة المهنية المختلفة كالدورات والمؤتمرات والدورات التدريبية وغيرها 5. q5.5 .

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق 2	30	10.4	10.4	10.4
	محايد 3	87	30.1	30.2	40.6
	موافق 4	153	52.9	53.1	93.8
	موافق بشد 5	18	6.2	6.2	100.0
	Total	288	99.7	100.0	

يحرص عند اختيار المراجعين العاملين بالمكتب على الإكثار من حملة الشهادات المهنية العليا في مجال المحاسبة 2. q5.2 والمراجعة .

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق 2	50	17.3	17.4	17.4
	محايد 3	28	9.7	9.7	27.1
	موافق 4	162	56.1	56.2	83.3
	موافق بشد 5	48	16.6	16.7	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		
Missing	System	1	.3		
	Total	289	100.0		

يربط مكتب المراجعة الحوافز والترقيات للعاملين فيه بمدى حرصهم على تنمية وتطوير معارفهم وقدراتهم المهنية 6. q5.6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد 3	18	6.2	6.2	6.2
	موافق 4	196	67.8	68.1	74.3
	موافق بشد 5	74	25.6	25.7	100.0
	Total	288	99.7	100.0	

يحرص عند اختيار المراجعين العاملين بالمكتب على الإكثار من حملة الشهادات المهنية العليا في مجال المحاسبة 2. q5.2 .
والمراجعة .

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق 2	50	17.3	17.4	17.4
	محايد 3	28	9.7	9.7	27.1
	موافق 4	162	56.1	56.2	83.3
	موافق بشد 5	48	16.6	16.7	100.0
	Total	288	99.7	100.0	
Missing	System	1	.3		
Missing	System	1	.3		
	Total	289	100.0		

Wilcoxon Signed Ranks Test

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
يراعي عند اختيار المراجعين 1. q5.1 شروط الكفاءة والخبرة المهنية الواردة في قانون مزاولة المهنة وقانون الشركات . والشروط الواجب توفرها في المراجع	288	4.25	.695	3	5
يحرص عند اختيار المراجعين 2. q5.2 العاملين بالمكتب على الإكثار من حملة الشهادات المهنية العليا في مجال المحاسبة . والمراجعة	288	3.72	.940	2	5
يتم تنظيم دورات للمراجعين 3. q5.3 بالمكتب لغرض رفع الكفاءة المهنية	288	3.62	1.098	1	5
يتم تشجيع العاملين بالمكتب على 4. q5.4 اجتياز متطلبات الحصول على ترخيص لمزاولة المهنة	288	4.42	.579	3	5
يساهم موظفو مكتب المراجعة في 5. q5.5 اللجان والأنشطة المهنية المختلفة كالتدورات والمؤتمرات والدورات التدريبية وغيرها	288	3.55	.763	2	5
يربط مكتب المراجعة الحوافز 6. q5.6 والترقيات للعاملين فيه بمدى حرصهم على تنمية وتطوير معارفهم وقدراتهم المهنية	288	4.19	.532	3	5
mm	289	3.0000	.00000	3.00	3.00

Test Statistics^b

	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
يراعي عند اختيار 1. q5.1 - mm المراجعين شروط الكفاءة والخبرة المهنية الواردة في قانون مزاولة المهنة وقانون الشركات والشروط الواجب توفرها في . المراجع	-14.046 ^a	.000
يحرص عند اختيار 2. q5.2 - mm المراجعين العاملين بالمكتب على الإكثار من حملة الشهادات المهنية العليا في مجال . المحاسبة والمراجعة	-10.319 ^a	.000
يتم تنظيم دورات 3. q5.3 - mm للمراجعين بالمكتب لغرض رفع الكفاءة المهنية.	-7.405 ^a	.000
يتم تشجيع العاملين 4. q5.4 - mm بالمكتب على اجتياز متطلبات الحصول على ترخيص لمزاولة المهنة	-14.844 ^a	.000
يساهم موظفو مكتب 5. q5.5 - mm المراجعة في اللجان والأنشطة المهنية المختلفة كالدورات والمؤتمرات والدورات التدريبية . وغيرها	-9.929 ^a	.000
يربط مكتب المراجعة 6. q5.6 - mm الحوافز والترقيات للعاملين فيه بمدى حرصهم . على تنمية وتطوير معارفهم وقدراتهم المهنية	-15.016 ^a	.000

a. Based on positive ranks.

b. Wilcoxon Signed Ranks Test

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
وتوفير المراجعين المؤهلين علمياً وعملياً mq5	288	3.9612	.38675	.02279

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
وتوفير المراجعين المؤهلين علمياً وعملياً mq5	42.179	287	.000	.96123	.9164	1.0061

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
عناصر رفع كفاءة وفعالية الأداء المهني mmq	289	3.8789	.45688	.02688

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
عناصر رفع كفاءة وفعالية الأداء المهني mmq	32.702	288	.000	.87888	.8260	.9318

مدى التزام المراجعين الخارجيين بتوفير عناصر رفع كفاءة وفعالية الأداء المهني

الإخوة / المحاسبين والمراجعين القانونيين

تحية طيبة وبعد،،،

أحيط سيادتكم علماً بأنني أقوم بإعداد بحث للحصول على درجة الإجازة العالية الماجستير في المحاسبة من أكاديمية الدراسات العليا فرع طرابلس بعنوان " مدى التزام المراجعين الخارجيين بتوفير عناصر رفع كفاءة وفعالية الأداء المهني " دراسة نظرية تطبيقية.

وأود الاستعانة بخبراتكم وملاحظاتكم لاستكمال وإثراء البحث، لذلك أرجو منكم التكرم بتخصيص جزء من وقتكم للمساعدة في إتمام هذا البحث من خلال الإجابة على الإستبانة المرفقة والتي تركز على معلومات تتعلق بمدى توفر الشروط والمتطلبات المنصوص عليها في معايير المراجعة الدولية المختصه.

إن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي بلاشك إلى مساعدة الباحثة في تحقيق أهداف الدراسة، والخروج بالتوصيات المناسبة، والباحثة إذ تشكركم على تعاونكم المثمر تؤكد لكم أن الإجابات سوف تحاط بكامل السرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

الجزء الأول:-

الآتي بعض المعلومات عامة عن المشاركين والرجاء وضع علامة (✓) في المكان المناسب أو ملء الفراغ...

1. الوضع القانوني داخل المكتب

- () 1) صاحب مكتب مراجعة وحيد
- () 2) شريك في مكتب مراجعة

2. المؤهل العلمي

- () 1) دكتوراه
- () 2) ماجستير
- () 3) دبلوم دراسات عليا
- () 4) بكالوريوس
- () 5) دبلوم عالي
- 6) مؤهلات أخرى (حددها لطفاً)

3. التخصص العلمي (حددها لطفاً)

4. عدد سنوات ممارسة المهنة

- أ- من 15 سنة فأكثر ()
- ب- من 10 إلى أقل من 15 سنة ()
- ج- من 5 إلى أقل من 10 سنوات ()
- د- أقل من 5 سنوات ()

الجزء الثاني: الآتي بعض العبارات المتعلقة بمدى التزام المراجعين الخارجيين بتوفير عناصر رفع كفاءة وفعالية الأداء المهني والمتمثلة في توفير عناصر رقابة الجودة على أعمال المراجعة، توفير عناصر استقلالية المراجع، توفير مقومات عدالة أتعاب المراجع، توفير عناصر ملائمة فترة استمرارية المراجع وتوفير المراجعين المؤهلين علمياً وعملياً. والرجاء بيان رأيكم الشخصي بخصوص مدى توفر تلك العناصر وذلك بوضع علامة (✓) في المكان المخصص أمام كل عبارة.

أولاً: عناصر رقابة الجودة على أعمال المراجعة

الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. اعتماد دليل استرشادي وتفصيلي لأعمال للمراجعة والالتزام به.					
2. تتوفر سياسات وإجراءات تضمن توظيف ذوي المؤهلات المناسبة لأداء العمل بفاعلية.					
3. يقوم مكتب المراجعة بوضع (خطة) عند إجراء عملية المراجعة.					
4. يتم توجيه ومراقبة المراجعين والموظفين باستمرار.					

					5.يتم إتباع إجراءات رقابية لتوفير ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتبعة في المكتب والخاصة برقابة الجودة مناسبة وتعمل بفاعلية وكفاءة.
					6.هناك زيارات متكررة للشركات محل المراجعة لتوضيح أخطاء الإدارة إن وجدت.

ثانياً: عناصر استقلالية المراجع

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة
					1.يقوم مكتب المراجعة سنوياً بتوزيع استقصاء للتأكد من مدى استقلال المراجعين حقيقياً وظاهرياً.
					2. قبل التعاقد مع العملاء، يقوم مكتب المراجعة بالتحقق من استقلالية المراجع الذي سيتولى مهمة مراجعة.
					3.يطلب من المراجعين تعبئة نماذج معينة بشكل دوري يقرون فيها بالمهام بسياسات وإجراءات المكتب المتعلقة بالاستقلالية وبعدم قيامهم بأية علاقات أو عمليات مالية أو تجارية أو غيرها محظورة بموجب سياسات الاستقلالية للمكتب.
					4.يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياد في الواقع وفي الظاهر، ويقومون بتحمل كافة المسؤوليات المهنية .
					5. تعيين وعزل المراجع يتم من قبل الجمعية العمومية للشركات محل المراجعة.
					6.يتحرى مكتب المراجعة عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب المباشرين مع الشركة محل المراجعة.

ثالثاً: مقومات عدالة أتعاب المراجع

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة
					1.يتم مراعاة عامل المنافسة في سوق المهنة عند تحديد أتعاب المراجعين من قبل الشركات محل المراجعة.
					2.مراعاة الحد الأدنى من الأتعاب المحددة من قبل نقابة المحاسبين.

					3. تحتسب أتعاب المراجعة على أساس معدل مناسب عن كل ساعة أو كل يوم لكل شخص عمل بأداء الخدمات المهنية.
					4. ترتبط قيمة أتعاب المراجعة بحجم العمل المطلوب.
					5. يتم تحديد أتعاب المراجعة بمعزل عن نتائج أعمال الشركة محل المراجعة .
					6. تعتبر أتعاب المراجعة عادلة ومتناسبة مع الجهد المبذول في عملية المراجعة ومع سمعة المكتب والخبرة المهنية.

رابعاً: عناصر ملائمة فترة استمرارية المراجع

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة
					1. توجد سياسات وإجراءات يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار مع عميل معين.
					2. هناك زيارات متكررة للشركات محل المراجعة بهدف الحصول على فاعلية المراجعة.
					3. يتم الحرص على فترة الاستمرار مع العميل من أجل زيادة المعرفة بأعمال العميل تحت المراجعة.
					4. هناك حرص على تجنب نشوء علاقات خاصة بين المراجع وموظفي الشركة محل المراجعة مما يؤثر على فاعلية عملية المراجعة.
					5. يحرص المكتب على توظيف المراجعين من ذوي الكفاءة العلمية والخبرة المهنية للمساهمة في إطالة فترة استمرارية
					6. حرص المكتب على مراعاة عناصر جودة المراجعة كي تساهم في إطالة الاستمرار مع العميل.

خامساً: التأهيل العلمي والعمل للمراجع

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرة
					1. يراعي عند اختيار المراجعين شروط الكفاءة والخبرة المهنية الواردة في قانون مزاولة المهنة وقانون الشركات والشروط الواجب توفرها في المراجع .

					2. يحرص عند اختيار المراجعين العاملين بالمكتب على الإكثار من حملة الشهادات المهنية العليا في مجال المحاسبة والمراجعة .
					3. يتم تنظيم دورات للمراجعين بالمكتب لغرض رفع الكفاءة المهنية.
					4. يتم تشجيع العاملين بالمكتب على اجتياز متطلبات الحصول على ترخيص لمزاولة المهنة.
					5. يساهم موظفو مكتب المراجعة في اللجان والأنشطة المهنية المختلفة كالندوات والمؤتمرات والدورات التدريبية وغيرها.
					6. يربط مكتب المراجعة الحوافز والترقيات للعاملين فيه بمدى حرصهم على تنمية وتطوير معارفهم وقدراتهم المهنية.

