

أهمية تطبيق مراجعة النظرير في تحسين جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء - دراسة ميدانية.

The importance of applying peer review in improving the quality of external audit from the point of view of the auditors in the city of Sana'a - A field study

د. طارق أحمد عبده الجماعي

قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة إقليم سبأ، اليمن

البريد الإلكتروني:

د. طارق أحمد عبده الجماعي tajumaei@gmail.com

المخلص:

هدفت هذه الدراسة الي التعرف على أهمية تطبيق مراجعة النظرير في تحسين جودة التدقيق الخارجي من خلال استطلاع وجهات نظر عينة من المدققين بمكاتب المراجعة الخارجية، وتتلخص مشكلة الدراسة في التساؤل الآتي: ماهو إدراك المدققين في مكاتب التدقيق في أمانة العاصمة - صنعاء لأهمية تطبيق مراجعة النظرير في تحسين جودة التدقيق الخارجي؟ وذلك من خلال إيجاد العلاقة بين أهمية تطبيق مراجعة النظرير و تحسين جودة التدقيق الخارجي بأبعدها الثلاثة (معايير المراجعة الخارجية، آداب وقواعد السلوك المهني وتنظيم العمل بمكاتب المراجعة). وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وتوصل الباحث إلى عدة نتائج منها:

- 1) أهمية تطبيق مراجعة النظرير في تحسين جودة التدقيق الخارجي.
 - 2) لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابة أفراد عينة الدراسة حول أهمية مراجعة النظرير في تحسين جودة التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق في أمانة العاصمة تعزى لمتغير المؤهل العلمي، والمؤهل المهني، وسنوات الخبرة.
 - 3) أهمية تطبيق مراجعة النظرير في تعزيز الالتزام بمعايير المراجعة وآداب وقواعد السلوك المهني وتنظيم العمل بمكاتب المراجعة.
 - 4) وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظرير وتحسين جودة التدقيق.
- كما أوصى الباحث بعدد من التوصيات، منها: ضرورة تطبيق مراجعة النظرير لأهميتها في تحسين جودة التدقيق، مع قيام جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين والجهات المشرفة على مهنة المراجعة بوضع المعايير والسياسات والإجراءات التي تضمن استقلالية وسلامة التنفيذ، و ضرورة عقد دورات حول أهمية وكيفية تطبيق مراجعة النظرير، و إنشاء إدارة عامة تابعة لجمعة المحاسبين القانونيين اليمنيين بالشراكة مع الجهات الإشرافية على مهنة التدقيق، (مع وضع شروط للعضوية بهذه الإدارة) للقيام بوضع الآليات اللازمة لتطبيق مراجعة النظرير.

كلمات مفتاحية: أهمية مراجعة النظرير، جودة التدقيق الخارجي، برنامج تدقيق النظرير، مكاتب التدقيق.

Abstract

The aim of the research is to identify the importance of applying peer review in improving the quality of external auditing by surveying the opinions of a sample of auditors in external audit offices. And that is by finding the relationship between the importance of applying peer review and improving the quality of external audit in its three axes (External audit standards, professional ethics and organize performances in audit offices). Using the Statistical Package for Social Sciences (SPSS) program, the researcher reached several results, including:-

- 1) The importance of applying peer review in improving the quality of external audit.

- 2) There are no statistically significant differences between the response of the study sample members about the importance of peer review in improving the quality of external auditing in audit firms in the city of Sana'a, due to the variable of educational qualification, professional qualification and years of experience.
- 3) The importance of applying peer review in enhancing compliance with auditing standards, professional ethics and organize performances in audit offices.
- 4) The application of peer review in audit offices achieves the quality of the audit process, provided that standards, policies and procedures are set that guarantee the independence and integrity of implementation.
- 5) There is a statistically significant relationship between peer review and improvement of audit quality.

The researcher recommended a number of recommendations, including: the necessity of applying the peer review because of its importance in improving the quality of auditing, the Yemeni Certified Public Accountants Association and the bodies supervising the audit profession must set standards, policies and procedures that guarantee the independence and safety of implementation, the necessity of holding courses on the importance and how to apply peer review. Establishing a general administration affiliated to the Yemeni Certified Public Accountants Association, in partnership with the authorities supervising the audit profession, (while setting conditions for membership in this department) to develop the necessary procedures and mechanisms for the implementation of peer review.

Keywords: Importance of peer review, Quality of external audit, Peer audit program, Audit offices

المقدمة

بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي حدثت لكثير من الشركات والبنوك العالمية وما صاحبها من انهيارات مالية وإفلاس لكثير منها مثل شركة أنرون للطاقة Enron، وشركة وولردكم للاتصالات world com... الخ و كان لهذه الفضائح المالية الأثر في ظهور الأزمة المالية العالمية عام 2007م ، و ادى ذلك الي إنتشار دعاوي المدنية والجنائية المرفوعة من العديد من الشركات الامريكية ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة ومفاضة تلك المكاتب بسبب الاضرار التي لحقت بها، ونتيجة لذلك تعرضت مهنة المراجعة للعديد من الإنتقادات لفشلها في حماية مصالح المستثمرين، وفقدان ثقة المستخدمين بقرارير المراجع الخارجي و انهيار مكتب Arther Anderson أحد أكبر مكاتب المراجعة في العالم ، وقد يرجع السبب في ذلك إلى انخفاض مستوى جودة عملية التدقيق. فتزايد أهتمام الباحثين خلال السنوات الماضية بتحسين جودة تدقيق الحسابات .

لذا توجهت جهود وتجارب العديد من الدول نحو استخدام أساليب مختلفة لتحسين جودة عملية التدقيق ومن أهم هذه الاساليب برنامج مراجعة النظير. وتعد مراجعة النظير واحدة من الاساليب الحديثة في مهنة المراجعة، نشأة كأداة لقييم جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة وتدعيم الالتزام بالمعايير المتعارف عليها وبالتالي فهي أداة يستخدمها المهنيون لزيادة جودة وفعالية الخدمات التي يقدمونها كما انها جزء مهم في مجال التنظيم الذاتي للمهنة ، كما أنها أداة لتأكيد جودة عملية التدقيق في جميع المراحل التي تمر بها عملية التدقيق ابتداء من مرحلة تخطيط المراجعة، ومرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة، وأخيراً مرحلة إعداد تقرير المراجعة، وذلك من خلال التحقق من أن أداء أعمال المراجعة المختلفة تمت وفقاً لمعايير الأداء المهني.

مما سبق فإن الباحث يهدف من خلال هذه الدراسة تحدد مدى مساهمة تدقيق النظير في تحسين جودة عمالية التدقيق.

مشكلة البحث:

ما هو إدراك المدققين في مكاتب التدقيق في أمانة العاصمة – صنعاء لأهمية تطبيق مراجعة النظير في تحسين جودة التدقيق الخارجي وفقاً لأبعادها الثلاثة ، معايير المراجعة الخارجية، آداب وقواعد السلوك المهني وتنظيم العمل بمكاتب المراجعة؟.

ويتم ذلك من خلال الإجابة على التساؤلات التالية:

- 1) ما مدى أهمية تطبيق مراجعة النظير في تحسين جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المدققين الخارجيين في أمانة العاصمة صنعاء؟
- 2) هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط النظري لمقياس الدراسة والمتوسط الحسابي العام لأفراد عينة الدراسة حول أهمية مراجعة النظير في تحسين جودة التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق في أمانة العاصمة وفقاً لأبعادها الثلاثة ، معايير المراجعة الخارجية، آداب وقواعد السلوك المهني وتنظيم العمل بمكاتب المراجعة؟
- 3) هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابة أفراد عينة الدراسة حول أهمية مراجعة النظير في تحسين جودة التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق في أمانة العاصمة تعزى لمتغير المؤهل العلمي، والمؤهل المهني، وسنوات الخبرة.

أهمية الدراسة:

- 1) بحسب علم الباحث تعتبر هذه الدراسة أول دراسة تسعى إلي تسليط الضوء على أهمية تطبيق مراجعة النظير في تحسين جودة التدقيق الخارجي بأبعادها الثلاثة في البيئة اليمنية.

دراسة: (صالح و حسن) ، (2016م):

تناولت هذه الدراسة مراجعة النظر ودورها في تطوير الممارسة المهنية الخارجية بالسودان، تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد كيفية تحسين مستوى الممارسة المهنية بمكاتب المراجعة الخارجية من خلال تطبيق واعتماد أسلوب مراجعة النظر. هدفت الدراسة إلى توضيح دور أسلوب مراجعة النظر في تطوير الممارسة المهنية بمكاتب المراجعة الخارجية، توصلت الدراسة إلى ان مكاتب المراجعة والمحاسبة تهتم بتطبيق اسلوب مراجعة النظر كما تهتم بالتحسين المستمر لجودة خدماتها المهنية ، وان مراجعة النظر ساهمت في تحسين مستوي المراجعة المهنية لمكاتب المراجعة الخارجية. أوصت الدراسة بضرورة اهتمام مكاتب المراجعة السودانية بتطبيق اسلوب مراجعة النظر لما يترتب عليها من زيادة في مستوى كفاءة الاداء وعلي هذه المكاتب الاهتمام بتحسين مستوى الممارسة المهنية وإجراء المزيد من البحوث ذات العلاقة بالتحسين المستمر للخدمات المهنية لمكاتب المراجعة الخارجية.

دراسة: حسن شلقامي ، (2014م) :

تناولت الدراسة مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة، تمثلت مشكلة الدراسة في العوامل التي تؤثر على تفعيل مراجعة النظر كإدانة للرقابة على جودة عملية المراجعة ، والجهة التي تقوم بإعداد وتنفيذ مراجعة النظر . كما هدفت الدراسة إلى اقتراح إطار بالمقومات التي يجب توافرها لتفعيل مراجعة النظر كإدانة للرقابة على جودة المراجعة . تمثلت أهم النتائج في ضرورة توفر مجموعة من المقومات لتفعيل مراجعة النظر كإدانة للرقابة على جودة المراجعة مثل تحديد كل من شروط ومقومات فريق مراجعة النظر و واجبات مكتب المراجعة الخاضع للفحص وواجبات فريق العمل ووثائق ومستندات المراجعة . أوصت الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بتوفير مقومات تفعيل مراجعة النظر مرتبة حسب أهميتها النسبية، وتحديد محتويات برنامج مراجعة النظر ، وتحديد واجبات مكتب المراجعة الخاضع للتقييم من خلال مراجعة النظر.

دراسة أحمد الهاملي (2015):

تناولت الدراسة تقييم مدى فعالية أسلوب مراجعة النظر لتحسين جودة أداء عملية المراجعة في ليبيا، تمثلت مشكلته الدراسة في انخفاض جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة في ليبيا وعدم التزام المراجعين بمعايير المهنة وقواعد السلوك المهني. توصلت الدراسة إلى أن تطبيق أسلوب النظر يلزم مكاتب التدقيق على وضع السياسات والإجراءات اللازمة للرقابة على الجوده.

دراسه خطاب (2016م) :

تناولت الدراسة دور مراجعة النظر في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة ، تمثلت مشكلة الدراسة هل تؤدي مراجعة النظر إلى تضيق فجوة الاداء ، وهل تساعد مراجعة النظر في تضيق فجوة التقدير . تمثلت اهداف الدراسة في التعرف على ماهية واهداف مراجعة النظر ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة ، ودراسة دور مراجعة النظر في تضيق فجوة الإلتزام . توصلت الدراسة إلى ان مراجعة النظر لها دور

- (2) تكمن أهمية الدراسة في أهمية الجودة في عملية التدقيق، وذلك للارتفاع بمستوى مهنة التدقيق وزيادة مستوى الإفصاح والمصادقية في التقارير المالية، وذلك من خلال تبني موضوع حديث نسبياً مثل مراجعة النظر.
- (3) تعاطف الحاجة إلى المزيد من وسائل الرقابة على أداء مكاتب التدقيق الخارجية لضمان جودة التدقيق الخارجي.
- (4) بيان أهمية مراجعة النظر في رفع كفاءة الرقابة على جودة المراجعة.
- (5) ندرة البحوث في البيئة اليمينية حول أهمية تطبيق مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق الخارجي و تطوير مستوى الممارسة المهنية لمكاتب التدقيق.

فرضيات البحث:

إستناداً إلى مشكلة الدراسة وأهدافها تمت صياغة الفرضيات التالية:

- (1) لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط النظري لمقياس الدراسة والمتوسط الحسابي العام لأفراد عينة الدراسة حول أهمية مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق في أمانة العاصمة وفقاً لأبعادها الثلاثة ، معايير المراجعة الخارجية، آداب وقواعد السلوك المهني وتنظيم العمل بمكاتب المراجعة.
- (2) لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابة أفراد عينة الدراسة حول أهمية مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق في أمانة العاصمة تعزى لمتغير المؤهل العلمي، والمؤهل المهني، وسنوات الخبرة.

أهداف الدراسة:

- (1) تهدف الدراسة بشكل أساسي إلى التعرف على وجهات نظر المدققين في مكاتب التدقيق في أمانة العاصمة – صنعاء حول أهمية تطبيق مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق الخارجي وفقاً لأبعادها الثلاثة ، معايير المراجعة الخارجية، آداب وقواعد السلوك المهني وتنظيم العمل بمكاتب المراجعة
- (2) التعرف على الفروق ذات دلالة إحصائية بين استجابة أفراد عينة الدراسة حول أهمية مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق في أمانة العاصمة تعزى لمتغير المؤهل العلمي، والمؤهل المهني، وسنوات الخبرة.
- (3) التعرف على مفهوم وأهمية وأهداف ومراحل مراجعة النظر.

الدراسات السابقة:**دراسة: محمد، (2019):**

بعنوان (مراجعة النظر وأثرها في تحسين جودة التقارير المالية) هدفت الدراسة إلى دراسة تدقيق النظر وأثرها في تحسين جودة التقارير المالية لأراء عينة من موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي، وذلك من خلال قياس التأثير عن طريق تحديد العلاقة بين تدقيق النظر وجودة التقارير المالية، وتم اختيار عينة من العاملين في الديوان وتم إجراء الدراسة بالاعتماد على استمارة أعدت لهذا الغرض، وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج، أهمها وجود علاقة ذات ارتباط معنوي موجبة بين تدقيق النظر وجودة التقارير المالية.

✓ دراسة: **عمار ياسين (2021م):**

تناولت دراسة دور تدقيق النظر في تحسين جودة أعمال التدقيق لأراء عينة من المدققين الداخليين والخارجيين، وذلك من خلال اختبار العلاقة بين تدقيق النظر وجودة التدقيق حيث تضمن مجموعة من الفرضيات منها توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تدقيق النظر وتحسين جودة التدقيق، وذلك باستخدام (SPSS). توصل البحث الى نتائج عدة منها أن تطبيق نظام تدقيق النظر في شركات التدقيق وفق معايير وإجراءات وسياسات يضمن جودة عملية التدقيق. كما أوصت الدراسة بضرورة إعطاء موضوع تدقيق النظر أكبر قدر من الاهتمام لما له من أثر على جودة عملية التدقيق.

دراسة: **Casterella, et al. (2009)**

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين تقرير مراجعة النظر الصادر وفقاً لمعايير (AICPA) ومتطلبات الإرشاد الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وبين جودة المراجعة من حيث إمكانية استخدام تلك المعلومات في التنبؤ بفشل المراجعة وذلك في ظل برنامج المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين. وقد ركزت الدراسة على المعلومات التي يتضمنها تقرير مراجعة النظر والتي تعكس جودة مكتب المراجعة وتحديد نقاط القوة والضعف في أداء المكتب لاتخاذ الإجراءات التصحيحية ، وتوصلت الدراسة إلي أن مراجعة النظر تفيد في الحد من فشل المراجعة وتخفيض القضايا المرفوعة ضد مكاتب المراجعة.

يتضح من خلال استعراض الدراسات السابقة:

جميع الدراسات السابقة أظهرت. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر وتحسين جودة التدقيق أو تحسين جودة التقارير المالية أو تضيق فجوة التوقعات.

وتختلف هذه الدراسة عن سابقتها، في أنها تستهدف مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية ، في ظل الحرب القائمة في اليمن. من خلال معايير المراجعة ورقابة الجودة و قواعد وأداب السلوك المهني وتنظيم العمل بمكاتب التدقيق

الإطار النظري للدراسة:

في هذا الجزء من الدراسة يسلط الباحث الضوء على الرقابة على جوده التدقيق و تدقيق النظر:

أولاً: مفهوم الرقابة على جوده التدقيق:

يشير المعيار الدولي رقم 220 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى أن جودة المراجعة تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في منشأة المراجعة للتحقق من أعمال المراجعة المنفذة قد تم أداؤها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. (علي، 2009، ص. 442)

يشير مصطلح جودة المراجعة إلى المميزات التي يتميز بها الرأي المهني للمراجع بما يؤدي إلى إشباع حاجات مستخدمي القوائم المالية، وذلك في حدود القيود العملية والاقتصادية لبنية المراجعة. (حسنين، 2003، ص. 4)

تعريف الرقابة على جودة التدقيق:

تعددت الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية التي تناولت مفهوم رقابة جودة المراجعة، ومنها على سبيل المثال ما يلي:

كبير في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة ، و إن هناك علاقة طردية بين تطبيق مراجعة النظر وتضيق فجوة الاداء. اوصت الدراسة على ضرورة الاهتمام بتطبيق اسلوب مراجعة النظر في مكاتب المراجعة السودانية لان هذا الاسلوب يؤدي الي زيادة جودة اداء عملية المراجعة، ودعم حياد واستقلال مراجعي الحسابات.

دراسة: **(Agency, 2013)** بعنوان

Independent Peer Review of Legal Advice and work

هدفت الدراسة الى وضع طريق مقترح أو نموذج مقترح لتنفيذ تدقيق النظر . وقد تناولت الدراسة ماهية تدقيق النظر ووضع معايير لهذا النوع من التدقيق وذلك في ضوء قياس جودة الخدمات المهنية للتدقيق وكذلك متطلبات تدقيق النظر ومقاييس المخرجات، وخلصت الدراسة الى ان معايير تدقيق النظر يجب أن يتم وضعها في ضوء جودة الخدمات المهنية للتدقيق.

دراسة: **محمد أزهرى (2016)**

تناولت الدراسة تحديد دور مراجعة النظر في رفع كفاءة الرقابة على جودة المراجعة، تمثلت مشكلة الدراسة في أنه هل توجد علاقة بين مراجعة النظر وتحسين تقرير المراجعة؟ وهل توجد علاقة بين مراجعة النظر وتطبيق معايير الرقابة على جودة المراجعة؟ وهل توجد علاقة بين مراجعة النظر وتنظيم الداء بمكاتب، هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق مراجعة النظر على تقارير المراجعة الخارجية، ومعرفة دور مراجعة النظر في تحسين تطبيق معايير الرقابة على الجودة، وكذلك معرفة أثر تطبيق مراجعة النظر على تنظيم الداء بمكاتب المراجعة. تمكن أهمية الدراسة في الوقوف علي الاهتمام بأسلوب مراجعة النظر يسهم كثيرا في توفير بيئة عملية لمكاتب المراجعة ويضمن تقديم خدمة المراجعة وفقا للمتطلبات المهنية وبمستوى عالي من الجودة، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها يؤدي استخدام أسلوب مراجعة النظر إلي تحقيق سمعة جيدة لمكتب المراجعة .

دراسة : **خالدة محمد (2017)**

تناولت الدراسة مراجعة النظر ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في عدم التزام العديد من مكاتب المراجعة والمنشآت ذات الصلة بمراجعة النظر، تم طرح عدد من التساؤلات لهذه المشكلة :هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر وفجوة تقرير المراجع؟، هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر وفجوة المسؤولية؟، هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر وفجوة أداء المراجع؟ توصل البحث إلى عدة نتائج منها :يؤدي استخدام اسلوب مراجعة النظر إلي تحقيق سمعة جيدة لمكتب المراجعة، وجود المؤهلات والكفاءة المهنية الكافية لدى مكاتب المراجعة وإلمامهم بواجباتهم ومسئولياتهم يقلل من فجوة الاداء.

التزام العاملين بالمكتب بالمعايير المهنية المطبقة ونظام الرقابة على الجودة المطبق بالمكتب. (بركات، 2018، ص 35)

وفي نشرة معايير المراجعة رقم 4 التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، عرفت جودة المراجعة بأنها "الالتزام بمعايير المراجعة ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في منشآت المراجعة" (إبراهيم، 2008، ص 78)

ومما سبق يرى الباحث وجود اتفاق على مفهوم رقابة جودة المراجعة، من حيث: (1) تركز رقابة جودة المراجعة على مجموعة من السياسات والإجراءات التي تحقق الجودة في خدمات مكاتب المراجعة.

(2) تعبر سياسات رقابة الجودة عن الأهداف العامة التي يسعى مكتب المراجعة إلى تحقيقها، في حين تعبر إجراءات رقابة الجودة عن متطلبات تحقيق هذه الأهداف.

(3) الهدف الأساسي من رقابة جودة المراجعة هو توفير تأكيد مناسب عن الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد سلوك وأداب المهنة المتعلقة بأداء مهام المراجعة بجودة عالية..

أهداف الرقابة على جوده التدقيق

تسعى رقابة الجودة في مكاتب المراجعة إلى تحقيق الاهداف التالية:

(عبدالله، الضلعي، 2007، ص 39)

- (1) التأكيد على التزام المكاتب بمعايير المراجعة المتفق عليها.
- (2) التزام مكاتب المراجعة بالقوانين المحلية و العقود مع العملاء والمعايير المهنية التي يضعها المكتب لتنظيم عمله.
- (3) التزام مكاتب المراجعة بالمعايير الأخلاقية الشخصية.
- (4) ضمان قيام المكاتب بأداء عملها بأقل التكاليف وبكفاءة عالية، وفقاً للبرنامج الزمني المعد وزيادة أرباحها.
- (5) التقليل من احتمال التعرض للمشاكل والالتزامات القانونية وتجنب قضايا التقصير في الأداء المهني.
- (6) توضيح وجود برامج للتطوير الذاتي للمهنة لتوفير الضمان المقبول بالالتزام المراجعيين المهنيين بأعلى المستويات المهنية.
- (7) السعي إلى مساعدة المهنة للحفاظ على سمعتها.
- (8) تطوير الخدمات التي تقدمها المهنة للعملاء.
- (9) توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب ان يلتزم بها المراجع للتقيد بالمبادئ الأساسية بتفويض عمله لمساعديه في مهمة المراجعة.

مفهوم جودة التدقيق وكيفية تحسين والرقابة عليها:

تشير جودة المراجعة إلى مجموعة من القواعد والإجراءات والسياسات التي يتم الالتزام بها في أداء العمل بمكتب المراجعة، ويتم وضع تلك القواعد في ضوء معايير رقابة الجودة وقواعد السلوك المهني، ويترتب على تنفيذها تحسين مستوى جودة الأداء بالمكتب. (Mc Carty, 2012, P. 927)

كما ينظر إلى جودة تدقيق الحسابات على أنها "مجموعة من الخصائص الفنية والنوعية في عمليات التدقيق المنسجمة مع المعايير المهنية المتعارف عليها والتي توفر المصداقية والرأي الفني المحايد في القوائم المالية المدققة وتشجع حاجات المستفيد منها". (النعيمات، ٢٠١٣، ص ٣١).

عرفت بأنها الوسائل والإجراءات التي يجب اتباعها لضمان تنفيذ عملية المراجعة بدرجة عالية من الجودة. (إسماعيل، 2014، ص 5)

عرفت الرقابة على جودة المراجعة بأنها الوسيلة التي بواسطتها يمكن للمكتب التأكد إلى حدٍ معقول بان الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة التي يقوم بها تعكس دائماً مراعاة لمعايير المراجعة المتعارف عليها، أو أي شروط قانونية أو تعاقدية، أو أية معايير مهنية يصنعها المكتب بنفسه. (عبدالله، الضلعي، 2007، ص 38)

كما عرفت بأنها مجموعة السياسات التي يقرها مكتب المراجعة أو يقرها فريق مؤهل من خارج مكتب المراجعة للرقابة على الأداء المهني للمكتب، والتأكد من الحصول على أفضل أداء للخدمة. (هاشم، 2001، ص 226)

كما عرفها آخر بأنها ذلك "المدخل المنظم والشامل للتوجيه والإشراف والرقابة على جودة المراجعة، وتتعلق الرقابة على الجودة بالسياسات والإجراءات التي يتم تصميمها للمراقبة والمتابعة، و التحقق من الالتزام بالمعايير المهنية من كافة الأوجه وتنظيم الممارسة المهنية. (الحافظ، 2008، ص 147)

وعرفت أيضاً بأنها "الوسيلة التي يمكن بواسطتها للمكتب التأكد الى حد معقول بان الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة التي يقوم بها تعكس دائماً معايير المرجعة المتعارف عليها، أو أي شروط قانونية أو تعاقدية، أو أي معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه، فهي أيضاً في نهاية المطاف تؤدي إلى ضمان مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المراجع التي يتم وضعها في قواعد السلوك المهني". (راضى، 2011، ص 348)

كما عرفت الرقابة على جودة المرجعة بأنها "مجموعه الطرق والأساليب والآليات المستخدمة للتأكد من وفاء مراقب الحسابات بمسؤولياته المهنية نحو عملائه، وتشمل الهيكل التنظيمي لمكتب المراجعة والإجراءات التي تم وضعها لتنفيذ مراقبة الجودة". (الغامدي، العنقري، 2005، ص 25)

تعريف الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)

حيث عرفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الرقابة على جودة مكتب المراجعة على أنها "التنظيم الإداري لمكتب المراجعة، وجميع السياسات والإجراءات التي أقرها المكتب؛ من أجل التحقق بدرجة معقولة من التزام العاملين بالمكتب بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة، والتي تحكم أدائهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملاء المكتب بما في ذلك قواعد سلوك وأداب المهنة، والالتزام بالأنظمة التي تحكم مزاوله المهنة". (SCOPA، 1998، ص -ص 2201-2221)

تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

وفقاً لما جاء في معايير رقابة الجودة الصادرة عن (AICPA) والتي اعترف بها مجلس (PCAOB) في المعيار رقم (20) والخاص برقابه الجودة، فإن الرقابة على جودة المراجعة تعنى " الرقابة على جودة الهيكل التنظيمي للمكتب، وكذلك السياسات (الأهداف) التي يضعها ذلك المكتب ويسعى إلى تحقيقها، ثم الإجراءات التي تتبع لتحقيق هذه السياسات والتي يمكن أن تكون في إطار خطه أو برنامج للرقابة على جودة الأداء المهني للحصول على التأكيد المناسب على

ثانياً: مراجعة النظر

تأكيد مناسب عن مراعاة المعايير المهنية عند ارتباط المراجع بالعمل. مراجع التقارير : والهدف من ذلك مساعدة المراجع على ان يؤدي العمل المنوط به على أعلى مستوى من جودة الخدمة. (عيسي ، 2013، ص 85) وفي عام 2002م تطورت مراحل جودة المراجعة، بعد نشر الفوائح المحاسبية لعدد كبير من الشركات الأمريكية الكبيرة منها شركة انرون للطاقة، وشركة ورلد كوم للاتصالات اصدر الكونجرس الامريكى قانون يسمى بقانون (Sarbanes-Oxley) وقد تضمن هذا قانون إنشاء هيئة تخضع لاختصاص هيئة تداول الاوراق المالية، او ما يطلق عليه الهيئة العامة للإشراف المحاسبى على الشركات (PAOBC) .

ومن اهم واجبات هذه الهيئة، كما ورد في القانون المشار اليه ما يلي:

- 1) تسجيل مكاتب المحاسبة والمراجعة القائمة بمراجعة الشركات المسجلة في البورصة.
- 2) القيام بعمليات فحص سنوي لمستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة والتي تراجع اكثر من (100) شركة خاضعة لهيئة سوق المال الأمريكية.
- 3) التأكد من اعتماد تقرير المراجعة من شريك ثان بخلاف على عملية المراجعة.
- 4) التأكد من قيام المراجع الخارجي بتقويم نظام الرقابة لكل شركة مساهمة، يتم مراجعتها وتقديم وصف دقيق لاي عيوب مهم في النظام. (الصباغ، 1993، ص 188).

تعريف مراجعة النظر:

أسس المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) برنامج تدقيق النظر اختياريأ اعتباراً من 1976م كاستجابة للانهيارات المصرفية وحالات الافلاس في السبعينيات من القرن السابق، وأصبح إلزامياً اعتباراً من عام 1989م، حيث تخضع مكاتب التدقيق المسجلة لدى البرامج لفحص النظر. (بركات، 2018 ، ص. 30)

وعرفت مراجعة النظر على أنها "قيام مكتب مراجعة بفحص سياسات وإجراءات رقابة الجودة لمكتب مراجعة آخر، وكذلك فحص عينة من مهام المراجعة التي قام به مكتب المراجعة تحت الفحص، بحيث يتم فحص أوراق العمل والوثائق الأخرى المرتبطة بهذه العين من قوائم مالية أو تقارير قام المكتب بإصدارها. (علي، 2012، ص42)

وعرفه البعض بأنه تقويم أداء مكاتب التدقيق بواسطة عضو أو أكثر من مكاتب التدقيق الأخرى. (Raroer، 2009، P 23)

ويعرف أيضاً بأنه عملية تدقيق ومراجعة القوائم المالية المعدة من قبل المدققين، حيث تتم عملية التدقيق من قبل افراد مختصين من مكاتب تدقيق أخرى. (ظاهر و الزبيدي ، 2020 ، ص 141)

ومما سبق يرى الباحث تعريف تدقيق النظر بأنه قيام مكتب تدقيق بتدقيق أعمال مكاتب أخرى على إن يكون مساويا له في الخبرة والشهرة وإبداء رأي فني مستقل عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب التدقيق يوفر ضمانا بمدى الالتزام بتطبيق المعايير المهنية وقواعد السلوك المهني المتعلقة بأداء مهام المراجعة بجودة عالية.

إهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية فى كافة أنحاء العالم بموضوع رقابة جودة الأداء المهني فى مكاتب المراجعة، وانعكس ذلك على جهود وتجارب الدول فى هذا المجال والسعى نحو أن يكون لكل دولة السبق بالارتقاء بمستوى الرقابة على جودة مهنة المراجعة بصفة عامة، والقضاء على المظاهر السلبية التى تعاني منها المهنة. ومثال على ذلك تطبيق الولايات المتحدة الأمريكية أسلوبين مختلفين للرقابة على جودة أعمال مكاتب المراجعة، الأسلوب الأول يتمثل فى برنامج مراجعة النظر التابع للمعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين، أما الأسلوب الثانى فيتمثل فى تكوين مجلس للإشراف على شركات المحاسبة العامة (PCAOB) والمكون من خلال قانون Sarbanes-oxley 2002. كما قامت المملكة المتحدة بإنشاء مجلس التقارير المالية (PRC). (بركات، 2018 ، ص-ص 27-28).

التطور التاريخى لمراجعة النظر:

أن أسلوب مراجعة النظراء هو أسلوب أمريكي النشأة والتطور، فى ديسمبر 1976م، ونتيجة لكثرة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة، فقد أصدرت اللجنة الفرعية للتقارير التابعة لمجلس الشيوخ دراسة أوصت فيها بمزيد من الرقابة الحكومية على المهنة، هنا أدركت مكاتب المحاسبة والمراجعة ضرورة الاستجابة السريعة والإيجابية لبرنامج الفحص بواسطة النظراء لضمان عدم تدخل الحكومة فى شئونها وتمثلت الاستجابة فى اقتراح بإنشاء قسم للمكاتب بالمعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين ، حيث كانت عضوية المعهد من قبل قاصرة على الافراد فقط. (الصباغ، 1993، ص 187). ويمكن القول انه حتى عام 1977م لم يكن لدى المعهد الامريكى أداة لتنظيم أداء شركات المحاسبة والمراجعة؛ بل كان التنظيم قاصراً على الممارسات المهنية الفردية، ونتيجة للضغوط المتزايدة على مهنة المحاسبة من قبل الكونجرس بسبب ارتفاع معدل الدعاوى القضائية ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة، سعى المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين إلى تنظيم الأداء المهني للشركات بإنشاء قسم الشركات (شركات المراجعة والمحاسبة)، وقد قسمت شركات المحاسبة والمراجعة القانوني بالمعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين الى شعبتين:

(عيسي ، 2013، ص 84)

1. الشعبة الأولى: شعبة الشركات التي تراجع حسابات شركات تصدر اوراق مالية، يتم تداولها فى بورصة الاوراق المالية الأمريكية، وينضم إلى عضوية هذه الشعبة كافة الشركات المحاسبية والمراجعة التي تتعامل مع شركات أصدرت أسهماً يتم تداولها فى البورصة.
2. الشعبة الثانية: شعبة الشركات التي تراجع حسابات شركات الأشخاص، بالإضافة الي الشركات الخاصة التي لا تصدر اوراق مالية قابلة للتداول. وفى عام 2001م تم تطوير برامج مراجعة النظر المتعمق، وأصبح يشمل ثلاثة أنواع من الفحص للتحقق من جودة عمليات المراجعة، وهي:
 - مراجعته النظام : ويقصد بها التأكد من ان نظام رقابة الجودة مطبق وفقاً لمعايير رقابة الجودة الصادر عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) كما يتم تطبيق السياسات والإجراءات طبقاً للمخطط له.
 - مراجعة الارتباط : ويقصد بها توفير أساس للقائم بعملية المراجعة للوصول إلى

أهمية مراجعة النظر:

تتمثل أهمية مراجعة النظر في النقاط التالية :

- (1) كونها أداة لتأكيد جودة عملية المراجعة وجودة المراحل التي تمر بها ابتداء من مرحلة التخطيط للمراجعة ومرحلة تنفيذ الإجراءات وتجميع أدلة الإثبات وأخيرًا مرحلة إعداد تقرير المراجعة.
- (2) تساعد مراجعة النظر الممتهين بالمراجعة على زيادة فعالية الإجراءات التي تتعلق بالتنفيذ العملي لعملية المراجعة.
- (3) تساعد في تحسين طريقة أداء الوظائف الرئيسية للمراجع وتقديم النصح والإرشاد في هذا المجال.
- (4) تقدم مراجعة النظر الأساس لوضع وتنفيذ الخطة الإستراتيجية لتحسين جودتها.
- (5) تفيد في إخضاع إجراءات وآليات كل مكتب من مكاتب المراجعة المشاركة في برنامج مراجعة النظر لقواعد وآليات معيارية محددة بالبرنامج.
- (6) تفيد في تحديد نقاط الضعف الأساسي في أداء مكتب المراجعة الذي خضع للتقييم وتوصيل تلك النقاط لذلك المكتب لاتخاذ الإجراءات التصحيحية كما يقوم فريق العمل القائم بمراجعة النظر بالإطلاع على تقرير مراجعة النظر السابق وذلك للوقوف على التوصيات التي قام مكتب المراجعة بتنفيذها. (أبو السعود، 2012، ص 17)

ويرى بعض الكتاب بأن أهمية مراجعة النظر تتمثل في كونها "أداة لتأكيد جودة عملية المراجعة وجودة المراحل التي تمر بها ابتداء من مرحلة تخطيط المراجعة، مرحلة التنفيذ، تنفيذ إجراءات المراجعة وتجميع أدلة الإثبات، وأخيرًا مرحلة تقرير المراجعة، وبالتالي يمكن القول أن هناك علاقة طردية بين مراجعة النظر وجودة المراجعة". (Marton, 2010, P No.7)

ويرى الباحث أن أهمية مراجعة النظر تأتي من كونها أداة للتأكد من جودة المراجعة وذلك من خلال تقييم أداء مكاتب المراجعة ومدى التزامها بالمعايير المهنية للمراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني .

أهداف مراجعة النظر:

- (1) إبداء الرأي حول ما إذا كان نظام الرقابة على الجودة يؤكد لمنشأة المراجعة بصورة معقولة الالتزام بالمعايير المهنية
- (2) التحقق من مدى ملائمة سياسات وإجراءات المنشأة بالنسبة لكل عنصر من عناصر الرقابة على الجودة.
- (3) تحسين أدوات الرقابة على الجودة وتدعيم الالتزام بالمعايير المراجعة المتعارف عليها
- (4) المحافظة على مركز المهنة فيما يتعلق بجودة الأداء وفعالية عملية المراجعة.
- (5) تقييم مدى التزام مكاتب المراجعة بالمعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا.
- (6) الحكم على مدى التزام مكتب المراجعة وجودة أدائه وذلك في إطار التنظيم الذاتي.

تقييم مدى كفاية توثيق السياسات وإجراءات رقابة الجودة ومدى التزام الأفراد العاملين بالمكتب بهذه الإجراءات والتأكد من الالتزام بالمعايير المهنية. (بقادى ، 2009، ص87)

كما تحقق مراجعة النظر الاهداف التالية :

- (1) تحديد ما إذا كان نظام رقابة جودة للمكتب محل الفحص مناسب وشامل وملام في تصميمه للمكتب.
- (2) تقييم مدى كفاية التوثيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة ومدى التزام الافراد العاملين بالمكتب بهذه السياسات والإجراءات بغرض التأكد من الالتزام بالمعايير المهنية.
- تحسين جودة الممارسة من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة توافقاً مع معايير الرقابة على جودة اداء عمليات المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. (لطي، 2014 ، ص689)
- أهداف مراجعة النظر :تتمثل أهداف مراجعة النظر من خلال ما يأتي:
 - (1) تطوير وتنمية الجودة في خدمات التدقيق
 - (2) التحقق والتأكد من أن مكاتب التدقيق تطبق نظام الرقابة على الجودة بالشكل المطلوب.
 - (3) يحفز على اتباع الإجراءات والسياسات والعمليات وتطبيق قواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق اللازمة.
 - إبداء رأي محايد عن مدى التزام مكاتب التدقيق بإجراءات وسياسات رقابة الجودة. (محمود، 2017 ، ص27)
 - ويرى الباحث أن أهداف مراجعة النظر تتمثل في الآتي:
 - يحفز على اتباع السياسات والإجراءات والعمليات وتطبيق معايير المراجعة اللازمة وقواعد السلوك المهني.
 - إبداء رأي محايد عن مدى التزام مكاتب المراجعة بسياسات وأجراءات رقابة الجودة.

متطلبات تطبيق مراجعة النظر

برنامج مراجعة النظر يستلزم توافر مجموعة من المتطلبات التي ينبغي توفرها في بيئة المراجعة وتعتبر أساسية لنجاح البرنامج ومن هذه المتطلبات إنشاء منظمة مهنية مستقلة تكون مهمتها الأساسية تنظيم شؤون مهنة المحاسبة والمراجعة وتوفير الخدمات المهنية الممتازة وتتمتع بالخبرة والكفاءة والاستقلال ولكي تحقق هذه المنظمة رسالتها يجب ان تقوم بالآتي. (شحاته، 2012، ص 396)

- (1) وضع معايير على أعلى مستوى ممكن والخاصة بمنح الشهادات والتراخيص بمزاولة المهنة للمحاسبين والمراجعين.
- (2) تحديد المتطلبات اللازمة لتحسين الكفاءة المهنية للأعضاء.
- (3) مساعدة الأعضاء في مجال التطوير المستمر لخبراتهم المهنية.
- (4) توفير المعايير اللازمة لاستمرار تحسين جودة الأداء والسلوك المهني.
- (5) إصدار المعايير في مراجعة الفحص، السلوك المهني، ورقابة الجودة.
- (6) تعزيز ثقة الجمهور في نزاهة وموضوعية وجودة خدمات المراجعة. مساعدة الأعضاء على الفهم والتكيف مع التغيرات في البيئة السياسية.

معايير أداء مراجعة النظر:

- (1) ينبغي أن يكون الافراد القائمين بمراجعة النظر (المراجعون النظراء) أعضاء في المنظمة المهنية وملتزمون بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني مع ضرورة الحصول منهم علي

- للمتدربين من مكاتب المراجعة.
- (3) تحديد واختيار مكاتب المراجعة لتدريبهم على برنامج مراجعة النظر، وتنفيذ برنامج مراجعة النظر.
- (4) عقد الاختبارات لمكاتب المراجعة المتدربة، وإصدار الهيئة القانونية المتخصصة القائمة على مراجعة النظر شهادات اجتياز برنامج مراجعة النظر.
- (5) تحديد مكاتب المراجعة التي يتم تقييم أدائها وفقاً لمعايير رقابة الجودة ومتطلبات برنامج مراجعة النظر.
- (6) تحديد فريق العمل الذي يقوم بتقييم أداء مكتب المراجعة .
- (7) تحديد المزايا التي يحصل عليها مكتب المراجعة عند اجتياز برنامج مراجعة النظر، والعقوبات التي تقع عليه حالة عدم وصول أدائه لمستوى معين.
- (8) إجراء ترتيبات الانتقال والإقامة لفريق العمل القائم بالفحص.
- (9) تقييم أداء مكتب المراجعة وفقاً لمعايير رقابة الجودة ومتطلبات برنامج مراجعة النظر .
- (10) إصدار تقرير مراجعة النظر، ومتابعة تنفيذ مكتب المراجعة للتوصيات الواردة في هذا التقرير في المرة التالية للفحص. (محمد، 2014، ص ص 84-85)

إجراءات البحث وأدواته:

- منهج البحث:** استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي القائم على المسح الميداني لمعالجة مشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها
- حدود الدراسة:** أقتصرت الدراسة الميدانية على إستطلاع عينة من آراء الأعضاء بجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين والمشتغلين بالمهنة في مكاتب المراجعة على أختلاف أحجامها وكما يلي:
- الحدود المكانية: مكاتب المراجعة الخارجية العاملة في أمانة العاصمة
 - الحدود الزمانية: خلال عام 2022م.

مصادر الحصول على البيانات:

- المصادر الثانوية: الكتب العلمية الأجنبية والعربية والمقالات، والرسائل الجامعية المتخصصة بموضوع البحث
- الكشوفات الصادرة من الإدارة العامة لتنظيم مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات الصادرة من وزارة التجارة والصناعة لعام 2022.
- المصادر الأولية: تم تصميم استبانة لتغطية أسئلة البحث.

مجتمع البحث وعينته:

- مجتمع الدراسة يتكون من المشتغلين بالمهنة في شركات ومكاتب التدقيق العاملة في أمانة العاصمة على أختلاف أحجامها وعددهم (298) مفردة. وتم اختيار مفردات البحث من مجتمع الدراسة الموضح في الفقرة السابقة عن طريق أسلوب العينة العشوائية وقد قام الباحث بتوزيع استمارة الاستبيان بطريق أسلوب العينة العشوائية (استمارة الاستبيان الألكترونية + استمارة الاستبيان الورقية وتوزيعها على شركات ومكاتب المحاسبين القانونيين) حيث استهدف الباحث توزيع عدد (100) استبيان على مجتمع الدراسة وتم استرداد منها عدد (60) استبيان بنسبة استرداد بلغت (60%) فيما يلي جدول يوضح توزيع

- توصيات مكتوبة وبشكل دوري على استقلالهم من ناحية علاقاتهم بإدارات المنشأة محل الفحص.
- (2) ينبغي أن يلتزم الأفراد القائمين بمراجعة النظر بالحصول على كل ما هو حديث فيما يتعلق بالمعايير الفنية و المهنية المطبقة وان يكون لديهم المهارة والكفاءة المهنية المطلوبة لتمكنهم من أداء المهام المطلوبة.
- (3) ينبغي أن يكون للأفراد القائمين بمراجعة النظر خبرة عملية حديثة والتي يجب الا تقل عن خمس سنوات من الممارسة الحقيقية في حقل المراجعة حتي يتوافر لديهم الفعالية التشغيلية والقدرات الادارية الجيدة التي تمكنهم من الوفاء لمسئولياتهم .
- ينبغي أن يلتزم الأفراد القائمين بمراجعة النظر بالعناية المهنية الواجبه وفقاً لقواعد الإداء المهني شكلاً وموضوعاً وذلك في جميع مراحل أداء مراجعات النظر من مرحلة التخطيط الي مرحلة الاداء خلال مرحلة الفحص وإصدار تقرير مراجعة النظر. (الشط ، 2014 ، ص 36)

خطوات مراجعة النظر:

تشمل عملية مراجعة النظر على ثلاث خطوات رئيسية وهي:

- (1) الإعداد:
- تتضمن عملية الإعداد تزويد المدققين المسؤولين عن عملية المراجعة بكافة المعلومات والبيانات التي سيحتاجونها والتي تساعد في تحقيق الاهداف المرجوة بالإضافة إلى مساعدتهم في إنجاز العمل بإتقان وكفاءة أكبر، إضافة إلى تزويدهم بالمعايير التي ينبغي عليهم اخذها بالحسبان، وتقييم أتباعها من قبل الشركات والمنظمات كما يتم تزويدهم بوصف لنظام مراقبة الجودة و الكيفية التي يجب ان يكون عليه ، وتحتاج عملية الإعداد في الغالب شهرين.
- (2) زيارة الموقع:
- يمكن لفريق مراجعة النظر تنفيذ زيارة مرة في الاسبوع لموقع مكتب التدقيق ويقومون خلالها بمراجعة أوراق عمليات التدقيق والملفات الإدارية بالإضافة إلى إجراء مقابلات واجتماعات مع الإدارة والموظفين في مكاتب التدقيق.
- (3) التقرير:
- في نهاية الزيارة يقوم الفريق بإعداد تقرير يتضمن رأيهم بمدى موافقة إتباع مكاتب التدقيق لمعايير التدقيق ، كما يقدم الفريق لإدارة المكتب أو المنظمة ورقة بالتوصيات التي يمكنهم إتباعها من أجل تطوير العمل ، بالإضافة إلى تقديم شرح وتوضيح للإدارة حول عملية التدقيق والملاحظات التي عليها والجوانب التي ينبغي الانتباه والمحافظة عليها، ويتم إصدار هذا التقرير في فترة تتراوح بين اسبوع أو أربعة أسابيع بعد الانتهاء من زيارة الموقع . (أبو زر و طه ، 2012م، ص 792)

مراحل مراجعة النظر :

- مراحل مراجعة النظر ابتداء من إعداد برنامج مراجعة النظر حتى إصدار تقرير مراجعة النظر تمر بالمراحل التالية:
- (1) إعداد الهيئة القانونية المتخصصة القائمة على مراجعة النظر بالتنسيق مع كل من الأكاديميين المتخصصين والمهنيين في مجال المراجعة برنامج مراجعة النظر.
- (2) تعاقب تلك الهيئة مع الأكاديميين والمدربين لعمل دورات تدريبية

الاستبانة على عينة الدراسة.

العبارة، أما إذا انخفض متوسط العبارة عن المتوسط الفرضي (3) دل ذلك على عدم موافقة أفراد العينة على العبارة.

جدول (1) يوضح توزيع الاستبانة على عينة الدراسة

الاستبانة الموزعة	الاستبانة المستردة	الاستبانة الصالحة للتحليل	نسبة الصالحة للتحليل %
100	60	56	56 %

قياس الثبات والصدق:

يقصد بالثبات إستقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة. (عبد الفتاح، 2008، ص560).

وبالتالي فهو يؤدي إلى الحصول على نفس النتائج أو نتائج متوافقة في كل مرة يتم فيها إعادة القياس. وكلما زادت درجة الثبات واستقرار الأداة كلما زادت الثقة فيه، وهناك عدة طرق للتحقق من ثبات المقياس وقد قام الباحث بحساب معامل ثبات وصدق المقياس باستخدام معامل ألفا كرونباخ Alpha Cronbach.

والذي يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد صحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد صحيح. أي أن زيادة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات، كما أن انخفاض القيمة عن (0.60) دليل على انخفاض الثبات الداخلي.

التحليل الإحصائي للبيانات:

أولاً: تحليل الثبات والصدق لمقياس الدراسة:

• قياس الثبات لمقياس الدراسة:

بواسطة برنامج SPSS واستخدام اختبار ألفا كرونباخ لإيجاد ثبات المقياس حصل الباحث على نتائج لقيم الثبات أكبر من (60%) وتعني هذه القيم توافر درجة عالية من الثبات حيث بلغت قيمة ألفا كرونباخ لجميع عبارات مقياس الدراسة المحاور الثلاثة كما يلي:

- جميع عبارات البعد الأول قيمة معامل الثبات هو (0.871)
 - جميع عبارات البعد الثاني قيمة معامل الثبات هو (0.910)
 - جميع عبارات البعد الثالث قيمة معامل الثبات هو (0.808)
 - معامل الثبات لجميع عبارات المقياس (الاستبانة) يساوي (0.940)
- وبالتالي في هذه القيم تدل على ثبات وصدق مرتفع لجميع المحاور ومن ثم يمكن القول بان المقاييس التي اعتمدت عليها الدراسة لقياس عبارات ابعاد لفرضية الأولى والفرضية الثانية والفرضية الثالثة تتمتع بالثبات الداخلي لعباراتها مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

جدول (3) نتائج اختبار ألفا كرونباخ لجميع عبارات ابعاد البحث

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.940	22

ويمكن قياس الصدق بواسطة إيجاد الجذر التربيعي لمعامل الثبات لمقياس الدراسة والتي حصلنا عليه حيث بلغ معامل الصدق (0.969) وهي نسبة عالية

أدوات الدراسة:

تم تصميم استبانته لجمع بيانات البحث مكونة من ثلاثة ابعاد وذلك من اجل الإجابة على فرضيات الدراسة. (نموذج الاستبانة في الملحق)

حيث شمل البعد الأول الخاص بمعايير المراجعة الخارجية على 10 عبارات وللاختصار فقد رمزنا لها في جدول التحليل الاحصائي بالرموز من A1 الى A10. وتكون البعد الثاني الخاص بأداب وقواعد المهنة على 7 عبارات وقد رمزنا لها في جدول التحليل الاحصائي بالرموز من B1 الى B7. وتكون البعد الثالث من 5 عبارات خاصة بتنظيم العمل في المكاتب وقد رمزنا لها في جدول التحليل الاحصائي الخاص بها بالرموز من C1 الى C5 لغرض الاختصار.

وللقيام بتحليل البيانات قام الباحث باستخدام الأدوات الإحصائية التالية بواسطة برنامج الإحصاء SPSS لإيجاد التكرارات والنسب المئوية، المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات وعبارات محاور الاستبانة. ولمعرفة معامل ثبات فقرات الاستبانة ومعامل الصدق لقياس صدق المقياس تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ. وحيث أن حجم العينة أكبر من 30 نفترض أنها تتوزع توزيعاً طبيعياً، تم استخدام اختبار One Sample T-test، (اختبار T في حالة عينة واحدة) لإيجاد الفروق بين آراء أفراد العينة حول المتوسط ومستوى الدلالة الإحصائية. كما تم تحديد المتوسط الحسابي المرجح بأوزان حددت اعتماداً على مقياس ليكرت الخماسي.

جدول (2) مقياس درجة الموافقة

الاستجابة	أوفى بشدة	أوفى	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق
الوزن النسبي	5	4	3	2	1
المتوسط النسبي	4.20 - 5	3.40 - 4.19	2.60 - 3.39	1.80 - 2.59	1 - 1.79
الدلالة الإحصائية	عالي جدا	عالي	متوسط	منخفض	منخفض جدا

وعليه فإن المتوسط الفرضي للدراسة كالاتي:

الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع الأوزان على عددها (1+2+3+4+5) ÷ 5 = 3 وهو يمثل المتوسط الفرضي للدراسة، وعليه كلما زاد متوسط العبارة عن المتوسط الفرضي (3) دل ذلك على موافقة أفراد العينة على

.000	.000	Sig. (2-tailed)	البعد الثاني
56	56	N	
1	.731**	.681**	Pearson Correlation
	.000	.000	Sig. (2-tailed)
56	56	N	البعد الثالث

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

ومن أدلة الصدق التمايزي لمحاور الدراسة تمايزها عن بعضها البعض هو أن التباين المستخلص AVE أعلى من التباين المشترك SV بين المحاور. وبالتالي نستنتج مما سبق أن مقياس الدراسة يتمتع مستوى جيد من الصدق. **ثانياً: جداول تحليل البيانات العامة (الديموغرافية) لعينة البحث**

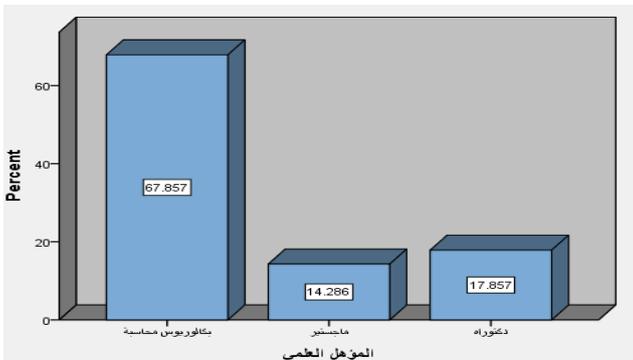
1- المؤهل العلمي

جدول (6) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

Cumulative Percent	Percent	Frequency	
النسبة المئوية المتراكمة	النسبة المئوية	العدد	
67.9	67.9	38	بكالوريوس
			محاسبة
82.1	14.3	8	ماجستير
100.0	17.9	10	دكتوراه
	100.0	56	Total

يتضح من النتائج الظاهرة في الجدول رقم (6) بأن المتغيرات الديموغرافية للعينة محل الدراسة لها مؤشر ايجابي بمستوى المعرفة بمكونات الدراسة وعلى إدراك وتفهم مفردات العينة لأسئلة الاستبانة والإجابة عنها بموضوعية، ويتضح ذلك في أن جميع أفراد مجتمع الدراسة هم من حملة درجة البكالوريوس أو الدراسات العليا وهذا دليل على أن غالبية الباحثين على درجة عالية من المستوى العلمي، وهذا مؤشر ايجابي على قدرة وكفاءة الباحثين على تفهم أسئلة الاستبانة والإجابة عليها بموضوعية حيث بلغ عدد ونسبة كل نوع كما يلي:

- عدد الافراد الباحثين من مؤهل الدكتوراه (10) ونسبتهم (17.9%)
 - عدد الافراد الباحثين من مؤهل الماجستير (8) ونسبتهم (14.3%)
 - عدد الافراد الباحثين من مؤهل البكالوريوس (38) ونسبتهم (67.9%)
- وقد تم عرض بيانات الجول رقم (6) بوسطة الرسم البياني التالي:



مما يدل على أن مقياس الدراسة يتمتع بسنة عالية من الصدق.

• قياس الصدق لمقياس الدراسة:

الصدق المقياس أو الصدق البنائي للمقياس هو هل يمثل محتوى الاستبيان ما يتم قياسه بالضبط. عند التحقق من صدق المقياس باستخدام التحليل العملي التوكيدي فباستخدام التحليل العملي التوكيدي فإن الأسلوب الإحصائي المناسب هو اختبار مربع كاي مستخدماً الدلالة الإحصائية كمحك على صحة وصدق المقياس، والتباين المشترك ومصفوفة الارتباط.

- **الصدق التقاربي:** يشير إلى مدى تقارب مؤشرات بناء معين أو مشاركة وتقارب وارتباط بنسبة عالية بين العبارات ومحاور الدراسة

حيث بلغت الدرجة التثبع المعيارية لعبارات المقياس (التحميل) قيم أكبر من 0.50 مما يدل على صدق تقاربي للمقياس عند مستوى دلالة إحصائية (0.01). جدول (4) يبين التباين المشترك والتباين المستخلص بين المحاور الثلاثة لمقياس الدراسة،

جدول (4) تحليل التباين المشترك والتباين المستخلص بين الأبعاد

كل عبارات البعد	كل عبارات البعد	كل عبارات البعد	
الثالث	الثاني	الأول	
كل عبارات البعد الأول	0.534	0.52	
كل عبارات البعد الثاني	0.534	0.534	
كل عبارات البعد الثالث	0.501	0.501	

- من الجدول السابق نجد أن التباين المستخلص أكبر من 0.50 مما يدل على صدق تقاربي للمقياس.
- **الصدق التمايزي:** يشير الصدق التمايزي إلى المدى الذي يكون فيه المحور أو بعد المقياس مختلف حقاً عن البعد الأخرى.
- ويبين جدول (5) أن معامل الارتباط بين الأبعاد الثلاثة المكونة للمقياس هي أقل من (0.90) أي أنها تدل على ارتباط معتدل بين أبعاد مقياس الدراسة.

جدول (5) نتائج مصفوفة الارتباط المشترك بين ابعاد مقياس الدراسة

Correlations			
كل عبارات	كل عبارات	كل عبارات	
البعد الثالث	البعد الثاني	البعد الأول	
.681**	.731**	1	Pearson Correlation
.000	.000		Sig. (2-tailed)
56	56	56	N
.731**	1	.731**	Pearson Correlation

3- سنوات الخبرة

2- المؤهلات المهنية

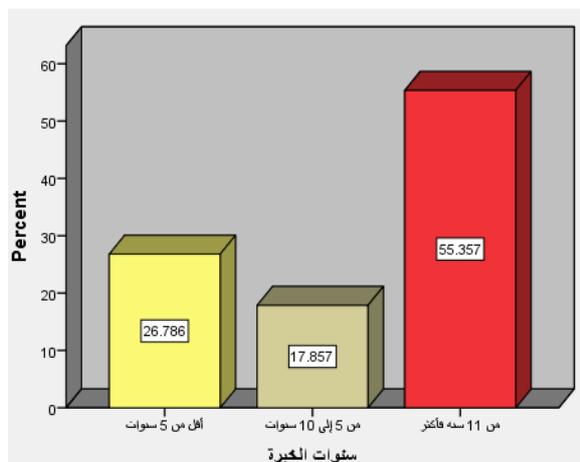
جدول (8) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

Cumulative Percent	Percent النسبة المئوية	Frequency العدد	
26.8	26.8	15	أقل من 5 سنوات
44.6	17.9	10	من 5 إلى 10 سنوات
100.0	55.4	31	من 11 سنة فأكثر
100.0	56	Total	

يتضح من النتائج الظاهرة في الجدول (8) بأن المتغيرات الديمغرافية للعينة محل الدراسة لها مؤشر ايجابي بمستوى المعرفة بمكونات الدراسة وعلى إدراك وتفهم مفردات العينة لأسئلة الاستبانة والإجابة عنها بموضوعية، ويتضح ذلك في أن ما نسبته (55.4%) من مجتمع الدراسة لديهم سنوات خبره من 11 سنة فأكثر، وأن ما نسبته (17.9%) من مجتمع الدراسة لديهم سنوات خبره من 5 إلى 10 سنوات. وهذا يدل على أن معظم المبحوثين لديهم خبره طويلة في مجال تدقيق الحسابات. وهذا مؤشر ايجابي على قدرة وكفاءة المبحوثين على تفهم أسئلة الاستبانة والإجابة عليها بموضوعية، حيث بلغ عدد سنوات خبره المهني للمبحوثين كما يلي:

- عدد الافراد الذي لديهم خبرة 11 سنة فأكثر هو (31) ونسبة (55.4%).
- عدد الافراد الذي لديهم خبرة من 5 إلى 10 سنوات هو (10) ونسبة (17.9%).
- عدد الافراد الذي لديهم خبرة أقل من 5 سنوات هو (15) ونسبة (26.8%).

وقد تم عرض بيانات الجدول رقم (8) بوسطة الرسم البياني التالي:



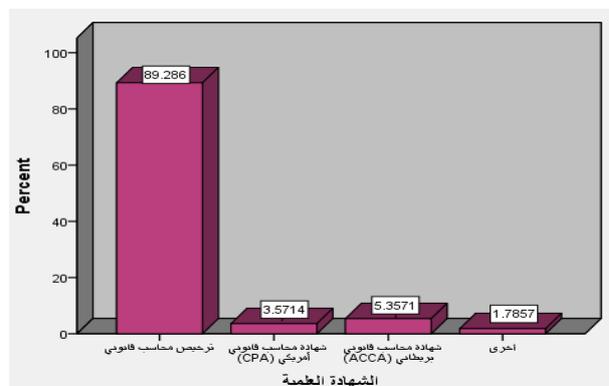
جدول (7) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل المهني

Cumulative Percent	Percent النسبة المئوية	Frequency العدد	
89.3	89.3	50	ترخيص محاسب قانوني
92.9	3.6	2	(CPA) أمريكي
98.2	5.4	3	(ACCA) بريطاني
100.0	1.8	1	اخرى
100.0	56	Total	

يتضح من النتائج الظاهرة في الجدول (7) بأن المتغيرات الديمغرافية للعينة محل الدراسة لها مؤشر ايجابي بمستوى المعرفة بمكونات الدراسة وعلى إدراك وتفهم مفردات العينة لأسئلة الاستبانة والإجابة عنها بموضوعية، ويتضح ذلك في أن أفراد مجتمع الدراسة هم من حملة الشهادات المهنية. وهذا دليل على أن غالبية المبحوثين على درجة عالية من التأهيل العلمي والعملية، وهذا مؤشر ايجابي على قدرة وكفاءة المبحوثين على تفهم أسئلة الاستبانة والإجابة عليها بموضوعية، حيث بلغ عدد ونسبة أفراد العينة حسب المؤهل المهني كما يلي:

- (1) عدد الافراد الحاصلين على ترخيص محاسب قانوني هو (50) ونسبته (89.3%).
- (2) عدد الافراد الحاصلين على شهادة محاسب قانوني أمريكي (CPA) هو (2) ونسبته (3.6%).
- (3) عدد الافراد الحاصلين على شهادة محاسب قانوني بريطاني (ACCA) هو (3) ونسبته (5.4%).
- (4) عدد الافراد الحاصلين على شهادات وتراخيص أخرى هو (1) ونسبته (1.8%).

وقد تم عرض بيانات الجدول رقم (7) بوسطة الرسم البياني التالي:



ثالثاً: نتائج تحليل عبارات محاور الدراسة (الفرضيات)

البعد الأول: جدول تحليل عبارات البعد الأول

جدول (9) نتائج تحليل عبارات أهمية تطبيق مراجعة النظر والالتزام

بمعايير المراجعة الخارجية

الرقم	رمز العبارة	قيمة الاختبار T	مستوى الدلالة Sig.	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
1	A1	18.022	.000	4.45	.601	أوافق بشدة
2	A2	16.395	.000	4.34	.611	أوافق بشدة
3	A3	14.534	.000	4.36	.699	أوافق بشدة
4	A4	15.560	.000	4.32	.636	أوافق بشدة
5	A5	13.027	.000	4.34	.769	أوافق بشدة
6	A6	11.270	.000	4.27	.842	أوافق بشدة
7	A7	9.682	.000	4.07	.828	أوافق
8	A8	18.166	.000	4.29	.530	أوافق بشدة
9	A9	15.361	.000	4.27	.618	أوافق بشدة
10	A10	7.482	.000	3.88	.875	أوافق
كل عبارات البعد الأول		19.488	.000	4.2571	.48274	أوافق بشدة

جدول (9) يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات البعد الأول والنتيجة الحاصلة عليها، لمعرفة مدى أهمية تطبيق مراجعة النظر والالتزام بمعايير المراجعة الخارجية

وإجمالاً فقد كان المتوسط الحسابي العام لجميع عبارات البعد الأول (4.2571) وانحراف معياري (0.48274) وهذا يدل على درجة أهمية عالية جداً. كذلك قيمة اختبار T-test حيث بلغت قيمة اختبار T (19.488) ومستوى الدلالة (0.000) وهي قيمة ذات دلالة معنوية كونها أقل من (0.01). وهذا يدل على أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق بشدة على أهمية مراجعة النظر في تحسين جودة عملية التدقيق. وهي تتفق مع دراسة (عمار ياسين، 2021).

البعد الثاني: جدول تحليل عبارات البعد الثاني

جدول (10) نتائج تحليل عبارات أهمية تطبيق مراجعة النظر والالتزام

بآداب وقواعد السلوك المهني

الرقم	رمز العبارة	قيمة الاختبار T	مستوى الدلالة Sig.	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
1	B1	15.361	.000	4.27	.618	أوافق
2	B2	14.606	.000	4.14	.586	أوافق بشدة

3	B3	9.682	.000	4.07	.828	أوافق
4	B4	13.323	.000	4.20	.672	أوافق بشدة
5	B5	12.743	.000	4.16	.682	أوافق
6	B6	14.035	.000	4.09	.581	أوافق
7	B7	11.726	.000	4.07	.684	أوافق
كل عبارات البعد الثاني		15.856	.000	4.1429	.53936	أوافق

جدول (10) يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات البعد الثاني والنتيجة الحاصلة عليها، لمعرفة مدى أهمية تطبيق مراجعة النظر والالتزام بآداب وقواعد السلوك المهني وإجمالاً فقد كان المتوسط الحسابي العام لجميع عبارات البعد الثاني (4.1429) وانحراف معياري (0.53936) وهذا يدل على درجة أهمية عالية. كذلك قيمة اختبار T-test حيث بلغت قيمة اختبار T (15.856) بقيمة احتمالية (0.000) وهي قيمة ذات دلالة معنوية كونها أقل من (0.01). وهذا يدل على أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق. على أهمية مراجعة النظر في تحسين جودة عملية التدقيق. وهي تتفق مع دراسة (أحمد الهاملي 2015).

البعد الثالث: جدول تحليل عبارات البعد الثالث

جدول رقم (11) نتائج تحليل عبارات أهمية تطبيق مراجعة النظر وتنظيم

العمل بمكاتب المراجعة

الرقم	رمز العبارة	قيمة الاختبار T	مستوى الدلالة Sig.	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
1	C1	15.560	.000	4.32	.636	أوافق بشدة
2	C2	9.166	.000	3.95	.773	أوافق
3	C3	8.690	.000	3.96	.830	أوافق
4	C4	12.215	.000	4.12	.689	أوافق
5	C5	15.679	.000	4.11	.528	أوافق
كل عبارات البعد الثالث		15.558	.000	4.093	.5257	أوافق

جدول (11) يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات البعد الثالث والنتيجة الحاصلة عليها لمعرفة مدى أهمية تطبيق مراجعة النظر وتنظيم العمل بمكاتب المراجعة وإجمالاً فقد كان المتوسط الحسابي العام لجميع عبارات البعد الثالث (4.093) وانحراف معياري (0.5257) وهذا يدل على درجة أهمية عالية.

كذلك قيمة اختبار T-test حيث بلغت قيمة اختبار T (15.558) بقيمة احتمالية (0.000) وهي قيمة ذات دلالة معنوية كونها أقل من (0.01). وهذا يدل على أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة ولصالح الذين أجابوا أوافق على أهمية مراجعة النظر في تحسين جودة عملية التدقيق. وهذا يتفق مع دراسة (محمد أزهرى 2016).

باستخدام اختبار أنوفا ANOVA لتحليل التباين والفرق بين متوسطات فقد تبين للباحث انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات أفراد العينة حول أهمية مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق في أمانة العاصمة تعزى لمتغير المؤهل العلمي، حيث نلاحظ من جدول رقم (13) أن قيمة اختبار F هي (1.564) ومستوى الدلالة هو (0.219) وهي أكبر من (0.05) ولذلك نقبل الفرضية الصفرية أنه لا توجد فروق جوهرية بين إجابات عينة البحث تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

الإجابة على الفرضية الثالثة:

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابة أفراد عينة الدراسة حول أهمية مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق في أمانة العاصمة تعزى لمتغير المؤهل المهني."

جدول (14) نتائج تحليل التباين بين استجابة أفراد العينة للمقياس- حسب المهني ANOVA

المتغير	مصدر التباين	Sum of Squares	درجة الحرية df	Mean Square	قيمة اختبار F	Sig. الدلالة
المؤهل المهني	Between Groups	.635	3	.212	.980	.409
	Within Groups	11.228	52	.216		

باستخدام اختبار أنوفا ANOVA لتحليل التباين والفرق بين متوسطات فقد تبين للباحث انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات أفراد العينة حول أهمية مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق في أمانة العاصمة تعزى لمتغير المؤهل المهني، حيث نلاحظ من جدول رقم (14) أن قيمة اختبار F هي (0.980) ومستوى الدلالة هو (0.409) وهي أكبر من (0.05) ولذلك نقبل الفرضية الصفرية أنه لا توجد فروق جوهرية بين إجابات عينة البحث تعزى لمتغير المؤهل المهني.

الإجابة على الفرضية الرابعة:

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابة أفراد عينة الدراسة حول أهمية مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق في أمانة العاصمة تعزى لمتغير سنوات الخبرة."

جدول (15) نتائج تحليل التباين بين استجابة أفراد العينة للمقياس- حسب الخبرة ANOVA

المتغير	مصدر التباين	Sum of Squares	درجة الحرية df	Mean Square	قيمة اختبار F	Sig. الدلالة
سنوات الخبرة	Between Groups	.076	2	.038	.171	.843
	Within Groups	11.786	53	.222		

باستخدام اختبار أنوفا ANOVA لتحليل التباين والفرق بين متوسطات فقد تبين للباحث انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات أفراد العينة حول أهمية مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق في أمانة العاصمة تعزى لمتغير سنوات الخبرة، حيث نلاحظ من جدول رقم

الإجابة على الفرضية الأولى:

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط النظري لمقياس الدراسة والمتوسط الحسابي العام لأفراد عينة الدراسة حول أهمية مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق الخارجي بأبعدها الثلاثة في مكاتب التدقيق في أمانة العاصمة."

جدول رقم (12) تلخيص نتائج تحليل عبارات جميع محاور المقياس

البعد	قيمة الاختبار T	الدلالة Sig.	المتوسط العام	الانحراف المعياري	النتيجة
البعد الأول	19.488	.000	4.2571	0.4827	أوافق بشدة
البعد الثاني	15.856	.000	4.1429	0.5394	أوافق
البعد الثالث	15.558	.000	4.093	0.5257	أوافق
كل عبارات المقياس	16.9673	.000	4.1643	0.5159	أوافق

جدول (12) يوضح المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري لكل عبارات المقياس والنتيجة الحاصلة عليها لمعرفة مدى أهمية مراجعة النظر في تحسين جودة عملية التدقيق، وبشكل عام فقد كان المتوسط الحسابي العام لجميع عبارات المقياس (4.1643) وانحراف معياري (0.5159) وهذا يدل على درجة أهمية عالية على أهمية مراجعة النظر في تحسين جودة عملية التدقيق.

كذلك قيمة اختبار T-test ومستوى الدلالة الإحصائية للإختبار حيث كانت دالة معنوياً لكل العبارات عند مستوى معنوية أقل من (0.01).

حيث بلغت قيمة اختبار T (16.9673) بقيمة احتمالية (0.000) وهي قيمة ذات دلالة معنوية كونها أقل من (0.01). وهذا يدل على أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة ولصالح الذين أجابوا موافقة على أهمية مراجعة النظر في تحسين جودة عملية التدقيق.

وهذا يجب على الفرضية الأولى أي انه: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.01) بين المتوسط النظري لمقياس الدراسة والمتوسط الحسابي العام لأفراد عينة الدراسة حول أهمية مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق في أمانة العاصمة.

الإجابة على الفرضية الثانية:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استجابة أفراد عينة الدراسة حول أهمية مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق في أمانة العاصمة تعزى لمتغير المؤهل العلمي."

جدول (13) نتائج تحليل التباين بين استجابة أفراد العينة للمقياس- حسب المؤهل ANOVA

المتغير	مصدر التباين	Sum of Squares	درجة الحرية df	Mean Square	قيمة اختبار F	Sig. الدلالة
المؤهل العلمي	Between Groups	.661	2	.330	1.564	.219
	Within Groups	11.202	53	.211		

(15) أن قيمة اختبار F هي (0.171) ومستوى الدلالة هو (0.843) وهي أكبر من (0.05) ولذلك نقبل الفرضية الصفرية أنه لا توجد فروق جوهرية بين إجابات عينة البحث تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

المصادر والمراجع:

أولاً المراجع باللغة العربية:

- (1) إبراهيم ، محمد بهاء الدين (2008)، مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية مع التطبيق على قطاع مكاتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية ، مصر: جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث العلمية ، العدد الثاني، المجلد الثلاثين.
- (2) أبو زر ، عفاف إسحق، طه ، حازم محمد، (2012م)، اثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق، عمان، الجامعة الأردنية ، عمادة البحث العلمي ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 8 .
- (3) أبو السعود ، ممدوح ، (2012) ، نموذج تقرير مراجه النظر، مجلة المحاسب، العدد الثاني.
- (4) إسماعيل، أحمد سامي فتحي (2014)، قياس أثر جودة المراجعة الخارجية في تحسين سمعة المراجع الخارجي، القاهرة : كلية التجارة.
- (5) بركات، محمد متولي محمد ابراهيم، (2018)، إطار مقترح لإمكانية تطبيق برنامج مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في مصر، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالاسماعيلية، المجلد التاسع، العدد الثاني، الجزء الثاني.
- (6) بقادى ، أهاب عيده (2009)، مراجعة النظر كأحد أسس المراجعة على جودة التدقيق بديوان المحاسب لدولة الكويت،الكويت دار النبراس للنشر والتوزيع.
- (7) البلة ، خطاب بابكر محمد (2016) ، دور مراجعة النظر في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة الخرطوم : جامعة النيلين • كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة.
- (8) الحافظ ،عنايات إبراهيم ، برس، محمد حسين (2008)، تقييم التنظيم الحالي لمهنة المحاسبة والمراجعة، القاهرة :جامعة الأزهر، كلية التجارة، المجلة العلمية ، العدد ، الثاني.
- (9) حسنين ، طارق محمد ، قطب ،أحمد سباعي(2003) ، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات ، مصر : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد الستون .
- (10) راضى ،محمد سامي (2011)، موسوعة المراجعة المتقدمة، القاهرة : جامعة طنطا، كلية التجارة.
- (11) شحاته، السيد شحاتة (2012)، دراسة وإختبار مدى كفاءة مراقبي الحسابات المقيدون لدي هيئة الرقابة المالية في الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، القاهرة ، جامعة عين شمس كلية التجارة، مجلة قسم المحاسبة والمراجعة، عدد خاص للمؤتمر العلمي السنوي.

نتائج الدراسة: في ضوء الدراسة الميدانية لعينة الدراسة توصل الباحث إلى النتائج التالية:

1. أهمية تطبيق مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق الخارجي.
2. أهمية تطبيق مراجعة النظر في تعزيز الإلتزام بمعايير المراجعة الخارجية وتعزيز الإلتزام بقواعد وآداب السلوك المهني وتعزيز تنظيم العمل بمكاتب التدقيق.
3. توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط النظري لمقياس الدراسة والمتوسط الحسابي العام لأفراد عينة الدراسة حول أهمية مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق في أمانة العاصمة.
4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابة أفراد عينة الدراسة حول أهمية مراجعة النظر في تحسين جودة التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق في أمانة العاصمة تعزى لمتغير المؤهل العلمي، والمؤهل المهني، وسنوات الخبرة.
5. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تدقيق النظر وجودة التدقيق، مما يؤكد على أن تدقيق النظر يمثل أداة لتحسين جودة التدقيق.

التوصيات:

يوصي الباحث بما يلي:

1. تطبيق مراجعة النظر لأهمية في تحسين جودة التدقيق الخارجي.
2. تطبيق مراجعة النظر لأهمية في تعزيز الإلتزام بمعايير المراجعة الخارجية و الإلتزام بقواعد وآداب السلوك المهني وتعزيز تنظيم العمل بمكاتب التدقيق.
3. ضرورة التنسيق بين الجهات المشرفة على مهنة المراجعة وجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين بعقد ندوات ودورات حول أهمية وكيفية تطبيق مراجعة النظر، وذلك لتحسين جودة التدقيق الخارجي.
4. وضع المعايير والإجراءات والسياسات اللازمة لبرنامج تدقيق النظر من قبل جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين مع إشراك الجهات المشرفة على مهنة المراجعة لضمان التنفيذ السليم، مما يساهم في جودة عملية التدقيق.
5. إعطاء موضوع تدقيق النظر أكبر قدر من الاهتمام من قبل الجامعات والمعاهد الأكاديمية، كذلك من قبل المنظمات المهنية والهيئات العلمية، لما له من أهمية في تحسين جودة التدقيق الخارجي.
6. إنشاء إدارة عامة تابعة لجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين بالشراكة مع الجهات الإشرافية على مهنة التدقيق، (مع وضع شروط للعضوية بهذه الإدارة) للقيام بوضع الآليات اللازمة لتطبيق مراجعة النظر.

- (12) الشط، ديمة مازن ظافر (2014)، مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني، غزة، الجامعة الإسلامية، قسم المحاسبة والتمويل، رسالة ماجستير غير منشورة.
- (13) الصباغ، احمد عبد المولى (1993)، استخدام أسلوب الفحص بواسطة النظراء لرقابة جودة عمليات المراجعة وإمكانية تطبيق في البيئة المصرية، طرابلس: جامعة الجبل الغربي، كلية المحاسبة، مجلة دراسات في المال والأعمال، العدد 3.
- (14) طاهر، نجوم عرار، و الزبيدي، سعد جبار، (2020) دور تدقيق النظر في جودة عمل مراقبي الحسابات في العراق، مجلة كلية الكوت للعلوم الإنسانية.
- (15) عبد الله، محمد أزهرى محمد (2016)، مراجعة النظر ودورها في رفع كفاءة الرقابة على جودة المراجعة، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.
- (16) عبدالله، رياض، الضلعى وهيب (2007)، رقابة جودة أعمال التدقيق، الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد الثامن، العدد الأول.
- (17) عبد الفتاح، عز حسن، (2008) مقدمة في الإحصاء الوصفي والإستدلالي باستخدام SPSS.
- (18) علي، صالح حامد محمد، و خالد، حسن الطيب عبدالله، (2016) مراجعة النظر ودورها في تطوير الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية بالسودان، الخرطوم: كلية الإمارات للعلوم والتكنولوجيا، مجلة طحنون للدراسات والبحوث، العدد الأول.
- (19) علي، عبد الوهاب نصر (2009)، المراجعة الخارجية الحديثة، الدار الجامعية، 84 شارع زكريا غنيم.
- (20) علي، محمد سامي محمد (2012)، دور الهيئة العامة للرقابة المالية في تحسين جودة أداء عملية المراجعة في مكاتب المراجعة المصرية، جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.
- (21) عيسى، محمد إسحق عبدالرحمن (2013)، دور جودة المراجعة وحوكمة الشركات في تقليل مخاطر الاستثمار في اسواق الاوراق المالية، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة.
- (22) عيسى، محمد إسحق عبدالرحمن (2013)، دور جودة المراجعة وحوكمة الشركات في تقليل مخاطر الاستثمار في اسواق الاوراق المالية، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة.
- (23) الغامدي، سالم بن علي، العنقري، حسام بن عبد المحسن، (2005) آثار تطبيق برنامج جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة، الرياض: مجلة جامعة الملك فهد للإقتصاد والإدارة، العدد 2.
- (24) لطفي، أمين السيد أحمد (2014)، تقييم وتطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة والمحاسبة على الاموال العامة، الإسكندرية، الدار الجامعية.
- (25) محمد، حسن شلقامي، (2014)، مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة (القاهرة: جامعة بني سورف كلية التجارة، مجلة المحاسبة والمراجعة المجلد الثاني، العدد الأول).
- (26) محمد، حسن شلقامي، (2014)، مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة (القاهرة: جامعة بني سورف كلية التجارة، مجلة المحاسبة والمراجعة، العدد الأول، المجلد الثاني).
- (27) محمود، خالدة محمد عبد الله (2017)، مراجعة النظر ودورها في تضيق فجوة التوقعات، بحث تكميلي لنيل درجة، الماجستير في المحاسبة جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.
- (28) محمود، خالدة محمد عبد الله (2017)، مراجعة النظر ودورها في تضيق فجوة التوقعات، بحث تكميلي لنيل درجة، الماجستير في المحاسبة جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.
- (29) محمد، شيرين عزيز، (2019)، مراجعة النظر و أثرها في تحسين جودة التقارير المالية، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية
- (30) النعيمات، سعيد مخلد، (٢٠١٣)، تحليل العوامل المؤثرة على جودة وكفاءة مهنة التدقيق المحاسبي دراسة، الأردني، التجارية، جامعة الزقازيق، مجلة البحوث، العدد الثاني.
- (31) هاشم، محمد صالح (2001)، إطار متكامل للمتطلبات الإضافية للأزمة لتحسين جودة الأداء المهني لأعمال المراجعة في بيئة التجارة الإلكترونية، القاهرة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة، والناس، العدد 78.
- (32) الهماي، أحمد علي محمد (2015)، تقييم مدى فعالية استخدام أسلوب النظر لتحسين جودة أداء عملية المراجعة في ليبيا، القاهرة: جامعة حلوان، كلية التجارة رسالة ماجستير غير منشورة.
- (33) ياسين، عمار طه (2021)، دور تدقيق النظر في تحسين جودة أعمال التدقيق: دراسة استطلاعية لأراء عينة من المدققين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومكاتب التدقيق وبعض الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية؛ جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة المثني للعلوم الادارية و الاقتصادية.
- (34) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، (SCOPA، 1998) ((أ)) "معايير الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة" 1418 هـ.
- (35) سجلات القيد بجمعية المحاسبين والمراجعين اليمنيين (كشوف حصر الأعضاء المشتغلين بالمهنة حتى 2022/12/31 م).

الملحق: (استبيان البحث)

ثانياً المراجع باللغة الإنجليزية:

الأخ /..... المحترم
تحية طيبة و بعد
يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان " أهمية تطبيق مراجعة النظير في تحسين جودة التدقيق الخارجي دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين في مكاتب التدقيق في أمانة العاصمة – صنعاء. تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف الرقابة على أعمال مكاتب وشركات التدقيق باليمن وما هي أهمية مراجعة النظير في رفع كفاءة الرقابة على جودة المراجعة وتحسين مستوى الممارسة المهنية للمدقق الخارجي من خلال تطبيق مراجعة النظير. إن حرصكم علي تقديم البيانات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي بلاشك إلي تقييم أفضل لموضوع البحث وبالتالي مساعدة الباحث في تحقيق أهداف الدراسة و الخروج بالتوصيات التي تساعد في وضع حلول مناسبة لموضوع الدراسة.
لذا أتوجه إليكم بالتقدير والإحترام شاكراً تعاونكم معنا سلفاً لإ نجاح الدراسة الميدانية علماً بان النتائج لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي وستكون متاحة لكم متى ما رغبتم في ذلك. وتفضلوا بقبول فائق الإحترام والتقدير
الباحث د. طارق أحمد الجماعي
أولاً:- معلومات عامة تتعلق بالمستجيب

- 36) Agency, A. A. (2013). Independent Peer Review of Legal Advice and Work (Vol. Final process paper).
- 37) Casterella, Jeffery R. Jensen, kevan L. and Robert Knechel W. , (2009.) "Is self-Regulated peer Review Effective at Signaling Audit Quality" the Accounting Review. Vol. 84- (3).
- 38) Marton, Danil, (2010), "Recommendations for pathology peer Review ", Toxicologic pathology, Vol, 38.
- 39) Mc Carty, Lynn, 2012 " Information Quality Regulatory Decision Making: Peer Review versus Good Laboratory Practice ", Environmental Health Perspectives, Vol.120.
- 40) Raroer, J. (2009). Guide for Conduiting External peer Reviews of the Organizations of the Federal Offices of Inspector General. Audit committee policy statement on systems of Quality Control and the External peer Review in the Inspectors General

الاسم/.....

الرجاء وضع إشارة (✓) حول الإجابة التي تراها مناسبة
المؤهلات العلمية (1)أ- بكالوريوس محاسبة () ب- ماجستير ()
ج- دكتوراه ()

المؤهلات المهنية (2)

أ- ترخيص محاسب قانوني () ب- شهادة محاسب قانوني أمريكي (CPA)
ج - شهادة محاسب قانوني بريطاني (ACCA) ()
د - اخري

عدد سنوات الخبرة (3)

أ- أقل من 5 سنوات () ب- من 5 إلى 10 سنوات ()
ج- من 11 سنة فأكثر ()

البعد الأول: أهمية تطبيق مراجعة النظر والإلتزام بمعايير المراجعة الخارجية. (من A1 الى A10)

البعد الثاني: أهمية تطبيق مراجعة النظر والإلتزام بأداب وقواعد السلوك المهني. (من B1 الى B7)

العبارات	لا أو لا يشده	أو لا	محدد	لا أو لا يشده	لا أو لا يشده
(1) تطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية الامتثال بتأهيل المراجعين					
(2) الامتثال بتطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية الإهتمام بالتدريب المستمر لفريق المراجعة بالمكتب.					
(3) تطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية التحقق من الاستقلالية المهنية والظاهرية لكافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة.					
(4) الإلتزام بتطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية الإهتمام بالتحضير والتنظيم والانتفاذ والإشراف الجيد على عمليات المراجعة الخارجية.					
(5) تطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية وضع السياسات والإجراءات اللازمة للتحقق من الإلتزام على الأفراد في مكتب التدقيق بالامانة و الإستقامة و القدرة على التطوير وعدم الارتباط بعميل يفتقر للنزاهة.					
(3) تطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية وضع السياسات والإجراءات اللازمة لضمان الاستقلالية والحيادية في تنفيذ عمليات المراجعة الخارجية.					
(4) تطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية وضع السياسات والإجراءات اللازمة للتحقق من الإلتزام المدقق بإحترام سرية المعلومات التي يحصلون عليها من أعمال العميل					
(5) تطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية وضع السياسات والإجراءات للتحقق من الإلتزام المدقق بالنزاهة والشفافية وتقديم المعلومات الهامة بالشركة و أعضاء مجلس الإدارة في تقريره.					
(6) تطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب التدقيق الخارجية وضع السياسات والإجراءات اللازمة للتحقق من مصداقية المدقق في تقديم المعلومات الخاصة بعملة و التمثيل الصادق للمعلومات المراد التقرير عنها					
(7) تطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية الإلتزام بالمسؤوليات القانونية تجاه العملاء.					

العبارات	واقف بشده	واقف	محدد	لا واقف	لا واقف بشده
(1) تطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية الامتثال بتأهيل المراجعين					
(2) الامتثال بتطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية الإهتمام بالتدريب المستمر لفريق المراجعة بالمكتب.					
(3) تطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية التحقق من الاستقلالية المهنية والظاهرية لكافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة.					
(4) الإلتزام بتطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية الإهتمام بالتحضير والتنظيم والانتفاذ والإشراف الجيد على عمليات المراجعة الخارجية.					
(5) تطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية وضع السياسات والإجراءات اللازمة لضمان الرقابة على الجودة لكافة اعمال التدقيق.					
(6) تطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية بذل العناية المهنية اللازمة والتوثيق و بما يوفر قناعة معقولة بجودة عملية التدقيق.					
(7) يعمل تدقيق النظر على الحد من تجاوزات المدققين للمعايير المهنية.					
(8) تطبيق تدقيق النظر يؤدي الى زيادة الثقة في تقارير التدقيق الخارجية.					
(9) تطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب المراجعة الخارجي جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة					
(10) تطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب المراجعة الخارج التحقق من مدى الإلتزام بالعمل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.					

البعد الثالث: أهمية تطبيق مراجعة النظير في تنظيم العمل بمكاتب التدقيق (من

C1 الى C5)

العبارات	لا أو أقل بيشده	أو أقل	محا	لا أو أقل	لا أو أقل بيشده
(1) تطبيق مراجعة النظير يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية وضع السياسات والإجراءات اللازمة لتحديد المدققين الذين تتناسب قدراتهم وخبراتهم مع طبيعة العمل المكلفين به.					
(2) تطبيق مراجعة النظير يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية وضع السياسات والإجراءات اللازمة لمنح المدققين المكافآت التشجيعية أو المعنوية أو فرض العقوبات المالية عليهم بما يسهم في تحسين جودة أعمالهم.					
(3) تطبيق مراجعة النظير يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية وضع السياسات والإجراءات اللازمة بتاهيل المراجع لفترة لا تقل عن ثلاثة سنوات دون إنقطاع من تاريخ قيده بسجل المراجعين					
(4) تطبيق مراجعة النظير يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية وضع السياسات والإجراءات اللازمة لتوصيل السياسات والإجراءات العامة للرقابة على الجودة إلى جميع العاملين داخل المكتب					
(5) تطبيق مراجعة النظير يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية وضع السياسات والإجراءات اللازمة لتأكد من ان جميع الأفراد العاملين بالمكتب ملتزمون بقواعد وأحكام الإستقلال والنزاهة والموضوعية.					