



أثر الالتزام بمعيار التخطيط والإشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة

(دراسة ميدانية في دولة الكويت)

**Implementation process with planning and supervision during
auditig the financial statements of Kuwaiti cooperative societies
and its impact on the quality of the audit**

(Field study in Kuwait)

أ/ هنادي ابراهيم جابر الابراهيم

hanadi.alibraheem@gmail.com

أ.م.د/ أيمن محمد صبري نخال

**أستاذ المحاسبة المالية المساعد
ورئيس قسم المحاسبة- كلية التجارة
- جامعة كفر الشيخ**

أ.د/ علي مجاهد أحمد السيد

**أستاذ المحاسبة الإدارية والتكاليف
وعميد كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ
السابق**

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

**كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ
المجلد (11) - العدد (22) - الجزء الثالث
أكتوبر 2025م**

رابط المجلة: <https://csj.journals.ekb.eg>

ملخص البحث

إن الهدف الأساسي لهذا البحث يتمثل في محاولة معرفة والتأكد حول أثر الالتزام بمعيار التخطيط والاشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة مع دراسة ميدانية على الجمعيات التعاونية في دولة الكويت. ولتحقيق هذا الهدف واستنادا الى ذلك أجرى الباحثون دراسة ميدانية على عينة مكونة من 165 ما بين مراجع حسابات مزاوول للمهنة وأعضاء من الهيئة التدريسية الاكاديمية والعاملين في الجمعيات التعاونية، موزعة بشكل عشوائي على عدد (76) جمعية تعاونية على المحافظات الستة في دولة الكويت.

وقد توصلت الدراسة إلى النتيجة التالية:

- رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل للفرض الفرعي الأول الذي ينص على " يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للالتزام بمعيار التخطيط والاشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة."

واستنادا إلى هذه النتائج، قدم الباحثون مجموعة من التوصيات:

- أهمية جودة المراجعة على القوائم المالية للجمعيات التعاونية في دولة الكويت وفق معايير المراجعة الأمريكية بشكل عام وبشكل خاص معايير العمل الميداني.
- العمل على تعزيز قدرة مراجعي الحسابات والقائمين على اعداد القوائم المالية في الجمعيات التعاونية وذلك بضرورة تطبيق والالتزام بمعايير العمل الميداني عند مراجعة القوائم المالية، لما له من تأثير فعال في رفع درجة ومستوى الجودة.

الكلمات المفتاحية: معيار التخطيط والاشراف، القوائم المالية، الجمعيات التعاونية الكويتية، جودة المراجعة.

Abstract

The primary objective of this research is to investigate and verify the impact of adherence to the standards of planning and supervision during the audit of financial statements of cooperative societies in Kuwait on audit quality. This was examined through a field study conducted on cooperative societies across

the State of Kuwait. To achieve this objective, the research was divided into a main objective and several sub-objectives. Based on this, the researchers conducted a field study on a sample consisting of 165 participants, including practicing auditors and academic faculty members, distributed across 76 cooperative societies in six governorates in Kuwait.

The study yielded the following results:

The null hypothesis was rejected, and the alternative hypothesis was accepted for the first sub-hypothesis, which states:

"There is a statistically significant effect of compliance with the planning and supervision standard in the audit of the financial statements of Kuwaiti cooperative societies on audit quality."

The null hypothesis was rejected, and the alternative hypothesis was accepted for the second sub-hypothesis, which states:

"There is a statistically significant impact of understanding the entity's activities and environment, including internal controls relevant to financial data, during the audit of financial statements of Kuwaiti cooperative societies on audit quality."

The null hypothesis was rejected, and the alternative hypothesis was accepted for the third sub-hypothesis, which states:

"There is a statistically significant impact of obtaining sufficient, appropriate, and reliable audit evidence during the audit of financial statements of Kuwaiti cooperative societies on audit quality."

Keywords: Standards, Planning and Supervision standard, financial statements, Kuwaiti cooperative societies, Audit Quality.

1-الإطار العام للبحث

1/1- مقدمة

تسعى منظمة الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation Of Accountants (IFAC) والذي انشئ في عام 1977 بعضوية 17 عضوا ومنظمة في 130 دولة حول العالم الى تطوير وتنمية مهنة المحاسبة والمراجعة من أجل المساهمة بشتى الطرق الى رفع مستوى المهنة وتنمية ادائها وتطورها في اقتصاديات دول العالم، وذلك عن طريق المساهمة والحرص على رفع جودة المراجعة والتدقيق على القوائم المالية ، والحرص على خلوها من التحريفات الجوهرية بالإضافة الى التأكد من التزامها بمعايير التدقيق الدولية ومن ثم توصيل نتائج تلك القوائم المالية لأصحاب المصلحة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

ولا شك أن تحقق جودة المراجعة متعلقة بالالتزام المراجع بالمعايير المهنية للمراجعة والقواعد التي تقوم باصدارها المنظمات التي تعني بمهنة المراجعة وذلك عن طريق التخطيط لعمليات المراجعة والتأهيل العلمي والعمل للمراجع مع مراعاة جودة التنفيذ في العمل الميداني وتحقيق أهداف المراجعة في الوقت والمستوى المناسب مع ضرورة الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة من المنظمات المهنية المهنية بالمهنة.

وعليه قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين باصدار معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما لتساهم في خدمة المجتمع بشكل عام والمجتمع Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) المحاسبي والاقتصادي والمراجعين

يشكل خاص وذلك من خلال تطبيقها في بيئة الأعمال المختلفة وبيان تأثيرها في تطوير وتنمية اقتصاديات دول العالم في المجتمعات المهنية.

حيث أن العمل المهني المحاسبي لا بد له من وجود إطار عام ومحدد يضبط ويحسن أداء المهنيين في مجال عملهم ويوضح الاجراءات والقواعد التي يجب أن تتبع خلال اداء مهامهم وواجباتهم المهنية وهي تتمثل بالمعايير.

وعليه فقد تم ذكر (الذنيبات، 50، 2012 – 54) المعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وتقسم الى ثلاث مجموعات رئيسية وهي كما يلي:

اولا: المعايير الشخصية أو المعايير العامة * General or Personal Standards

* ثانيا: معايير العمل الميداني Standards Of Field Work

* ثالثاً: المعايير الخاصة بأعداد التقرير Standards Of Reporting

يسعى هذا البحث الى الدراسة والتأكد من أثر الالتزام بمعيار التخطيط والإشراف عند مراجعة وتدقيق القوائم المالية للجمعيات التعاونية في دولة الكويت مع بيان أثره على جودة المراجعة.

فقد تطرقنا الى مراجعة وتدقيق القوائم المالية بسبب أهميتها وطبيعتها وفق ما ورد في (المجمد واخرون، 2018، 377) بأن القوائم المالية تعتبر بمثابة الناتج النهائي لأي نظام محاسبي فهي تمثل مخرجات النظام التي يفترض فيها توفير المعلومات التي تفي باحتياجات متخذي القرارات.

فالقوائم المالية تعد وسيلة لتوصيل المعلومات المتعلقة بالمشأة لمستخدمي هذه المعلومات ويعد هدفا عاما حيث ينبثق منه عدة أهداف فرعية، فالقوائم المالية بما تتضمنه من معلومات تمكن مستخدميها من تقييم أداء المشروع والتنبؤ بما سيكون عليه الاداء في المستقبل، لأنها توضح لأدارة المشروع مدى نجاحها في تحقيقها للأهداف المخططة ومدى كفاءتها في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة، وكذلك تساهم في تقييم نواحي الضعف والقوة المالية للمشروع وتحديد ربحيته، وتحديد التوقعات المستقبلية للمشروع في مجال الربحية والمقدرة المالية.

من ناحية أخرى تعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي للمعلومات المالية للجهات الخارجية التي تهتم بأعمال المشروع، وتلخص هذه القوائم نتائج نشاط المشروع من ربح أو خسارة عن فترة زمنية محددة عادة سنة، كما تظهر هذه القوائم المركز المالي للمشروع في تاريخ محدد، وتظهر كذلك المركز النقدي للمشروع.

نظرا لوجود علاقة وطيدة بين المحاسبة والمراجعة غير أن طبيعة كل منهما له ما يميزه عن الآخر، فالمحاسبة عمل انشائي Constructive، بينما المراجعة أو التدقيق عمل تحليلي Analytical وهذا من ناحية، كما أن المحاسب موظف لدى المنشأة تتحصر مهمته في الاتفاق أو العقد أو على ضوء القانون من ناحية أخرى، كما أن وظيفة المحاسبة هي القياس والاتصال (التقرير)، بينما وظيفة المراجعة أو التدقيق هي التحقق (الفحص) والتقرير مع ملاحظة أن عمل المراجع يبدأ عندنا ينتهي عمل المحاسب (جمعة، 2012، 60).

ووفق ما تم عرضه تبين للباحثين انه في حال التزام الجمعيات التعاونية بمعايير العمل الميداني سيكون له الأثر الفعال في الطمأنينة والثقة لمدقي ومراجعي الحسابات والمراجعين وأصحاب العلاقة بصحة البيانات المالية المقدمة في مخرجات النظام متمثل بالقوائم المالية وبالتالي اظهار نتائج أعمال السنة المالية بكل شفافية وواقعية.

2/1- مشكلة البحث

تسعى الجمعيات التعاونية الكويتية منذ انشائها في دولة الكويت الى تلبية احتياجات المواطنين والمقيمين من السلع الغذائية والاستهلاكية الضرورية بأسعار مناسبة ومتداولة لدى الجميع بالإضافة إلى السعي الى تقوية المركز المالي وتحقيق الارباح في نهاية السنة المالية وذلك للمساعدة على الاستمرارية والتطوير لتلك الجمعيات.

وقد لاحظ الباحثون من خلال تواصلهم مع بعض المختصين واطلاعهم ومتابعتهم للحركة التعاونية في دولة الكويت أنه في الاونة الاخيرة ظهرت بعض المشاكل المالية والتعثرات النقدية لدى بعض الجمعيات التعاونية مما أدى في بعض الاحيان الى تحقيق خسائر على مدى سنوات متتابة (مرحلة) مما أدى الى تعثرها ماليا وظهور مشاكل كثيرة ومتعددة أهمها عدم القدرة على سداد التزاماتها لدى الغير.

ومن وجهة نظر الباحثون أن اسباب تعثر وخسارة تلك الجمعيات يرجع الى العديد من الاسباب بالإضافة الى تحمل أكثر من جهة مسؤولية ذلك الوضع.

ومن الجهات المسؤولة بالدرجة الاولى ضعف الرقابة الداخلية في تلك الجمعيات وعدم التزام القائمين عليها بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها والنظم والقرارات المنظمة للعمل التعاوني في دولة الكويت.

أما من جهة أخرى ولا تقل أهمية عن السابقة فهي أن المسؤولة تقع على عاتق مكتب مراجع الحسابات الخارجي والذي تم اختياره في اجتماع الجمعية العمومية في نهاية السنة المالية لتلك الجمعيات وذلك بالتصويت من قبل الأعضاء المساهمين.

برأي الباحثون أنه في حال الالتزام بتطبيق المعايير الذي اصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وهي معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) بشكل دقيق ومنظم من قبل مكاتب مراجعي الحسابات الخارجي مع بذل العناية المهنية وذلك تماشياً مع التطور التكنولوجي الحالي في أسس المراجعة المحاسبية وظهور الذكاء الصناعي وما يصاحبه من دقة وتقنية ومصداقية، في هذه الحالة سوف تنخفض احتمالية وجود خسائر مالية في القوائم المالية للجمعيات التعاونية، بالإضافة الى تقوية المركز المالي لتلك الجمعيات، بالإضافة الى عدم ظهور تعثرات في الوفاء بالتزاماتها لدى الغير وسداد مستحقات الموردين.

بالإضافة الى زيادة عدد المخالفات والتجاوزات التي تم رصدتها من قبل وزارة الشؤون الاجتماعية كونها الوزارة المختصة بالرقابة على الجمعيات التعاونية وفق القانون والقرارات الوزارية المنظمة للعمل التعاوني في دولة الكويت والتي بناء على تلك المخالفات والتجاوزات يتم تشكيل لجان تحقيق لمراجعة أعمال وحسابات تلك الجمعيات التعاونية وذلك تمهيدا عند ثبوت تلك المخالفات الى احالتها وعرضها الى الجهات الحكومية المختصة لاتخاذ ما يلزم اتجاه تلك المخالفات.

وهذا الأمر دفع الباحثون إلى فكرة عمل بحث في أثر الالتزام بمعيار التخطيط والاشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة.

لذلك فإن هذا البحث سوف يحاول الإجابة على السؤال البحثي التالي:

ماهو أثرالالتزام بمعيار التخطيط والاشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة؟

3/1- أهداف البحث

إن الهدف الأساسي لهذا البحث يتمثل في محاولة معرفة أثر الالتزام بمعيار التخطيط والاشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة وذلك من خلال تحقيق الهدف البحثي التالي:

"دراسة أثر الالتزام بمعيار التخطيط والاشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة".

4/1- أهمية البحث

وتنقسم إلى:

1-4/1- الأهمية العلمية للبحث

تكمن أهمية هذا البحث في كونه يعتبر من أوائل الابحاث التي تناولت الربط بين أثر الالتزام بمعيار التخطيط والاشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية وأثره على جودة المراجعة.

حيث إن هذا المعيار من ضمن المعايير الثلاث الفرعية من المجموعة الثانية من المعايير (معايير العمل الميداني) والتي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومن المعايير الذي له تأثير فعال في مراقبة وتحسين الاداء المالي للجمعيات التعاونية.

كما إنها تأتي لسد الفجوة في الدراسات المتعلقة بهذا الموضوع تحديداً في الجمعيات التعاونية الكويتية في دولة الكويت لزيادة الوعي بأهمية تطبيق معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً.

2-4/1- الأهمية العملية للبحث

لم تعد هناك منشأة او شركة تجارية مهما كبر حجمها أو صغر واختلاف رأسمالها لا تهدف الى تحقيق الربح والتطور والازدهار في أعمالها على مر السنوات.

وحتى يتم هذا الهدف يجب على تلك المنشآت والشركات وبما فيهم الجمعيات التعاونية الى تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق وذلك لما له من أثر في وضع إطار والية منظمة للعمل التجاري والاقتصادي وفق سبل علمية ومحاسبية وذلك لتحقيق هدف الربحية وتقوية المركز المالي، وتأتي أهمية هذا البحث من استفادة الجمعيات التعاونية الكويتية التي يتم بحث نتائجها بالشكل الذي يساعدها في تطبيق وتحديد مدى الالتزام بمعايير العمل الميداني.

كما يتوقع أن تفيد نتائج هذا البحث شريحة كبيرة من الاتحادات والجمعيات التعاونية في دولة الكويت والتي يصل عددها الى (76) اتحاد وجمعية تعاونية.

5/1- فروض البحث

في ضوء مشكلة البحث والهدف منه يمكن صياغة الفرض البحثي التالي:

" لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للالتزام بمعيار التخطيط والإشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة".

6/1- نطاق البحث

يقتصر البحث على الجمعيات التعاونية الكويتية والمنتشرة في دولة الكويت في محافظات الستة وهي (محافظة العاصمة - محافظة حولي - محافظة الفروانية - محافظة الاحمدي - محافظة الجهراء - محافظة مبارك الكبير) والبالغ عددهم حوالي (76) جمعية.

7/1 منهج البحث

منهج البحث يتحدد في ضوء هدف البحث، واسئلة البحث التي يحاول الباحثون الإجابة عليها من خلال أثر الالتزام بمعيار التخطيط والإشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة.

لذا فقد اعتمد الباحثون على المنهجين التاليين: -

- **المنهج الاستنباطي:** وذلك لبناء الإطار النظري، وذلك من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة والبحوث العلمية المنشورة بالدوريات والمجلات العلمية وعلى شبكة الانترنت، والمرتبطة بموضوع البحث بهدف دراسة وتحليل مدى الالتزام بمعايير العمل الميداني عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية كمتغير مستقل وأثره على جودة المراجعة كمتغير تابع وصياغة فروض البحث.

- المنهج الاستقرائي: لإجراء الدراسة الميدانية لاختبار الفروض التي تم التوصل اليها من خلال الدراسة النظرية، لتحديد مدى قبول الفروض من عدمه.

8/1- خطة البحث

من أجل تحقيق أهداف البحث تم تقسيم ما تبقى من هذا البحث على النحو التالي:

- الدراسات السابقة وتطوير الفروض.
- خلفية نظرية لمتغيرات البحث.
- الدراسة الميدانية.
- خلاصة ونتائج وتوصيات البحث.

2-الدراسات السابقة وتطوير الفروض

1/2-مقدمة:

يهدف الباحثون من خلال هذا القسم إلى عرض وتناول جهود الباحثين السابقة التي تناولت متغير البحث من أجل دراسة أثر الالتزام بمعيار التخطيط والاشراف عند مراجعة القوائم للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة، وقد قام الباحثون بترتيب الدراسات حسب الترتيب الزمني كما يلي:

2/2-عرض وتحليل الدراسات السابقة

- 1- دراسة (Mohamed 2010) بعنوان: -

" The Impact Of The Auditor Rotation On The Audit Quality: A Field " Study From Egypt

هدفت الدراسة الى توضيح جودة المراجعة، وان غياب جودة المراجعة يعني فشل المراجعة لأنه يعكس اما أن المراجع فشل في الكشف عن الأخطاء الجوهرية والابلاغ عنها أو فشل في الامتثال لمعايير المراجعة المقبولة بشكل عام (GAAS).

وقد خلُصت هذه الدراسة إلى ما يلي:

توصلت نتائج الدراسة الميدانية التي أجريت في إطار البحث أن المراجعين في مصر يفهمون حقاً معنى جودة المراجعة ويوافقون على أن علاقة المراجع الطويلة بالعمل تعزز جودة المراجعة من خلال زيادة خبرة المراجع مع أعمال العميل وأنظمة التقارير المالية.

لكنهم اتفقوا على أن هناك نقصا في مشكلة الاستقلالية في مصر وأن السبب الرئيسي وراء الافتقار للاستقلالية هو أن معظم الشركات لديها وثيقة تعاهد حيث يمثل بعض الملاك إدارة الشركة بالإضافة الى عدم وجود دليل لقواعد السلوك في مصر من شأنها أن تساعد المراجعين في تحديد الأسباب والظروف التي من شأنها أن تضعف استقلاليتهم ووضع لوائح حول كيفية تجنبها كما تشير النتائج الى أن الحل المقبول في الغالب من قبل المراجعين للتغلب على وجود مشكلة الاستقلال هو تناوب (تدوير) المدقق الالزامي.

2 - دراسة (Taklah and others, 2010) بعنوان :

بعنوان: " The Relationship Between Audit Client Satisfaction and Audit "Quality Attributes: Case Of Malaysian Listed Companies

هدفت الدراسة الى مدى رضا العملاء عن خدمات المراجعة من قبل إدارة الشركة وعلاقتها مع سمات جودة المراجعة حول حسابات الشركات المدرجة في بورصة ماليزيا.

وقد خلُصت هذه الدراسة إلى ما يلي:

أظهرت النتائج أن سمات الجودة لشركة المراجعة مرتبة أعلى من سمات الجودة لفريق المراجعة، وأنه لا يوجد فروق واضحة في رضا العملاء عن أداء التدقيق بين الشركات الكبرى وغير الكبرى وتبين أن رضا العملاء يرتبط بشكل كبير بأربع سمات جودة لمراجعة الحسابات وهي الخبرة السابقة والاستجابة والاستقلالية والالتزام شركة المراجعة بمراجعة الجودة.

3- دراسة (زعيترو والعنقري، 2011) بعنوان :

" اعتماد المراجع على تقديره الشخصي في تحقيق عدد من متطلبات معايير العمل الميداني واثاره على جودة الأداء المهني من وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية" دراسة ميدانية.

هدف هذا البحث الى توضيح ومناقشة مدى اعتماد المراجع على تقديره الشخصي خلال قيامه بإجراءات العمل الميداني لعمليات المراجعة التي يتعاقد على تنفيذها، ومدى قدرته على الوفاء بمتطلبات معايير المراجعة المتعلقة بالعمل الميداني.

كما يهدف الى كشف النقاب عن تأثير التفاوت في الأداء بين المراجعين والمترتب على وجود فرص قيامهم باستخدام تقديراتهم الشخصية في التعامل مع متطلبات معايير العمل الميداني على جودة أدائهم المهني.

وقد خلُصت هذه الدراسة إلى ما يلي:

توصلت الدراسة الى ان التقدير الشخصي للمراجع يسهم في زيادة فرص وجود تفاوت في الممارسات بين المراجعين ويؤثر سلبا على جودة الأداء المهني بالإضافة الى توصية من الباحثان مفادها قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ممثلة بلجنة معايير المراجعة بإعداد اصدار الحاقلي للمعايير والآراء

المهنية، يشتمل على تعاريف وتفسيرات واضحة ودقيقة لكافة المصطلحات والعبارات ومظاهر العمل الواردة في نصوص معايير العمل الميداني المعتمدة.

4 - دراسة (الحلو، 2012) بعنوان: -

" المسؤولية المهنية لمدقي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية"

هدفت الدراسة الى الوقوف على جوانب المسؤولية المهنية لمراجعي الحسابات نحو اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية، وذلك من خلال تقييم مدى التزام مراجعي الحسابات لمسؤوليتهم المهنية ومدى توافر الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية لديهم ومدى التزامهم بتخطيط عملية المراجعة وقدرتهم في اكتشاف مخاطر غش الإدارة والانتهاك بالمعوقات التي تؤثر على قدرة المراجع في أداء المسؤولية المهنية.

وقد خُلت هذه الدراسة إلى ما يلي:

توصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها يلتزم مراجعي الحسابات المزاوئين للمهنة في قطاع غزة بتدقيق القوائم المالية وفق معايير التدقيق الدولية، وهذه النتيجة تتسجم مع المتطلبات القانونية للبيئة الفلسطينية التي تفرض مراجعة الشركات المساهمة العامة وفق معايير التدقيق الدولية، الأمر الذي يعزز من قدرة المراجعين على اكتشاف التحريفات والتلاعب بالقوائم المالية، وأيضاً يتوفر لدى مراجعي الحسابات المزاوئين للمهنة في قطاع غزة الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية أثناء تأدية عملهم مما يعزز قدرتهم على اكتشاف الغش والخطأ.

5- دراسة (Yuniarti & Zumara , 2013) بعنوان: -

" Audit Quality Attributes and Audit Client Satisfaction"

هدفت هذه الدراسة في تأثير سمات جودة المراجعة تجاه العملاء وقد تمثلت فئات عينة الدراسة في رئيس الشؤون المالية ورئيس المراجعة الداخلية والموظفين في الشركات العاملة بالمنطقة الصناعية (Kujang Cikampek).

وقد خُلت هذه الدراسة إلى ما يلي :

أظهرت النتائج أن الخبرة السابقة في المراجعة والخبرة الصناعية والاستجابة لاحتياجات الشركة واجراء العمل الميداني للمراجعة بطريقة مناسبة والالتزام بالجودة ومراعاة العناية الواجبة طوال فترة المشاركة والمعايير الأخلاقية العالية تؤثر بشكل كبير على رضا العملاء في حين أن الكفاءة الفنية في معايير المحاسبة ومعايير المراجعة المعتمدة والاستقلالية والتفاعل الفعال مع لجنة المراجعة.

6- دراسة (أبو رياش 2013) بعنوان: -

"أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة" (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين).

هدف الاطار النظري في الدراسة الى توضيح مفهوم معدل دوران المراجع والتغيير الالزامي له وعرض وجهات النظر المؤيدة والمعارضة له، وكذلك السلبيات والايجابيات للتغيير الالزامي للمراجع، كما لقت الضوء على مفهوم جودة المراجعة وطرق قياسها من خلال مدخلين أولهما مدى ممارسة إدارة الأرباح في الشركات عينة الدراسة، والمدخل الثاني لقياس جودة المراجعة من خلال قدرة المراجع على المحافظة على حيادية واستقلاله وبذل العناية المهنية الواجبة من خلال قدرته على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والافصاح عنها في تقريره ومن ثم استقصاء أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة.

وقد خُلت هذه الدراسة إلى ما يلي:

تلخصت النتائج بأن الشركات الفلسطينية قد مارست إدارة الأرباح بنسب متفاوتة خلال فترة الدراسة ووجود علاقة سلبية بين طول مدة ارتباط المراجع (عدم التغيير الدوري للمراجع) وجودة المراجعة وأيضاً وجود علاقة سلبية بين جودة المراجعة وسلوك إدارة الأرباح وعلى ضرورة العمل على زيادة فاعلية دور المراجعة الخارجية للحد من ممارسة إدارة الأرباح مما يستلزم دعم استقلالية المراجع الخارجي ورفع مستوى أدائه في العمل.

7- دراسة (نسمان، 2014) بعنوان: -

" مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات بمتطلبات تخطيط عملية المراجعة في ظل المعيار الدولي رقم (300) وأثر ذلك على زيادة فاعلية الأداء المهني.

وقد خُلت هذه الدراسة إلى ما يلي :

أن هناك التزام من قبل منشآت المراجعة بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (300) عند القيام بعملية التخطيط لمراجعة البيانات المالية من خلال الالتزام بإشراف الأعضاء الرئيسيين في فريق عملية التخطيط للمراجعة، والقيام بالأنشطة الأولية المتعلقة بعملية المراجعة من تقييم العلاقة مع العميل ومدى امتثاله للمتطلبات الأخلاقية، وأداء أنشطة التخطيط اللازمة للمراجعة، والقيام بتوثيق عملية التخطيط وأداء الإجراءات اللازمة للاعتبارات الإضافية الأخرى لعمليات المراجعة الأولية.

8- دراسة (الفرج، 2015) بعنوان: -

"مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط في عملية التدقيق والالتزام بها "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك مراجعي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط ومن ثم قياس درجة التزام مراجعي الحسابات لعملية المراجعة، وكذلك قياس مدى مرونة عملية التخطيط للمراجعة في ديوان المحاسبة الأردني.

وقد خُلت هذه الدراسة إلى ما يلي:

الى التزام مراجعي ديوان المحاسبة الأردني بالتخطيط المناسب لعملية المراجعة، هذا وبينت الدراسة أن التخطيط لعملية المراجعة في ديوان المحاسبة الأردني يمتاز بالمرونة (القابلية للتغير والتحديث).

9- دراسة (الابراهيم، 2016) بعنوان: -

" أثر التدقيق في تحسين الأداء المالي للجمعيات التعاونية الاستهلاكية في دولة الكويت "

تهدف الدراسة الى التعرف على أثر معايير المراجعة المطبقة من قبل المراقبين الذين تم تعيينهم من قبل وزارة الشؤون الاجتماعية في الجمعيات التعاونية في تحسين الأداء المالي للجمعيات التعاونية الاستهلاكية في دولة الكويت. كذلك تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

- أ- التعرف على أثر المعايير الشخصية في تحسين الأداء المالي للجمعيات التعاونية الاستهلاكية في دولة الكويت.
- ب- التعرف على أثر معايير العمل الميداني في تحسين الأداء المالي للجمعيات التعاونية الاستهلاكية في دولة الكويت.
- ت- التعرف على أثر معايير إعداد التقارير في تحسين الأداء المالي للجمعيات التعاونية الاستهلاكية في دولة الكويت.

وقد خلُصت هذه الدراسة إلى ما يلي:

تناولت الدراسة إلى التعرف على أثر المراجعة في تحسين الأداء المالي للجمعيات التعاونية الاستهلاكية في دولة الكويت، حيث تكون مجتمع الدراسة من جميع فروع الجمعيات التعاونية الاستهلاكية والبالغ عددها (58) فرعاً، أما العينة فقد تكونت من (128) مستجيباً من المراجعين (المراقبين) الذي تم تعيينهم من قبل وزارة الشؤون الاجتماعية.

اتبعت الباحثة الأسلوب الوصفي التحليلي وتم الاعتماد على نوعين من مصادر المعلومات هما البيانات الثانوية والأولية وتم إتباع الأسلوب الوصفي والتحليلي واختبار الانحدار الخطي المتعدد في تحليل البيانات.

توصلت الدراسة إلى انه يوجد أثر لمعايير التدقيق الأمريكية مجتمعة المتمثلة ب (المعايير العامة " الشخصية "، معايير العمل الميداني، معايير إعداد التقرير) في تحسين الأداء المالي للجمعيات التعاونية الاستهلاكية في دولة الكويت.

10- دراسة (Shehata and Fadaly 2017) بعنوان: -

" A Proposed Framework to the Professional Dimensions of Audit Quality in Egypt in light of Audit Quality Framework Issued by "IAASB

حاول البحث التعرف على أبعاد جودة المراجعة التي اقترحها الاطار العام، من أجل أن يكون قادرا على تحديد المحددات الرئيسية لجودة المراجعة التي اقترحها الاطار من ثلاث وجهات نظر مختلفة (منظور شركة المراجعة / العميل / منظور بيئة الممارسة المهنية).

ويهدف أيضا الى تكيف اطار مماثل يلائم البيئة المصرية من خلال تحديد الأبعاد المهنية لجودة المراجعة في مصر بناء على رؤية الاطار العام لاقتراحات عام 2013.

وقد خُلفت هذه الدراسة إلى ما يلي :

استخدم البحث المنهج الوصفي بالاعتماد على البيانات الثانوية وتم عمل تحليل نوعي في النهاية مع وضع اطار عمل مقترح للسياق المصري جنبا الى جنب مع اتجاه لأهم مجالات البحث في مجال جودة المراجعة في مصر الان وفي المستقبل.

11- دراسة (مهروسة، 2017) بعنوان :-

" دور معايير التدقيق الدولية في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات " (دراسة ميدانية)

استهدفت الدراسة الى الأهداف التالية :

- تناول الواقع الحالي لمهنة مراجعة الحسابات في سورية.
- وضع تصور لأفاق تطوير مهنة المراجعة في ظل معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالأداء المهني.
- التركيز على الدور الذي يمكن أن تلعبه جمعية المحاسبين القانونيين في التزام مراجعي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالأداء المهني.
- الارتقاء بمهنة مراجعة الحسابات إلى مستوى الجودة في الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

وقد خُلفت هذه الدراسة إلى ما يلي:

إن معيار التدقيق الدولي رقم (300) يعتبر المفتاح الرئيسي لعملية المراجعة، بالإضافة إلى قدرة المراجع على إبداء رأي فني يفي بمتطلبات مستخدمي القوائم المالية، حيث أظهرت الدراسة وجود دور لمعيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) في تحسين الأداء المهني لمراجعة الحسابات.

يكن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة، وعلى النتائج التي ستظهرها القوائم المالية إلى جانب الممتلكات، حيث أظهرت الدراسة وجود دور لمعيار التدقيق الدولي رقم 315 (نظام الرقابة الداخلية) في تحسين الأداء المهني لمراجعة الحسابات.

إن توفر أدلة إثبات ملائمة وكافية تساهم في رفع وتحسين الأداء من خلال إضفاء الثقة والمصادقية في رأي المراجع، وإن كافة القرارات تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم، وغير ذلك من تفقد مهمة المراجعة مضمونها، حيث أظهرت الدراسة وجود دور لمعيار التدقيق الدولي رقم 500 (أدلة إثبات) في تحسين الأداء المهني لمراجعة الحسابات.

12- دراسة (خلاط 2017) بعنوان :-

" أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة المراجعة "

هدفت الدراسة الى التعرف على مدى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة بالتطبيق على عينة من المراجعين الخارجيين العاملين في مدينة طرابلس.

وقد خلُصت هذه الدراسة إلى ما يلي :

أوصت الدراسة بعد استخدام الاستبانة كوسيلة أساسية لجمع بيانات الدراسة الميدانية، وخضعت بيانات الدراسة للتحليل الاحصائي وفق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) الى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي على تحسين جودة عملية المراجعة.

13- دراسة (حسين، 2017) بعنوان :-

" تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على العلاقة بين استقلالية مجلس الإدارة وجودة المراجعة "

أستهدف البحث الى دراسة تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على العلاقة بين استقلالية مجلس الإدارة وجودة المراجعة من خلال تخفيض فرص التحريف في القوائم المالية سواء الناتج عن التلاعب بالمستحقات الاختيارية أو الناتج عن الغش في القوائم المالية.

وقد خلُصت هذه الدراسة إلى ما يلي:

خلصت نتائج الدراسة الى وجود علاقة عكسية جوهرية بين استقلالية مجلس الإدارة وجودة المراجعة، سواء بتخفيض القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية أو فرص الغش في القوائم المالية.

كما اشارت نتائج الدراسة الى وجود علاقة عكسية جوهرية بين التخصص الصناعي للمراجعين والقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية.

كما أشارت النتائج الى وجود علاقة عكسية بين استقلالية مجلس الإدارة والقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية.

14- دراسة (دحو 2018) بعنوان: -

"التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية".

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمحور فيما يلي:

إبراز مختلف المخاطر الرقابية التي تتعرض إليها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

عرض أهم الاتجاهات الحديثة في مجال المراجع الداخلي، نظام إدارة المخاطر، ونظام الرقابة الداخلية.

إبراز أهمية المراجعة القائمة على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في التحسين من أداء المؤسسات الاقتصادية.

إظهار قيمة منهج المراجعة القائمة على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية في اكتشاف وتقييم المخاطر بما يخدم المؤسسات الاقتصادية.

تباين حاجة المؤسسة إلى الاعتماد على هذا المنهج من خلال مساهمته في خلق قيمة مضافة عن طريق مساعدتها في تأدية مختلف العمليات الداخلية في المؤسسة.

15- دراسة (أميرهم 2019) بعنوان: -

" تقييم أثر التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية ".

استهدف البحث تقييم أثر التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية وذلك من خلال تحليل ودراسة مفهوم المراجعة الداخلية المستمرة التي يستخدمها المراجع في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات، ودراسة وتحليل العلاقة التأثيرية بين التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة وجودة المراجعة الداخلية.

وقد خلُصت هذه الدراسة إلى ما يلي:

أسفرت أهم النتائج عن العلاقة بين متغيرات أثر التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة على متغير جودة المراجعة الداخلية عالية المعنوية حيث بلغت قيم معاملات الانحدار للمتغيرات (0,086 و 0,091 و 0,042 و 0,065 و 0,041 و 0,059 و 0,052 و 0,044) على الترتيب وكانت أهم توصيات البحث ضرورة توفير رؤية شاملة داخل العمليات والأنشطة والمعاملات تتعلق بإدارة المراجعة الداخلية لكي تتمكن من الالتزام بالمراجعة الداخلية المستمرة مما ينعكس إيجابا على جودة المراجعة الداخلية، والعمل على رفع منحنى التعلم وتنظيم عدد ساعات العمل لفريق المراجعة لكي تتمكن من الالتزام بمتطلبات المراجعة المستمرة الأمر الذي يزيد من جودة المراجعة الداخلية.

16 - دراسة (صالح والبشير ورضا، 2020) : بعنوان:-

" معايير التدقيق الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالجزائر "

(دراسة عينة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة بولاية الوادي).

تهدف الدراسة الى التعرف على واقع مهنة المراجعة في الجزائر والى معرفة معايير المراجعة الجزائرية التي تتوافق مع معايير المراجعة الدولية، والاطلاع على آراء المختصين حول مدى تطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية وقد خُصت هذه الدراسة إلى ما يلي :

انتهت الدراسة الى أن معايير التدقيق الدولية عبارة عن أداة لتقليل التفاوت في الممارسات المهنية على المستوى الدولي يجب على المراجع أن يحتذى بها، وأن ممارسة المهنة في الجزائر ليست بعيدة كل البعد عن الممارسة الدولية خاصة بعد إصدار معايير التدقيق الجزائرية الذي قلل من التفاوت.

بالإضافة الى أن تطبيق معايير التدقيق في الجزائر سيساهم في تطوير المهنة ومواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي.

17- دراسة (ابراهيم، 2020) بعنوان: -

"واقع وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA) ". (دراسة ميدانية)

هدفت الدراسة الى تحليل الواقع المهني لمهنة المراجعة في الجزائر، بالإضافة الى دراسة الأفاق المستقبلية فيما يخص ميدان المراجعة الخارجية وخاصة ما يتعلق بكل من معايير التدقيق الوطنية والدولية، ومن بين الأهداف الرئيسية التي تسعى الدراسة الى تحقيقها:

الوقوف على الواقع الحالي للمراجع الخارجي في الجزائر والاطلاع على اهم الإصلاحات التي جاء بها القانون 01/10.

الوقوف على مختلف الأفاق المستقبلية فيما يتعلق بميدان المراجع الخارجي في الجزائر وخاصة ما يتعلق منها بمعايير التدقيق الوطنية.

الاطلاع على اراء المهنيين والأكاديميين في مدى فعالية معايير التدقيق الوطنية التي قامت الجزائر بإصدارها ومدى مواكبة هذه المعايير للمعايير الدولية للتدقيق.

وقد خُصت هذه الدراسة إلى ما يلي :

تناولت الدراسة الإطار النظري للمراجع الداخلي والبعد الدولي له، بالإضافة إلى ظروف إصدار معايير التدقيق الدولية ومحتواها، مع إسقاط لهذه الجوانب على حالة الجزائر، وذلك من خلال الفصل

الذي تضمن استمارة استبيان وجهة للأكاديميين والمهنيين من ذوي التخصص، توصلت إلى النتائج التالية :

تدهور الظروف المهنية في منظومة المراجع الخارجي في الجزائر التي كانت سائدة بموجب القانون رقم (91 / 08) المتعلق بمهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد، وعدم مواكبتها للتطورات الدولية الحاصلة في الممارسات المهنية للمراجعة الخارجية تعتبر من الأسباب الرئيسية لقيام السلطات الجزائرية بإصلاح منظومتها.

الإصلاحات التي قامت بها السلطات الجزائرية في المجال المحاسبي ساهم بدرجة كبيرة في القيام بالإصلاحات في البيئة الجزائرية للمراجع الخارجي.

عدم التحكم الجيد في تأثير المراجعين الخارجيين والنقص في جودته وفق القانون رقم (91 / 08) كذلك يعتبر من أهم الأسباب الرئيسية للقيام بهذه الإصلاحات.

الطريقة المستحدثة في تكوين المراجعين الخارجيين التي جاء بها القانون رقم (10 / 01) المتعلق بمهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد ستفتح الأفق أمام الطلبة المتفوقين للولوج إلى المهنة، وبالتالي سيكون له انعكاس إيجابي على جودة الخدمات التي يؤديها المراجع الخارجي.

ساهمت الإصلاحات في منظومة المراجع الخارجي في الجزائر بجعل مهنة الخبير المحاسب ومحافظ أكثر تنظيماً، وذلك من خلال الفصل بين الهيئات المهنية المشرفة عليها.

هناك تحسن في تقارير المراجع الخارجي في الجزائر، وذلك نتيجة لجملة الإصلاحات التي قامت بها الجزائر بصفة عامة، والمراسيم التنفيذية والمقررات المستحدثة بصفة خاصة والمتمثلة فيما يلي :-

أ – المرسوم التنفيذي رقم (11 / 202) المؤرخ في 26 مايو 2011 م والمحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها.

ب – القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 م والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

ج – القرار المؤرخ في 12 يناير 2014 م والمحدد لكيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

على الرغم من جملة الإصلاحات التي قامت بها الحكومة الجزائرية إلا أن البيئة الجزائرية للمراجع الخارجي كانت بحاجة إلى المعايير الجزائرية للتدقيق لجعل الخدمات المهنية للمراجعين أكثر تنظيماً ومرونة.

عدم وضوح الإجراءات المتبعة في عملية إصدار المعايير الجزائرية للمراجعة، حيث أنه لم يتم تبين المراحل التي تم اتباعها في إصدار هذه المعايير، بالإضافة إلى عدم تبين كل من الأكاديميين والمهنيين المساهمين في عملية إصدار هذه المعايير.

سيكون هناك تأثير إيجابي للمعايير الجزائرية للمراجعة على كل من الممارسات المهنية التي يقدمها المراجعين الخارجيين وتقاريرهم.

ستسمح المعايير الجزائرية للمراجعة بجعل الممارسات المهنية للمراجع الخارجي في الجزائر تخضع لمعايير متكاملة تغطي جميع جوانب ومراحل عملية المراجعة.

هناك توافق وشبه تطابق مع المعايير الدولية للتدقيق، وكل المعايير الجزائرية الصادرة لحد الآن من قبل الحكومة الجزائرية.

عدم الإلمام الجيد بالمعايير الجزائرية من قبل الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وذلك نظرا لنقص الدورات التدريبية والتكوينية من جهة وعدم وجود احتكاك بين المهنيين والأكاديميين من جهة أخرى.

تطبيق المعايير الجزائرية للمراجعة يسهل على المكاتب الجزائرية للمراجعة الخارجية الاندماج في البيئة المالية والاقتصادية الدولية من خلال الاعتماد في ممارسة خدماتهم المهنية على مرجعية تستند إلى معايير جزائرية للمراجعة مستوحاة بدرجة كبيرة من المعايير الدولية للتدقيق.

تحتاج البيئة الجزائرية للمراجع الخارجي الى الاشتراك والتناسق بين أفكار وخبرات كل من في الأكاديميين وفئة المهنيين، وذلك من أجل تذليل كل من الصعوبات التي يمكن مواجهتها سواء من الناحية الأكاديمية أو من الناحية المهنية.

يسمح العمل بمعايير المراجعة الجزائرية عند مراجعة القوائم المالية بالانعكاس على جودة المعلومة المالية، ويزيد من مصداقيتها مما يكون له أثر جدا مهم وإيجابي في اتخاذ أحسن القرارات بالنسبة للمستخدمين لتقرير المراجع الخارجي.

الاعتماد على المعايير الجزائرية للمراجعة عند مراجعة القوائم المالية يسمح بزيادة ثقة الأطراف المستعملة لتقارير المراجع الخارجي.

18- دراسة (جاب الله 2021) بعنوان : -

" دور إدارة المراجعة في رفع جودة التقارير المالية وأثر ذلك على كفاءة الاستثمار – دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بالبورصة المصرية – "

يهدف هذا البحث الى قياس وتفسير العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية في الشركات، كما يهدف الى القيام بعمل استبيان للتعرف على دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية.

وقد خُلت هذه الدراسة إلى ما يلي :

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم آليات الحوكمة والتي تساهم بشكل كبير في الحد من ممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح.

المنظمات التي بها إدارة متخصصة وفعالة للمراجعة الداخلية لديها قدرة أكبر على تحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية.

ضعف الدور الحالي الذي تقوم به المراجعة الداخلية للحد من ممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح في بيئة الأعمال المصرية.

هناك قصور في تطبيق حوكمة الشركات في مصر، وذلك لوجود قصور في الاهتمام بالمراجعة الداخلية والتي تعد أحد آليات حوكمة الشركات.

تعتبر إدارة الأرباح خطراً كبيراً على قيمة وأداء الشركات، التقارير المالية ذات الجودة العالية هي منتج ذو أهمية لكافة الأطراف، ولن يتحقق إلا بتضافر جهود كل الأطراف المعنية بتلك التقارير.

توجد علاقة معنوية إيجابية بين دور إدارة المراجعة الداخلية وتحسين جودة التقارير المالية بالشركات المصرية.

عدم وجود فروق معنوية بين مجموعات الدراسة الثلاثة (المراجعين الداخليين، المحليين الماليين بشركات السمسرة، العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك) بالنسبة لآرائهم حول دور إدارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية بالشركات المصرية.

3/2-التعليق على الدراسات السابقة

أوضحت الدراسات السابقة مدى أهمية قيام الباحثين بالاطلاع عليها ودراساتها في ضوء عنوان بحثنا، وتم استخلاص النقاط التالية :

- عند الاطلاع على الدراسات السابقة تبين أن موضوع أثر الالتزام بمعايير العمل الميداني بشكل عام وبشكل خاص أثر الالتزام بمعيار التخطيط والإشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة، لم يتم البحث فيه بشكل كبير وواسع بالإضافة الى وجود ندرة في الدراسات سواء من الدراسات العربية و الدراسات الإنجليزية، حيث أغلب الدراسات تناولت جودة المراجعة في القطاع التجاري أو الحكومي أو الصناعي ولكن لم يتناول قطاع الجمعيات التعاونية.
- تعد الدراسة الحالية امتداد للدراسات السابقة التي تناولت موضوع أثر الالتزام بمعيار التخطيط والإشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة، حيث تلقي هذه الدراسة الضوء على مدى مواكبة الجمعيات التعاونية الكويتية (مجتمع الدراسة) معايير التدقيق وخاصة معايير العمل الميداني بشكل عام وأثر معيار التخطيط والإشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة.
- معظم الدراسات السابقة اعتمدت على المنهج الاستطلاعي والوصفي للتعرف على خصائص المنظمات التي تم بحثها أو تحديد هذه الخصائص من خلال استخدام أسلوب دراسة الحالة بشكل رئيسي أو مجموعة من الشركات على مدى زمني طويل، أما الدراسة الحالية فهي

دراسة وصفية تحليلية تستخدم أسلوب الاستقصاء والمصادر الثانوية للمعلومات وتحليلها للتعرف على أثر الالتزام بمعيار التخطيط والاشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة.

وبناء عليه تعد الدراسة الحالية من الدراسات الحديثة في هذا المجال وخصوصا في دولة الكويت، وانه من الممكن تبني مفهوم حديث نسبيا في البيئة الكويتية، حيث أنه يمكن الاستفادة منه لتطوير جودة المراجعة للقوائم المالية بالجمعيات التعاونية وذلك بالالتزام بمعايير العمل الميداني.

4/2-أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية وتحديد الفجوة البحثية من خلال عرض وتحليل الدراسات السابقة يستنتج الباحثون ما يلي:

- معظم الدراسات السابقة تمت في بيئات عربية وأجنبية مختلفة في طبيعتها القانونية والاقتصادية والثقافية والتعاونية عن بيئة الأعمال الكويتية وبالأخص التعاونية لما تتميز دولة الكويت عن دونها من الدول بالحركة التعاونية الرائدة منذ سنوات وفي حدود علم الباحثة توجد ندرة في تناول موضوع أثر الالتزام بمعيار التخطيط والاشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة.
- تسعى هذه الدراسة الى بيان أثرالالتزام بمعيار التخطيط والاشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة مع دراسة ميدانية على الجمعيات التعاونية الكويتية لعينة من مكاتب المراجعة والمحاسبة كبيرة الحجم " لها شريك أجنبي"، ومكاتب المراجعة والمحاسبة المحلية وعينة من القائمين والعاملين في مجال الجمعيات التعاونية والمتخصصين بإعداد ومراجعة القوائم المالية بالإضافة الى عينة من الاكاديمين في الهيئة التدريسية.
- أهم ما يميز هذه الدراسة أن الباحثين حاولو الربط بين التخطيط والاشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة.

5/2-تتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث :

أ – مدى الالتزام بالتخطيط والاشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية واثره على جودة المراجعة.

ب – مدى الالتزام بدراسة وفهم نشاط المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية ذات الصلة بالبيانات المالية عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية واثره على جودة المراجعة.

ج – مدى الالتزام بالحصول على ادلة تدقيق كافية ومناسبة وذات موثوقية عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية واثره على جودة المراجعة.

ركزت أغلب الدراسات السابقة على التعرف على الإطار العام لمعايير العمل الميداني وجودة المراجعة في حين حاولت الدراسة الحالية توضيح الجوانب المتعلقة بمدى الالتزام بمعايير العمل الميداني عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية وأثره على جودة المراجعة وذلك من خلال دراسة ميدانية في هذه الجمعيات.

ونظراً لقلّة الدراسات الكويتية في هذا الموضوع فإن هذه الدراسة تعدّ إسهاماً متواضعاً في تحقيق إضافة علمية في هذا المجال.

3- خلفية نظرية لمتغيرات البحث

1/3- مقدمة

تعتبر المعايير بشكل عام القاعدة أو النمط الذي يجب الاسترشاد به في أي عملية أو إجراء، وهي الأطر الأساسية المحددة مسبقاً والتي من الأفضل الاعتماد عليها وتطبيقها، لما تتصف به من أهمية كبيرة لعملية الأداء المهني والميداني لأي جهة سواء كانت حكومية أو خاصة هادفة للربح أو غير هادفة للربح، كما تعتبر الأسس والركائز التي تسعى العديد من الجهات إلى الالتزام بها وذلك لضمان صحة ودقة الأداء بما يتناسب مع كل جهة على حدة.

فإن المعايير تعرف بأنها الأنماط التي يجب أن يحتذى بها المراجع أثناء أداء مهمته، فهي تمثل قاعدة عامة ترشد المراجع في سلوكه المهني حتى يمكنه إنجاز عملية المراجعة بالجودة المطلوبة، ولذلك فإن معايير التدقيق تمثل مستويات للأداء المهني وإطار عام يعمل المراجع ضمنه (الشحنة، 2015، ص 104).

تتضمن معايير المراجعة الأمريكية والتي يطلق عليها معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً Generally Accepted Auditing Standards GAAS معايير العمل الميداني.

حيث أن معايير العمل الميداني تعتبر مكوناً أساسياً لمعايير المراجعة الأمريكية والتي ساهمت منذ إصدارها بشكل كبير إلى ضبط عمل وأداء المراجعين المهنيين المحاسبين في مجال مراجعة القوائم المالية والحسابات الختامية والتقارير والبيانات المالية، وذلك مما ساهم في تحسين الأداء والارتقاء به بشكل كبير في المنظمات والمؤسسات المختلفة أنواعها.

وعليه فإن أي عمل مهني محاسبي لا بد أن يطبق فيه تلك المعايير وذلك حتى يضبط ويحسن أداء المراجعين مما يساهم ويكون له الأثر في إصدار التقارير المالية الختامية بشكل منظم وصحيح لمستخدميها.

2/3- أهمية المعايير والحاجة إليها

1/2/3- تمهيد

إن أي عمل مهني لا بد له أن يركز على معايير محددة وواضحة، وذلك لضبط العمل والقيام بالإجراءات المطلوبة بمهنية ودقة.

وكذلك الامر في مجال المراجعة فان المعايير تساعد في تنظيم عملية المراجعة بحيث تصبح إجراءات المراجعة قابلة للتوقع سواء من قبل المراجعين أو من قبل مستخدمي تقارير المراجعين، وبالتالي تضيق الفجوة في أداء المراجعين. وفي نفس الوقت فإن وجود المعايير يساعد في تحسين أداء المراجعين والارتقاء به، والحكم على هذا الأداء أيضا، حيث أن المعايير تشكل مستويات أداء يمكن الاحتكام إليها ((Chandler,1979 سواء في عمليات الرقابة على الجودة أو في المحاكم.

ولا بد من الإشارة إلى أن معايير المراجعة قابلة للتطبيق على كافة البيانات المالية بغض النظر عن حجم العمل وطبيعة نشاط المؤسسة أو نوع الصناعة التي يعمل فيها، وهي قابلة للتطبيق على المؤسسات الربحية وغير الربحية.

وان إصدار المعايير قد يساعد في تلبية بعض توقعات المجتمع عن دور المراجع ومسؤولياته، حيث أن توقعات المجتمع ورغباته فيما يتعلق بدور المراجع ومسؤولياته في تزايد.

(الذنيات، 2017، ص 52).

2/2/3- العلاقة بين المحاسبة والمراجعة

نشير الى أن هناك محاولات من الهيئات العلمية والمهنية والباحثين في العديد من دول العالم لإيجاد نظرية المراجعة، وعلى الرغم مما تحظى به النظرية المحاسبية إلا أن القليل قد أعطى لنظرية المراجعة، حيث أن الإلمام بالمفاهيم الأساسية للمراجعة لا يتم التوصل إليه إلا عن طريق نظرية المحاسبة مع اعترافنا بوجود إطار لنظرية المراجعة، واتجاهات بحثية معاصرة لوضع نظرية للرقابة على الحسابات تستند على مدخلين هما:

(1) المدخل الكمي (2) المدخل السلوكي

لذلك توجد علاقة وطيدة بين المحاسبة والمراجعة غير أن طبيعة كل منهما له ما يميزه عن الآخر، فالمحاسبة عملية إنشائية (Constructive) بينما المراجعة عملية تحليلية (Analytical) وهذا من ناحية، كما أن المحاسب موظف لدى المنشأة تنحصر مهمته في الاتفاق أو العقد أو على ضوء القانون من ناحية أخرى، كما أن وظيفة المحاسبة هي القياس والاتصال (التقرير)، بينما وظيفة المراجع هي التحقق (الفحص) والتقرير، مع ملاحظة أن عمل المراجع يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب...

واليوم تشير الاتجاهات البحثية إلى أن المراجعة أصبح له إطار نظرياً يتضمن مجموعة من المفاهيم، والفروض والمبادئ، كما أن إطار تطبيقياً يتضمن مجموعة المصطلحات والأساليب وإجراءات الرقابة (المستندية – الحسابية والفنية... وغير ذلك) ومستويات للرقابة على الجودة.

(جمعة، 2012، 60 – 61)

3/2-3 أوجه الاختلاف بين معايير المراجعة وإجراءات المراجعة

The differences between auditing standards and audit procedures

فقد تطرق (الشحنة، 2015 ص 104 – 105) الى أوجه الاختلاف بين معايير المراجعة وإجراءات المراجعة عن طريق تعريف المعايير في مجال المراجعة بأنها الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء أداء مهمته، فهي تمثل قاعدة عامة ترشد المراجع في سلوكه المهني حتى يمكنه إنجاز عملية المراجعة بالجودة الملائمة، ولذلك فإن معايير المراجعة تمثل مستويات للأداء المهني وإطارا عاما يعمل المراجع ضمنه.

أما إجراءات المراجعة فتتمثل الطرق والوسائل التي يستخدمها المراجع في عملية المراجعة والأنشطة التي يقوم بها خلال عمليات جمع وتقييم الأدلة التي تتعلق بمختلف أهداف المراجعة.

فعلى سبيل المثال تشتمل إجراءات المراجعة القيام بعملية عد النقدية ومشاهدة جرد المخزون ومراجعة تسوية البنك والقيام بالمراجعة المستندية وغير ذلك من مختلف الأنشطة التي يقوم بها المراجع، وقد تختلف إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع باختلاف المنشأة التي يراجع حساباتها أو باختلاف حجمها وطبيعتها أعمالها ودرجة تعقيدها، إلا أن هذه الإجراءات تنفذ ضمن الاطار العام المتمثل في معايير المراجعة.

4/3 - الجمعيات التعاونية في دولة الكويت بمفهومها التعاوني ومبادئ التعاون

لما كان الأفراد على إختلاف مستوياتهم لا يبلغون أهدافهم أو غاياتهم إلا بتعاونهم وتضافر جهودهم، لذلك كان هناك حاجة إلى إقامة المؤسسات والهيئات التي تكفل لهم بلوغ طموحاتهم.

فقد نشأت الجمعيات التعاونية التي تُعد بمثابة تنظيم إقتصادي اجتماعي هدفها حماية المشتركين من سيطرة رأس المال وتحقيق مصالحهم المالية والاجتماعية والعمل على تنمية إجتماعية بشكل عام. أي أن التعاون هو تضافر مشترك للقوى الاقتصادية الفردية من أجل الوصول إلى النتائج المرجوة من تضافرها.

وباختصار فإن الجمعيات التعاونية على إختلاف أنواعها وتعدد نشاطاتها ومجالات عملها تشكل عوامل هامة في قطاعات الإنتاج والإستهلاك والخدمات.

وبصفة عامة يمكن تعريف الجمعية التعاونية بأنها وحدة إقتصادية تقوم على مبادئ التعاون، وتدار على أسس ديمقراطية يتناول نشاطها أي فرع من فروع النشاط البشري في سبيل خدمة مصالح أعضائها المادية والاجتماعية أو خدمة المجتمع بصفة عامة.(خشارمة، 2001 ص 205 – 207).

وعليه تعتبر الحركة التعاونية في دولة الكويت والمتمثلة بالجمعيات التعاونية هي حركة رائدة وقد ولدت من رحم المجتمع الكويتي وتعتبر من النتاجات الطبيعية لعمل اباء الكويتين وأجدادهم من نزعة تعاونية خلقة، وفي عام 1941 جاءت المحاولة الأولى لإنشاء حركة تعاونية مدرسية، وفي عام 1955 تم إنشاء جمعية استهلاكية خاصة بموظفي دائرة الشؤون الاجتماعية بالإضافة الى جمعية تعاونية خاصة بموظفي دائرة المعارف.

أما التعاون الاستهلاكي بشكله الحالي فقد بدأ بصور قانون رقم (20) لسنة 1961 والذي على أثره تم انشاء أول جمعية تعاونية استهلاكية في " منطقة كيفان " في دولة الكويت، ثم تتابع إنشاء الجمعيات التعاونية الى أن أصبح عددها في الوقت الحالي ما يقارب حوالي (76) جمعية ، بالإضافة الى تشكيل اتحاد الجمعيات التعاونية الاستهلاكية في عام 1971، كخطوة لتحقيق تنسيق بين مختلف الجمعيات التعاونية والقيام بالدفاع عن المصالح الخاصة.

وفي عام 1979 تم اصدار مرسوم بقانون رقم (24) لعام 1979 بشأن الجمعيات التعاونية والذي تم تعديل بعض مواد بقانون رقم (118) لعام 2013.

وهدف الجمعيات التعاونية في دولة الكويت، يستند على القيام بتحقيق هدفين هما : الهدف الاجتماعي والهدف الاقتصادي، حيث نصت المادة رقم (2) من القرار الوزاري رقم (165) لسنة 2013 الخاص بتعديل لائحة تنفيذ المرسوم بالقانون رقم (24) لعام 1979 والتي تنص على " تهدف الجمعية إلى الارتقاء بالمستوى الاجتماعي والاقتصادي والانتاجي وتقديم الخدمات الضرورية لأعضائها كما تعمل على تأهيلهم وتدريبهم للعمل التعاوني في نطاق مجالها الجغرافي أو النوعي الذي تحدده الوزارة ".

أما مبادئ التعاون في دولة الكويت فقد أقرها الحلف التعاوني في المؤتمر الرابع عشر في المملكة المتحدة بلندن عام 1934 وهي كما يلي : -

أولاً : باب العضوية المفتوح :

في ظل هذا المبدأ يباح الانضمام الى الجمعية والانسحاب منها في أي وقت ولا يشترط تعليق العضوية على الاكتتاب في عدد معين من الأسهم، أي أن العدد المطلوب هو الحد الأدنى، وفي الكويت هو خمسة أسهم كما هو معمول به في أكثر الجمعيات، ولكن يجوز وضع شروط أخرى مثل حسن السيرة وطيب السمعة أو انتماء العضو الى فئة معينة أو اقامتها في منطقة معينة اذا كانت أعمال الجمعية مقصورة على حي بعينه.

فالمهم الا يحدد المنضمون الى الجمعية عددياً ولكن لا مانع من تحديد صفاتهم، والأسهم في هذه الحالة تصدر بالقيمة الاسمية حتى لا يكون هناك فرق بين العضو القديم والعضو الجديد وكذلك يجوز للعضو أن يتنازل عن الأسهم المملوكة له لأي شخص أو أن ينسحب من الجمعية ويسترد قيمة ما ساهم به وفقاً لأحكام القانون ونظام كل جمعية.

ويترتب على تطبيق هذا المبدأ ما يلي :

- عدد الأعضاء وقيمة رأس المال تكون في تغير مستمر بالزيادة والنقصان.
- أسهم الجمعيات التعاونية لا تتداول في بورصة الأوراق المالية.

ثانيا : ديموقراطية الادارة:

وهي تساوى جميع أعضاء الجمعية في حقوق الإدارة وذلك على النحو التالي :

- السلطة العليا للجمعية العمومية فيباح لكل عضو حضور هذه الجمعيات والتي تعقد دوريا للنظر في شئون الجمعية وتوجيه أعمالها، وممارسة الدور الرقابي المطلوب.
- لكل عضو صوت واحد مهما كان يملك من أسهم في رأس مال الجمعية.
- الصلاحية لعضوية مجلس الإدارة بمعنى إمكانية الترشيح لهذه العضوية، أي عدم قصرها على فئة دون الأخرى.

ثالثا : الفائدة المحدودة على رأس المال :

تعطي الجمعيات فائدة محدودة لا يجوز أن تزيد عن نسبة مئوية معينة من القيمة الاسمية للأسهم ولا تدفعها الجمعيات إلا اذا تحققت أرباح تسمح.

وعلى ذلك فان معنى الفائدة التي تتقاضاها القروض في الشركات المساهمة لأن الفائدة في الشركات المساهمة تستحق لأصحابها سواء ربحت الشركة أم خسرت، أما الفائدة في الجمعيات فلا تستحق الا اذا تحققت أرباح.

رابعا : العائد على المعاملات :

الأصل أن تقوم الجمعيات بتأدية خدماتها للأعضاء بسعر التكلفة دون أن تحقق ربحا غير أن عدم إمكان تقدير النفقات مقدما من ناحية وخشية محاربة التجار لها واستغلال البعض لهذا الوضع حمل الجمعيات على تقديم السلع والخدمات للأعضاء وبأسعار تحقق لها أرباح مناسبة.

وتقوم الجمعية بعد خصم النفقات من الأرباح الاجمالية بالتصرف في الأرباح الصافية على النحو التالي :

- تكوين الاحتياطات العامة.
- دفع الفائدة المحددة على رأس المال.
- تخصيص نسبة للصرف على الخدمات الاجتماعية.
- توزيع العائد على المعاملات.

ويطلق على القدر الموزع على أعضاء الجمعيات التعاونية الاستهلاكية اسم العائد على المعاملات باعتباره جزء من الأثمان التي دفعوها للسلع التي اشتروها أزيد من ثمن التكلفة يعود عليهم في نهاية

العام، على أن توزيع العائد ليس هو المعيار المميز للجمعيات التعاونية، فقد تحتفظ الجمعية التعاونية بكل أرباحها للتوسع في أعمالها أو القيام بخدمات اجتماعية.

خامسا : الحياد السياسي والديني :

أي ان تبتعد الجمعيات عن الخوض في المسائل السياسية والدينية ضمانا لنجاحها في أداء رسالتها. ولا يعني ذلك تحريم انتماء أعضاء الجمعيات للأحزاب السياسية أو اعتناقهم للأديان بل ان كلا منهم حر في اعتناق ما يشاء من الآراء السياسية أو المعتقدات الدينية.

سادسا : التعامل نقدا :

يعتبر المبدأ من العوامل التي تكفل نجاح العمل في الجمعيات التعاونية، وبالرغم من الاعتبارات التي يعتمد عليها مبدأ التعامل النقدي فقد اضطرت بعض الجمعيات التعاونية الى الخروج عليه لبعض الأسباب في بعض الأحيان.

سابعا : نشر التعليم والثقافة التعاونية :

ويعتبر هذا المبدأ من المبادئ التي تساعد على الارتقاء بمستوى الأفراد والأعضاء مما يجعل بعض الجمعيات تنشئ فصولا دراسية أو كليات أو معاهد تعاونية.

ثامنا : مبدأ التعاون بين التعاونيات:

ويهدف هذا المبدأ الى العمل على تكامل الحركة التعاونية داخل البلد الواحد وبين البلدان بعضها مع بعض.(الابراهيم، 2020، 15 – 17)

5/3 - اطار مقترح حول مدى الية تطبيق معايير العمل الميداني في الجمعيات التعاونية الكويتية

وعليه يستنتج الباحثون بأن الجمعيات التعاونية الكويتية أحد أهم المؤسسات التجارية والموارد الاقتصادية في دولة الكويت والتي تساهم بشكل كبير في دعم الاقتصاد المحلي وتحقيق التنمية المستدامة من خلال تميز وانفراد دولة الكويت في تطبيق العمل التعاوني على مستوى دول الخليج العربي والدول العربية.

ومع تزايد أعداد الجمعيات التعاونية وانتشارها في مناطق دولة الكويت وذلك خلال أكثر من خمسون عاماً منذ انشاء أول جمعية، بالإضافة الى ارتفاع وزيادة في المبيعات والمشتريات والأرباح السنوية خلال السنوات السابقة حيث تعدت تلك المبالغ ووصلت الى المليار دينار كويتي وهذا أن دل فهو يدل على قوة المركز المالي للجمعيات التعاونية وهذا الأمر يساهم في زيادة أهمية انشاء واستمرار تلك الجمعيات التعاونية، وهنا يتضح لنا الحاجة الى مراجعة البيانات والقوائم المالية بدقة وشفافية للتأكد من سلامة الإجراءات المتبعة وخاصة تطبيق كافة معايير المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي

للمحاسبين القانونيين. ومن خلال ما تم عرضه حول الجمعيات التعاونية من حيث مفهومها ونشأتها وأهدافها.

يرى الباحثون ضرورة تطبيق معايير المراجعة بشكل عام، وبشكل خاص معايير العمل الميداني موضوع الدراسة، حيث يعود بالنفع والفائدة المهنية والمحاسبية وجودة المراجعة للجمعيات التعاونية في دولة الكويت، وذلك من خلال الالتزام بالتخطيط والاشراف الملائم لعملية المراجعة، ومن خلال ما يتم على أرض الواقع فإنه يتم اختيار مراجع الحسابات عن طريق التصويت للأغلبية في الجمعية العمومية في اجتماع نهاية السنة المالية للجمعية التعاونية.

وعليه من المفترض أن يبدأ مراجع الحسابات عمله في الجمعية بمراجعة البيانات المالية والمحاسبية والإدارية، ولكن مع ضرورة الالتزام بوضع خطة مسبقاً والاشراف لعملية المراجعة قبل البدء بها وذلك كما نص عليه المعيار وعلى سبيل المثال وليس الحصر يجب عليه أن يحصل على بعض البنود التالية والتي ستساهم بشكل كبير في اعداد خطة المراجعة وأداء المهام الموكلة و زيادة في جودة المراجعة والشفافية والمصادقية والحصول على معلومات مالية دقيقة وهي :

- عدد المساهمين في الجمعية التعاونية.
- مبلغ الأرباح السنوية.
- مبلغ المبيعات السنوية.
- مبلغ المشتريات السنوية.
- مبلغ راس مال الجمعية.
- مبلغ الموردين.
- اجمالي المصروفات العمومية والإدارية.

ومن خلال الربط بين الواقع العملي فإنه ليس كافة مكاتب مراجعي الحسابات ملتزمون بإعداد تخطيط وأشراف لمراجعة حسابات الجمعية والقوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية وفق معايير العمل الميداني، بالإضافة الى ضرورة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك بالزام الجمعيات التعاونية بتعيين مدقق داخلي للقيام بأعمال الرقابة والتدقيق والمراجعة الداخلية وذلك وفق القرار الوزاري رقم (46/ت) لسنة 2021 مادة رقم (53) والصادر من وزارة الشؤون الاجتماعية وهي الجهة المسؤولة والمنظمة عن الجمعيات التعاونية في دولة الكويت.

وأخيراً يجب على مراجعي الحسابات الاستناد والحصول على أدلة اثبات كافية وموثوقة ومعتمدة عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية وذلك لاصدار تقرير المراجعة بشكل مهني سليم وصحيح وبالتوقيت المناسب والموثوقية.

لذا يرى الباحثون أنه يجب على مراجع الحسابات التأكد من صحة وموثوقية أدلة الإثبات والمستندات التي تم عرضها عليه من خلال عملية المراجعة.

حيث قامت وزارة الشؤون الاجتماعية في دولة الكويت وهي الوزارة المختصة بالرقابة على قطاع الجمعيات التعاونية بتعيين مراقب مالي وإداري بالجمعية التعاونية وفق القرار الوزاري رقم (12 / ت) لسنة 2015 والمتضمن المهام والاختصاصات للمراقب المالي والإداري.

حيث ألزم القرار الوزاري تواجد المراقب المالي والمراقب الإداري بصورة دائمة، ويتم عرض كافة الشيكات الصادرة من الجمعية مع المستندات الثبوتية وذلك للتأكد من صحتها واستيفائها لكافة الشروط والضوابط، ومن ثم يتم توقيعها واعتمادها تمهيدا لصرفها إلى مستحقيها.

ومن وجهة نظر الباحثون ترى أنه يشترط على أدلة الإثبات اللازمة والمستندات الثبوتية عند مراجعة الشيكات أن تكون متضمنة ومستوفية توقيع المراقب المالي أو الإداري بالجمعية المعين من قبل الوزارة فإن هذا يعتبر أحد الأدلة الملائمة للمراجعة والتي تنسم بالموثوقية.

ويستند الباحثون على ضرورة التزام مراجعي الحسابات نحو السعي والقيام بسد الفجوات الحالية والقصور عند مراجعة القوائم المالية ومن أهمها عدم الالتزام بمعايير العمل الميداني وضعف الكوادر المؤهلة بالإضافة إلى غياب الأنظمة الحديثة وعدم وجود تدقيق داخلي فعال وقلة استخدام البرمجيات المحاسبية المتطورة، بالإضافة ضعف في الالتزام بالقوانين.

4- الدراسة الميدانية

يتناول الباحثون في هذا القسم الجوانب المختلفة للدراسة التطبيقية تحقيقاً للهدف الرئيسي لهذا البحث والذي يتمثل في اختبار أثر الالتزام بمعيار التخطيط والاشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة، وذلك كما يلي:

3/4 مجتمع وعينة الدراسة:

1/3/4 مجتمع الدراسة: تكون مجتمع الدراسة من الفئات التالية: جميع أكاديمي المحاسبة في الجامعات الكويتية، مراقبي الحسابات المزاوون للمهنة بدولة الكويت، موظفي الجمعيات التعاونية العاملين بمجال المحاسبة والمراجعة.

وتمثلت عينة الدراسة في مجموعة ممثلة للمجتمع بشكل عشوائي، حيث قام الباحثون برفع القائمة على Google Drive وإرسال رابط الإستقصاء التالي:

https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSdo6CsInkgenMy6_NqswEeRn4R69goo5VlC0oFSCkmSsU6nQQ/viewform

إلى المجموعات المستهدفة عن طريق البريد الإلكتروني ومواقع التواصل الاجتماعي، وبلغت الردود المستلمة (165) رد، خضعت جميعها للتحليل الإحصائي.

2/3/4 عينة الدراسة: إعتد الباحثون بعمل تحليل للبيانات الديموغرافية لعينة الدراسة في جدول يتضمن التكرار والنسبة المئوية بهدف التعرف على الخصائص الشخصية لعينة الدراسة من حيث الوظيفة وسنوات الخبرة والمؤهل العلمي والشهادات المهنية الحاصل عليها المستقصى منهم، ويتضح ذلك في الجدول التالي:

جدول رقم (1/4) خصائص عينة الدراسة

العوامل الديموغرافية	التكرارات	النسبة المئوية
الوظيفة	مراقب حسابات	30.3
	عضو هيئة تدريس	13.3
	موظف بالجمعية التعاونية	56.4
	الإجمالي	100%
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	25.5
	من 5 لأقل من 10 سنوات	20.6
	من 10 لأقل من 15 سنوات	16.4
	15 سنة فأكثر	37.6
	الإجمالي	100%
	بكالوريوس	73.9
المؤهل العلمي	دبلوم مهني	3.6
	ماجستير	13.9
	دكتوراة	8.5
	الإجمالي	100%
الشهادات المهنية	حاصل على CMA	6.7
	حاصل على CPA	6.7
	حاصل على CIA	3.6
	شهادة مهنية أو زماله	83.0

الإجمالي	165	%100
----------	-----	------

المصدر: من إعداد الباحثون بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول السابق رقم (1/4) ما يلي:

-أولاً: بالنسبة للمسمى الوظيفي: فإنه يتضح أن النسبة الأكبر من عينة الدراسة هم (موظف بالجمعية التعاونية في مجال المحاسبة والمراجعة)، حيث بلغ عددهم (93) مفردة بنسبة (56.4%)، ثم يليها في المرتبة الثانية وظيفة (مراقب -مراجع- مزاو للمهنة) حيث بلغ عددهم (50) مفردة بنسبة (30.3%)، وفي المرتبة الثالثة والأخيرة وظيفة (عضو من أعضاء الهيئة التدريسية الأكاديمية) حيث بلغ عددهم (22) مفردة بنسبة (13.3%).

-ثانياً: بالنسبة لسنوات الخبرة: فإنه يتضح أن النسبة الأكبر من عينة الدراسة تمثلت في الذين تبلغ عدد سنوات خبرتهم لـ (أكثر من 15 سنة) حيث بلغ عددهم (62) مفردة بنسبة (37.6%)، ثم يليها في المرتبة الثانية الذين تتراوح عدد سنوات خبرتهم (أقل من 5 سنوات) حيث بلغ عددهم (42) مفردة بنسبة (25.5%)، ثم يليها في المرتبة الثالثة الذين تتراوح خبرتهم (من 5 سنوات لأقل من 10 سنوات) حيث بلغ عددهم (34) مفردة بنسبة (20.6%)، وفي المرتبة الرابعة والأخيرة الذين تتراوح سنوات خبرتهم بين (من 10 سنوات لأقل من 15 سنة) حيث بلغ عددهم (27) مفردة بنسبة (16.4%).

-ثالثاً: بالنسبة للمؤهل العلمي: فإنه يتضح أن النسبة الأكبر من عينة الدراسة هم من الحاصلين على درجة البكالوريوس، حيث بلغ عددهم (122) مفردة بنسبة (73.9%)، ثم يليها في المرتبة الثانية الحاصلين على درجة الماجستير، حيث بلغ عددهم (23) مفردة بنسبة (13.9%)، ثم يليها في المرتبة الثالثة الحاصلين على درجة الدكتوراة حيث بلغ عددهم (14) مفردة بنسبة (8.5%)، وفي المرتبة الرابعة والأخيرة الحاصلين على دبلوم مهني حيث بلغ عددهم (6) مفردة بنسبة (3.6%).

-رابعاً: بالنسبة للشهادات المهنية: فإنه يتضح أن النسبة الأكبر من عينة الدراسة هم من الحاصلين على (شهادات مهنية أو زمالة معينة)، حيث بلغ عددهم (137) مفردة بنسبة (83.0%)، ثم يليها في المرتبة الثانية والثالث الحاصلين على شهادة (CMA & CPA) حيث بلغ عدد كل فئة منهم (11) مفردة بنسبة (6.7%)، وفي المرتبة الرابعة والأخيرة الحاصلين على شهادة (CIA) حيث بلغ عددهم (6) مفردة بنسبة (3.6%).

4/4 تصميم أداة الدراسة

اعتمد الباحثون في هذه الدراسة على إعداد قائمة الإستقصاء كأداة لجمع البيانات اللازمة من عينة الدراسة، وذلك من خلال الاعتماد على مجموعة من الأسئلة التي تكونت لدى الباحثين أثناء إعداد الدراسة النظرية لموضوع البحث، وقد قاموا الباحثين بمراجعة مايلي عند تصميم قائمة الإستقصاء:

1. **التعريفات الإجرائية:** تضمين توضيح للمصطلحات والمفاهيم الأساسية المتعلقة بمتغيرات البحث لضمان الفهم الدقيق من قبل المبحوثين.
2. **البيانات الديموغرافية:** تخصيص قسم لجمع المعلومات الشخصية عن أفراد العينة تشمل: الوظيفة الحالية والمؤهل العلمي وسنوات الخبرة والشهادات المهنية.
3. **وضوح الصياغة:** صياغة الأسئلة بشكل واضح ومباشر لضمان سهولة الفهم ودقة الإجابات.
4. **الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي** لقياس إجابات أفراد العينة، وهو مقياس مكون من خمس درجات تبدأ من (1 : 5) لتحديد درجة موافقة كل مفردة من مفردات العينة على بنود قائمة الاستقصاء، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

جدول (1/4/4) مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الدرجة	5	4	3	2	1

1/4/4 اختبار الصدق والثبات لقائمة الاستقصاء

من أجل ضمان جودة قائمة الإستقصاء، لابد من التحقق أولاً من صدقها وثباتها، حيث يشير الصدق إلى مدى قدرة القائمة على قياس الجانب المستهدف بدقة، بينما الثبات يعني استمرارية الحصول على النتائج نفسها عند إعادة تطبيق القائمة على العينة ذاتها تحت الظروف المماثلة.

ولتقييم الثبات، استخدم الباحثون معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha)، الذي تتراوح قيمه بين (0 و1). كلما اقتربت القيمة من 1، زاد مؤشر ثبات الأداة، حيث يُعتبر معامل 60% حدًا مقبولاً للحكم على الثبات. كما يُستبعد أي متغير إذا كان معامل ارتباطه الإجمالي مع باقي المتغيرات في المقياس أقل من 30%.

2/4/4 اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات قائمة الاستقصاء

لضمان اختيار الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات الميدانية، يتعين على الباحثين أولاً التحقق من طبيعة توزيعها (طبيعي/غير طبيعي). ولتحقيق ذلك، تم تطبيق اختبار

Kolmogorov-Smirnov لفحص التوزيع الطبيعي للبيانات، بالاعتماد على الفرضيات الإحصائية القياسية للاختبار، حيث تم صياغة الفرضيات الإحصائية على النحو التالي:

H_0 : تخضع البيانات للتوزيع الطبيعي

H_1 : لا تخضع البيانات للتوزيع الطبيعي

يعتمد قرار قبول أو رفض الفرضية الصفرية على مستوى الدلالة (Sig.) ، حيث:

- إذا كانت قيمة $Sig. > 0.05$ يتم قبول الفرضية الصفرية (H_0) مما يشير إلى أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي
- إذا كانت قيمة $Sig. < 0.05$ يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة (H_1) مما يدل على أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي

جدول رقم (1/3/4/4): نتائج اختبار كولموجوروف سيمرنوف

العبارات	Test Statistic	مستوي المعنوية (Sig.)	القرار
X11	0.501	0.000	غير طبيعي
X12	0.403	0.000	غير طبيعي
X13	0.411	0.000	غير طبيعي
X14	0.397	0.000	غير طبيعي
X15	0.288	0.000	غير طبيعي
X16	0.288	0.000	غير طبيعي
X17	0.310	0.000	غير طبيعي
X18	0.284	0.000	غير طبيعي
X19	0.325	0.000	غير طبيعي
X110	0.282	0.000	غير طبيعي

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يظهر الجدول السابق رقم (1/3/4/4) نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov لجميع عبارات الإستقصاء، حيث كانت قيم Sig. مساوية لـ (0.000) لجميع المتغيرات، مما يدل على أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي ($p < 0.05$) كما أن جميع قيم إحصائية الاختبار (Test Statistic) مرتفعة نسبياً (تتراوح بين 0.280 و 0.501)، مما يؤكد عدم تطابق البيانات مع التوزيع الطبيعي. هذه النتائج تُبرر استخدام الأساليب الإحصائية اللامعلمية (Non-parametric) في التحليل اللاحق للبيانات.

5/4 الإختبارات الإحصائية المستخدمة في الدراسة

قام الباحثون بتحليل البيانات المستخلصة من قوائم الاستقصاء باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار 26، حيث تم اختبار فرضيات الدراسة من خلال تطبيق ثلاثة أساليب إحصائية رئيسية، وهي كالتالي:

1- التحليل الإحصائي الوصفي (Descriptive Statistics)

- تم حساب المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد العينة على بنود الاستقصاء، حيث يُستخدم هذا المؤشر لتحديد الأهمية النسبية لكل عبارة.
- بالإضافة إلى ذلك، تم حساب الانحراف المعياري كمقياس للتشتت، حيث يعكس مدى تجانس أو تباين آراء المبحوثين. فكلما قل الانحراف المعياري، زاد تجانس الآراء، والعكس صحيح.

2- إختبار مربع كاي (Chi-Square Test)

يُعد هذا الاختبار أحد الأساليب اللابارامترية المستخدمة لفحص العلاقة بين المتغيرات الفئوية. حيث يتم تقييم دلالة الفروق بين استجابات العينة من خلال مقارنة قيمة كاي² المحسوبة مع القيمة الجدولية، على أن يكون مستوى الدلالة (Sig.) أقل من (0.05) لاعتبار النتيجة ذات دلالة إحصائية، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة.

3- اختبار فريد مان (Friedman Test)

اختبار فريدمان هو أداة إحصائية لابارامترية تُستخدم لتحليل درجة التوافق أو التباين في تقييمات أفراد العينة لمجموعة من العبارات أو المتغيرات المرتبطة. يهدف هذا الاختبار بشكل أساسي إلى:

- تحديد الترتيب النسبي لأهمية العبارات أو المتغيرات المدروسة.
- الكشف عن وجود اختلافات دالة إحصائية في تقييمات المبحوثين.

6/4 اختبار فرض الدراسة

ينص هذا الفرض على أنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أثر الالتزام بالتخطيط والإشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة".

أولاً: الإحصاء الوصفي

جدول رقم (1/6/4): نتائج الإحصاء الوصفي لفرض الدراسة

رقم العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X11	4.84	0.417	موافق تماما
X12	4.62	0.577	موافق تماما
X13	4.64	0.634	موافق تماما
X14	4.61	0.630	موافق تماما
X15	4.03	1.18	موافق تماما
X16	4.04	1.18	موافق تماما
X17	4.30	1.05	موافق تماما
X18	4.03	1.18	موافق تماما
X19	4.47	0.753	موافق تماما
X110	4.20	1.03	موافق تماما

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

كشف الجدول السابق رقم (1/6/4) عن نتائج التحليل الإحصائي للفرض، حيث أظهرت آراء عينة الدراسة اتفاقاً كبيراً (بمتوسط حسابي يتراوح بين 4.03-4.84) مع جميع العبارات التي تقيس أثر الالتزام بالتخطيط والإشراف على جودة مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية. وجميع المتوسطات تفوقت على القيمة المعيارية (3.5)، مما يشير إلى اتجاه إيجابي واضح نحو الموافقة التامة.

أما الانحرافات المعيارية (0.417-1.18) فتدل على تقارب آراء المبحوثين وعدم وجود تباين كبير في استجاباتهم، مما يعزز مصداقية النتائج. هذه النتائج تتوافق مع الأدبيات النظرية التي تؤكد أهمية التخطيط والإشراف في رفع جودة المراجعة، خاصة في قطاع الجمعيات التعاونية.

ثانياً: اختبار كا2

جدول رقم (2/ 6/4): اختبار كا2 لفرض الدراسة

العبارة	قيمة كا2 المحسوبة	مستوي المعنوية (Sig.)
X11	201.855	0.000
X12	188.770	0.000
X13	297.394	0.000
X14	274.970	0.000
X15	113.030	0.000

العبارة	قيمة كا ² المحسوبة	مستوي المعنوية (Sig.)
X16	113.030	0.000
X17	180.424	0.000
X18	110.121	0.000
X19	227.394	0.000
X110	149.879	0.000

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

كشف جدول (2/6/4) نتائج اختبار كا² (Chi-Square) لفرض الدراسة، حيث سجلت جميع العبارات قيمة محسوبة مرتفعة جداً (تتراوح بين 110.121–297.394) مع مستوى دلالة = (Sig.) 0.000 لكل منها، وهو ما يُعتبر أقل بكثير من المستوى المعياري. ($\alpha = 0.05$)

1. رفض الفرضية الصفرية (عدم وجود تأثير) وقبول الفرضية البديلة، مما يعني أن الالتزام بالتخطيط والإشراف له أثر ذو دلالة إحصائية على جودة مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية.

2. اتساق الاستجابات مع التوجه العام للدراسة، حيث أن القيم العالية لكأ² تعكس اختلافاً معنوياً بين التوزيع الملاحظ والمتوقع، مما يدعم فرضية البحث.

ثالثاً: اختبار فريد مان Friedman Test

جدول رقم (3/6/4): اختبار فريد مان لفرض الدراسة

العبارة	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة الجدولية	مستوي المعنوية
X11	6.94	1	227.826	0,000
X12	6.08	3		
X13	6.22	2		
X14	6.02	4		
X15	4.61	8		
X16	4.61	9		
X17	5.34	6		

العبارة	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة الجدولية	مستوي المعنوية
X18	4.59	10		
X19	5.56	5		
X110	5.02	7		

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول السابق رقم (3/6/4) أن:

1. كشف اختبار فريدمان (Friedman Test) في الجدول (3/6/4) عن وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية (القيمة الجدولية = 227.826، مستوى الدلالة = 0.000 (Sig. = بين متوسطات رتب العبارات التي تقيس أثر الالتزام بالتخطيط والإشراف على جودة المراجعة. وهذا يعني أن أفراد العينة لا يتفقون على الأهمية النسبية لهذه العبارات، مما يدل على تباين أولوياتهم فيما يتعلق بعوامل الجودة.
 2. أعلى متوسط للرتب هو 6,94 والخاص بالعبارة الأولى والتي تشير إلى أن توافر المهارات والخبرات الكافية في مراجع الحسابات تمكنه من التخطيط والإشراف على مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية، مما يعني أن هذه العبارة هي أهم العبارات تأثيراً في جودة المراجعة.
 3. أقل متوسط للرتب هو 4,59 والخاص بالعبارة العاشرة والتي تشير إلى أن مراجع الحسابات يجب أن يقدم إلى الجمعية التعاونية الخطة المراد اتباعها وتطبيقها للإشراف على عملية المراجعة، مما يعني أن هذه العبارة هي أقل العبارات تأثيراً في جودة المراجعة بالجمعيات التعاونية الكويتية.
- في ضوء التحليل الإحصائي السابق لفرض الدراسة، وبعد عرض الاختبارات الإحصائية وتفسيرها، يمكننا رفض الفرضي الصفري وقبول الفرض البديل الذي ينص على "يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للالتزام بمعيار التخطيط والإشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة".

5- توصيات البحث والدراسات المستقبلية

1/5- توصيات البحث

في ضوء نتائج الدراسة يوصي الباحثون بما يلي:

أولاً: توصيات مهنية عملية:

- 1 – تعزيز التخطيط المسبق لعمليات المراجعة بضرورة إلزام مكاتب مراجعة الحسابات بإعداد خطة تفصيلية شاملة لمراجعة الجمعيات التعاونية متضمنة الاهداف، نطاق العمل، المخاطر المتوقعة، وتوزيع المهام بين فريق العمل مع مراجعتها واعتمادها من الإدارة العليا.
- 2 – تفعيل الإشراف المستمر والرقابة على المساعدين والتأكيد على أن مراجع الحسابات الرئيسي لا يكفي بتوزيع المهام، بل يقوم بالمتابعة الدورية وفحص جودة ما أنجزه المساعدون وتقديم التوجيهات اللازمة بما يضمن الالتزام بالمعايير المهنية.
- 3 – تطوير استخدام التكنولوجيا في المراجعة وذلك بتشجيع الجمعيات التعاونية ومكاتب مراجعة الحسابات على الاستثمار في النظم المحاسبية الإلكترونية وبرامج التدقيق المحوسبة بما يسهل عملية التخطيط والإشراف ورفع مستوى الكفاءة والسرعة في إنجاز المراجعة.
- 4 – تحديث خطط المراجعة وفق المتغيرات وذلك بضرورة أن تكون خطط المراجعة مرنة وقابلة للتعديل لمواكبة التغيرات المفاجئة مثل تحديثات تشريعية، أو مخاطر جديدة أو ظروف استثنائية (كما حدث أثناء جائحة كورونا).
- 5 – من خلال التطور الحالي في تكنولوجيا المعلومات والمحاسبة الرقمية والرقابة الالكترونية، أصبح من الضروري تطبيق نظام الرقابة الالكترونية والرقمية والاتجاه الى الاعتماد على التسجيل الالي للبيانات المالية وذلك بهدف التأكيد على تطبيق معايير المراجعة الأمريكية بشكل سليم ودقيق بما يساهم في رفع جودة المراجعة.
- 6 - من الضروري والأهمية اجراء بعض التعديلات بشكل عام على معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، وبشكل خاص على معايير العمل الميداني وذلك بهدف تحسين وتطوير تلك المعايير بما يتلائم مع بيئة الأعمال الحالية والتي تتميز بالنظم المحاسبية الحديثة والمتطورة.

ثانياً: توصيات مؤسسية وتنظيمية:

- 1 – تعزيز الدور الرقابي لوزارة الشؤون الاجتماعية وجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية بضرورة التأكد من أن الجمعيات التعاونية تطبق إجراءات محاسبية سليمة وتوفر البيانات بشكل شفاف لمكاتب المراجعة.
- 2 – وضع معايير إلزامية لتوثيق خطط المراجعة توصي بإلزام الجهات الرقابية بمكاتب مراجعي الحسابات وذلك بتوثيق خطة المراجعة إلكترونياً وورقياً لضمان المصادقية والرجوع إليها عند الحاجة.

3 - رفع كفاءة المراجعين والمساعدين وذلك بتنظيم برامج تدريبية وشهادات مهنية متخصصة في مراجعة الجمعيات التعاونية، خاصة في بيئة التحول الرقمي لتعزيز القدرات في التخطيط والإشراف.

4 - العمل على تعزيز قدرة مراقبي الحسابات والقائمين على اعداد القوائم المالية في الجمعيات التعاونية وذلك بضرورة تطبيق والالتزام بمعايير العمل الميداني عند مراجعة القوائم المالية، لما له من تأثير فعال في رفع درجة ومستوى الجودة.

5 - تقوم وزارة الشؤون الاجتماعية بتعيين المراقبين (المالي - الإداري) في الجمعيات التعاونية بهدف التدقيق والمراجعة على البيانات المحاسبية والإدارية والقوائم المالية للجمعيات التعاونية في دولة الكويت، وعليه ترى الباحثة ضرورة إعداد وتدريب المراقبين على مبادئ معايير العمل الميداني وتزويدهم بأحدث ما توصل اليه علم المراجعة في هذا المجال.

6 - إطلاع مراجعي الحسابات وكل من له صلة بمراجعة القوائم المالية في الجمعيات التعاونية على كل جديد بخصوص مهنة المراجعة وإيجاد القوانين والتشريعات والنظم التي تعمل على دعم استقلاليتهم أثناء القيام بعملية المراجعة على أعمال الجمعيات التعاونية في دولة الكويت.

7 - توقيع الجزاءات على مراجعي الحسابات والقائمين على القوائم المالية في الجمعيات التعاونية في حالة عدم التزامهم بتطبيق معايير المراجعة الدولية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مع ضرورة التأقلم مع التغيرات التي تطرأ على هذه المعايير.

2/5 مقترحات بحثية مستقبلية.

في ضوء نتائج البحث يرى الباحثون أن هناك مجموعة من النقاط البحثية التي يمكن تناولها في المستقبل:

1 - إعادة إجراء هذه الدراسة في المستقبل، ولكن بالإعتماد على بيانات فعلية لتكون دراسة تطبيقية بدلاً من الدراسة الميدانية.

2 - الإكثار من الدراسات والبحوث المتعلقة بالجمعيات التعاونية بسبب الافتقار والشح في هذا الموضوع في الوقت الحالي، خاصة في دولة الكويت نظراً لما تتميز به الكويت من تميزها وتطورها في مجال العمل التعاوني، بالإضافة الى أن الجمعيات التعاونية في دولة الكويت تنسم بالنقل الاقتصادي والمالي وايضاً الأهمية المجتمعية لتلك الجمعيات التعاونية بين أفراد المجتمع الكويتي.

3 - لمواكبة التطورات الحديثة في عالم التكنولوجيا والميكنة ضرورة اجراء دراسات مستقبلية مكثفة حول معايير المراجعة المتعارف عليها الحالية والتي أعدت من سنوات وذلك بهدف تطوير وتعديل تلك المعايير بشكل يتناسب مع الوضع الحالي والذي يتصف بالأمتهمة والتحول الى الرقمية والتكنولوجيا والذكاء الصناعي.

قائمة المراجع

• أولا / المراجع العربية:

- 1.الابراهيم، هنادي إبراهيم جابر، (2020)، " أثر تطبيق تكنولوجيا المعلومات في تعزيز كفاءة نظم الرقابة الداخلية في الجمعيات التعاونية الكويتية "، بحث تكميلي لمعادلة درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ.
- 2.الابراهيم، هنادي إبراهيم جابر، (2016) رسالة ماجستير بعنوان: "أثر التدقيق في تحسين الأداء المالي للجمعيات التعاونية الاستهلاكية في دولة الكويت"، جامعة ال البيت – كلية إدارة الأعمال – قسم المحاسبة.
- 3.إبراهيم، شبلاوي، (2020)، " واقع وأفاق التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية (ISA) ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA) ". (دراسة ميدانية)، أطروحة دكتوراة، جامعة البليدة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير – قسم العلوم التسيير -.
4. أبو رياش، أحلام أحمد، (2013)، " أثر معدل دوران المراجع الخارجي على جودة المراجعة "، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية – غزة.
- 5.اميرهم، جيهان عادل، (2019)، " تقييم أثر التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية "، بحث علمي مقدم من الدكتور، مدرس الحاسبة – كلية التجارة – جامعة بورسعيد.
- 6.جاء الله، رمضان مراد محمود، (2021)، " دور إدارة المراجعة في رفع جودة التقارير المالية وأثر ذلك على كفاءة الاستثمار – دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بالبورصة المصرية – " ، كلية التجارة – جامعة بني سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثاني 2022.
- 7.جمعة، أحمد حلمي، (2012)، " المدخل الى التدقيق والتأكد "، جامعة الزيتونة الأردنية عمان : دار صفاء.
- 8.حسين، محمد ابراهيم محمد، (2017)، " تأثير التخصص الصناعي للمراجع على العلاقة بين استقلالية مجلس الادارة وجودة المراجعة "، دليل تطبيقي من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، مقدم من مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة – كلية التجارة – جامعة عين شمس.
- 9.الحو، شيرين مصطفى، (2012)، " المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية "، دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، قدمت هذه

الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة.

10. خشارمة، حسين على، (2001)، المحاسبة المالية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة اليرموك - اربد - الأردن.

11. خلاط، صالح ميلود، (2017)، " أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة "، دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين في مدينة طرابلس، مقدم من الدكتور الاستاذ المشارك، كلية الاقتصاد، جامعة صبارته رقم الايداع القانوني بدار الكتب الوطنية (139 / 2017).

12. دحو، عامر حاج، (2018)، أطروحة لنيل دكتوراة الطور الثالث في علوم التسيير بعنوان " التدقيق القائم على تقييم مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية "، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية - جامعة أحمد دراية - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

13. الذنبيات، على عبدالقادر حسن، (2017)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية : نظرية وتطبيق، الجامعة الأردنية، كلية الأعمال (قسم المحاسبة).

14. الذنبيات، على عبدالقادر، (2012)، " تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية "، نظرية وتطبيق، كلية الأعمال - الجامعة الأردنية - المكتبة الوطنية.

15. زعيتر، عهد على والعنقري، حسام بن عبدالمحسن، (2011) " اعتماد المراجع على تقديره الشخصي في تحقيق عدد من متطلبات معايير العمل الميداني واثاره على جودة الأداء المهني "، بحث محكم رقم MD 100590 ورقم ISSN 1319-0997 مجلة جامعة الملك عبدالعزيز - الاقتصاد والادارة - جامعة الملك عبدالعزيز، المملكة العربية السعودية.

16. الشحنة، رزق ابو زيد، (2015)، " تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية "، الاردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

17. صالح والبشير ورضا، منديلي وبوغزالة محمد وزبيدي، (2020)، " معايير التدقيق الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالجزائر "، (دراسة عينة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة بولاية الوادي)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

18. الفرّح، عبدالرزاق، محمد سعيد، (2015) دراسة بعنوان: "مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لأهمية التخطيط في عملية التدقيق والتزامهم بها"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد السابع عشر، العدد الثاني.

19. المجدد، هشام ابراهيم، العنزي، فيصل صبار، الفريج، مشاري محمد، الغانم، وفاء محمد (2018)، "المحاسبة المالية في إطار المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية"، دولة الكويت – مكتبة الكويت الوطنية.

20. مهروسة، ماجدولين زهير، (2017) رسالة ماجستير بعنوان: " دور معايير التدقيق الدولية في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات " (دراسة ميدانية)، كلية الاقتصاد، جامعة حلب.

21. نسمان، شعبان إبراهيم شعبان (2014) رسالة ماجستير غير منشورة بعنوان: " مدى التزام مدققي الحسابات بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني"، غزة.

• ثانيا / المراجع الإنجليزية:

- Alvin A. Arens & James K. Loebbecke , (2009) , Auditing : An Integrated Approach, Professor at Michigan State University, Professor at The University Of Utah, PP 43 – 44.
- Brooks. Li Zheng (2011) , Audit Tenure And Audit Quality A Dissertaion Submitted to the Graduate Faculty of the Louisiana State University and Agricultural and Mechanical College in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of philosophy in The Department of Accounting.
- Brown.Stephen V , (2012) , " Client Similarty And Its Impliactions For Audit Quality And Production Costs " , A Dissertation Presentes to the Graduate School of the University of Florida in Partial Fulfillment of the Requirements the Degree of Doctor of Philosophy.
- Chandler, A. D. (1979), The Visible Hand, Harvard University Press,Cambridge.
- Fadaly Shehata and ,Elsayed Shehata and Dina S

- (" (2017A Proposed Framework to the Professional Dimensions of Audit Quality in Egypt in light of Audit Quality Framework Issued by IAASB " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية – كلية التجارة – جامعة الإسكندرية – مجلد رقم 54 العدد الأول – يناير 2017.
- Gray.I. and Manson,S. (2011), The Audit Process: Principles,Practice and Cases,Chapman and Hall,London.
 - Mohamed. Diana Mostafa , (2010) , The Impact of the Auditor Rotation on the Audit Quality : A Field Study from Egypt ,Working paper, Assistant Lecturer Accounting Department Faculty of Management Technology The German University in Cairo (GUC) 8/7/2010.
 - Iskandara.Taklah Mohd , Mohd.Mohd rahmat b , and Hashanah Ismailca ,(2010) " The Relationship Between Audit Client Satisfaction and Audit Quality Attributes " ,case of Malaysian Listed Companies , Universiti Kebangsaan Malaysia Universiti Putra Malaysia , Int.Journal of Economics and Management 4 (1) :155-180, ISSN 1823-836X.
 - Shehata.Shehata Elsayed and Fadaly. Diana S ,(2017) " A Proposed Framework to the Professional Dimensions of Audit Quality in Egypt in light of Audit Quality Framework * Issued by IAASB " , journal of the Faculty of Commerce for Scientific Research – Faculty of Commerce – Alexandria University.
 - Taklah Mohd. ISka Ndara. Mohd.Mohd rahMaT b,and Hashanah Ismail c a, buniversiti Kebangsaan Malaysia Universiti Putra Malaysia. (2010) "دراسة بعنوان The Relationship Between Audit Client Satisfaction and Audit Quality Attributes : Case Of Malaysian Listed Companies المجلة "، الدولية للاقتصاد والإدارة، المجلد الرابع، العدد الأول.
 - Yuniarti ، Zumara ،Rite and Willy Mara * " Audit Quality Attributes and Audit Client Satisfaction (المجلة الدولية للعلوم الإنسانية والإدارية) IJHMS المجلد (الأول، العدد الأول

- Yuniarti.Rita and Zumara.Willy Mara ,(2013) , " Audit Quality Attributes and Audit Client Satisfaction ",Internationa Journal of Humanities and Management Sciences (IJHMS) Volume 1, Issue 1 (2013) ISSN 2320 – 4044 (Online).

ملاحق البحث

جامعة كفر الشيخ

كلية التجارة

قسم المحاسبة

قائمة الاستقصاء

المحترم

السيد أو السيدة /

تحية طيبة وبعد،،،

يقوم الباحثين بإعداد بحث بعنوان " أثر الالتزام بمعيار التخطيط والاشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة ".

تكمن أهمية هذا البحث في كونه يعتبر من أوائل الأبحاث التي تناولت الربط بين الالتزام بمعيار التخطيط والاشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية وأثره على جودة المراجعة، وذلك لسد الفجوة في الدراسات المتعلقة بهذا الموضوع وتحديداً في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت لزيادة الوعي بأهمية تطبيق معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً.

حيث أن هذا المعيار من ضمن المعايير الثلاثة الرئيسية والتي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ويعتبر من المعايير المؤثرة بشكل فعال في مراقبة وتحسين الاداء المالي بشكل عام لكافة الشركات والمؤسسات المالية والمصرفية وبشكل خاص للجمعيات التعاونية الكويتية.

وعليه فإن الباحثون يرغبون في اختبار أثر الالتزام بمعيار التخطيط والاشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة، والتعرف على واقع الممارسات

العملية والميدانية في مكاتب مراقبي الحسابات بدولة الكويت وذلك من خلال تكرمكم بإبداء رأيكم في عبارات قائمة الإستقصاء، والتي تعد جزءاً مكملاً لهذه الدراسة.

ونحيطكم علماً بأن دقة نتائج الدراسة تتوقف على دقة أرائكم الكريمة، كما أن هذه الآراء لن تستخدم الا لأغراض البحث العلمي فقط، وستكون محاطة بالسرية التامة ولذلك فإن كتابة الاسم اختياري وليس الزامياً.

شاكرين حسن تعاونكم،،،

الباحثون

أ.د/ علي مجاهد أحمد السيد

أ.د/ أيمن محمد صبري نخال

باحثة الدكتوراة / هنادي إبراهيم الابراهيم

أولاً : المفاهيم الأساسية الخاصة بقائمة الاستقصاء :

-معايير العمل الميداني: وهي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية المراجعة.

-المراجعة: هي عملية منظمة للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى إتفاق هذه النتائج مع المعايير الموضوعية وتوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية.

-القوائم المالية: تعتبر القوائم المالية المنتج النهائي (مخرجات) العمليات المحاسبية نتيجة تطبيق الدورة المحاسبية، وتزود القوائم المالية بمعلومات ضرورية تتصف بالثقة والوقتية (الوقت المناسب) والملائمة لأغراض التقرير المالي وللمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

-الجمعيات التعاونية الكويتية: هي عبارة عن مؤسسات تعاونية كويتية نشأت لتقديم جميع المواد الاستهلاكية في المناطق التي ينتشر فيها المواطنين وهي تباع منتجاتها بأسعار تشجيعية منافسة.

ثانياً: البيانات الشخصية:

1 – اسم المشارك في الاستقصاء (اختياري):.....

2- الوظيفة:

- مراقب (مراجع) حسابات مزاوول للمهنة.
 - عضو من أعضاء الهيئة التدريسية الأكاديمية.
 - موظف بالجمعية التعاونية في مجال المحاسبة والمراجعة.
- 3 – عدد سنوات الخبرة للمشارك في الاستقصاء:

- أقل من 5 سنوات.
- أكثر من 5 سنوات الى 10 سنوات.
- أكثر من 10 سنوات الى 15 سنة.
- أكثر من 15 سنة.

4 – المؤهل العلمي للمشارك في الاستقصاء:

- بكالوريوس.
- دبلوم مهني.
- ماجستير.
- دكتوراة.
- أخرى.

5 – الشهادات المهنية للمشارك في الاستقصاء (ان وجدت) :

- حاصل على شهادة CMA.
- حاصل على شهادة CPA.
- حاصل على شهادة CIA.
- شهادة مهنية أو زمالة معينة أخرى.....

ثالثاً: محاور الاستقصاء متمثلة بعبارات حول مشكلة البحث والهدف منه وذلك من خلال صياغة
الفرض البحثي التالي:

" لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية على أثر الالتزام بمعيار التخطيط والإشراف عند مراجعة القوائم
المالية للجمعيات التعاونية الكويتية على جودة المراجعة ".

م	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
1	لابد من توافر المهارات والخبرات الكافية في مراجع الحسابات حتى يتمكن من التخطيط والاشراف على مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية.					
2	يجب أن يتم التخطيط والاشراف على المساعدين بهدف مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية بشكل كاف وملائم.					
3	من الضروري الحصول على معلومات عامة وجوهرية عن الجمعية التعاونية وفهم كافة البنود المالية والإدارية من أجل تقييم مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية.					
4	يجب على مراجع الحسابات الرقابة ومتابعة مدى التزام المساعدين في أداء المهام الممنوحة إليهم والتأكد من أن العمل المخطط له هو الذي تم إنجازه فعلا وفق التوقيت المناسب.					
5	العلاقة بين الالتزام بالتخطيط والاشراف عند مراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية وجودة المراجعة علاقة طردية.					
6	من الأفضل لمراجع الحسابات الاستعانة بوسائل التكنولوجيا الحديثة والنظم المحاسبية الالكترونية في عملية التخطيط لمراجعة القوائم المالية للجمعيات التعاونية.					
7	التسجيل من قبل مراجع الحسابات لبنود خطة المراجعة والاشراف عليها الكترونيا لا يغني عن تسجيلها دفتريا تحسبا لأي طارئ في المستقبل.					
8	توفر الأجهزة والمعدات الحاسوبية					

					الحديث في الجمعيات التعاونية يساهم في مرونة وسهولة تنفيذ بنود التخطيط والاشراف عند مراجعة القوائم المالية في الجمعيات التعاونية.	
					من الشروط الأساسية عند وضع الخطة من قبل مراجع الحسابات قبل البدء بعملية المراجعة، هو أن تكون الخطة قابلة للتعديل والتكيف في حال حدوث أي تغير من التغيرات المحيطة والطارئة.	9
					يجب على مراجع الحسابات أن يقدم الى الجمعية التعاونية الخطة المراد اتباعها وتطبيقها للأشرف على عملية المراجعة.	10

انتهت الأسئلة، مع خالص الامتنان والتقدير لجهودكم،،،