

## تحليل العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل ودورها في تحسين جودة عملية المراجعة كأحد متطلبات تحقيق التنمية المستدامة "دراسة ميدانية لمكاتب التدقيق الكويتية"

Analysis of the factors and determinants of the auditors' issuance  
of a revised audit report and their role in improving the quality of  
the audit process as one of the requirements for achieving  
sustainable development

A field study of Kuwaiti audit offices

إعداد

الباحث/ فيصل محمد وصل الله الديحاني

إشراف

أ.د/ شريف محمد علي  
أستاذ الاقتصاد والمالية العامة بكلية التجارة  
ونائب رئيس الجامعة لشئون التعليم والطلاب

د/ علاء الدين عبدالعزيز فهمي  
مدرس بقسم المحاسبة – كلية التجارة  
جامعة مدينة السادات

### المستخلص

تهدف الدراسة إلي التعرف على طبيعة العلاقة بين تحليل العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل في تحسين جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية. وتوصلت الدراسة إلي النتائج التالية: تم اختبار الفرض من خلال إختبار "ت" لعينة واحدة one sample t-test وتم قبول الفرض القائل بوجود اتفاق بين آراء المستقضى منهم حول التزام مراقبي الحسابات بمكاتب التدقيق الكويتية لإصدار تقرير مراجعة معدل بالمعيار الدولي رقم (٧٠٠). الفرض من خلال إختبار "ت" لعينة واحدة للتحقق من مدى اتجاه آراء المستقضى نحو أهمية إصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية حيث بلغت قيمة "ت" (٢٠,٧٧٤)، وتم قبول الفرض بوجود اتفاق بين آراء المستقضى منهم حول أهمية إصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية. بإستخدام إختبار "ت" لعينة واحدة تم اختبار الفرض الثالث للتحقق من مدى اتجاه آراء المستقضى نحو لا توجد فروق معنوية بين آراء المستقضى منهم عن العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية، حيث بلغت قيمة "ت" (٣٦,٩٩٨)، فتم قبول الفرض بوجود اتفاق بين آراء المستقضى منهم حول العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية. من خلال إستخدام معامل ارتباط بيرسون واستخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد تم قبول الفرض الإحصائي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير

مراجعة معدل في تحسين جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية، حيث بلغ معامل الارتباط (0,767) بمستوى معنوية أقل من (0,01).

## Abstract

The study aims to identify the nature of the relationship between the analysis of factors and determinants of the auditors' issuance of a revised audit report in improving the quality of the audit process in Kuwaiti audit offices. The study reached the following results: The hypothesis was tested through a one-sample t-test, and the hypothesis was accepted that there is agreement between the opinions of the respondents regarding the commitment of auditors to Kuwaiti audit offices to issue a revised audit report according to the international standard No. (700). The hypothesis was carried out through a single-sample T-test to verify the extent to which the respondents' opinions tended towards the importance of the auditors' issuance of an amended audit report in the Kuwaiti audit offices, where the value of "T" reached (20,774). A revised audit report for the Kuwaiti audit offices. Using a single-sample "t" test, the third hypothesis was tested to verify the extent to which the respondents' opinions tend to have no significant differences between the respondents' opinions about the factors and determinants of the auditors' issuance of a revised audit report in the Kuwaiti audit offices, where the value of "t" was 36,998. Acceptance of the hypothesis that there is agreement between the respondents' opinions about the factors and determinants of the auditors' issuance of a revised audit report in the Kuwaiti audit offices. Through the use of the Pearson correlation coefficient and the use of the simple and multiple linear regression analysis method, the statistical hypothesis was accepted that there is a statistically significant relationship between the analysis of factors and determinants of the auditors' issuance of a modified audit report in improving the quality of the audit process in Kuwaiti audit offices, where the correlation coefficient reached (0.767) with a significant level less than (0.01).

## أولاً: الإطار العام للبحث

### مقدمة:

على مدى عقود من الزمان، كانت ومازالت جودة عملية المراجعة محلاً لاهتمام الهيئات التنظيمية والباحثين في مجال المراجعة بالعديد من الدول، حيث تلعب مهنة المراجعة دوراً هاماً في بيئة الأعمال بالدول المختلفة، وذلك بالتحقق من مدى عدالة المعلومات الواردة بالقوائم المالية للشركات والتقارير عنها لمختلف المستخدمين كي يتم اتخاذ قراراتهم المختلفة استناداً إلى معلومات خضعت للمراجعة من قبل طرف مؤهل محايد يتمثل في المراجع الخارجي لتلك الشركات، وبالتالي فإن أداء عملية المراجعة وفقاً لأعلى مستوى ممكن من الجودة يعد أمراً هاماً وضرورياً لإضفاء المصداقية على القوائم المالية للشركات وتعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات الواردة بها، الأمر الذي يساهم في توفير بيئة أعمال تتسم بالاستقرار والنمو. (AICPA, 2013)

يعد تقرير مدقق الحسابات النقطة النهائية للعمل المكلف به المدقق من لحظة حصوله على خطاب التكليف بالقيام بعمله حتى لحظة تكوين الرأي الفني المحايد حول عدالة البيانات المكونة للقوائم المالية والتي تصور انجازات تصرف الإدارة في حقوق الملكية. فيشير تقرير المدقق بأن القوائم المالية قد خضعت للفحص

الموضوعي والمهني وأنها إلى حد كبير عادلة وخالية من الأخطاء المادية في الأرقام المحاسبية. وبناءً على ذلك يمكن النظر إلى تقرير مدقق الحسابات بأنه وسيلة الاتصال الأولى، والركيزة الأساسية بين المدقق والأطراف الخارجية (خداش وآخرون، ٢٠١١م).

خلال العقدتين الأخيرتين من القرن العشرين زاد عدد الشكاوى من فئات المجتمع المالي بسبب ما أصابهم من أضرار مادية ناتجة عن إهمال مراجعي الحسابات وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية، فالمجتمع المالي يتوقع من مراجعي الحسابات إن يضمنوا في تقاريرهم الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والاستقلالية والحياد، كما ويتوقع أيضاً من مراجعي الحسابات اكتشاف الأخطاء الجوهرية، ومنع صدور القوائم المضللة للمجتمع المالي وهذا حد بالفكر المحاسبي إلى زيادة الاهتمام وتطوير معايير التدقيق، باعتبارها الأسلوب الأفضل من أجل الحصول على تقرير يمكن المدقق من توصيل نتائج عملية التدقيق بشكل واضح وسهل، ومن أهم هذه المعايير معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) الخاص بتقرير المدقق (Andre, et al., 2013).

تشغل قضية عدم رضا المجتمع المالي عن تقرير مراقب الحسابات حيزاً واسعاً في الفكر المحاسبي على الصعيدين المحلي والعالمي، وقد أثبتت هذه القضية حالياً تحت مسمى فجوة المعلومات Information Gap (IFAC, IAASB, 2012)، واكتسبت اهتماماً واسع النطاق لأن محتويات تقرير مراقب الحسابات فقدت فعاليتها، وأصبح لها انعكاساتها السلبية الخطيرة على عملية اتخاذ القرار في بيئة ممارسة الأعمال المعاصرة، وإذا أريد لمعلومات تقرير مراقب الحسابات أن تسترد فعاليتها في هذا المجال، فإنه يجب إعادة النظر في محتويات التقرير بالشكل الذي يحقق خصائص الجودة ومتطلبات المجتمع المالي. (Juma'a, Ahmad Helmi, 2011)

استجابة لما تقدم ففي ١٥/١٢/٢٠٠٩م عدل مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي المعيار الدولي للمراجعة (٧٠٠) المعدل الموسوم: تقرير مراقب الحسابات المستقل، وفيما يلي عرض موجز لأهم التطورات في محتوى التقرير الدولي كما يلي: (Khadash H., Alzowai, 2011)

- ١- العنوان الرئيسي: تقرير مراقب الحسابات تم إضافة مصطلح المستقل.
- ٢- العنوان الفرعي الأول: تقرير حول البيانات المالية يجب أن يكتب في حالة عدم تطبيق العنوان الفرعي الثاني: تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية والموجود في نهاية تقرير مراقب الحسابات أي الرأي.
- ٣- فقرة المقدمة: تم إضافة وملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.
- ٤- فقرة مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية (جديدة): نقلت العبارة الخاصة بها من فقرة المقدمة وأضيفت إلى الفقرة الجديدة.

### مشكلة الدراسة

أدى انهيار عدد من الشركات الأمريكية العملاقة مع نهاية عام ٢٠٠١م وأشهرها شركات Adelphia, world com, Enron tyco والذي نتج عن وجود تلاعب من جانب إدارة تلك الشركات في التقارير المالية المنشورة بهدف زيادة الربح عن الحقيقة من خلال عمليات إدارة الربح، التمويل من خارج الميزانية، وغيرها وما تبعه من خسائر فادحة للمستثمرين في تلك الشركات إلى فقدان ثقة هؤلاء المستثمرين في التقارير المالية المنشورة وما تحويه من معلومات. (Deng, M., et al., 2013)

هذه الأحداث وغيرها كان لها مردود على مستخدمي القوائم المالي فيما يتعلق بدرجة الثقة في تقرير مراقب الحسابات (Holm, C., 2014).

لقد استمدت مهنة المراجعة في الماضي قدرتها في الاحتفاظ بالتنظيم الذاتي عن طريق الاستناد إلى معايير وقواعد واضحة تحكم الأداء والسلوك المهني، كما أسست النظام الذي تولت بموجبه إعادة النظر في تلك القواعد والمعايير كلما استدعت الظروف ذلك، وسرعان ما تبدل الأمر مع ارتباط المهمة بعدة قضايا تتعلق بالغش، وعلى سبيل المثال فقد انهار مكتب آرثر أندرسون (٢٠٠٨) نتيجة لتورطه في فضيحة إفلاس شركة أنرون للطاقة والتي نتجت عن الممارسات الاحتيالية والغش في القوائم المالية للشركة، كما أدت حالات الغش التالية في شركة وورلدكوم للاتصالات وغيرها من الشركات (٢٠٠٨) إلى وضع المهنة في

الواجهة وتحميلها للمسئولية عن هذا التقصير بالإضافة لتدهور ثقة المستثمرين والتشكيك في نزاهة واستقلال المراجعين.

ويمكن القول أن حالات الغش آخذة في الزيادة يوماً بعد يوم، ويتضح ذلك من خلال التقارير المتعددة لقد أكدت رابطة فاحصي الغش المعتمدين (ACFE) في الفترة ما بين عامي ٢٠٠٢م، ٢٠٠٨م، والتي أوضحت أن الخسائر التي تكبدها الناتج المحلي الإجمالي للولايات المتحدة الأمريكية قد ارتفعت من ٦٠٠ مليار دولار إلى ٩٩٤ مليار دولار وأن نسبة الانخفاض في الإيرادات السنوية المترتب على حالات الغش قد ارتفعت من ٥٪ إلى ٧٪، ويؤدي الغش وهو الخطأ المتعمد إلى تحريف وتشويه في القوائم المالية ومن أمثلة الغش التلاعب وتزييف وتغيير السجلات والمستندات واختلاس الأصول وإحلال أو حذف آثار العمليات من السجلات والمستندات، وتسجيل العمليات من حيث الشكل دون الجوهر وسوء تطبيق السياسات المحاسبية (Holm, C. and Thinggaard, F, 2014).

تساؤلات الدراسة:

- (١) ما مدى التزام مراقب الحسابات بمكاتب التدقيق الكويتية لإصدار تقرير المراجعة المعدل اذا اقتضى الأمر ذلك؟
- (٢) ما مدى أهمية إصدار مراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة الكويتية تقرير مراجعة معدل إذا توافرت مبررات كافية؟
- (٣) ما هي العوامل والمحددات لإصدار مراقب الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية؟
- (٤) ما هي العوامل والمحددات المؤثرة في تحسين جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية؟
- (٥) هل هناك علاقة بين العوامل والمحددات الخاصة بإصدار مراقبي الحسابات تقرير المراجعة المعدل وتحسين جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية؟

دراسات سابقة

■ دراسة (أميرهم، ٢٠٢١):

بعنوان: "دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة المراجعة"، استهدفت الدراسة دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة المراجعة بما يدعم التفكير الإبداعي للمراجعين وتحسين قدراتهم المهنية في ضوء مسؤولية المراجع في الكشف عن الغش والتحريفات الجوهرية، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهداف جلسات العصف الذهني الإلكتروني وتحسين جودة المراجعة، علاوة على وجود المراجعة.

■ دراسة (مسعود، ٢٠٢٠):

بعنوان: "تأثير التغيير الدوري للمراجع الخارجي فيما يتعلق بتكلفة عملية ودوره في تحسين جودة المراجعة"، هدف الدراسة إلى التعرف على أثر التغيير الدوري لمراجع الحسابات الخارجي على جودة المراجعة، وذلك فيما يتعلق بتكلفة عملية المراجعة وأتباعها، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين التغيير الدوري لمراجع الحسابات الخارجي وبين جودة المراجعة من وجهة نظر المبحوثين في البنوك العاملة في اليمن.

■ دراسة (قموزه، ٢٠٢١):

بعنوان: "انعكاسات جودة عملية المراجعة في ظل جائحة فيروس كورونا على مخاطر إنهيار أسعار أسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، استهدفت الدراسة إلى بيان انعكاسات جودة عملية المراجعة في ظل جائحة فيروس كورونا على مخاطر انهيار أسعار أسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي سالب (عكسي) وذا دلالة إحصائية بين جودة عملية المراجعة في ظل تفشي جائحة فيروس كورونا مقاسة بنوع رأي المراجع وحجم مكتب المراجعة وبين مخاطر إنهيار أسعار أسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

■ دراسة (أوجيل، ٢٠٢٠):

**بعنوان: "تمويل وإدارة مشروعات ريادة الأعمال ودورها في تحقيق التنمية الاقتصادية"،** استهدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الخاصة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة على جودة عملية المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن المنشآت الصغيرة والمتوسطة هي السبيل الأمثل لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية خلال المرحلة المقبلة لما تسهم به في الناتج القومي، وما تنتجه من فرص واسعة للتشغيل والنمو، إذا ما أتيحت لها فرص التمويل والتطوير وتهيأت لها سياسات التحفيز بمختلف أشكالها.

■ دراسة (أمين، ٢٠٢٠):

**بعنوان: أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة (١)،** هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة، وللوقوف على هذه الأثر قامت الباحثة باستراحة مجموعة من النقاط التي لها تأثير للوصول إلى هذا الأثر. وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للمراجعة المشتركة على كلا من الأرباح المحاسبية وقيم المنشأة للتعامل بالاعتماد على مجموعة من الدراسات السابقة التي أظهرت وجود تأثير إيجابي للمراجعة المشتركة عنكلا من الأرباح المحاسبية وقيمة المنشأة. وكذلك تناولت الباحثة أثر المراجعة المشتركة على الحد من فجوة التوقعات. وأوضحت النتائج على وجود تأثير إيجابي للمراجعة المشتركة على الحد من فجوة التوقعات.

■ دراسة (إبراهيم، ٢٠٢٠):

**بعنوان: أثر مدخل المراجعة الثنائية والمراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة ،** استهدفت الدراسة تحليل العلاقة بين تطبيق مدخل المراجعة الخارجية الثنائية ومدخل المراجعة الخارجية المشتركة وبين مخاطر المراجعة في ضوء سلامة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات، وتوصلت الدراسة إلى اتفاق معظم الباحثين علأن الأحكام المهنية في المراجعة تمثل حالة منحالات اتخاذ القرار يمارس من قبل مراقبي الحسابات اللذين لديهم المعرفة العلمية والخبرة العملية وذلك ي ضوء الحقائق والظروف ذات الصلة بالموضوع. كما خلص الباحث أيضا إلى أن الأحكام المهنية في المراجعة الخارجية ذات أهمية كبيرة على حد سواء لكل من الأطراف الخارجية التي تعتمد على تقارير المراجعة ومنشآت المراجعة ومراقبين الحسابات الذين يؤدون أعمال المراجعة وكذلك المنظمات المهنية التي تعني بالحفاظ على المهنة وتطورها وفقا لتطورت المالية والمحاسبية والاقتصادية، ووفقا لزيادة المسؤولية القانونية.

■ دراسة (محمود، ٢٠٢٠):

**بعنوان: نموذج مقترح لقياس آثار عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة على قرار لجنة المراجعة باختيار المراجع الخارجي ،** استهدفت الدراسة اقتراح نموذج لقياس آثار عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة على قرار لجنة المراجعة فيما يتعلق باختيار المراجع الخارجي، وتوصلت الدراسة إلى أنه في حالة إلزامية القوانين بإجراء المراجعة المشتركة، وتعدد الفروع التابعة للشركة الأم تأخذ لجان المراجعة قرارها بإجراء مراجعة مشتركة لإلزامية القوانين بذلك، ويتمثل إرشاد توجيه قرار لجنة المراجعة في ضرورة تقسيم العلم بين مكتبي المراجعة مع مراعاة إشراف لجنة المراجعة على إتمام كل مكتب للعمل المخصص له، وضرورة مراعاة أن يتم تعيين المراجع كل فترة متوسطة.

■ دراسة (جمعة، ٢٠١٣م)

**بعنوان " تقديم فعالية تطور محتوى تقرير مراقب الحسابات في ضوء متطلبات المجتمع المالي"،** وقد استهدفت الدراسة هدفت الدراسة إلى تقييم فعالية تطور محتوى تقرير مراقب الحسابات في ضوء متطلبات المجتمع المالي وذلك من خلال العرض التاريخي لمتطلبات المجتمع المالي. وتوصلت الدراسة إلى لقد أن الأوان للاتحادات الدولية المهنية ومراقبي الحسابات بعد قطع شوط لا بأس به في تطوير معايير المراجعة أن يستجيبوا لمتطلبات المجتمع المالي بتوسيع تقرير المراجعة وأن الحل الأمثل لذلك هو إفصاح



مراقبي الحسابات في تقاريرهم بوضوح عن اكتشاف الغش، والتصرفات غير القانونية، وتقييم تقدير الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرارية، والتقارير عنها. وأن هناك جدوى للتطورات في تقرير مراقب الحسابات كما أن هناك تأثير لهذه التطورات على قرارات مانحي القروض ووسطاء الاستثمار وقرارات الإدارة، كما يتضح أيضاً أن مانحي القروض ووسطاء الاستثمار كانت أكثر اهتماماً بهذه التطورات وتأثيراتها المختلفة من إدارة الشركات بحكم طبيعة ومخاطر وظيفتهم وخبراتهم العملية.

■ دراسة (حسين، ٢٠١٤م)

**بغنوان "أثر الأتعاب غير العادية على جودة عملية المراجعة: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية"**، تهدف الدراسة الحالية إلى اختبار ما إذا كانت تتأثر جودة عملية المراجعة إيجابياً أم سلبياً أم لا تتأثر بحجم الأتعاب غير العادية لعملية المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى أن انخفاض حجم أتعاب عملية المراجعة المدفوعة للمراجعين المصريين عن المستوى العادي لتلك الأتعاب لا يدفع هؤلاء المراجعين إلى تخفيض مستوى الجهد المبذول في أداء عملية المراجعة للحفاظ على مستوى مقبول من الربحية من تعاقدهم مع العملاء. وفي المقابل، تشير النتائج إلى أن زيادة حجم أتعاب عملية المراجعة المدفوعة للمراجعين المصريين على المستوى العادي لتلك الأتعاب تؤثر سلبياً على حياد هؤلاء المراجعين ومن ثم جودة عملية المراجعة، حيث تدفعهم تلك الزيادة إلى التساهل مع العملاء بشأن ممارسات إدارة الأرباح بالزيادة في القوائم المالية مما يخفض من جودة المعلومات الواردة بتلك القوائم.

■ دراسة (غازي، ٢٠١٦م):

**بغنوان "أثر جودة عملية المراجعة على الإدارة الحقيقية للأرباح: دراسة تطبيقية"**.

استهدفت الدراسة إلى المساهمة في إبراز هذه المشكلة في بيئة العمل المصرية من خلال تقديم دليل تطبيقي بخصوص أثر جودة عملية المراجعة على الإدارة الحقيقية للأرباح في جمهورية مصر العربية. وتوصلت الدراسة إلى تباين تجارب الدول بخصوص قياس أثر جودة عملية المراجعة على الإدارة الحقيقية للأرباح، فالبعض أثبت وجود علاقة طردية بينهما مؤكداً على أنه كلما توافرت الجودة المطلوبة أدت إلى تحيد إدارة الاستحقاقات ولجوء الشركات وبشدة إلى النوع الثاني من إدارة الأرباح الذي لا يبدل له أمام الشركات وهو الإدارة الحقيقية للأرباح، والبعض الآخر أثبت عكس ذلك، وهذا التباين في الآراء أدى إلى اتجاه الباحث للأسلوب الآخر من الدراسة وهو الجانب التطبيقي.

■ دراسة (حامد، ٢٠١٨م):

**بغنوان "تأثير محددات اختيار مراجع الحسابات الخارجي على جودة أداة عملية المراجعة: دراسة نظرية تحليلية"**. يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة وتحليل تأثير محددات اختيار مراجع الحسابات الخارجي على جودة أداة عملية المراجعة. توصلت الدراسة إلى يفيد التأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات في زيادة قدرته على اكتشاف التحريفات والأخطاء بالقوائم المالية، وبالتالي زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة. كما يساهم تطبيق التخصص المهني لمراجع الحسابات مهنة المراجعة في مصر من خلال تقوية سوق خدمات المراجعة من خلال الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية، ومستوى الخبرة المهنية والأداء المهني، وكذلك الارتقاء بدرجة قوة إستراتيجيات وأدوات مهنة المراجعة الخارجية، والتقنيات الحديثة في إنجاز مهام تلك المهنة، وتقوية سوق الأوراق المالية، من خلال الارتقاء بمستوى الثقة في عدالة القوائم المالية المنشورة التي خضعت للفحص من قبل مراجعين خارجيين متخصصين. تدخل المراجع بشكل عميق في الإدارة ومشاركته في اتخاذ القرار يؤدي إلى تزايد الشك في استقلال المراجع عند فحصه للقوائم المالية لعملية وتقديمه لتقريره عنها مما يؤثر تأثيراً سلبياً على أداء المراجع لعملية المراجعة، كما أن تقديم المراجع للخدمات الاستشارية لا يزيد من جودة المراجعة.

■ دراسة (المحس، ٢٠١٤م):

**بغنوان "تقييم الرقابة على جودة أداة عملية المراجعة بالجهاز المركزي للمحاسبات"**. هدفت الدراسة إلى التعرف على بعض مقومات جودة المراجعة والتي إذا توافرت أمكن توفير قدر كافٍ من ضمان جودة الأداء المهني لمراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات وذلك بغرض تحسين مستوى الجودة. توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: يمكن الاعتماد على عدد من مقومات جودة المراجعة للحكم على مستوى جودة الأداء المهني

لمراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات وهذه المقومات مثل: الكفاءة المهنية للمراجع، درجة الالتزام بمعايير المراجعة المصرية. تبين أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥، بالنسبة للفرضية القائلة بأنه لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عناصر معيار المراجعة رقم (٢٢٠) والخاص بمراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية ومدى ملاءمتها للتطبيق في بيئة العمل الرقابي بالجهاز المركزي للمحاسبات مما يدل على أن هناك علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عناصر معيار المراجعة رقم (٢٢٠) والخاص بمراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية ومدى ملاءمتها للتطبيق في بيئة العمل الرقابي بالجهاز المركزي للمحاسبات.

▪ دراسة (أبو جبل، ٢٠١٦):

**بعنوان "أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر".** استهدفت الدراسة محاولة الكشف عن مدى التأثير الجوهري للعلاقة بين تفعيل المراجعة المشتركة وتحسين جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر، وتوصلت الدراسة إلى صحة الفرض الأول والثاني للبحث، وصحة الفرض الثالث جزئياً، تتمثل أهم توصيات البحث في ضرورة الاهتمام بتوفير آليات تفعيل المراجعة المشتركة، وضرورة إلزام المكاتب المهنية بتطوير قدرات منسوبيها بشكل مستمر لمواكبة كل ما هو حديث في مجالات الممارسة المهنية، وذلك من خلال إيجاد آلية لجدولة الدورات التدريبية اللازمة والمناسبة في كل مكتب لجميع منسوبيه المهني.

▪ دراسة (أحمد، ٢٠١٤):

**بعنوان "المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة".** استهدفت الدراسة أهمية المراجعة المشتركة وأثرها على جودة المراجعة وعلى سوق المهنة من خلال معرفة الآليات المناسبة للاستفادة من مزايا المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة من ناحية، وعلى سوق المهنة من ناحية أخرى، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود اختلافات معنوية بين الأطراف المعنية بمهنة المراجعة بالنسبة للاعتبارات الخاصة بآليات تطبيق المراجعة المشتركة.

▪ دراسة (على، ٢٠١٦):

**بعنوان "تأثير الاسناد الخارجي لمهام وظائف المراجعة الداخلية على جودة المراجعة".** هدف الدراسة قياس وتفسير أثر عملية الاسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية على جودة المراجعة. وتشير النتائج إلى وجود تأثير معنوي للإسناد الخارجي لمهام المراجعة الداخلية على جودة عملية المراجعة وبناء عليه رفض الفروض القائل بأنه لا يوجد تأثير معنوي للإسناد الخارجي على مؤشرات الجودة المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة.

▪ دراسة (أحمد، ٢٠١٦):

**بعنوان "أثر جودة عملية المراجعة على الإدارة الحقيقية للأرباح"** هدفت الدراسة توضيح المفاهيم الخاصة بجودة عملية المراجعة والمقاييس والمؤشرات المستخدمة لقياسها ثم توقفت عند مجموعة من العناصر المؤثرة في الجودة. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة عملية المراجعة والإدارة الحقيقية للأرباح. لا توجد علاقة بين حجم مكتب المراجع وممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح. لا توجد علاقة بين خبرة المراجع وتخصصه وممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح. لا توجد علاقة بين تقاضي المراجع لأتعاب الخدمات الاستشارية وممارسات الإدارة الحقيقية للأرباح.

■ دراسة (جبر، ٢٠١٧):

**بعنوان "قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة دليل البورصة المصرية" هدفت الدراسة قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة. وتوصلت الدراسة اتفاق معظم آراء المستقصى منهم على أن مدخل المراجعة المشتركة يؤدي إلى تعزيز استقلالية المراجع الخارجي مما يزيد من جودة عملية المراجعة.**

■ دراسة (الكردي، ٢٠١٧):

**بعنوان "مدي توافق محتويات تقرير مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي مع متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل". هدفت الدراسة التعرف علي مدي توافق محتويات تقرير المراجع بديوان المحاسبة الليبي مع متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (ISA NO. 700) المعدل حول البيانات المالية. وقد خلصت الدراسة إلي أن هناك اتفاق عام بين إجابات المشاركين في الدراسة ، علي تأثير جميع المتغيرات المستقلة للدراسة (مكونات تقرير مراجعي الحسابات وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل علي المتغير التابع (محتوي تقرير المراجعة).**

■ دراسة (بدوي، ٢٠١٨):

**بعنوان "أثر المحتوي المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية بشأن تقييم الاستثمارات بقيمتها العادلة علي جودة قرار الاستثمار دراسة تجريبية علي المستثمرين في مصر"، استهدف البحث دراسة واختبار أثر تضمين تقرير المراجعة لفقرة أمور المراجعة الأساسية المتعلقة بتقييم الاستثمارات في الأوراق المالية بقيمتها العادلة علي مدي اعتماد المستثمرين في مصر علي تقرير المراجعة وقراراتهم بالاستثمار وكذلك مدي تفتهم في هذا القرار، وتوصلت إلي عدم وجود تأثير معنوي لتضمين تقرير المراجعة لفقرة أمور المراجعة الأساسية في تقرير المراجعة علي مدي اعتماد المستثمر علي تقرير المراجعة. وعلي عكس ما توقعه الباحث، انخفضت استثمارات المستثمر وثقته في قرار المستثمر عند تضمين تقرير المراجعة لفقرة أمور المراجعة الأساسية بالمقارنة بعدم وجودها لم تختلف النتائج الاحصائية مع دخول المتغير المعدل (خبرة المستثمر) علي العلاقات محل الدراسة.**

■ دراسة (Notice of Filing, 2016):

**بعنوان "الإشعارات المتعلقة بمعيار المراجعة رقم ١٧"، استهدف الدراسة الإشعارات المنشورة للمعيار المراجعة رقم ١٧ والخاص بمراجعة المعلومات الإضافية المرفقة بالقوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة وتوصلت الدراسة إلى إجراءات المراجعة للمعلومات الإضافية فيما في ذلك تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وأدلة المراجعة ودور الإدارة للوصول لإعداد تقارير مراجعة المعلومات الإضافية تحديد متطلبات أداء مراقب الحسابات في ضوء AS17 تحليل لأهم بنود المعيار AS17.**

■ دراسة (Pcaob, 2015):

**بعنوان "معيار المراجعة الدولي رقم ١٧ الخاص بالمعلومات الإضافية للقوائم المالية، استهدف البحث دراسة تناول معيار المراجعة الدولي رقم ١٧ والخاص بمراجعة المعلومات الإضافية المصاحبة للقوائم المالية التي يتم مراجعتها وأهم متطلباته، توصلت الدراسة إلى يجب توافر مجموعة من المتطلبات بشأن AS17 يجب أن تكون متوافقة ذات علاقة بالمعلومات المحاسبية الأساسية وغيرها من البيانات والقوائم المالية، وتعد المعلومات الإضافية معلومات اختيارية لخدمة المستثمرين ومتخذي القرارات.**

■ دراسة (Kevin M. O, 2014):

**بعنوان "القواعد المقترحة لمعيار المراجعة رقم ١٧"، استهدف البحث الدراسة الموافقة علي القواعد المقترحة ومعيار المراجعة رقم ١٧ (مراجعة المعلومات الإضافية المرفقة للبيانات المالية التي تم مراجعتها. توصلت الدراسة إلى ترى اللجنة أن تطبيق القواعد المقترحة على عمليات المراجعة لـ EGC هو أمر ضروري أو مناسب للمصلحة العامة، بعد النظر في حماية المستثمرين، وما إذا كان الإجراء سيعزز الكفاءة والمنافسة وتكوين رأس المال، وبناءً على ذلك بموجب المادة ١٠٧ من قانون SOX.**



### ■ دراسة (PCAOB, 2013):

بعنوان "معييار رقم ١٧ الخاص بمراجعة المعلومات الإضافية للقوائم المالية"، استهدف الدراسة تبني الـ PCAOB لمعييار المراجعة رقم ١٧ والخاص بمراجعة المعلومات الإضافية المصاحبة للقوائم المالية محل المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى عرض منفصل لمعييار المراجعة رقم ١٧ موضحة إجراءات المراجعة عن المعلومات الإضافية المرافقة للقوائم المالية محل المراجعة والتقرير عن المعلومات الإضافية.

### التعليق على الدراسات السابقة:

- ١- تناولت أغلب الدراسات على ضرورة تطوير محتوى تقرير مراقب الحسابات من أجل أن يعكس ذلك المزيد من المسؤوليات لمراقب الحسابات، وبشكل عام تضيق فجوة الاتصال في المراجعة.
- ٢- توصلت بعض الدراسات أن هناك تأثيراً لمحتوى تقرير مراقب الحسابات على قرارات الاستثمار وقرارات الائتمان بشكل خاص. وأن مراقبي الحسابات يستخدمون محتوى التقرير لحماية أنفسهم ضد المخاطر المستقبلية.
- ٣- هناك تباين في نتائج الدراسات بخصوص العلاقة بين التطورات في تقرير مراقبي الحسابات وقرارات منحي القروض ووسطاء الاستثمار والإدارة.
- ٤- كما توصلت بعض الدراسات إلى عدم وجود علاقة بين جودة عملية المراجعة والإدارة الحقيقية للأرباح. وأن تقرير المراجعة المتحفظ ليس له تأثير واضح وأن مستخدمي تقرير المراجعة لا يدركون معنى وقيمة التقرير.
- ٥- وأيضاً توصلت بعض الدراسات أنه يمكن الاعتماد على عدد من مقومات جودة المراجعة للحكم على مستوى جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات. ويجب أن يشتمل التقرير النهائي لمراقب الحسابات إلى لجنة المراجعة على كافة حالات الغش والتضليل التي تم اكتشافها أثناء إجراؤه لعملية المراجعة، والأهمية النسبية لكل منها ومدى تأثيرها على مصداقية القوائم المالية.
- ٦- لم تتناول الدراسات السابقة العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل وفقاً للمعايير الدولي رقم ٧٠٠ لتحسين جودة عملية المراجعة في المجتمع الكويتي لذلك ركز الباحث على تناول هذا الموضوع وتطبيقه على مكاتب التدقيق في الكويت.

### أهداف الدراسة:

- (١) الكشف عن مدى التزام مراقب الحسابات بمكاتب التدقيق الكويتية لإصدار تقرير مراجعة معدل وفقاً بالمعييار الدولي رقم (٧٠٠).
- (٢) التعرف على طبيعة وأهمية إصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية في حالة وجود مبررات لذلك.
- (٣) التعرف على العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية.
- (٤) الكشف عن العوامل والمقومات التي تؤثر في تحسين جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.
- (٥) التعرف على طبيعة العلاقة بين تحليل العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل في تحسين جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.

### أهمية الدراسة:

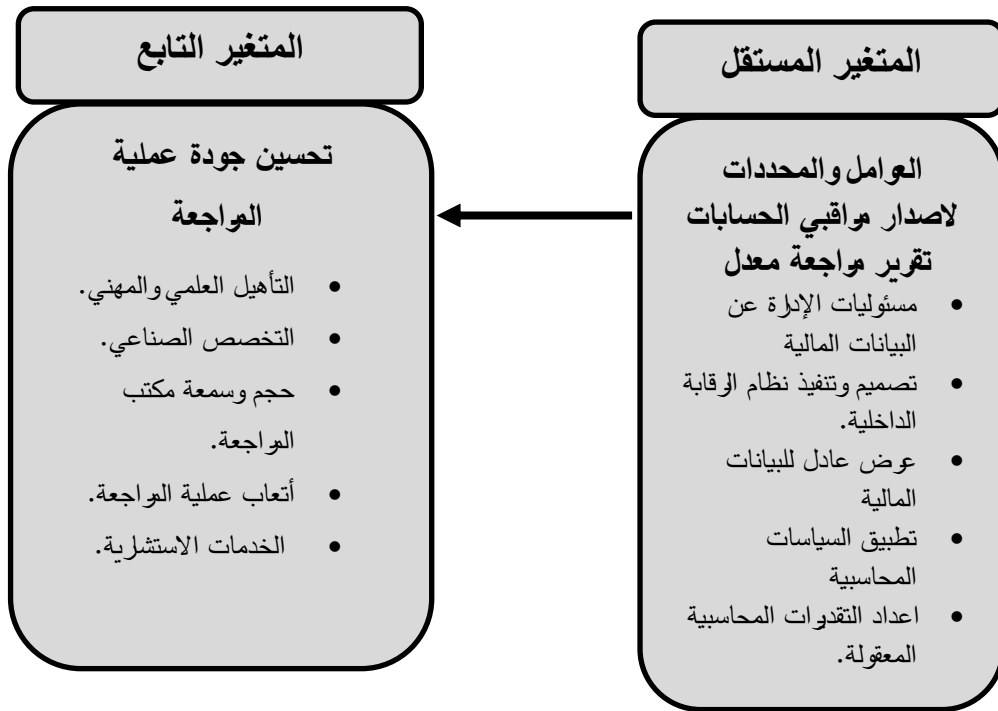
من خلال مساهمتها في تحسين مستوى توصيل المدقق نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير من أجل تحسين قدرتهم على اتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد، وكذلك زيادة مستوى وعي الإدارة حول مسؤوليتها عن العرض العادل لمحتويات التقرير المالي الذي يمثل نتيجة تصرفها بحقوق الملكية، وأخيراً توضيح مسؤوليات وواجبات المدقق الأخلاقية والمهنية في إدلالته برأيه حول عدالة البيانات المالية التي يغطيها التقرير.

### فروض الدراسة:

- في ضوء مشكلة وأهداف البحث يمكن صياغة الفروض التالية:
- (١) لا توجد فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم حول التزام مراقبي الحسابات بمكاتب التدقيق الكويتية لإصدار تقرير مراجعة معدل بالمعيار الدولي رقم (٧٠٠).
  - (٢) لا توجد فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم حول أهمية إصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية.
  - (٣) لا توجد فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم عن العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية.
  - (٤) لا توجد فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم حول العوامل والمقومات التي تؤثر في جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.
  - (٥) لا توجد علاقة معنوية بين تحليل العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل في تحسين جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.

### متغيرات الدراسة:

شكل رقم (١)  
متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث

### حدود الدراسة:

- سوف يقوم الباحث بتطبيق الدراسة خلال الفترة من (٢٠١٧-٢٠٢١).

### منهج الدراسة:

سيتم استخدام المنهج التكاملي بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي حيث يتم الاستفادة منهما كما يلي:

#### المنهج الاستقرائي:

ويتم على أساسه استقراء وتحليل ما يمكن التوصل إليه من الدراسات والبحوث والمراجع العلمية التي تمت في نطاق موضوع الدراسة، وبيان نقاط الاتفاق والاختلاف فيما بينها، وذلك للوصول إلى مجموعة من الاعتبارات التي يمكن الاستناد إليها عند إجراء الدراسة الميدانية.

#### المنهج الاستنباطي:

ويتم استخدامه عند إجراء دراسة ميدانية إلى اختبار مدى قبول أو رفض الفروض حول هذه الدراسة.

### مجتمع وعينة الدراسة:

#### مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع البحث من ١٠ مكاتب تدقيق بالكويت ويشمل (مدقق حسابات- مدقق داخلي- مجلس الإدارة- المستثمرين).

جدول رقم (٢) مجتمع الدراسة

المستثمرين	مجلس الإدارة	مدقق داخلي	مدقق حسابات	بيان
٤٦	١٩	١١	١٦	المكتب الأهلي للمحاسبة والتدقيق
٣٢	١٥	٦	١٢	مكتب الأحمد وشركاه
٣٦	١٦	٨	١٢	مركز الكويت لتدقيق الحسابات
٣٣	١٥	١٠	٨	المكتب الفني لتدقيق الحسابات
٣٥	١٤	٧	٩	المركز القانوني لتدقيق الحسابات
٣٨	٢٠	٩	٧	مكتب المحاسبون المتحدون
٣٥	١٨	١٤	١٠	مكتب أصول تدقيق الحسابات
٣١	١٦	١٥	١٣	مكتب أركان لتدقيق الحسابات
٣٠	١٥	١٢	١٤	مكتب المركز المحاسبي لتدقيق الحسابات
٤٠	١٣	١١	١٢	المستشار القانوني لتدقيق الحسابات
٣٥٦	١٦١	١٠٣	١١٣	الإجمالي

المصدر: ديوان المحاسبة الكويتي (٢٠١٨)

### عينة الدراسة:

قام الباحث باختيار عينة عشوائية طبقية من مجتمع الدراسة من مكاتب التدقيق وتكونت عينة الدراسة من خمس مكاتب للتدقيق بناء على حجم مكتب التدقيق وسمعة مكتب التدقيق.

جدول رقم (٣) عينة الدراسة

المستثمرين	مجلس الإدارة	مدقق داخلي	مدقق حسابات	بيان
٤٦	١٩	١١	١٦	المكتب الأهلي للمحاسبة والتدقيق
٣٢	١٥	٦	١٢	مكتب الأحمد وشركاه
٣٦	١٦	٨	١٢	مركز الكويت لتدقيق الحسابات
٣٣	١٥	١٠	٨	المكتب الفني لتدقيق الحسابات
٣٥	١٤	٧	٩	المركز القانوني لتدقيق الحسابات

المصدر: ديوان المحاسبة الكويتي (٢٠١٨)

### مبررات اختيار العينة:

- ٥- كبر حجم هذه المكاتب.
- ٦- لديهم تراخيص بمزاولة المهنة بصورة منتظمة.
- ٧- السمعة الجيدة لهذه المكاتب.
- ٨- استحوذواهم على أكبر عدد من العملاء.

### الأساليب الإحصائية المستخدمة:

استخدمت الدراسة الأساليب الإحصائية التالية:

- ١- مقياس ألفا كرونباخ لاختبار ثبات الاستبانة.
- ٢- الانحدار المتدرج لاختبار مدى تأثير فعالية وظيفة المراجعة الداخلية كمتغير تابع بالمتغيرات المستقلة كل على حده.
- ٣- الوسط الحسابي والانحراف المعياري لقياس متوسط آراء مفردات العينة حول متغيرات الدراسة.
- ٤- اختبار T- test لاختبار معنوية الفرق بين متوسط آراء فنتي الدراسة حول المتغيرات.
- ٥- الانحراف المعياري

## ثانياً: الدراسة النظرية

### تحليل تقرير المراجعة وفقاً لمعيار (ISA 701) لسنة 2015

استهدف معيار المراجعة الدولي (ISA 701) "توصيل أمور المراجعة الأساسية في تقرير مراقب الحسابات المستقل" توضيح مسئولية مراقب الحسابات فيما يتعلق بتحديد وتوصيل أمور المراجعة الأساسية. وقد عرف المعيار أمور المراجعة الأساسية علي أنها الأمور والتي تعبر وفقاً للحكم المهني لمراقب الحسابات – لها الأهمية القصوي عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار أمور المراجعة الأساسية من ضمن الأمور التي يتم توصيلها إلي المسؤولين عن الحكومة.

وعند تحديد أمور المراجعة الأساسية يأخذ مراقب الحسابات في اعتباره الآتي:

(أ) المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريفات الجوهرية أو المخاطر الجوهرية المحددة بما يتفق مع

معيار المراجعة الدولي (ISA 315)

(ب) أحكام مراقب الحسابات الجوهرية المتعلقة بمجالات القوائم المالية التي تتطلب حكماً جوهرياً من

قبل الإدارة، والتي تتضمن التقديرات المحاسبية التي تتصف بدرجة عالية من عدم التأكد في التقدير

(ج) الأثر علي مراجعة الأحداث أو العمليات الجوهرية التي تحدث أثناء الفترة. يقوم مراقب الحسابات

بوصف أمر المراجعة الأساسي في قسم منفصل في تقرير المراجعة تحت عنوان "أمور المراجعة

الأساسية" وباستخدام عنوان فرعي مناسب (ISA 701). ويقوم مراقب الحسابات في فقرة أمور

المراجعة الأساسية بوصف أمر المراجعة ورد فعل مراقب الحسابات تجاهها والإشارة إلي

إفصاحات القوائم المالية ذات الصلة (CPA Canada, 2017)

وإذا كان IAASB قد أصدر معيار المراجعة الدولي (ISA 701) بغرض تخفيض عدم تماثل

المعلومات وفجوات التوقعات والمعلومات والاتصال فقد انتهج مجلس الرقابة علي أعمال مراقب الحسابات

الشركات العامة PCAOB نفس النهج وقام بإصدار معيار عن أمور المراجعة الحرجة

criticalauditmatters والذي بمقتضاه يقوم مراقب الحسابات بالإفصاح عن الأمور الحرجة في تقرير

المراجعة بغرض زيادة المحتوى المعلوماتي للتقرير وملاءمته بالنسبة للمستثمرين وأصحاب المصالح

المختلفين.

وقد عرف المجلس أمر المراجعة الحرج علي أنه "أي أمر ناتج عن مراجعة القوائم المالية والذي

تم توصيله، أو يتطلب توصيله، إلي لجنة المراجعة، ويتعلق بحسابات أو إفصاحات تعتبر جوهرية بالنسبة

للقوائم المالية وتتضمن حكم مراقب الحسابات الشخصي أو المعقد" (PCAOB, Release No. 2017-

001, 2017 p.16)

وهناك اتفاق بين مقترح مجلس الرقابة علي أعمال مراقب الحسابات الشركات العامة و IAASB

فكلاهما يركز علي أمور المراجعة الأساسية أو أمور المراجعة الحرجة (Simett & Huggins, 2014)

ويري الباحث أن هناك إجراءات جادة من قبل الهيئات المهنية لتعديل شكل ومحتوي تقرير المراجعة

بحيث يوفر معلومات يحتاجها أصحاب المصالح بصفة عامة، والمستثمرين بصفة خاصة مما يساعدهم في

اتخاذ قرارات أكثر رشداً.

### دوافع إعادة هيكلة شكل ومحتوي تقرير المراجع الخارجي غير المعدل من منظور أصحاب

#### المصالح:

تأتي بعض دعوات هذا التعديل من قبل المستثمر المؤسسي والهيئات التنظيمية (IOSCO, 2009)

(ACAP 2008) – التي تناولت نقص القيمة الإعلامية لتقرير المراجع الخارجي، وشددت علي أهمية سد

فجوة المعلومات، وبالتحديد بين ما يعتقد المستثمرون والمحللون أنهم بحاجة إليه لإتخاذ قرارات الإستثمار،

وبين ما هو متاح بالفعل لهم (Jonsson & Karim, 2014).

وأوضح (IAASB, 2011) أن ما قام به محاولة لإكتشاف التعديلات، التي يمكن عملها في تقرير المراجع

الخارجي كرد فعل لمتغيرات بيئة الأعمال في الأونة الأخيرة، حيث اتصفت البيئة بالتنمية الشاملة والمعقدة

علي نحو متزايد، والعديد من الأزمات المالية، وزيادة الحاجة إلي الطلب علي التقارير المالية والتوكيد عليها.



ويشمل هذا الطلب الحاجة إلى المصدقية وجودة التقارير المالية، ومع توفير المزيد من المعلومات عن الشركات. بالإضافة إلى العمل على الحد من مستوى الشك وعدم التأكد المرتبط بقرارات الاستثمار للمساهمين الحاليين والمستثمرين المحتملين، وغيرهم من أصحاب المصالح.

وأشار (Mock et al 2013) إلى العديد من الفوائد المرجوة من المعايير المقترحة، والتي تنعكس على تحسين قيمة الاتصال لقرير المراجع الخارجي، وتوفير مزيد من الشفافية بشأن عملية المراجعة، والتي تم تنفيذها، بالإضافة إلى تحديث تركيز المراجع الخارجي على الأمور التي يتم توصيلها، والتي لها نتائج غير مباشرة على زيادة الشك المهني.

إن احتياجات المستخدمين لمزيد من المعلومات يعتبر من أهم الأسباب التي دفعت IAASB لاقتراح المعايير الجديدة المعدلة، حيث استنتج (Mock et al, 2013) أن أصحاب المصلحة يولون أهمية كبيرة لقرير المراجع الخارجي، ولكنهم يرغبون في معرفة المزيد من المعلومات حول المراجع الخارجي وعملية المراجعة والقوائم المالية. وتشمل المعلومات المطلوبة، والمتعلقة بعملية المراجعة (استقلال المراجع الخارجي، الأهمية النسبية، مستوى التوكيد الذي يقدمه المراجع الخارجي، والمعلومات ذات الصلة بالشركة بما يشمل السياسات المحاسبية والمعلومات المتعلقة بالمخاطر).

وأجري (Carcello, 2012) دراسة إستقصائية لأكثر من 3000 مستخدم للقوائم المالية من ذوي الخبرة والمعرفة. وتشير النتائج إلى أن 91% من المشاركين لم يقوموا بقراءة معيار تقرير المراجع الخارجي، وأن 18% منهم يعتبر المراجع الخارجي غير ذي فائدة. وأعرب المشاركون أيضا عن الرغبة في مزيد من المعلومات من المراجع الخارجي. على سبيل المثال يرغب 79% من المشاركين في إحصاءات أكثر، فيما يتعلق بالأحكام والتقدير الجوهري للإدارة، ويرغب 77% منهم في إحصاءات أكثر عن المخاطر. وعموما فإن النتائج تشير إلى أن غالبية مستخدمي القوائم المالية، من ذوي الخبرة، لديهم رغبة في المزيد من الإحصاءات من قبل المراجع الخارجي.

وأجري (Vabstraselen, 2012) مقابلات شبه منظمة مع عدد قليل من المراجعين الخارجيين ومستخدمي القوائم المالية المحترفين لتقييم فجوة المعلومات، المرتبطة بتقرير المراجع الخارجي. وتشير النتائج إلى أنه لا المراجعون الخارجيون ولا مستخدمو القوائم المالية يرغبون في الإفصاح عن إحصاءات أو معلومات عن التكاليف بعملية المراجعة. ومع ذلك، فإن مستخدمي القوائم المالية يرغبون في مزيد من المعلومات حول مخاطر الشركة والرقابة الداخلية. وعلاوة على ذلك، فإنهم يرغبون في قيام المراجع الخارجي بتقييم السياسات المحاسبية والممارسات والتقديرات المحاسبية الهامة والأحكام المحاسبية الهامة، بصفة عامة.

ويتفق في مزيد من المعلومات حول المراجع الخارجي وعملية المراجعة والقوائم المالية. ومع ذلك تم ملاحظة فرق واحد من قبل (Vabstraelen, 2012) بأن الرغبة في المزيد من المعلومات حول عملية المراجعة ليس لها أهمية بالنسبة لمجموعة الدراسة، وإنما يرغب المستخدمون في مزيد من المعلومات حول مخاطر الشركة والرقابة الداخلية.

وتظهر الدوافع الرئيسية للتعديلات المقترحة في تقرير المراجع الخارجي في عدم وجود تحذير من قبل المراجع الخارجي للمؤسسات المالية التي كشفت عن خسائر فادحة في الفترة من 2007-2009، مما يشير إلى أن المشكلة قد تكون أكثر من "فجوة توقعات" وأن تكون المشكلة "فجوة معلومات" ووفقا لذلك فإن التعديلات المقترحة في تقرير المراجع الخارجي لا يمكن أن تكون الحل الجوهري لهذه المشكلة، وأن تطوير معايير المحاسبة ومعايير المراجعة بشأن الاستمرارية قد يكون من أفضل الطرق للتعامل مع هذه القضايا. ومن دوافع التعديل أيضًا أن المراجعين الخارجيين يطالبون بتوفير قدر أكبر من الشفافية بشأن الأمور الجوهري في القوائم المالية، فضلا عن سير أعمال عملية المراجعة. بالإضافة إلى ضرورة إجراء تعديل حقيقي ذي معني، بدلا من إجراء تعديل تدريجي مع مرور الوقت، وذلك لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، التي تمت كراجعتها (IAASB, 2012).

وأشار (Mckee & Dale, 2015) إلى أن التعديلات التي تم تقديمها من قبل IAASB تركز على ثلاثة أهداف تتمثل في؛ الرؤية Insight، الشفافية Transparency وتحسين القابلية للقراءة

Readability. ويتم تحقيق هدف الرؤية من خلال الابتكار الأكثر أهمية في المعايير الجديدة، وهو استحداث معايير أمور المراجعة الرئيسية KAM (ISA 701) أما الشفافية فتتمثل في المقترحات الرئيسية لتعزيز الشفافية في تقديم إشارة صريحة بشأن إستقلالية المراجع الخارجي في جميع تقارير المراجعة ، وتحديد اسم شريك المراجعة وذلك للشركات المدرجة بالبورصة، أما تحسين القابلية للقراءة فيتم من خلال إعادة هيكلة تقرير المراجع الخارجي.

ويخلص الباحث مما سبق إلي أن أهم الفوائد من تعديل معايير المراجعة الدولية في هذا الشأن هي ؛ تحسين قيمة الاتصال لتقرير المراجع الخارجي، وتوفير مزيد من الشفافية بشأن عملية المراجعة التي تم تنفيذها، زيادة الاهتمام من قبل الإدارة والمسؤولين عن الحكومة Those Charged with Governance بالإفصاحات في القوائم المالية، التي تم الإشارة إليها في تقرير المراجع الخارجي (علي سبيل المثال أمور المراجعة الرئيسية، الاستمرارية) والتي قد ترتقي بجودة التقارير المالية، تحديث تركيز المراجع الخارجي بشأن الأمور التي يتعين التقرير عنها، الأمر الذي قد يؤدي بشكل غير مباشر إلي زيادة الشك المهني، وأخيرا تحسين الإتصال بين المراجع الخارجي والمسؤولين عن الحكومة، علي سبيل المثال من خلال حوار فعال حول أمور المراجعة الرئيسية، التي سيتم توصيلها من خلال تقرير المراجع الخارجي.

**جوهر التعديلات في شكل ومحتوي تقرير المراجع الخارجي غير المعدل وفقا لمعيار (ISA 700) (المعدل) لسنة 2015:**

دولياً سيتم التوقف عن العمل بنموذج تقرير المراجع الخارجي المتعارف عليه بالنسبة للقوائم المالية التي تخص السنة المالية 2015 وأصبح نموذج تقرير المراجع الخارجي الجديد المعدل، وفقاً لمشروع مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي IAASB ساري المفعول بدءاً من ١٥ ديسمبر 2016. ويستهدف النموذج المقترح توفير معلومات أوضح، بشأن مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية ومسؤولية المراجع الخارجي عن مراجعة القوائم المالية، وكيفية أداء أعمال المراجعة ، وأمور المراجعة الرئيسية وأمور المراجعة الأخرى، التي قد يري المراجع الخارجي أنها تحتاج لمزيد من التركيز داخل تقريره، ومناقشات أكثر توسعاً بشأن مستويات التقييم والأحكام المستخدمة، بكل من التقرير المالي وعملية المراجعة ، وأيه معلومات إضافية يقتنع المراجع الخارجي بضرورة التركيز عليها، أو الإفصاح عنها، داخل تقريره.

**المحتوى المعلوماتي للأمور الهامة في المراجعة التي يشملها تقرير مراجع الحسابات طبقاً للمعيار (٧٠١):**

في هذا الشأن فقد طالبت الفقرة رقم ٥ من معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠١ المراجع بضرورة الإبلاغ عن أمور المراجعة الهامة عند مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية. وحسب متطلبات هذه الفقرة يكون مطلوباً من المراجع الإبلاغ عن الأمور الهامة للمراجعة في تقريره طبقاً لمتطلبات معيار المراجعة ٧٠١.

وتشير كلمة الأمور الهامة في المراجعة إلى الأهمية النسبية لهذا الأمر، حيث يقوم مراجع الحسابات بتحديد تلك الأمور طبقاً لأهميتها للأطراف المستفيدة وذلك طبقاً لتطبيق هذا الأمر والتواصل بشأنه من مسؤولي الحكومة وهذا ما أكدته عليه ( ISA 701 فقرة A1 ) ، وفي هذا الشأن فقد ورد في الفقرتين ( IAASB, 2015) الأمور الواجب على مراجع الحسابات التواصل بشأنها مع مسؤولي الحكومة.

وفي هذا الصدد فقد أشارت دراسة (وفاء أحمد، ٢٠١٧) إلى أن هناك أربعة أمور هامة يجب على مراجع الحسابات التواصل بشأنها مع مسؤولي الحكومة والتي تتمثل في:

- ١- السياسات المحاسبية: والتي تشمل على مجموعة من المفردات لعل أهمها: مدى ملائمة السياسات المحاسبية لظروف معين بالمنشأة مع إظهار كيفية وجود سياسات محاسبية بديلة ومقبولة والتي تؤثر على بنود البيانات المالية، هذا بالإضافة إلى الأسس التي يتم بناء عليها اختيار السياسة المحاسبية المتبقية وأثر هذه السياسة على الأرباح المالية والمحاسبية.
- ٢- التقديرات المحاسبية: والتي تشمل على الكيفية التي تقوم بها الإدارة بتحديد العمليات والأحداث التي تكون مبرراً قوياً نحو عمل تقديرات محاسبية بشأن التحقق أو الإفصاح في القوائم المالية، علاوة على إقرار الإدارة من عدمه بشأن التقديرات المحاسبية وأنها تتم وفقاً للإطار الفكري المناسب

لاعداد التقارير المالية، علاوة على أسس اختيار الإدارة للتقديرات المحاسبية، هذا بالإضافة إلى كيفية تعامل الإدارة مع التقديرات غير المؤكدة في القوائم المالية وأخيراً الإفصاح عن مخاطر التحريفات الجوهرية.

٣- الإفصاح عن البيانات المالية: والتي تشمل على الإفصاح بالبنود ذات الصلة بالإيرادات، والتعويضات والاستمرارية، والأحداث اللاحقة، والأمور العرضية، علاوة على الإفصاح عن كل ما يتعلق بالحياد والوضوح والبيانات في القوائم المالية.

٤- المسائل ذات العلاقة والتي تشمل على الدعاوي القضائية التي لم يتم الفصل فيها، ومدى تأثير العمليات الجوهرية التي تخرج عن نطاق النشاط على القوائم المالية علاوة على العوامل المؤثرة على القيم المسجلة للأصول والالتزامات وأسس تحديد فترة إنتاجية الأصول هذا بالإضافة إلى طرق تصحيح التحريفات التي تؤدي إلى زيادة الإفصاح.

ويرى الباحث إن الإفصاح عن الأمور الهامة السابق ذكرها في تعديلات تقرير مراجع الحسابات من شأنها أن تؤدي إلى زيادة القيمة التواصلية للمحتوى المعلوماتي لهذا لتقرير، الأمر الذي يؤدي إلى رفع الوعي لدى مستخدمي القوائم المالية وخاصة المستثمرين في التواصل إلى كيفية صياغة الضوابط نحو إتخاذ القرار الرشيد.

### أسس الأمور الهامة للمراجعة التي يشملها تقرير مراجع الحسابات:

- تناول معيار المراجعة الدولي ISA701 أمور المراجعة الهامة، حيث عرفت (الفقرة ٨) أمور المراجعة الهامة بأنها الأكثر جوهرية في مراجعة القوائم المالية عن الفترة الحالية، التي يستند إليها مراجع الحسابات في إبداء رأيه المهني، ويتم اختيار تلك الأمور من بين الأمور التي تم التواصل بشأنها مع مسئولي الحوكمة، وفي سياق ذلك فقد أسفرت دراسة (وفاء أحمد ٢٠١٧) عن مجموعة من الأسس التي يتم بناء عليها تحديد الأمور الهامة للمراجعة طبقاً للمعيار السابق والتي تمثلت في الآتي:
- ١- يجب على مراجع الحسابات للوصول إلى أمور المراجعة الهامة من بين الأمور التي تم التواصل بشأنها مع مسئولي الحوكمة علماً بأن تلك الأمور التي تتطلب عناية خاصة أثناء عملية المراجعة.
  - ٢- يتم وضع مجموعة من الضوابط أثناء تحديد أمور المراجعة الهامة بحيث يتم إعطاء أهمية نسبية لتلك الأمور.
  - ٣- إن قيام مراجع الحسابات بتحديد أمور المراجعة الهامة يقتصر على الأمور التي تعتبر أكثر جوهرية في الفترة الحالية، حتى يتم عرض قوائم مالية مقارنة (ISA701 فقرة A10) وفي ذات السياق فقد أشارت دراسة (Simnett & Huggins, 2014) إلى أن الإبلاغ عن أمور المراجعة الهامة يحقق مجموعة من المزايا للأطراف المستفيدة لعل أهمها:
    - أ- زيادة الشفافية في أعمال المراجعة التي تم تأديتهم.
    - ب- مساعدة المستثمرين في فهم أفضل للمنشأة ونتائج المراجعة.
    - ت- دعم وتعزيز التواصل بين مراجع الحسابات ولجنة المراجعة فيما يتعلق بأمور المراجعة الهامة.
    - ث- زيادة الشك المهني لمراجع الحسابات الأمر الذي يساهم في زيادة جودة المراجعة.
- واستكمالاً لما سبق فقد خلصت دراسة (Glover & reidenbach, 2012) إلى الحالات التي لا يقوم مراجع الحسابات فيها بالإفصاح عن أمور المراجعة الهامة والتي تمثلت في:
- منع الإفصاح عن تلك الأمور الهامة بموجب قانون أو ضوابط رقابية.
  - أن يقرر مراجع الحسابات عدم الإفصاح عن تلك الأمور نتيجة العواقب المتوقعة من عرضها على العامة.
  - إذا ك انت تلك الأمور الهامة متعلقة بإعطاء رأي متحفظ أو عكسي وفقاً للمعيار (ISA705).

### نطاق الأمور الهامة للمراجعة التي يشملها تقرير مراجع الحسابات:

أصدر مجلس معايير المحاسبة للشركات العامة الأمريكية في عام ٢٠١٦ معيار مراجعة مقترح بعنوان أمور المراجعة الحرجة Critical Audit Matters والذي عرفها بأنها " أي مسألة تم التواصل أو

مطلوب التواصل بشأنها مع لجنة المراجعة وتتعلق بالحسابات أو الإفصاحات الهامة بالوقائيم المالية وتمثل تحدياً خاصاً لمراجع الحسابات وتتسم بالتقدير الشخصي أو التعقد في الحكم عليها وفي هذا الشأن فقد قام مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي IAAB بتحديد نطاق الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة في مجموعة من النقاط تمثلت في الآتي:

١- يمكن وصف الأهمية على أنها الأهمية النسبية لأمر ما، مأخوذاً من سياق معين، ويتم الحكم على أهمية أمراً ما من قبل المراجع في السياق الذي يتم فيه النظر إليها، ويمكن تحديد الأهمية في سياق العوامل الكمية والنوعية، مثل الحجم النسبي والطبيعة والتأثير على الموضوع ومصالح الأطراف المستفيدة.

٢- مطالبة مستخدمي القوائم المالية وخاصة المستثمرين بمزيداً من الشفافية بشأن أمور المراجعة الهامة، حيث أعرب المستخدمون عن رغبة خاصة في فهم الأحكام المهمة التي أجراها المراجع عن تكوين الرأي في القوائم المالية ككل، لأنها غالباً ما تكون ذات علاقة بمجالات واجتهادات مهمة للإدارة عند إعداد القوائم المالية.

٣- أن مطالبة المراجعين بالإفصاح عن أمور المراجعة الهامة في تقرير المراجع قد يعزز الإتصال بين المراجع والمكلفين بالحوكمة حول تلك الأمور، وقد يتزايد اهتمام الإدارة والمكلفين بالحوكمة بالإفصاحات الواردة في القوائم المالية التي تم الإشارة إليها في تقرير المراجع.

٤- يوضح معيار (٣٢٠) المتعلق بالأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة في الفقرة الرابعة أنه من المنطقي أن يفترض المراجع أن مستخدمي القوائم المالية:

- أ- لديهم معرفة معقولة بالأمور المحاسبية والاقتصادية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات الواردة في القوائم المالية بعناية أكثر.
- ب- يفهمون أن القوائم المالية تم إعدادها وعرضها ومراجعتها عند مستويات الأهمية النسبية.
- ج- يعرفون بحالات عدم التأكد الملازمة لتقدير القيم استناداً إلى الاجتهادات والأخذ في الحسبان الأحداث المستقبلية.

د- يمكنهم إتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية.

هـ- سمح المعيار الدولي ISA701 لمراجعي الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الهامة على أساس طوعي للمنشآت الغير مدرجة بالبورصة وذلك في غياب متطلبات ملزمة لذلك.

و- وضع المعيار الدولي السابق نطاق محدد في تحديد أمور المراجعة الهامة، حيث جاء ذلك من خلال مرحلتين (الأولى) يتم بموجبها تحديد المراجعة الجوهرية بينما تمثل المرحلة الثانية تحديد الأمور التي تحتاج إلى عناية خاصة ضمن الأمور الجوهرية تمهيداً للوصول إلى الأمور الأكثر جوهرية لتكون بمثابة أمور المراجعة الهامة.

ويرى الباحث بناء على العرض السابق أن معيار المراجعة رقم ٧٠١ بشأن إلزام مراجع الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الهامة في تقريره سوف يكون أثر إيجابي في دعم وتعزيز القيمة التواصلية لتقرير مراجع الحسابات لدى المستخدمين وخاصة المستثمرين من خلال إمدادهم بالمعلومات الإضافية الأكثر أهمية عن القوائم المالية محل المراجعة بما يمكنهم من فهم الأمور المتعلقة بالحكم المهني لمراجع الحسابات، كما أنه يعطي فرصة أكبر للأطراف المستفيدة في المشاركة مع الإدارة والمسئولية عن الحوكمة بشأن أمور المنشأة الهامة.

## مفهوم جودة المراجعة

يعد مصطلح جودة المراجعة من المصطلحات الشائع تداولها في الآونة الأخيرة على المستويين الأكاديمي والعملي، إلا أن الكتابات لم تتفق حول المقصود بجودة المراجعة والنطاق الذي يجب أن تغطيه، حيث يمكن التميز في هذا الشأن بين الاتجاهات التالية (أحمد شرف، ٢٠١٤):

- **الاتجاه الأول:** ويتبنى مدى التزام المراجعين بالمعايير المهنية الصادرة عن الجهات المهنية والعلمية، ويؤيد هذا الاتجاه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، وقدم أنصار هذا الاتجاه العديد من التعاريف لجودة المراجعة منها(أحمد حسين، ٢٠١٤):

- مدى التزام المراجع بالمعايير المهنية المتعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقارير ومعايير المراجعة المتعارف عليها.
  - التحقق من مدى الالتزام بمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً أو معايير المحاسبة الملزم بتطبيقها في ضوء إرشادات معايير المراجعة المتعارف عليها.
  - التزام المراجع بإصدارات الهيئات العلمية والمنظمة لمهنة المراجع.
  - **الاتجاه الثاني:** ويتبنى التركيز على فريق العمل حيث يتم تنفيذ عملية المراجعة من خلال فريق من المهنيين، وفي هذه الحالة يتم الحكم على جودة عملية المراجعة من خلال مدى الالتزام بالخط والبرامج الموضوعية لأداء المراجعة وقدم أنصار هذا الاتجاه العديد من التعاريف لجودة المراجعة منها (أحمد صابر، ٢٠١٢):
    - أن تتم المراجعة بواسطة فريق مؤهل علمياً وعملياً للقيام بعملية المراجعة.
    - مدى التزام فريق المراجعة المؤهل للخطط والبرامج الموضوعية لتنفيذ عملية المراجعة.
    - التكامل والتناسق بين أعضاء فريق جودة المراجعة المكلف بتنفيذ عملية المراجعة مما يزيد من قدرة الفريق على الالتزام بالخطط والبرامج الموضوعية وزيادة القدرة على الحد من الأخطاء أو الغش بالقوائم المالية.
  - **الاتجاه الثالث:** ويتبنى التركيز على قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات حيث يرى أنصار هذا الاتجاه أن جودة المراجعة هي قدرة المراجع على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب في القوائم المالية وقدم أنصار هذا الاتجاه العديد من التعاريف لجودة المراجعة منها (إسلام عبد الفتاح، ٢٠١١):
    - قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف التحريفات الجوهرية والأخطاء والثغرات في القوائم المالية والإبلاغ عنها وتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية المراجعة.
    - قدرة المراجع على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية المراجعة.
    - قدرة المراجع على اكتشاف واستبعاد الخطأ والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية، وأن فشل مراجع الحسابات في اكتشاف الأخطاء والتحريفات يمثل خفض في مستوى جودة المراجعة.
  - **الاتجاه الرابع:** ويتبنى التركيز على أدوات الرقابة على جودة المراجعة سواء كانت أدوات الرقابة خارجية مثل الالتزام بمعايير المراجعة والأداء المهني أو شخصية تتعلق بمراجع الحسابات أو فريق العمل، وقدم أنصار هذا الاتجاه الجديد من التعاريف منها (إيمان أحمد، ٢٠١١):
    - التركيز على السياسات والإجراءات المطبقة في الشركة محل المراجعة لنعلم أن أعمال المراجعة المنفذة قد تم أداءها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.
    - الالتزام الكامل من قبل مراجع الحسابات بالمعايير المهنية الخاصة بالمراجعة بما يحقق مستوى جيد من جودة الأداء المهني.
    - التزام فريق العمل بمعايير المراجعة، أما معايير الأداء في مكتب المراجعة فتتمثل في الخصائص الشخصية التي تتوفر في الأفراد كالنزاهة والموضوعية والاستقلال وتوافر المهارة والكفاءة في الأفراد.
    - الأداء الجيد الذي يجب أن يتبع في كل عملية مراجعة للتأكد من كفاءة وفعالية الإجراءات المتبعة.
  - **الاتجاه الخامس:** ويتبنى التركيز على البعد الزمني للمراجعة، حيث يقسم جودة المراجعة من حيث البعد الزمني إلى جودة قبلية وجودة بعدية كما يلي (سعد زغلول عبده، ٢٠١٧):
    - **الجودة قبلية للمراجعة:** وتتحدد عند التعاقد مع العميل وتعرف بأنها احتمال أن يكشف تقرير المراجع عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية.
    - **الجودة البعدية للمراجعة:** وتتحدد بعد إصدار المراجع للتقرير وينظر إليها على أنها خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية غير التي يتم التقرير عنها.
- وتجدر الإشارة إلى أن كل من الجودة قبلية والجودة البعدية متكاملان وليس بديلان، وأن تحقق مستوى مرتفع من الجودة للمراجعة يتطلب تحقيق كل منها بدرجات أو مستوى معين.



ومن التحليل السابق للاتجاهات المختلفة لجودة عملية المراجعة يخلص الباحث إلى الآتي (سماح طارق، ٢٠١٥):

- أ- أن اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي تحتوي عليها القوائم المالية ليس المعيار الوحيد الذي يمكن من خلاله الحكم على جودة المراجعة، كما أن اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية ليس الهدف الأساسي من عملية المراجعة.
- ب- الحكم على جودة عملية المراجعة بمدى التزام المراجع بالمعايير والإرشادات المهنية فقط ليس كافياً، حيث يمثل الألتزام بالمعايير المهنية الحد الأدنى لجودة المراجعة.
- ت- تتحقق جودة المراجعة عندما تتوفر الشروط الآتية (سماح طارق، ٢٠١٥):
  - صعوبة تحديد مفهوم وحيد لجودة المراجعة، وذلك لعدم محددات مرجعية لقياسها، وصعوبة وضع حدود واضحة للنطاق الذي يجب أن تغطيه جودة المراجعة، وتعدد الأطراف المهمة بجودة المراجعة واختلاف وجهة نظرهم، مما يجعل هذا المفهوم نسبي.
  - أنه بالرغم من تعدد المفاهيم ذات الصلة بجودة مراجعة الحسابات والتي يركز كل منها على جانب معين، إلا أن العبرة عند الحكم على جودة عملية المراجعة ليست بمدى التزام المراجع بالمعايير والإرشادات المهنية بل يجب أن تمتد لتشمل توفير الحماية للأطراف العديدة التي تعتمد على تقرير المراجع، وعلى ذلك فإن جودة المراجعة يمكن النظر إليها كمفهوم متعدد الأبعاد نظراً لتعدد الأطراف ذوي الصلة بعملية المراجعة بجودة عالية.
  - يدور مفهوم جودة المراجعة حول مدى التزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها، يتم الحكم على جودة المراجعة من خلال مدى الالتزام بالخطط والبرامج الموضوعية لأداء عملية المراجعة، وقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية، ولكي تكون المراجعة جيدة على المراجع الإلمام بالسياسات والإجراءات المطبقة في الشركة محل المراجعة.

### العوامل المؤثرة في جودة المراجعة:

تعتبر العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من الأمور الهامة التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لجودة المراجعة، وذلك نظراً لصعوبة تحدي مفهوم دقيق لها. توجد العديد من العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة والتي يمتد تأثيرها من وجهات نظر مختلفة مثل المنشأة محل المراجعة، مكتب المراجعة، ومن عملية المراجعة، ووجهة نظر المراجع أو فريق المراجعة ويمكن عرض هذه العوامل طبقاً لوجهات النظر المختلفة كما يلي (على كاظم، ٢٠١٣):

#### أ) العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة:

توجد مجموعة من العوامل تؤثر في جودة المراجعة وتتعلق بمكتب المراجعة مثل حجم مكتب المراجعة سمعة مكتب المراجعة، وحجم العمل وفترة التعاقد مع العمي، والدعاوي القضائية المرفوعة على مكاتب المراجعة، والتخصص الصناعي لمكاتب المراجعة، والتعليم المهني المستمر، وخبرة العاملين بالمكاتب ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

#### ١- حجم مكتب المراجعة:

يقصد بحجم مكتب المراجعة الإمكانيات المادية والكوادر الفنية المؤهلة للقيام بعملية المراجعة بكفاءة أكثر من نظيرها في مكاتب أخرى، وأن مكاتب المراجعة ذات الحجم الكبير لديها قدرة تحذيرية كبيرة للإدارة لتدارك أي خطأ أو سهو قبل كتابة التقرير لما لها من سمعة كبيرة تعمل على حمايتها أو تخالف من فقدها، ومخزون من الخبرة الكافية لمواجهة مخاطر المراجعة.

تتميز مكاتب المراجعة الكبيرة بوجود عدد كبير من المراجعين وفي كافة التخصصات واتساع نشاطها داخل الدولة وقد يكون لها فروع دولية وكثيرة عدد العملاء بها ويتوافر لديها كافة فئات التوظيف ويقسم المكتب داخلياً إلى عدد من الأقسام الفنية المتخصصة مع امتلاك الخبرات النادرة، بينما مكاتب المراجعة الصغيرة قد يكون بالمكتب عدد محدود من المراجعين وممارستها لنشاطها يكون في حدود المدينة نفسها وقلة

العملاء بها وقد لا تتوفر فيها كافة فئات التوظيف وقد لا يقسم المكتب داخليا إلى العديد من الأقسام الفنية، وقد لا يمتلك خبرات نادرة.

نظراً لأهمية عامل حجم مكتب المراجعة وتأثيره على جودة المراجعة ق نال اهتماماً كبيراً من قبل الدراسات والتي جاءت نتائجها مختلفة ويمكن تناولها في اتجاهين.

• **الاتجاه الأول:** يرى أنصار هذا الاتجاه وجود علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وقدمانصاره المبررات التالية (فراس خضير، ٢٠١٤):

- حجم مكتب المراجعة أحد خصائص جانب العرض لخدمة المراجعة ذات التأثير على جودة المراجعة.
- مكاتب المراجعة الكبيرة ذات سمعة عالية نقل أخطائها مقارنة بالمكاتب الصغيرة، ولأنها تقدم خدمات مراجعة ذات جودة عالية.
- مكاتب المراجعة الكبيرة تمتلك الموارد والخبرات اللازمة لأداء عملية المراجعة على أكمل وجه والحد من الأخطاء والغش بالقوائم المالية.
- مكاتب المراجعة لديها استراتيجيات وبرامج لأداء الأعمال تحقق بشكل كبير الالتزام بالقواعد والمعايير المهنية للمراجعة.

• **الاتجاه الثاني:** يرى أنصار هذا الاتجاه عدم وجود علاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة وقد أنصار هذا الاتجاه العدي من المبررات منها: (منى حلمي، ٢٠١٣)

- أن انهيار شركة Enron وكان مكتب المراجعة المكلف به هو Anderson وآخرون هو مكتب كبير في الحجم.
- قلة عدد العملاء للمكاتب الصغيرة قد يكون راجعاً إلى تمسك تلك المكاتب بمعايير الاستقلال وعنايتها عند قبول عملاء جدد.
- إن كبر حجم مكتب المراجعة وزيادة عد العاملين به قد يؤدي إلى تخبط أو عدم وجود اتساق في السلطات وتوزيع المهام.

### سمعة مكتب المراجعة:

تعتبر سمعة مكتب المراجعة أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب، والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة مميزة.

لا تتوقف سمعة مكتب المراجعة على حجم وعدد العملاء المنتمين إليه أو نوع ذلك المكتب فقط إلا اعتبرت المكاتب الصغيرة عديمة السمعة وأن هناك مكاتب صغيرة وغير منتمية إلى أحد المكاتب الكبيرة تتمتع بسمعة جيدة داخل وخارج بلادها، وإنما سمعة مكتب المراجعة هي عبارة عن تضافر العدي من العوامل المتداخلة مع بعضها البعض والتمثلة في الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد سلوك وأداب المهنة والخبرة المهنية لأعضاء مكتب المراجعة والخبرة في نشاط العميل والاتصالات الجيدة بين أعضاء المكتب والعملاء والصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب، والارتباط بأحد المكاتب العالمية وحجم مكتب المراجعة، وتقييم مدى قبول العميل والاستمرار معه في عملية المراجعة، والدعوي القضائية المرفوعة ضد المكتب ووجود نظام للرقابة على جودة المراجعة (Christensen, B. et al., 2016).

وتوصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب المراجعة وجودة المراجعة، أي أنه كلما زادت سمعة مكتب المراجعة زادت معها جودة المراجعة، لأن مكاتب المراجعة ذات السمعة الجيدة تسعى للحفاظ عليها من خلال تحسين جودة الأداء أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وهذا يتطلب وضع خطط وبرامج سليمة لتنفيذ عملية المراجعة، وبذل العناية المهنية الواجبة لتحقيق ذلك، والالتزام الكامل والسليم بمعايير المحاسبة ومعايير المراجعة المطبقة. (نهى جمال، ٢٠١٦)

### فترة تعاقد المراجع مع العميل:

يقصد بفترة تعاقد المراجع مع العميل بأنها فترة تعيين المراجع أو تكليفه بالمهام وهي الفترة ما بين تلقي أول خطاب تكليف إلى حين عزل المراجع أو إقالته أو قبول استقالته.

ولقد نال هذا العامل اهتمام كبيرا من قبل الباحثين: حيث تمت العديد من الدراسات ي هذا الاتجاه والتي جاءت نتائجها في اتجاهين مختلفين هما (نجوى محمود، ٢٠١٤):

- **الاتجاه الأول:** أن طول فترة تعاقد المراجع مع العميل تحسن من جودة المراجعة، وقدم أنصار هذا الاتجاه العديد من المبررات منها: (نهى جمال، ٢٠١٦)

- زيادة خبرة المراجع.
- فهم المراجع لطبيعة عمل العميل.
- اكتشاف مناطق ضعف وقوة الرقابة الداخلية.
- تقليل أثر ضغط الإدارة إما بتوطيد العلاقة معها أو بتمسكها به لأتباعها.
- تفادي الأخطاء السابقة.
- الإلمام بكافة جوانب العمل داخل منشأة لعميل.
- الإلمام بشكل وهيك الإدارة والمستويات الوظيفية وأثر ذلك على العمليات المحاسبية.
- **الاتجاه الثاني:** أ، طول فترة تعاقد المراجع مع العميل يؤدي إلى انخفاض مستوى جودة المراجعة، وقدم أ، صار هذا الاتجاه من المبررات منها: (Corbella, S., et al., 2015)
- نشأة الثقة والرضا بين العميل والمراجع مما يؤدي إلى التقليل من إجراءات المراجعة وعدم القدرة على اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية.
- نشأة علاقة شخصية مع العميل قد تؤدي إلى فقد مراجع الحسابات جزء من استقلاله.
- أن مستخدمي المعلومات المنشورة ينظرون إلى طول فترة العلاقة بين مراجع الحسابات والعميل على أ، ها خاصة سئة تنعكس على مصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة.

#### الدعاوي القضائية المرفوعة على مكتب المراجعة:

يتوقع مستخدموا القوائم المالية من المراجعين اكتشاف أي اخطاء جوهرية موجودة بالقوائم المالية والتقارير عنها، حيث أن عدم اكتشاف المراجعين لها يعتبر في نظر المستخدمين قصور في عملية المراجعة مما يترتب عليه رفع الدعاوي القضائية ضد المراجعين، لاسيما في حالة وجود خسائر مالية لمستخدمي المعلومات المحاسبية (Corbella, S., et al., 2015).

وتتبع أهمية عامل الدعاوي القضائية من الأضرار التي يلحقها بمكتب المراجعة والمهنة، فمن الأضرار التي قد يلحقها بمكتب المراجعة أنه قد يؤدي إلى فقدان العملاء نتيجة لفقدان السمعة بالإضافة إلى دفع التعويضات وضياع وقت وجهد المراجع في بحث القضايا المرفوعة ضده أما على مستوى المهنة فإن فقدان الثقة يتبر أهم الأضرار التي قد تلحقها الدعاوي القضائية بالمهنة.

ولقد اهتمت العديد من الدراسات الكشف عن طبيعة العلاقة بين الدعاوي القضائية ضد مكتب المراجعة وجودة المراجعة، وتوصلت تلك الدراسات إلى وجود علاقة عكسية بينهما لأن وجود دعاوي قضائية يفقد مكتب المراجعة الكثير من سمعته، بالإضافة إلى حجم التعويضات أو الغرامات التي يقوم بدفعها مراجع الحسابات مما يؤثر على الأتباع التي يتقاضها المراجع، وبالتالي التأثير على خطط وبرامج عملية المراجعة مما يؤثر سلباً على جودة المراجعة. (نهى جمال، ٢٠١٦)

#### التخصص الصناعي لمكتب المراجعة:

يقصد بالتخصص في مهنة المراجعة أن يتخصص المراجع في مراجعة قطاع من النشاط الاقتصادي مثل التخصص في مراجعة البنوك أو الشركات الصناعية أو التجارية وغيرها، ويقاس من خلال نسبة عملاء مكتب المراجعة في نشاط معين إلى إجمالي عملائه أو حصة مكتب المراجعة من إجمالي عملاء نشاط معين. وتعود أهمية تخصص مكتب المراجعة في مراجعة نشاط معين إلى عديد من المنافع منها (Furiady, et al., 2015):

- تخفيض تكاليف المراجعة من خلال تطوير معرفة وخبرة المراجعين بصناعة معينة مما يجعلهم بارعين في معالجة المشكلات التي تواجههم، وتوزيع تكاليف التدريب الخاصة بالصناعة على مجموعة من العملاء مما يساعد من الاستفادة من وفورات الحجم.

- اختبار العميل لمراجع متخصص يعود بفائدة على كل من العميل والمراجع، فبالنسبة للعميل يقلل من الوقت اللازم لقضائه مع المراجع لتعريفه بطبيعة النشاط بالإضافة إلى الأثر الإيجابي على القوائم المالية وبالنسبة للمراجع يحقق رضا العميل ويحسن من جودة المراجعة.
  - التخصص الصناعي لمكتب المراجعة يقوي سوق مهنة المراجعة من خلال رفع مستوى المنافسة والخبرة المهنية وتطوير الأداء المهني ويسهل لمكتب المراجعة الحصول على حصص مناسبة من سوق خدمات المراجعة.
  - زيادة قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف مواطن الغش أو الاحتيال والأخطاء في القوائم المالية.
  - زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المتأصلة في عملية المراجعة وبالتالي تحسين جودة المراجعة.
  - زيادة القدرة على وضع وتنفيذ برامج وخطط سليمة لإتمام عملية المراجعة.
- نتيجة لتوسع المسؤولية لمقابلة على المراجع بحيث لم يبع كافيًا اقتصار رأيه على الجانب المالي التقليدي وإنما أصبح المراجع مطالبًا ببيان رأيه في كفاية إدارة المشروع وهذا ما يتطلب ضرورة إلمام المراجع بطبيعة النشاط الذي يقوم بمراجعته لتصل إلى التخصص في المراجعة كان يتخصص المراجع في نوع معين من الأنشطة لخبرته التي تراكمت من خلال تدقيق شركات ذات نشاط مماثل (Nawaiseh, M., 2016).
- فيما يتعلق بعلاقة هذا العامل بجودة المراجعة فقد توصلت عديد من الدراسات إلى أن التخصص في مراجعة نشاط معين يعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وأ، هناك علاقة إيجابية بين جودة المراجعة والتخصص في مراجعة نشاط معين وينبغي على مكاتب المراجعة أن تزيد من درجة التخصص في أنشطة وصناعات معينة لزيادة جودة المراجعة. (نهى جمال، ٢٠١٦)

### المحددات المتعلقة بجودة عملية المراجعة وعلاقتها بتقرير المراجعة المعدل.

توفر عملية توصيل أمور المراجعة الرئيسية معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية لمساعدتهم في فهم هذه الأمور والتي تكون في ضوء الحكم المهني للمراجع الخارجي لها أهمية جوهرية عند مراجعة القوائم المالية المتعلقة بالفترة التي تتم بها عملية المراجعة، كما تساعد المستخدمين في فهم الشركة محل المراجعة والمجالات التي تتضمن أحكام وتقديرات جوهرية لإدارية الشركة، كما قد توفر أساس الإمكانية التواصل مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن أمور تتعلق بالشركة والقوائم المالية التي يتم مراجعتها، وفي رأي الباحث أن هذا قد يوفر أساسًا لاستنباط محددات الإفصاح عن عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، وعلى الرغم من ندرة الأبحاث التي تناولت محددات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، إلا أن الباحث يرى أنه يمكن تصنيفها إلى أربعة محددات رئيسية يضمن كل محدد رئيسي مجموعة من المحددات الفرعية، حيث ربط الباحث بين عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها وآليات الحوكمة في الشركة، وبالتالي قد تكون محددات عدد أمور المراجعة الرئيسية مرتبطًا بالشركة محل المراجعة أو ربما ترتبط بالمراجع الخارجي، وقد ترتبط بلجنة المراجعة، أو قد ترتبط بفاعلية إدارة المراجعة الداخلية وأخيرًا بإدارة الشركة محل المراجعة (Brown et al., 2015).

أ) استقلال مراقب الحسابات:

يعتبر استقلال المراجع الخارجي حيز الزاوية لمهنة المراجعة وأساس الثقة في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، ويشمل استقلال المراجع الخارجي الحق في الإشراف على فريق المراجعة وتوجيه المهام المكلفين بها دون أي تدخل من إدارة الشركة التي يقوم بمراجعتها، والحرية التامة في اختيار إجراءات وطرق الفحص التي يقوم بها، فضلًا عن حرية التعبير عن رأيه في التقارير المالية التي يقوم بمراجعتها بدون الخوف من اتخاذ إدارة الشركة إجراءات انتقامية ضده.

ويرى الباحث أن الشك في استقلال المراجع الخارجي أحد أهم أسباب التأثير في جودة المراجعة الخارجية، ويعلل الباحث ذلك بأن المراجع الخارجي قد يتمكن من اكتشاف التحريفات الجوهرية ولكن قد

يفشل في الإفصاح والتقرير عن تلك التحريفات بسبب الضغوط التي يتعرض لها من عميل المراجعة، وبالتالي يتوقع الباحث أن انخفاض مستوى استقلال المراجع الخارجي قد يترتب عليه التأثير في عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة نتيجة للضغط الذي تمارسه الإدارة على المراجع الخارجي بمعنى أن الإفصاح عن عدد منخفض من أمور المراجعة الرئيسية، وعلى العكس تماما من ارتفاع مستوى استقلال المراجع الخارجي يترتب عليه الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية التي ينظر إليها المراجع الخارجي على أنها تقدم معلومات لأصحاب المصالح وقد تؤثر على قراراتهم (Carcello, J, 2012).

#### ب) حجم مكتب المراجعة:

من بين الأسس التي يتم الاعتماد عليها في التمييز بين مكاتب المراجعة نجد حجم مكتب المراجعة والذي يختلف كونه كبيراً أو صغيراً وتتنوع المعايير التي يتم الاستناد إليها في تصنيف مكاتب المراجعة حيث قد يتم الاعتماد على أساس عدد الشركاء، عدد العاملين بالمكتب وسعة مكتب المراجعة، نسبة عدد الأعضاء الحاصلين على شهادات مهنية، الانتشار على المستوى الجغرافي والدولي، عدد العملاء، امتلاك الخبرات النادرة.

#### ج) نسبة الأتعاب التي يحصل عليها من الشركة إلى إجمالي أتعاب المراجعة للمكتب:

تناولت بعض الدراسات العلاقة بين الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة من العميل وعلاقة ذلك باستقلال المراجع الخارجي وبالتالي جودة المراجعة الخارجية فمن ناحية، تمثل أتعاب المراجعة الخارجية مقياساً للجهد المبذول في عمليات المراجعة، وبالتالي زيادة جهد المراجع الخارجي قد يترتب عليه تحسين جودة المراجعة، ومن ناحية أخرى قد يترتب على زيادة حجم الأتعاب التي يحصل عليها المراجع الخارجي إلى الاعتماد الاقتصادي في إيرادات المكتب على عميل المراجعة، وهنا يتولد إدراك لدى المراجع الخارجي بالخوف من فقدان العميل وبالتالي فقد تلك الإيرادات الرئيسية في المكتب، وبالتالي الاعتماد المالي على عميل المراجعة قد يترتب عليه التساهل في تنفيذ إجراءات المراجعة وهو ما ينعكس على انخفاض جودة المراجعة الخارجية (Carcello, J, 2012).

#### د) التخصص القطاعي لمكتب المراجعة:

حاولت بعض الدراسات الربط بين التخصص القطاعي لمكتب المراجعة وجودة المراجعة الخارجية من خلال الإفصاح عن الأخطاء الجوهرية، وهذا ما تناولته دراسة Dehkordi and Makerem, 2011، والتي تناولت دراسة العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وبين كل من نوع المراجع الخارجي كونه حكومي أو خاص والتخصص القطاعي لمكتب المراجعة، واستنتجت الدراسة ارتفاع مستوى جودة المراجعة في مكتب المراجعة المتخصصة في قطاعات معينة مقارنة بمكاتب المراجعة غير المتخصصة، حيث تحصل مكاتب المراجعة وترتيب المحللين الماليين لجودة الإفصاح لهذه المكاتب، حيث تحصل مكاتب المراجعة المتخصصة على مستوى ترتيب أعلى مقارنة بمكاتب المراجعة غير المتخصصة، أن مكاتب المراجعة المتخصصة في قطاعات معينة لها القدرة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والتضليل في القوائم المالية.

ويعلل الباحث ذلك بأن مكاتب المراجعة المتخصصة في قطاع معين يكون لديها فرصة للحصول على خبرة واسعة ومتعمقة في هذا القطاع تتعلق بالعمليات التشغيلية ومستويات الأخطار، وهو ما ينعكس على قدرات فريق المراجعة المتخصصة في كشف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، وبالتالي يتوقع الباحث أن مكاتب المراجعة المتخصصة يكون لديها من الخبرات المتعمقة المتعلقة بالمعرفة المرتبطة بهذا التخصص والتي تجعلهم قادرين على كشف التحريفات والأخطاء الجوهرية (إن وجدت) عند مراجعة القوائم المالية مقارنة بمكاتب المراجعة غير المتخصصة، وبالتالي يتميز المراجع الخارجي المتخصص عن غيره من المراجعين في القدرة على تحديد مجالات المراجعة التي يكون لها تأثير جوهري على مستخدمي القوائم المالية (Carcello, J, 2012).



## ه) عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة:

تعتبر عملية المراجعة بصورة عامة بمثابة عقد وكالة بين أصحاب المصالح في الشركة من جهة، ومكتب المراجعة من جهة أخرى، وبالتالي إذا لم تتحقق منفعة المعلومات المحاسبية لأصحاب المصالح نتيجة لعدم قيام مكتب المراجعة بإجراءات المراجعة بالجودة والكفاءة والفعالية المطلوبة أو فشله في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالتقارير المالية، يؤدي ذلك إلى رفع دعاوي على مكتب المراجعة وفي بعض الأحيان قد تكلفه الخروج من المهنة وما حدث في الولايات المتحدة ليس ببعيد مع مكتب آرثر أندرسون، كما يؤثر ذلك على مصداقية مكتب المراجعة وما يرتبط به من سمعة سيئة. كما أنها تمثل حافزا لمكاتب المراجعة على تقديم خدمات ذات جودة مرتفعة للحفاظ على أو تصحيح سمعتها في سوق المراجعة وتجنب دفع تعويضات مستقبلية

وفي ضوء ما سبق، يتوقع الباحث أن ارتفاع عدد دعاوي المساءلة القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة قد تكون حافزا لمكتب المراجعة نحو الإفصاح عن أي أمور ترتبط بمراجعة القوائم المالية عندما توجد المبررات اللازمة للإفصاح عنها.

## و) مدى تعقد عملية المراجعة:

تتعرض مدى تعقد عملية المراجعة على طبيعة وتفاصيل برنامج المراجعة الذي يتم الاعتماد عليه في جمع الأدلة، ويرى الباحث أن تعقد عملية المراجعة قد ينتج لسببان، أولهما يرتبط بالمراجع الخارجي وما يمتلكه من هيكل معرفة وخبرة ومهارة في مجال المراجعة، وثانيهما يتعلق بالشركة محل المراجعة مثل تعقد بيئة معالجة البيانات، تعدد الفروع للشركة (الانتشار الجغرافي) أو وجود فروع للشركة في دول أخرى تختلف بها طرق معالجة البيانات، أو تعدد الأنشطة التي تمارسها الشركة (Brown et al., 2015).

كما تساهم التطورات التكنولوجية في خلق تحديات جديدة للمراجع الخارجي خاصة وإن كانت الشركة محل المراجعة متخصصة في مجال التكنولوجيا والتي تقوم من خلالها بتخزين البيانات وتطبيقات البرامج الجاهزة عن طريق الانترنت وهي ما يطلق عليها الحوسبة السحابية، حيث يصل المستخدم لهذه الخدمات عن طريق الانترنت ويرى الباحث مثل هذا التخصص يخلق تحديات للمراجع الخارجي أو نقص الأدلة المتعلقة بها أو حتى مواجهة المراجع الخارجي للعديد من الأمور في عملية المراجعة.

## أسس تحديد مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة المعدل:

يتناول معيار المراجعة الدولي ISA701 التعريف بمسائل المراجعة الرئيسية والأطر العامة لكيفية تحديد مسائل المراجعة الرئيسية والإبلاغ عنها، حيث عرفت (الفقرة ٨) مسائل المراجعة الرئيسية بالمسائل الأكثر جوهرية في مراجعة القوائم المالية عن الفترة المالية الحالية، التي يستند إليها مراقب الحسابات في إبداء رأيه المهني. ويتم اختيار تلك المسائل من بين المسائل التي تم التواصل بشأنها مع المسؤولين عن الحكومة وقد أسفرت الدراسة التحليلية للباحث أن الأسس التي يتم بناءا عليها تحديد مسائل المراجعة الرئيسية في هذا المعيار تتمثل فيما يلي:

- يجب علي مراقب الحسابات للوصول إلي مسائل المراجعة الرئيسية أن يحدد من بين المسائل التي تم التواصل بشأنها مع المسؤولين عن الحكومة تلك المسائل التي تتطلب عناية خاصة لدي تأديته المراجعة , (ISA 701 , فقرة 9)
- يتم تصميم إجراءات اتخاذ القرارات بشأن تحديد مسائل المراجعة الرئيسية بحيث يتم اختيار عدد أقل من مسائل المراجعة التي تم التواصل بشأنها مع المسؤولين عن الحكومة ، وذلك استنادا إلي حكم مراقب الحسابات بشأن المسائل التي تعتبر أكثر جهرية More Significance في مراجعة القوائم المالية في الفترة الحالية ISA (701 , فقرة A9).
- إن قيام مراقب الحسابات بتحديد مسائل المراجعة الرئيسية يقتصر علي المسائل التي تعتبر أكثر جوهرية في الفترة الحالية. حتي عندما يتم عرض قوائم مالية مقارنة ISA (701 , فقرة A10) وعلي الرغم من أن تحديد مراقب الحسابات لمسائل المراجعة الرئيسية لا يتطلب أن يقوم بتحديث

هذه المسائل عن التقارير السابقة، إلا أنه قد يكون مفيدا له أن يقرر ما إذا كانت مسائل المراجعة الرئيسية في فترات سابقة لازالت قائمة في الفترة الحالية (ISA 701, فقرة A11) وتأسيسا علي ذلك سوف يقوم الباحث بدراسة تحليلية لمسائل المراجعة الجوهرية وفقا لما ورد في معايير المراجعة الدولية، ثم تناول المسائل التي تتطلب عناية خاصة من تلك المسائل، تمهيدا للوصول إلي مسائل المراجعة الرئيسية وذلك وفقا لما يلي:

تحديد مسائل المراجعة الجوهرية:

تشير عبارة جوهرية significance إلي الأهمية النسبية للمسألة ، حيث يحدد مراقب الحسابات مدي الجوهرية أخذا في الاعتبار العناصر الكمية والنوعية مثل الحجم النسبي، وطبيعة وأثر موضوع المسألة علي المستخدمين المحتملين. ويشمل ذلك القيم بتحليلات موضوعية للعناصر والظروف والتي تشمل علي طبيعة المسألة والتواصل بشأنها مع المسؤولين عن الحكومة ، (ISA 701, فقرة A1).

وقد تضمن المعيار (ISA 701) أن مسائل المراجعة الرئيسية (الأكثر جوهرية) يتم اختيارها من بين المسائل التي يتم التواصل بشأنها مع المسؤولين عن الحكومة وقد ورد في الفقرتين ١٥ و ١٦ من المعيار ISA 260 (IAASB, 2015, PP. 64 – 86) المسائل الواجب علي مراقب الحسابات التواصل بشأنها مع المسؤولين عن الحكومة، حيث تتطلب الفقرة ١٥ التواصل بشأن نطاق وتوقيت عملية المراجعة المخطط لها، بما في ذلك المخاطر الجوهرية التي تم تحديدها من قبل مراقب الحسابات، في حين أن الفقرة ١٦ تتناول النتائج الجوهرية للمراجعة. وقد تضمنت الفقرة A18 من المعيار ٢٦٠ أنه يتعين علي مراقب الحسابات أن يحدد من هاتين الفقرتين (١٥ و ١٦) مسائل المراجعة التي تتطلب عناية خاصة والتي قد تمثل مسائل المراجعة الرئيسية.

ووفقا لما جاء في الفقرة ١٦ من معيار المراجعة الدولي رقم ٢٦٠ بشأن النتائج الجوهرية للمراجعة فإنه يتعين أن يبدي مراقب الحسابات رأيه بشأن الجوانب النوعية الهامة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والإفصاحات علي القوائم المالية، علي أن يفسر مراقب الحسابات للمسؤولين عن الحكومة، حيث يكون ذلك ممكنا، السبب وراء اعتبار مراقب الحسابات ممارسة محاسبية هامة مقبولة أنها أكثر ملاءمة لظروف المنشأة (ISA 260, فقرة A17).

ويحدد الملحق ٢ من المعيار ISA 260 المسائل التي قد يتم التواصل بشأنها مع المسؤولين عن الحكومة وفقا لماتقضي به كل من الفقرة A16 و الفقرة A17 من هذا المعيار في أربعة مسائل تشمل علي كل من السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والإفصاحات عن البيانات المالية الهامة وغيرها من المسائل ذات العلاقة وفقا لما يلي:

#### ١. السياسات المحاسبية:

##### وهي تشمل ما يلي:

- مدي ملاءمة السياسات المحاسبية لظرف معين للمنشأة، مع الأخذ في الاعتبار الحاجة إلي موازنة تكلفة توفير المعلومات مع المنفعة المحتملة التي تعود علي مستخدمي البيانات المالية للمنشأة، وفي حالة وجود سياسات محاسبية بديلة مقبولة، قد يشمل الإبلاغ تحديد بنود البيانات المالية التي تتأثر باختيار سياسات محاسبية هامة إضافة إلي المعلومات حول السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل منشآت مماثلة.
- إختيار سياسة محاسبية جديدة والتغيرات التي تجري عليها لاحقا، وقد تشمل الإبلاغ تأثير توقيت وطريقة تبني التغيير في السياسة المحاسبية علي الأرباح الحالية والمستقبلية للمنشأة، وتوقيت التغيير الحاصل في السياسات المحاسبية فيما يتعلق ببيانات محاسبية جديدة متوقعة.
- تأثير السياسات المحاسبية الهامة في المجالات الجدلية والناشئة (أو تلك المتعلقة بقطاع معين بشكل خاص).

#### ٢. التقديرات المحاسبية:

##### وهي تشمل علي سبيل المثال:

- الكيفية التي تقوم بها الإدارة بتحديد العمليات والأحداث والظروف التي تزيد من الحاجة إلي عمل تقديرات محاسبية بشأن التحقق أو الإفصاح في القوائم المالية.

- التغيرات في الظروف التي تزيد الحاجة إلي تقديرات محاسبية جديدة أو تعديل التقديرات المحاسبية القائمة.
- ما إذا كان قرار الإدارة بشأن الاعتراف أو عدم الإعراف بالتقديرات المحاسبية في القوائم المالية يتم وفقا للإطار الفكري المناسب لإعداد التقارير المالية.
- إذا كانت هناك تغيرات عن الفترة السابقة بشأن طرق عمل التقديرات المحاسبية، فلماذا تم إجراء تلك التغيرات وانعكاسها ونتائجها علي الفترات السابقة؟
- ما إذا كانت الأسس التي اختارتها الإدارة لعمل التقديرات المحاسبية تتم وفقا للإطار الفكري المناسب لإعداد التقارير المالية.
- ما إذا يكون ذلك مناسباً، مدي معقولية الفروض الجوهرية المستخدمة من قبل الإدارة أو التطبيق المناسب للإطار الفكري لإعداد القوائم المالية. ونية الإدارة في اتخاذ إجراءات معينة وقدرتها علي القيام بذلك.
- مخاطر التحريفات الجوهرية.
- مؤشرات بشأن احتمال وجود تحيز من قبل الإدارة.
- كيف تتعامل الإدارة مع التقديرات البديلة أو النتائج وكيف تقوم برفضها، أو كيف تقوم الإدارة بالتعامل مع التقديرات غير المؤكدة لإجراء تقديرات محاسبية؟
- مدي كفاية الإفصاحات بشأن التقديرات غير المؤكدة estimation uncertainty في القوائم المالية؟

### ٣. الإفصاحات عن البيانات المالية:

وهي تشمل الإفصاحات في القوائم المالية التي تنسم بالحسابية وتعتمد علي التقديرات (وعلي سبيل المثال الإفصاحات ذات الصلة بتحقيق الأيراد، والتعويضات، والاستمرارية، والأحداث اللاحقة، والأمور العرضية)، وكذلك ما يتعلق بالحياد والثبات والوضوح الكلي للإفصاحات في القوائم المالية.

### ٤. مسائل ذات علاقة:

وهي تشمل ما يلي:

- التأثير المحتمل للمخاطر الجوهرية والتعرضات exposures وعدم التأكد، مثل الدعاوي القضائية litigation التي لم يتم الفصل فيها، التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- مدي تأثير العمليات الجوهرية التي تخرج عن نطاق النشاط المعتاد للمنشأة علي القوائم المالية، ويشمل ذلك ما إذا كانت العمليات تبدو أنه قد تم تصميمها لانجاز معالجة محاسبية أو ضريبية معينة أو لإغراض قانونية أو رقابية، أو أن تقوم الإدارة بالتركيز أكثر علي معالجة محاسبية معينة بدلا من القيمة الاقتصادية للعملية.
- العوامل التي تؤثر علي القيم المسجلة للأصول والالتزامات بما في ذلك الأسس التي تستخدمها المنشأة في تحديد مديحية الأصول الملموسة وغير الملموسة.
- التصحيح الإنتقائي للتحريفات، مثل تصحيح التحريفات التي تؤدي إلي زيادة الأرباح، مع عدم تصحيح التحريفات التي تؤدي إلي تخفيضها.

تحديد المسائل التي تحتاج من مراقب الحسابات إلي عناية خاصة:

إن مفهوم إجراء عناية خاصة يقوم علي منهج المراجعة المستند إلي المخاطر، ويركز علي تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بالتحريفات الملموسة في القوائم المالية، وبحيث يتم تصميم والقيام بإجراءات المراجعة بالنسبة لهذه المخاطر، والحصول علي أدلة كافية ومناسبة لامداد مراقب الحسابات بالأساس الذي يبني عليه رأيه. وفي حالة وجود مخاطر مرتفعة لوقوع تحريفات ملموسة في مستوي معين بالنسبة لرصيد حساب، أو لفئة من العمليات أو الإفصاحات، يكون هناك حاجة لتخطيط والقيام بإجراءات المراجعة وتقييم نتائجها للحصول علي حكم إضافي. ولدي تصميم إجراءات مراجعة إضافية للحصول علي أدلة أكثر إقناعا بالنسبة

المخاطر المرتفعة فإن مراقب الحسابات قد يحتاج إلي زيادة كمية الأدلة أو الحصول علي دليل يكون أكثر ملائمة ومصداقية ، وعلي سبيل المثال بإعطاء مزيد من التأكيد للحصول علي دليل من طرف ثالث، أو الحصول علي أدلة من مصادر مستقلة متعددة (IAS 701 , فقرة A12) ، وبالتالي فإن المسائل التي لم يسبق أن تمثل تحدياً للمراجع للحصول علي أدلة إثبات المراجعة المناسبة والكافية أو تحديات سابقة للمراجع في تكوين رأيه علي القوائم المالية قد تكون ذات علاقة محددة بتقدير مراقب الحسابات لمسائل المراجعة الرئيسية (IAS 701 ، فقرة A13).

وعادة ما تكون المناطق التي تحتاج عناية خاصة من مراقب الحسابات ذات علاقة بالمناطق التي تتسم بالتعقد وتتطلب حكم جوهري من قبل الإدارة في القوائم المالية ولذلك يكون من الصعب غالباً أن يحكم عليها مراقب الحسابات (IAS 701، فقرة A14).

ويتعين علي مراقب الحسابات أن يراعي لدي تحديد المسائل التي تحتاج إلي عناية خاصة ما يلي (IAS 701 ، فقرة ٩):

- المناطق الأكثر خطورة التي يوجد بشأنها تحريفات ملموسة material misstatement ، أو مخاطر جوهريّة significant التي تم تحديدها وفقاً للمعيار ٣١٥.
- الأحكام الجوهرية لمراقب الحسابات بشأن البنود الواردة بالقوائم المالية التي تخضع إلي أحكام جوهرية من قبل الإدارة ، وتشمل التقديرات المحاسبية التي تتسم بعدم التأكيد بشكل كبير.
- التأثير علي مراجعة الأحداث أو العمليات الجوهرية التي حدثت أثناء الفترة. ويتناول الباحث فيما يلي تلك الأسس بالدراسة والتحليل:

#### المناطق الأكثر خطورة التي يوجد بشأنها تحريفات ملموسة، أو المخاطر الجوهرية:

يعرف ISA 315 (IAASB, 2015 Edition vo.l p. 275) المخاطر الجوهرية بأنها تلك التي يتم تحديدها وتقييمها علي أنها تمثل تحريفات ملموسة، والتي تتطلب وفقاً لحكم مراقب الحسابات اعتبارات خاصة في المراجعة. ويمكن أن يتم تحديد المناطق التي تتطلب حكم جوهري من الإدارة وكذلك العمليات غير العادية الجوهرية باعتبارها مخاطر جوهريّة. ومن ثم فإن المخاطر الجوهرية تتمثل غالباً في تلك التي تتطلب عناية خاصة.

وبالرغم من ذلك فإنه بالرغم من أن مخاطر الغش في تحقق الإيراد تصنف باعتبارها مخاطر جوهريّة وفقاً للمعيار ISA 240، فإنها لا تؤخذ في الاعتبار لدي تحديد مسائل المراجعة الرئيسية، نظراً لأن طبيعة هذه المخاطر قد لا تتطلب عناية خاصة من قبل مراقب الحسابات نظراً لصعوبة التنبؤ بالكيفية التي تتم الرقابة عليها من قبل الإدارة (ISA 701 ، فقرة A21).

ويوضح المعيار ISA 315 أن تقييم مراقب الحسابات للتحريفات الملموسة عند مستوي معين قد يتغير خلال المراجعة نتيجة لحصوله علي أدلة إثبات، وعلي سبيل المثال إذا كان تقييم مراقب الحسابات للمخاطر استند علي توقعات بأن هناك رقابة تشغيلية معينة بفاعلية وحصل المراجع علي أدلة إثبات بأن هذه الرقابة لا تعمل بفاعلية خلال فترة المراجعة، فقد يكون نتيجة ذلك أن يتم تحديد هذه المنطقة بأنها تحتاج إلي عناية خاصة من قبل مراقب الحسابات.

الأحكام الجوهرية لمراقب الحسابات بشأن البنود الواردة بالقوائم المالية التي تخضع لإحكام جوهريّة من قبل الإدارة:

يتطلب المعيار ISA 260 (IAASB, 2015, pp.64 – 86) من مراقب الحسابات التواصل مع المسؤولين عن الحكومة بشأن وجهة نظره عن المجالات الجوهرية النوعية المتعلقة بالممارسات المحاسبية للمنشأة، والتي تشمل السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الحرجة والأفصاحات المتعلقة بها ذات صلة بالمناطق التي تتطلب عناية خاصة من المراجعة وقد تصنف باعتبارها مخاطر جوهريّة. ويركز مستخدموا القوائم المالية اهتمامهم علي التقديرات المحاسبية التي تمثل درجة كبيرة من عدم التأكيد وفقاً للمعيار ISA 540 (IAASB, 2015 Edition vo.l) ومن ثم تمثل مخاطر جوهريّة. وتعتمد مثل تلك التقديرات بشكل كبير علي حكم الإدارة، وغالباً ما تكون مناطق معقدة في القوائم المالية، كما يركز هؤلاء المستخدمون علي السياسات المحاسبية التي لها تأثير ملموس علي القوائم المالية (والتغيرات الملموسة علي تلك السياسات)

وتكون ذات علاقة بفهمهم للقوائم المالية، خاصة ما يتعلق بالظروف التي تكون فيها ممارسات المنشأة لا تتسق مع نظيراتها في الصناعة.

التأثير علي مراجعة الأحداث أو العمليات الجوهرية التي حدثت أثناء الفترة:  
قد تعد الأحداث أو العمليات الهامة لها تأثير جوهرية علي القوائم المالية من المناطق التي تتطلب عناية خاصة من مراقب الحسابات، وبالتالي يتم تحديدها باعتبارها مخاطر جوهرية. وعلي سبيل المثال فإن مراقب الحسابات قد يقوم بمناقشات مستفصية مع الإدارة والمسؤولين عن الحكومة في مختلف المراحل بشأن تأثير عمليات خاصة بأطراف ذات علاقة أو بعمليات محددة علي القوائم المالية والتي تعتبر خارج الأنشطة المعتادة وتبدو بأنها عمليات غير عادية. وقد تقوم الإدارة بعمل تقديرات (أحكام) صعبة أو معقدة أو **difficult or complex judgments** بالنسبة للتحقق والقياس والعرض والافصاح بالنسبة لتلك العمليات والتي قد يكون لها تأثير جوهرية علي استراتيجية مراقب الحسابات ككل (ISA 701، فقرة A25).

كما أن هناك عناصر أخرى تؤثر في منهج مراقب الحسابات بالنسبة للمراجعة وتصب في المسائل التي تتطلب عناية خاصة، وهي تشمل الاعتبارات الاقتصادية والمحاسبية والرقابية والصناعة وغيرها من المتطلبات المحددة التي تؤثر في افتراضات (تقديرات) أو احكام الادارة. (ISA 701، فقرة A26).  
تحديد مسائل المراجعة الرئيسية (المسائل الأكثر جوهرية):

إن طبيعة وإمتداد التواصل بشأن المسائل التي تحتاج إلي عناية خاصة مع المسؤولين عن الحكومة، غالبا ماتمد بمؤشر بشأن المسائل الأكثر جوهرية في المراجعة (ISA 701، فقرة A27) ويتم تحديد المسائل الأكثر جوهرية في ضوء مدي أهميتها في إطار المنشأة والمراجعة التي تمت تأديتها ويتخذ مراقب الحسابات حكمه بشأن مدي أهميتها من منظور علاقاتها بالمسائل الأخرى في المراجعة (ISA 701، فقرة A28).  
وتتمثل الاعتبارات بتحديد ما إذا كانت المسائل التي تم التواصل بشأنها مع المسؤولين عن الحكومة تعد من مسائل المراجعة الرئيسية (ISA 701، فقرة A29) في الأتي:

- أهمية المسألة بالنسبة للمستخدمين المحتملين للقوائم المالية ككل، وبوجه خاص مدي أهميتها النسبية للقوائم المالية.
- طبيعة السياسة المحاسبية المتعلقة بالمسألة أو مدي تعقد أو التقدير الشخصي المتعلق باختيار الإدارة السياسية المناسبة، وذلك بالمقارنة بغيرها من المنشآت في ذات الصناعة.
- طبيعة ومدي الأهمية النسبية، كما ونوعيا، للتحريفات المتراكمة المترتبة علي الغش أو الخطأ للمسألة، إن وجدت، التي تم أو لم يتم تصحيحها.
- طبيعة والي أي مدي تحتاج جهود المراجعة إلي رصد المسائل، ويشمل ذلك:
  - إلي أي مدي هناك احتياج إلي مهارات متخصصة أو معرفة لتطبيق اجراءات المراجعة بشأن المسألة، أو تقييم النتائج الخاصة بهذه الاجراءات إن وجدت.
  - طبيعة الاستشارات خارج المراجعة التي يقوم بها مراقب الحسابات للمسألة.
- طبيعة ومدي شدة الصعوبات بشأن تطبيق اجراءات المراجعة، وتقييم نتائج هذه الاجراءات ، والحصول علي أدلة اثبات ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها تمثل الأساس الذي يبني عليه مراقب الحسابات رأيه، خاصة إذا كان هذا الرأي يعتمد بشكل أكثر علي التقدير الشخصي.
- مدي شدة أية نقاط ضعف رقابية ذات علاقة بالمسألة.

ما إذا كانت المسألة ذات صلة بمسائل أخرى محل المراجعة، وعلي سبيل المثال فإن العقود طويلة الأجل قد تتطلب عناية خاصة من مراقب الحسابات بشأن تحقق الايراد والدعاوي أو الالتزامات العرضية الأخرى المتعلقة بها، كما قد تكون لها تأثير في التقديرات المحاسبية الأخرى.



### ثالثاً: الدراسة الميدانية

#### - مرحلة إدخال ومعالجة البيانات

قام الباحث بمراجعة استمارة الاستبيان للتأكد من اكتمالها وصلاحيتها لإدخال البيانات والتحليل الإحصائي حيث تم استبعاد الاستمارات التي لا تتوافق بها الشروط اللازمة، ثم قام بتكويد (ترميز) المتغيرات والبيانات ثم تفرغها بالحاسب الآلي وفقاً لبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences (SPSS) لتحليل البيانات، وهو الأسلوب المناسب لمثل هذه النوعية من الدراسات، وتم الاستعانة بالعديد من الأساليب الإحصائية. هذا وتشير معظم الدراسات إلى تقييم فئات المتوسط المرجح وفقاً لمعايير الموافقة وعدم الموافقة، في إطار مقياس ليكرت الخماسي الاتجاه Likert Scale المستخدم بهذا البحث كما يلي:

الاتجاه	الدرجة
تميل الإجابات إلى (عدم الموافقة بشدة)	١,٧٩-١,٠٠
تميل الإجابات إلى (عدم الموافقة)	٢,٥٩-١,٨٠
تميل الإجابات إلى (محايد)	٣,٣٩-٢,٦٠
تميل الإجابات إلى (الموافقة)	٤,١٩-٣,٤٠
تميل الإجابات إلى (أوافق بشدة)	٥,٠٠-٤,٢٠

- هذا وتشمل قائمه الاستقصاء إلى ٤ أقسام رئيسية كما يلي:

١- المتغيرات الديموجرافية وتشتمل على عدد ٥ متغيرات بحثية كما يلي:

(١) العمر

أقل من ٣٠ عام/ من ٣٠ لاقل من ٣٥ عام/ من ٣٥ لاقل من ٤٠ عام/ من ٤٠ لاقل من ٤٥ عام/ من ٤٥ فأكثر

(٢) المؤهل العلمي

دبلوم/ بكالوريوس/ ماجستير/ دكتوراه

(٣) عدد سنوات الخبرة المهنية:

أقل من ٥ سنوات/ من ٥ لاقل من ١٠ سنوات/ من ١٠ لاقل من ١٥ سنة/ أكثر من ١٥ سنة

(٤) المسمى الوظيفي

مدقق داخلي/ مراقب حسابات/ محاسب/ مستثمر

٢- المتغير المستقل: العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل:

ويشتمل على ٤ أبعاد إجمالي ٢٥ عبارة كما يلي:

١- مدى التزام مراقبي الحسابات بمكاتب التدقيق الكويتية لإصدار تقرير مراجعة معدل بالمعيار الدولي رقم

(٧٠٠): ويشمل على ٥ عبارات بحثية

٢- طبيعة وأهمية إصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية: ويشمل على ٦

عبارات بحثية

٣- العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية: ويشمل على

٦ عبارات بحثية

٥- العوامل والمقومات لتحسين جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية: ويشمل على ٨

عبارات بحثية

### ٣- المتغير التابع: تحسين جودة عملية المراجعة

ويشتمل على ٧ عبارات بحثية.

أولاً: توصيف عينة الدراسة خصائص عينة الدراسة لأبعاد "تحليل العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل دورها في تحسين جودة عملية المراجعة"

جدول رقم (٣)

توصيف عينة الدراسة وفقاً للمتغيرات الديموجرافية وفقاً لأبعاد "تحليل العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل دورها في تحسين جودة عملية المراجعة"

النسبة %	العدد	الخصائص	
٨,٧	٣٠	أقل من ٣٠ عام	١- الفئة العمرية
٢٨,١	٩٧	من ٣٠ لاقبل من ٣٥ عام	
٣٦,٥	١٢٦	من ٣٥ لاقبل من ٤٠ عام	
١٥,٤	٥٣	من ٤٠ لاقبل من ٤٥ عام	
١١,٣	٣٩	أكثر من ٤٥ عام	
١٠٠	٣٤٥	الاجمالي	
١١,٩	٤١	دبلوم	٢- المؤهل العلمي
٦٠,٩	٢١٠	بكالوريوس	
١٦,٨	٥٨	ماجستير	
١٠,٤	٣٦	دكتوراه	
١٠٠	٣٤٥	الاجمالي	
٦,٧	٢٣	أقل من ٥ سنوات	٣- عدد سنوات الخبرة المهنية
٢٥,٢	٨٧	من ٥ لاقبل من ١٠ سنوات	
٣٩,٧	١٣٧	من ١٠ لاقبل من ١٥ سنة	
٢٨,٤	٩٨	أكثر من ١٥ سنة	
١٠٠	٣٤٥	الاجمالي	
١١,٩	٤١	مدقق داخلي	٤- المسمى الوظيفي
١٦,٢	٥٦	مراقب حسابات	
٢٢,٦	٧٨	محاسب	
٤٩,٣	١٧٠	مستثمر	
١٠٠	٣٤٥	الاجمالي	

المصدر: قائمة الاستقصاء، نتائج اجابات القسم الاول من قائمة استقصاء الدراسة.

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

١- الفئات العمرية:

- أن توزيع مفردات عينة الدراسة وفقاً لمتغير "العمر" يشير إلى أن الأغلبية من الفئات العمرية (من ٣٥ لاقبل من ٤٠ عام)، بنسبه (٣٦,٥٪)، يليها الفئات العمرية (من ٣٠ لاقبل من ٣٥ عام)، بنسبه (٢٨,١٪)، ثم

الفئات العمرية (من ٤٠ لاقبل من ٤٥ عام)، بنسبه (٤, ١٥٪)، وأخيرا كل من الفئات العمرية على الترتيب (أكثر من ٤٥ عام)، (أقل من ٣٠ عام)، بنسب (٣, ١١٪)، (٧, ٨٪)، وفقا لردود عينة الدراسة.

٢- المؤهل العلمي:

- أن توزيع مفردات عينة الدراسة وفقاً لمتغير " المؤهل العلمي " يشير إلى أن اعلي فئة علمية (جامعي)، حيث يحوزون نسبة (٩, ٦٠٪)، يليها فئة علمية (ماجستير)، بنسبة (٨, ١٦٪)، وأخيرا كل من الفئة العلمية على الترتيب (دبلوم)، (دكتوراه)، بنسب (٩, ١١٪)، (٤, ١٠٪)، وفقا لردود مفردات عينة الدراسة.

٣- عدد سنوات الخبرة المهنية:

تم توزيع مفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية يشير إلى أن الأغلبية من فئات الخبرة (من ١٠ لاقبل من ١٥ سنة)، بنسبه (٧, ٣٩٪)، يليها من فئات الخبرة (أكثر من ١٥ سنة)، بنسبه (٤, ٢٨٪)، ثم فئات الخبرة (من ٥ لاقبل من ١٠ سنوات)، بنسبه (٢, ٢٥٪)، وأخيرا فئات الخبرة (أقل من ٥ سنوات)، بنسبة (٧, ٦٪)، وفقا لردود عينة الدراسة.

٤- المسمى الوظيفي:

- أن توزيع مفردات عينة الدراسة وفقاً لمتغير " المسمى الوظيفي " يشير إلى أن اعلي فئة مسمى وظيفي (مستثمر)، بنسبة (٣, ٤٩٪)، يليها فئة مسمى وظيفي (محاسب)، بنسبة (٦, ٢٢٪)، وأخيرا كل من فئة مسمى وظيفي (مراقب حسابات)، (مدقق داخلي)، بنسب (٢, ١٦٪)، (٩, ١١٪)، وفقاً لردود مفردات عينة الدراسة.

اختبار مدي صحة فروض الدراسة:

عرض الباحث في هذا الجزء من الدراسة، لإختبار مدى صحة فروض الدراسة وذلك كما يلي:

(١) لا توجد فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم حول التزام مراقبي الحسابات بمكاتب التدقيق الكويتية لإصدار تقرير مراجعة معدل بالمعيار الدولي رقم (٧٠٠).

(٢) لا توجد فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم حول أهمية إصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية.

(٣) لا توجد فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم عن العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية.

(٤) لا توجد فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم حول العوامل والمقومات التي تؤثر في جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.

(٥) لا توجد علاقة معنوية بين تحليل العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل في تحسين جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.

#### ١-الفرض الأول:

لا توجد فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم حول التزام مراقبي الحسابات بمكاتب التدقيق الكويتية لإصدار تقرير مراجعة معدل بالمعيار الدولي رقم (٧٠٠).

#### الأسلوب الإحصائي المستخدم:

- تم استخدام دالة إحصائية معنوية اختبار "ت" One Sample T-Test لعينة واحدة تثبت التحقق من مدى اتجاه آراء المستقصى منهم حول مدي (التزام مراقبي الحسابات بمكاتب التدقيق الكويتية لإصدار تقرير مراجعة معدل بالمعيار الدولي رقم (٧٠٠)).

#### جدول رقم (٤)

يوضح التحقق من اتجاه الآراء نحو (التزام مراقبي الحسابات بمكاتب التدقيق الكويتية لإصدار تقرير مراجعة معدل بالمعيار الدولي رقم (٧٠٠)) باستخدام اختبارات عينة واحدة (One Sample Test) (اختبار المتوسط عن قيمة ٣)

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	العدد	درجات الحرية	قيمة ت	القرار	
						مستوى المعنوية	الدالة
التزام مراقبي الحسابات بمكاتب التدقيق الكويتية لإصدار تقرير مراجعة معدل بالمعيار الدولي رقم (٧٠٠)	٣,٨٤	٠,٦٦	٣٤٥	٣٤٤	٢٣,٣٧٢	**٠,٠١	دالة

\*\* دالة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠١

من الجدول السابق يتضح:

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي العينة والمتوسط الطبيعي للقيمة المحايدة (٣) وذلك باستخدام متوسط عينة واحدة حيث بلغت قيمة "ت" (٢٣,٣٧٢)، بمتوسط حسابي (٣,٨٤)، وهذا أكبر من المتوسط الطبيعي الذي اختبرت قيمة المتوسط على أساسه عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)، بمعنى وجود اتجاه إيجابي لآراء المستقصى منهم بالموافقة واتفقهم في الآراء على (التزام مراقبي الحسابات بمكاتب التدقيق الكويتية لإصدار تقرير مراجعة معدل بالمعيار الدولي رقم (٧٠٠)).

اثبات الفرض

قبول الفرض بوجود اتفاق بين آراء المستقصى منهم حول التزام مراقبي الحسابات بمكاتب التدقيق الكويتية لإصدار تقرير مراجعة معدل بالمعيار الدولي رقم (٧٠٠).

#### ٢- الفرض الثاني:

- لا توجد فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم حول أهمية إصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية.

الأسلوب الإحصائي المستخدم:

- تم استخدام دالة إحصائية معنوية اختبار "ت" One Sample T-Test لعينة واحدة

#### جدول رقم (٥)

يوضح التحقق من اتجاه الآراء نحو (أهمية إصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية)

باستخدام اختبارات عينة واحدة (One Sample Test) (اختبار المتوسط عن قيمة ٣)

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	العدد	درجات الحرية	قيمة ت	القرار	
						مستوى المعنوية	الدالة
أهمية إصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية	٣,٦٩	٠,٦٧	٣٤٥	٣٤٤	٢٠,٧٧٤	**٠,٠١	دالة

\*\* دالة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠١

من الجدول السابق يتضح:

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي العينة والمتوسط الطبيعي للقيمة المحايدة (٣) وذلك باستخدام متوسط عينة واحدة حيث بلغت قيمة "ت" (٢٠,٧٧٤)، بمتوسط حسابي (٣,٦٩)، وهذا أكبر من المتوسط الطبيعي الذي اختبرت قيمة المتوسط على أساسه عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)، بمعنى وجود اتجاه إيجابي لآراء المستقصى منهم بالموافقة واتفقهم في الآراء على (أهمية إصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية).

### اثبات الفرض

قبول الفرض بوجود اتفاق بين آراء المستقصى منهم حول أهمية إصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية.

### ٣- الفرض الثالث:

- لا توجد فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم عن العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية.

الأسلوب الإحصائي المستخدم:

- تم استخدام دالة إحصائية معنوية اختبار "ت" One Sample T-Test لعينة واحدة

### جدول رقم (٦)

يوضح التحقق من اتجاه الآراء نحو (العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية)

باستخدام اختبار ت عينة واحدة One Sample Test (اختبار المتوسط عن قيمة ٣)

القرار	الدالة	مستوى المعنوية	قيمة ت	درجات الحرية	العدد	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور
دالة	**٠,٠١	٣٦,٩٩٨	٣٤٤	٣٤٥	٠,٤١	٣,٨٢	العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية	

\*\* دالة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠١

من الجدول السابق يتضح:

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي العينة والمتوسط الطبيعي للقيمة المحايدة (٣) وذلك باستخدام متوسط عينة واحدة حيث بلغت قيمة "ت" (٣٦,٩٩٨)، بمتوسط حسابي (٣,٨٢)، وهذا أكبر من المتوسط الطبيعي الذي اختبرت قيمة المتوسط على أساسه عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)، بمعنى وجود اتجاه إيجابي لآراء المستقصى منهم بالموافقة واتفاقهم في الآراء على (العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية).

اثبات الفرض

قبول الفرض بوجود اتفاق بين آراء المستقصى منهم حول العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية.

### ٤- الفرض الرابع:

- لا توجد فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم حول العوامل والمقومات التي تؤثر في جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.

الأسلوب الإحصائي المستخدم:

- تم استخدام دالة إحصائية معنوية اختبار "ت" One Sample T-Test لعينة واحدة



ؤءول رقم (٧)

فوضؤ الؤؤقق من انؤاءه الآراء فؤو (العوامل والمقومات الؤف فؤؤر فف ؤوءة عملفة المراءة بمكاءب الؤءقق الكوفئفة)

باسؤءاءم اؤءباراء عفنة واءءة One Sample Test (اؤءبار المؤسؤ عن قفمة ٣)

القرار		قفمة ت	ءرءاء الءرفة	الءءء	الانءراف المعفارف	المؤسؤ الءسابف	المؤور
الءالة	مستؤف المعنؤفة						
ءالة	**٠,٠١	٢٩,٧٤٤	٣٤٤	٣٤٥	٠,٤٤	٣,٧١	العوامل والمقومات الؤف فؤؤر فف ؤوءة عملفة المراءة بمكاءب الؤءقق الكوفئفة

\*\*ءالة عنء مستؤف معنؤفة اقل من ٠,٠١

من الؤءول السابؤف فؤؤؤ:

- فؤءء فرؤق ءاء ءلالة إءصائفة بفن مؤسؤف العفنة والمؤسؤ الطبعف للقفمة المءاءة (٣) وءلك باسؤءاء مؤسؤ عفنة واءءة ءفء بلعء قفمة "ت" (٢٩,٧٤٤)، بمؤسؤ ءسابف (٣,٧١)، وءذا اكبر من المؤسؤ الطبعف الؤف اؤءباراء قفمة المؤسؤ على أساسه عنء مستؤف معنؤفة اقل من (٠,٠٥)، بمعنف ؤوء انؤاءه افءابف لآراء المسؤصف منهم بالموافقة واءفاقهم فف الآراء على (العوامل والمقومات الؤف فؤؤر فف ؤوءة عملفة المراءة بمكاءب الؤءقق الكوفئفة).

اءباء الفرض

قبول الفرض بؤوءء اءفاق بفن آراء المسؤصف منهم ؤول العوامل والمقومات الؤف فؤؤر فف ؤوءة عملفة المراءة بمكاءب الؤءقق الكوفئفة.

٥- الفرض الءامس:

- لا فؤءء علاقة معنؤفة بفن ءءلل العوامل والمءءءاء لإصءار مراقبف الءساباء ءقرفر مراءة معءل فف ءءسفن ؤوءة عملفة المراءة بمكاءب الؤءقق الكوفئفة.

- فؤءء علاقة ءاء ءلالة معنؤفة بفن الءمكنف وائلءافة الؤنظفمفة

مؤءفرءاء الفرض:

- العوامل والمءءءاء لإصءار مراقبف الءساباء ءقرفر مراءة معءل (مؤءفرر مسؤئل)

- ءءسفن ؤوءة عملفة المراءة (مؤءفرر ءابع)

- ءم اؤءبار الفرض: من ؤلال معامل ارءباط بفرفسون واءسؤءاءم أسلوب ءءلل الانءءار الءطف البسفء كما فلف:

أولاً: معامل الارءباط بفن إءمالف أبعاء العوامل والمءءءاء لإصءار مراقبف الءساباء ءقرفر مراءة معءل و ءءسفن ؤوءة عملفة المراءة

الأسلوب الإءصائف المسؤءءم: معامل ارءباط بفرفسون.

ؤءول رقم (٨)

العلاقة بفن إءمالف أبعاء العوامل والمءءءاء لإصءار مراقبف الءساباء ءقرفر مراءة معءل وءءسفن ؤوءة عملفة المراءة باسؤءاءم معامل ارءباط بفرفسون

المؤفرءاء		معامل الارءباط (r)	مستؤف المعنؤفة	النؤءءة (الءالة)
إءمالف أبعاء: إءمالف أبعاء العوامل والمءءءاء لإصءار مراقبف الءساباء ءقرفر مراءة معءل و ءءسفن ؤوءة عملفة المراءة		**٠,٧٦٧	**٠,١	ءالة

\*\*ءالة عنء مستؤف معنؤفة اقل من (٠,٠١).

### من الجدول السابق يتضح الآتي:

١- توجد علاقة قوية ذات دلالة إحصائية بين إجمالي أبعاد العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل و تحسين جودة عملية المراجعة، حيث بلغ معامل الارتباط (٠,٧٦٧) بمستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

- فكلما كان هناك وضوح لجميع العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل كلما ادي ذلك الى تحسين جودة عملية المراجعة

### -إثبات الفرضية:

نقبل الفرض الإحصائي القائل بوجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين إجمالي أبعاد العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل و تحسين جودة عملية المراجعة.

ثانيا: تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Linear regression لقياس تأثير إجمالي أبعاد العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل على تحسين جودة عملية المراجعة  
جدول رقم (٩)

نموذج الانحدار الخطي البسيط لتحديد معنوية تأثير إجمالي أبعاد العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل على تحسين جودة عملية المراجعة

المتغير	Beta	R <sup>2</sup>	T. Value	Sig. T
العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل	٠,٧٦٧	%٥٨,٩	٢٢,١٥٥	**٠,٠١
المعامل الثابت Constant	٠,١٧٦			
معامل التحديد المعدل Adj. R <sup>2</sup>	%٥٨,٧			
قيمة F	٤٩٠,٨٥٢			
معامل جوهرية النموذج (Sig. F)	**٠,٠١			

\*داله عند ٠,٠٥

\*\*داله عند ٠,٠١

### المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي Spss

#### ١ - معامل التحديد (R<sup>2</sup>)

نجد أن المتغير المستقل إجمالي أبعاد (العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل) يفسر (%٥٨,٩) من التغير الكلي في المتغير التابع (تحسين جودة عملية المراجعة). وباقي النسبة يرجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج.

#### ٢- اختبار معنوية المتغير المستقل.

باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغير المستقل (العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل)، ذو تأثير معنوي على المتغير التابع (تحسين جودة عملية المراجعة)، حيث بلغت قيمة "ت" (٢٢,١٥٥) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

#### ٣ - اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:

لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل، تم استخدام اختبار (F-test)، وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (٤٩٠,٨٥٢) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠١)، مما يدل على جودة تأثير نموذج الانحدار على بعد تحسين جودة عملية المراجعة

#### ٤-اختبار اعتدالية المتغير التابع :

من فروض الانحدار أن الأخطاء تتوزع توزيعاً طبيعياً معيارياً بمتوسط حسابي (صفر) وانحراف معيارى ٠,٩٩، وهذا كما هو واضح عند رسم المدرج التكرارى للأخطاء المعيارية للانحدار الخطى . كما يلي فى المدرج التكرارى

### ٥ - معادلة النموذج:

بعد تحسين جودة عملية المراجعة =  $0,176 + 0,767$  العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل

ومن نموذج العلاقة الإنداربه السابق ، يمكن التنبؤ بدرجات تحسين جودة عملية المراجعة ، من خلال قياس مؤشرات العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل ، وتطبيق ذلك النموذج ، وهو يدل على أن:

- كل زيادة في مؤشرات أبعاد العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل قدرها (٠,٧٦٧) تؤدي الى تحسين جودة عملية المراجعة بمقدار واحد صحيح.

- مما من خلال نموذج الانحدار السابق فنجد ان معامل  $\beta$  (الارتباط) لابعاد العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل ذو تأثير مرتفع حيث بلغ (٠,٧٦٧)، على بعد تحسين جودة عملية المراجعة

#### إثبات الفرض :

- قبول الفرض الإحصائي بوجود تأثير دال احصائيا بين ابعاد العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل على تحسين جودة عملية المراجعة.

#### الانحدار المتعدد

- من الفرضيات السابقة يمكن ان نؤكد باستخدام تحليل الانحدار المتعدد إثبات الفرضية القائلة: بوجود تأثير لأبعاد العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل (كمتغيرات مستقلة) متمثلة في أبعاده (مدى التزام مراقبي الحسابات بمكاتب التدقيق الكويتية لإصدار تقرير مراجعة معدل بالمعيار الدولي رقم (٧٠٠)- طبيعة وأهمية إصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية- العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية- العوامل والمقومات لتحسين جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية) على تحسين جودة عملية المراجعة (كمتغير تابع). وذلك باستخدام أسلوب الانحدار المتعدد، لقياس هذه التأثيرات كل على حده، وعمّا إذا كانت تلك التأثيرات جوهرية ام إنها غير دالة إحصائيا.

### ١- تحليل الانحدار المتعدد Stepwise Multiple regression

جدول رقم (١٠)

تحديد معنوية أهم عناصر العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل على تحسين جودة عملية المراجعة باستخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد

r معامل الارتباط	R <sup>2</sup> معامل التحديد	F. test		t. test		المعلمة المقدره $\beta_i$	المتغير المستقل
		مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة		
٠,٧٨٩	٪٦٢,٣	٠,٠٠١**	١٤٠,٥١٥	**٠,٠١	٢,٢٧٤	٠,٤٥٥	الجزء الثابت
				**٠,٠١	١٠,٠٨٧	٠,٣٩٧	مدى التزام مراقبي الحسابات بمكاتب التدقيق الكويتية لإصدار تقرير مراجعة معدل بالمعيار الدولي رقم (٧٠٠)
				**٠,٠١	٣,٣٠٨	٠,١٢٧	طبيعة وأهمية إصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية
				**٠,٠١	٥,٤٣٩	٠,٢٢٠	العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية

				٠,٢٧٨	٦,٥٤٣	**٠,٠١	العوامل والمقومات لتحسين جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية
--	--	--	--	-------	-------	--------	--

\*\*دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

من الجدول السابق يتضح:

١ - معامل ارتباط (r)

- توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين " (العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل) و (تحسين جودة عملية المراجعة) "، حيث بلغ معامل الارتباط (٠,٧٨٩) بمستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

٢ - معامل التحديد ( $R^2$ )

نجد أن المتغيرات المستقلة لإجمالي أبعاد (عناصر العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل)، تفسر (٣,٦٢٪) من التغير الكلي في المتغير التابع المتمثل في تحسين جودة عملية المراجعة وباقي النسبة يرجع إلى لربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج.

٣ - اختبار معنوية المتغير المستقل.

باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغيرات المستقلة، عناصر العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل والمتمثلة في اهم العناصر تأثيرا (مدى التزام مراقبي الحسابات بمكاتب التدقيق الكويتية لإصدار تقرير مراجعة معدل بالمعيار الدولي رقم (٧٠٠)- العوامل والمقومات لتحسين جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية- العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية- طبيعة وأهمية إصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية، ذات تأثير معنوي على تحسين جودة عملية المراجعة، وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥). حيث بلغت قيم البيتا " $\beta$ " (٠,٣٩٧)، (٠,٢٧٨)، (٠,٢٢٠)، (٠,١٢٧) على التوالي.

-بمعنى التأثير القوى والفعال لأبعاد العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل ولكن هذه التأثيرات متفاوتة على تحسين جودة عملية المراجعة

٤ - اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار:

لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل، تم استخدام اختبار (F-test)، وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (١٤٠,٥١٥) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠١)، مما يدل على جودة تأثير نموذج الانحدار على تحسين جودة عملية المراجعة.

٥ - معادلة النموذج:

تحسين جودة عملية المراجعة =  $٠,٤٥٥ + ٠,٣٩٧$  مدى التزام مراقبي الحسابات بمكاتب التدقيق الكويتية لإصدار تقرير مراجعة معدل بالمعيار الدولي رقم (٧٠٠) +  $٠,١٢٧$  طبيعة وأهمية إصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية +  $٠,٢٢٠$  العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية +  $٠,٢٧٨$  العوامل والمقومات لتحسين جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية

- مما يدلنا على التأثير الدال والفعال لمعظم المتغيرات المستقلة عناصر (العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل) على (تحسين جودة عملية المراجعة)

وهذه مؤشرات هامة تدل على درجة تأثير كل عامل مستقل من أبعاد (العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل)، بذاته على تحسين جودة عملية المراجعة ولكن نلاحظ بعد (مدى التزام مراقبي الحسابات بمكاتب التدقيق الكويتية لإصدار تقرير مراجعة معدل بالمعيار الدولي رقم (٧٠٠)) أكثرهم تأثيراً .

## رابعاً: النتائج والتوصيات

### أ- النتائج

#### النتائج الإحصائية

توصل الباحث إلى عدد من النتائج الإحصائية الخاصة بتحليل العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل ودورها في تحسين جودة عملية المراجعة دراسة ميدانية لمكاتب التدقيق الكويتية، ويمكن تلخيص أهم النتائج من خلال إثبات الفروض البحثية للدراسة كما يلي:

**الفرض الأول:** تم اختبار الفرض من خلال اختبار "ت" لعينة واحدة one sample t-test للتحقق من مدى اتجاه آراء المستقصى نحو التزام مراقبي الحسابات بمكاتب التدقيق الكويتية لإصدار تقرير مراجعة معدل بالمعيار الدولي رقم (٧٠٠)، حيث بلغت قيمة "ت" (٢٣,٣٧٢)، بمتوسط حسابي (٣,٨٤)، وهذا أكبر من المتوسط الطبيعي الذي اختبرت قيمة المتوسط على أساسه عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) أي لا يوجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم.

وتم قبول الفرض الفائق بوجود اتفاق بين آراء المستقصى منهم حول التزام مراقبي الحسابات بمكاتب التدقيق الكويتية لإصدار تقرير مراجعة معدل بالمعيار الدولي رقم (٧٠٠).

**الفرض الثاني:** بإختبار الفرض من خلال اختبار "ت" لعينة واحدة للتحقق من مدى اتجاه آراء المستقصى نحو أهمية إصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية حيث بلغت قيمة "ت" (٢٠,٧٧٤)، بمتوسط حسابي (٣,٦٩)، وهذا أكبر من المتوسط الطبيعي الذي اختبرت قيمة المتوسط على أساسه عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) أي الإتفاق بين آراء المستقصى منهم.

وتم قبول الفرض بوجود اتفاق بين آراء المستقصى منهم حول أهمية إصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية.

**الفرض الثالث:** باستخدام اختبار "ت" لعينة واحدة تم اختبار الفرض الثالث للتحقق من مدى اتجاه آراء المستقصى نحو لا توجد فروق معنوية بين آراء المستقصى منهم عن العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية، حيث بلغت قيمة "ت" (٣٦,٩٩٨)، بمتوسط حسابي (٣,٨٢)، وهذا أكبر من المتوسط الطبيعي الذي اختبرت قيمة المتوسط على أساسه عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)، بمعنى عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى.

فتم قبول الفرض بوجود اتفاق بين آراء المستقصى منهم حول العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية.

**الفرض الرابع:** بإختبار الفرض من خلال اختبار "ت" لعينة واحدة للتحقق من مدى اتجاه آراء المستقصى نحو أهمية إصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية حيث بلغت قيمة "ت" (٢٩,٧٤٤)، بمتوسط حسابي (٣,٧١)، وهذا أكبر من المتوسط الطبيعي الذي اختبرت قيمة المتوسط على أساسه عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) أي الإتفاق بين آراء المستقصى منهم.

ونستنتج قبول الفرض بوجود اتفاق بين آراء المستقصى منهم حول العوامل والمقومات التي تؤثر في جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية.

**الفرض الخامس:** من خلال استخدام معامل ارتباط بيرسون واستخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد تم قبول الفرض الإحصائي بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحليل العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل في تحسين جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية، حيث بلغ معامل الارتباط (٠,٧٦٧) بمستوى معنوية أقل من (٠,٠١).

وباستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد Multiple Linear Regression نجد أن المتغيرات المستقلة ذات المعنوية في نموذج الانحدار الخطي المتعدد هي: (مدى التزام مراقبي الحسابات بمكاتب التدقيق الكويتية لإصدار تقرير مراجعة معدل بالمعيار الدولي رقم (٧٠٠)- طبيعة وأهمية إصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل بمكاتب التدقيق الكويتية- العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل



بمكاتب التدقيق الكويتية- العوامل والمقومات لتحسين جودة عملية المراجعة بمكاتب التدقيق الكويتية) ، ذات تأثير معنوي على تحسين جودة عملية المراجعة وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠١) حيث بلغت قيم البيتا "  $\beta$  " (٠,٣٩٧)، (٠,٢٧٨)، (٠,٢٢٠)، (٠,١٢٧) على التوالي.

نستنتج قبول الفرض الإحصائي الفائق بالتأثير الدال والفعال لمعظم المتغيرات المستقلة (العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل) على (تحسين جودة عملية المراجعة).

#### ب- التوصيات

١. ضرورة توجيه تقرير المراجع حسب متطلبات ظروف التكاليف بالمراجعة والأنظمة المحلية، كأن يوجه التقرير عادة إلي المساهمين أو إلي مجلس إدارة الشركة التي تتم مراجعته قوائمها المالية.
٢. يجب أن يشير تقرير المراجع للقوائم المالية للشركة محل المراجعة ، بما في ذلك التاريخ والفترة التي تغطيها القوائم المالية.
٣. يجب أن يتضمن تقرير المراجع إفصاحًا بأن إعداد القوائم المالية هي من مسؤولية الإدارة
٤. يجب أن يتضمن تقرير المراجع إشارة إلي أن مسؤولية المراجع هي إبداء الرأي عن القوائم المالية.

## المراجع

- ١- وفاء أحمد يوسف (٢٠١٧): أثر الإبلاغ عن مسائل المراجعة الهامة في تقرير مراجع الحسابات على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول الجزء الأول السنة الحادية والعشرون.
- ٢- أحمد شرف عبد الحميد، (٢٠١٤): المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة، دراسة ميدانية، المجلة الدولية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الرابع.
- ٣- أحمد حسين عبيد، (٢٠١٤): أثر الأتعاب غير العادية على جودة عملية المراجعة، دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المقيدة في البورصة الدولية، المجلة الدولية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الثالث.
- ٤- أحمد صابر موسى، (٢٠١٢): دور المعلومات غير المالية في دعم الأحكام المهنية في المراجعة في مجال مخاطر غش الإدارة: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية.
- ٥- إسلام عبد الفتاح محفوظ، (٢٠١١): قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها.
- ٦- سماح طارق حافظ، (٢٠١٥): العلاقة بين الممارسات المحاسبية المتحفظة والمراجعة المشتركة في ضوء جودة المراجعة بالتطبيق على الشركات المساهمة المقيدة في البورصة الدولية، المجلة الدولية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد التاسع والثلاثون، العدد الرابع.
- ٧- فراس خضير الزبيدي، (٢٠١٤): العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات للعراقيين، دراسة ميدانية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، المجلد الثالث، العدد السابع.
- ٨- منى حلمي الفيومي، (٢٠١٣) قياس أثر العوامل المؤثرة على جودة أداء مراقب الحسابات، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- ٩- أميرهم، جيهان عادل (٢٠٢١)، دور جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة المراجعة، مجلة البحوث التجارية، مج (٤٣)، ع (١)، ص ٦٧.
- ١٠- مسعود، عبد الله (٢٠٢٠)، تأثير التغيير الدوري للمراجع الخارجي فيما يتعلق بتكلفة عملية المراجعة ودوره في تحسين جودة المراجعة، دراسة ميدانية على البنوك العاملة في اليمن، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، مج (٧)، ع (٢)، ص ٢٦.
- ١١- قموزة، أحمد محمد (٢٠٢١)، انعكاسات جودة عملية المراجعة في ظل جائحة فيروس كورونا على مخاطر إنهييار أسعار أسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة البحوث المالية والتجارية، مج (٢٢)، ع (٤)، ص ٢٣٧.
- ١٢- أبو جبل، نجوى محمود (٢٠٢٠)، تمويل إدارة مشروعات ريادة الأعمال ودورها في تحقيق التنمية الاقتصادية، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الرابع لكلية التجارة، كلية التجارة، جامعة طنطا، ص ٢.
- ١٣- أمين، هند محمد (٢٠٢٠): أثر تطبيق المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة (١)، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ع (١).
- ١٤- إبراهيم، صافيناز نجاتي (٢٠٢٠): أثر مدخل المراجعة الثنائية والمراجعة المشتركة على مخاطر المراجعة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ع (٢).

- ١٥- محمود، حسن شلقامي (٢٠٢٠): نموذج مقترح لقياس آثار عوامل المفاضلة بين المراجعة الفردية والمراجعة المشتركة على قرار لجنة المراجعة باختيار المراجع الخارجي، دراسة اختبارية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. ع (٢).
- ١٦- جمعة أحمد حلمي، ٢٠١٣م: " تقديم فعالية تطوير محتوى تقرير مراقب الحسابات في ضوء متطلبات المجتمع المالي"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة- جامعة طنطا، ع ٢.
- ١٧- زينب محمود مغازي المحمص، ٢٠١٤م: "تقييم الرقابة على جودة أداة عملية المراجعة بالجهاز المركزي للمحاسبات"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية- مصر، المجلد ٢٨، ع ٤٤، ٢٠١٤م.
- ١٨- نهى عبد الفتاح حامد، ٢٠١٨م: " تأثير محددات اختيار مراجع الحسابات الخارجي على جودة أداة عملية المراجعة: دراسة نظرية تحليلية"، مجلة الفكر المحاسبي- مصر، المجلد ٢٢، ع ١٤، إبريل ٢٠١٨م.
- ١٩- زينب محمود مغازي المحمص، ٢٠١٤م: "تقييم الرقابة على جودة أداة عملية المراجعة بالجهاز المركزي للمحاسبات"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية- مصر، المجلد ٢٨، ع ٤٤، ٢٠١٤م.
- ٢٠- نجوى حمود أبو جبل، أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر، دراسة تطبيقية، مجلة البحوث المحاسبية، كلية ال تجارة، جامعة طنطا، مصر، ع ١٤، ٢٠١٦.
- ٢١- أحمد شرف عبد الحميد، (٢٠١٤): المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة، دراسة ميدانية، المجلة الدولية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الرابع.
- ٢٢- أحمد على صقر، أثر جودة عملية المراجعة على الإدارة الحقيقية للأرباح: دراسة تطبيقية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، المجلد ٣٨، العدد ١، ٢٠١٦، ص ٤٩.
- ٢٣- صقر أحمد علي غازي، ٢٠١٦م: " أثر جودة عملية المراجعة على الإدارة الحقيقية للأرباح: دراسة تطبيقية، مجلة البحوث التجارية كلية التجارة- جامعة الزقازيق. مصر، مجلد ٣٨، ع ١٤، يناير ٢٠١٦م.
- ٢٤- جبر، قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة دليل البورصة المصرية، مجلة البحوث المحاسبية، العدد (١) كلية التجارة، طنطا، ٢٠١٧.
- ٢٥- ابراهيم احمد الكردي، ٢٠١٧: مدي توافق محتويات تقرير مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي مع متطلبات معيار المراجعة الدولي رقم (700) المعدل – مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد ٤ العدد ٢ ديسمبر ٢٠١٦.
- ٢٦- هبة الله عبدالسلام بدوي، ٢٠١٨، أثر المحتوي المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية بشأن تقييم الاستثمارات بقيمتها العادلة على جودة قرار الاستثمار دراسة تجريبية علي المستثمرين في مصر، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية – قسم المحاسبة – كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد الثاني – المجلد الثاني – ديسمبر ٢٠١٨.

- 27- Notice of Filling of proposed Rules on auditing standard NO. 17 (2016): Auditing supplemental information Accompanying Audited Financial Statements and Related Amendments to PCAOB Standards Notice posted in Federal Federal rEgister, Targeted News Service, November.
- 28- PCAOB (2015): PCAOB Auding standard No. 17- a Auding supplemental informa accompanying Aduited financial statements, georgiades, George, CPA, Miller GAAS Update service 15. 13, p. 1-2.
- 29- Kevin M. O'Neill, February 12 (2014): Public compay Accounting oversight board order granting approval of proposed rules, auditing standard No. 17, auditing supplemental information Accompanying Audited financial

- statements, and Related amendments to PCAOB standards, Securities and exchange commission, Release NO. 34-71525; File NO. PCAOB-2013-02.
- 30- PCAOB, (2013): Auditing standard No. 17 auditing supplemental information accompanying Audited financial statements and related Amendments to PCAOB standards, [www.pcaobs.org](http://www.pcaobs.org), P. 2,3.
- 31- Christensen, B, Glover, S. Omver, T and Shelley, M. (2016): Understanding Audit, Quality. Insights From Audit Professionals and Investors, Contemporary Accounting Research, Vol. 33.
- 32- AICPA (2013): Clarified statements on auditing standards, SAS No, 122, SAS No 123, SAS, No 127, AICPA.
- 33- Andre, P, Broye, G., Pong, C. and Schatt, A. (2013): Are Joint audits Associated with higher Audit Fees?, Working Paper.
- 34- Juma'a Ahmad Helmi, (2011): Impact of Changes on international Auditing Standard (700) Related to financial information on Accounting Education, Legislations, practice, Alsa for Publishing and distribution. First Edition, Amman.
- 35- Khadash H, Alzowai I and Nassar, M. (2011): The Effect of ISA 700 (Revised) The Independent Auditor's Report on Narrowing the Audit Expectations Gap: An Empirical Investigation from the perspective of Auditors, Preparers of Financial statements, Investors and Academicians, Journal of Administrative Sciences, 7 (4).
- 36- Deng, M., Lu, T, Simunic, D. and Ye, M. (2013): Do Joint Audits Improve or impair Audit Quality working paper.
- 37- Holm, C. and Thinggaard, F. (2014): Leaving a Joint Audit System: Conditional fee Reductions, Managerial Auditing Journal, Vol. 29 No. 2.
- 38- Glover D. Hubert, and REidenbach, Matthew, (2012): Auditor reporting Model Modifications: Practica; Insights form the Academic Community, American accounting Association, Current Issues In Auditing, Vol. 6 Issues 1.