نموذج وصفي مقترح للعلاقات المتشابكة بين الفروق الفردية للمراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني وخصائص مكتب المراجعة ، وآثار ذلك على جودة المراجعة – دراسة ميدانية .

دكتور : حسن شلقامي محمود (*)

ملخص البحث :

يهدف البحث إلى اقتراح نموذج وصفي لتحليل تأثيرات العلاقات المتشابكة بين كل من الفروق الفردية للمراجع الخارجي ، ومدعمات حكمه المهني ، وخصائص مكتب المراجعة (كمتغيرات رئيسية مستقلة تتضمن متغيرات فرعية) وجودة المراجعة كمتغير تابع ، وتأثيرات تلك العلاقات على جودة المراجعة ، وكيف يمكن توجيه تلك العلاقات نحو تحسين جودة المراجعة ، ويتناول النموذج العلاقات المتشابكة بين المتغيرات الفرعية لكل مجموعة رئيسية بعضها البعض ، والعلاقات المتشابكة بين كل مجموعتين رئيسيتين ، وأثر كل نوع من تلك العلاقات المتشابكة على جودة المراجعة ، واقتراح مجموعة من الإرشادات لتوجيه الأنواع السابقة من تلك العلاقات نحو تحسين جودة المراجعة ، كما يهدف البحث إلى استطلاع آراء عينة ببيئة المراجعة المصرية مكونة من مجموعتين المجموعة الأولى تضم عينة من مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة الكبرى بالبيئة المصرية ، أما المجموعة الثانية فتضم عينة من أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة للوقوف على الرأي الأكاديمي بخصوص تلك العلاقات ، ويتم إجراء الدراسة الميدانية لتقييم مدى إدراك مفردات العينة لتحليل العلاقات المتشابكة بين كل من الفروق الفردية للمراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني وخصائص مكتب المراجعة ، وتأثيرات تلك العلاقات على جودة المراجعة ، وتوصلت الدراسة النظرية إلى بعض النتائج من أهمها أن جودة المراجعة تتأثر بالعلاقات المتشابكة بين كل من (الفروق الفردية للمراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني) ، (الفروق الفردية للمراجع الخارجي وخصائص مكتب المراجعة) ، (خصائص مكتب المراجعة ومدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي)، بينما أشارت نتائج الدراسة الميدانية إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل مجموعتين رئيسيتين (الفروق الفردية للمراجع الخارجي كمتغير رئيسي ومدعمات حكمه المهني كمتغير رئيسي ، وخصائص مكتب المراجعة كمتغير رئيسي) بما يؤثر على جودة المراجعة ، ويوصي الباحث بضرورة وضوح تكامل المراجع الخارجي مع جهاز المراجعة الداخلية للشركة محل المراجعة من حيث تحديد مواعيد التعاون ، وصور التعاون ، ومدى التعاون ..إلخ ، وكذلك ضرورة مراعاة لجان المراجعة كل من التأهيل العلمي والعملي ، وحجم مكتب المراجعة عند المفاضلة بين المراجعين ، وضرورة اضطلاع الأكاديميين والمهنيين بدورهم في إعداد وتنفيذ برامج التدريب على التخصص في مراجعة صناعة معينة ، واستقلال المراجع ، ودور ومسئولية الفاحص القانوني ، ودور الإجراءات التحليلية في المراجعة ، وصور تكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، وضرورة مراعاة مكتب المراجعة موازنة الوقت عند تخطيط إجراءات المراجعة .

الكلمات المفتاحية :

خصائص مكتب المراجعة ، مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي ، الفروق الفردية للمراجع الخارجي ، جودة المراجعة .

(*) أستاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة جامعة بني سويف .

A proposed descriptive Model for the Effects of the interrelated relationships of both auditor's individual differences , the supports of the external auditor's professional judgment , and the characteristics of the Auditor , the effects of these interrelated relationships on the audit quality – A survey Study .

Abstract :

The aim of this study is to propose a descriptive model to analyze the effects of the interrelated relationships among both the external auditor's individual differences , the supports of the external auditor's professional judgment , and the characteristics of the Auditor on audit quality , the model discusses the interrelated relationships among the secondary variables of each main category , and the effects of these relationships on audit quality , it also describes the interrelated relationships between each main category and other main category and the effect of this relationship on audit quality , it also provide some Guidelines to direct these interrelated relationships towards the improvement of audit quality , the study aims also to Carry out a survey study to check the statistical realization of the study's assumptions , to determine the relative importance of the effect of each relationship on audit quality , and to evaluate the realization of sample for the effects interrelated relationships among the main categories and their variables on audit quality , this study reached a group of conclusions such as the more increasing in the auditor's individual differences , the more increasing in the audit quality , it recommended with the necessity of individual differences of the external auditors when choosing among them .

Key words :

audit quality , interrelated relationships , auditor's individual differences (attributes) , the supports of the external auditor's professional judgment , and the characteristics of the Auditor .

مشكلة البحث :

ألقت الأزمة المالية العالمية وانهيار الشركات الكبرى مثل شركة إنرون Enron الضوء على أهمية تحقيق جودة المراجعة الخارجية في تعزيز الثقة في البيانات المنشورة بالقوائم المالية ، وتحقيق الاستقرار في الأسواق المالية ، وتحفيز المستثمرين على الاستثمار واتخاذ قرارات صحيحة (Kilgore & Benni 2014 , P. 3) .

وتعكس جودة المراجعة مدى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها ، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم ؛ وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة . (سمير ٢٠٠٨ ، ص. ٦) ، (د. سامح ٢٠١٢ ، ص. ٧٤٠)

وتعتبر جودة المراجعة أحد العوامل الرئيسية التي يتم التركيز عليه سواء في وحدات القطاع العام أو في وحدات القطاع الخاص حيث أنها تعبر عن مدى موثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية لذلك ينبغي مراعاة تحقيق مستوى جودة المراجعة بداية من الترخيص لمكتب المراجعة بمزاولة المهنة ، وتطبيق معايير رقابة الجودة وقواعد وآداب السلوك المهني ، وإجراء برامج التدريب المطلوبة للمراجع ومساعديه ، والتقييم الدوري لمكتب المراجعة من خلال مراجعة النظير .(AICPA , 2015 , p. 2) ، (Chadlgani 2015 , P. 159) كما تعكس جودة المراجعة مدى توافق المراجع مع المعايير المهنية التي تتعلق بفحص القوائم المالية . (Blandon & Argiles 2013 , P. 134)

وقد أوصت مبادئ Sarbanes Oxley act of 2002 لتحقيق كل من موثوقية القوائم المالية وجودة المراجعة بضرورة تقوية لجان المراجعة وقواعد الحوكمة ، وضرورة تعظيم الشفافية ، والقدرة على المحاسبة ، وحماية المستثمر ، وتعظيم استقلالية المراجع : (Turley & Howe 2013 , P. 1)

ويترتب على تحقيق مستوى مرتفع من الجودة عدة منافع لمكتب المراجعة مثل تجنب العقوبات المهنية والقانونية جراء أي مخالفة أو تقصير في أعمال المراجعة يؤدي إلى تدني مستوى جودة المراجعة ، وتمكين المكتب من المحافظة على النوعية الجيدة من العملاء وجذب عملاء جدد للمكتب ، والمحافظة على استقلالية المراجع في علاقته مع عملاء المراجعة . (د. عبد السلام ٢٠١٣ ، ص ص. ٧ – ٩) ، (Elder & Others 2015 , P. 77) ، (AICPA , 2015) ، (Gordon , John 2016) ، (Chadlgani and Others m 2015)

وتعتبر جودة المراجعة انعكاساً لمجموعة من المتغيرات بعضها يتعلق بخصائص مكتب المراجعة مثل حجم مكتب المراجعة ، والكفاءة المهنية لدى المراجع ومساعديه ، وأتعاب المراجعة ، في حين يتعلق البعض الآخر بالمنشأة محل المراجعة مثل كفاءة جهاز المراجعة الداخلية ، وجودة نظام الرقابة الداخلية الموجود لدى عميل المراجعة ، أما البعض الآخر فيتعلق بمؤثرات عامة مثل كفاءة لجان المراجعة ، ووجود منظمات مهنية معنية بمهنة المراجعة على درجة عالية من الكفاءة ، ويتعلق البعض منها بالفروق الفردية للمراجع الخارجي مثل التأهيل العلمي والعملي له ، والرقابة الذاتية ، وتخصص المراجع في صناعة العميل ، وعلاقته بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية ، في حين يتعلق البعض الآخر بالعلاقة بين المراجع الخارجي وجهاز المراجعة الداخلية وكفاءة واستقلالية ذلك الجهاز ، وتتضمن جودة المراجعة كلاً من جودة المراجع وجودة عملية المراجعة وجودة التقرير . (Federation of European Accountants , 2016)

ويقوم هذا البحث على اقتراح نموذج وصفي لتحليل العلاقات المتشابكة بين كل من الفروق الفردية للمراجع الخارجي ، ومدعمات حكمه المهني ، وخصائص مكتب المراجعة ، وتأثيرات تلك العلاقات على جودة المراجعة ، ويتناول النموذج العلاقات المتشابكة بين المتغيرات الفرعية لكل مجموعة رئيسية ، والعلاقات المتشابكة بين كل مجموعتين رئيسيتين ، وأثر كل نوع من تلك العلاقات المتشابكة على جودة المراجعة ، واستطلاع آراء عينة من مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة ببيئة المراجعة المصرية لتقييم مدى إدراك مفردات العينة ، ويتم تقسيم المتغيرات الرئيسية للنموذج إلى المجموعات التالية :

(١) المتغيرات الفرعية التي تتعلق بالفروق الفردية للمراجع الخارجي مثل التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي .

(٢) المتغيرات الفرعية التي تتعلق بمدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي مثل محافظة المراجع على استقلاله .

(٣) المتغيرات الفرعية التي تتعلق بخصائص مكتب المراجعة مثل حجم مكتب المراجعة وسمعة مكتب المراجعة .

هدف البحث :

يهدف البحث إلى اقتراح نموذج وصفي لتحليل تأثيرات العلاقات المتشابكة بين كل من الفروق الفردية للمراجع الخارجي ، ومدعمات حكمه المهني ، وخصائص مكتب المراجعة (كمتغيرات رئيسية مستقلة تتضمن متغيرات فرعية) وجودة المراجعة كمتغير تابع ، وتأثيرات تلك العلاقات على جودة المراجعة ، وكيف يمكن توجيه تلك العلاقات نحو تحسين جودة المراجعة ، كما يهدف إلى استطلاع آراء عينة ببيئة المراجعة المصرية لتقييم مدى إدراك مفردات العينة لتحليل العلاقات المتشابكة بين كل من الفروق الفردية للمراجع الخارجي ، ومدعمات حكمه المهني ، وخصائص مكتب المراجعة ، وتأثيرات تلك العلاقات على جودة المراجعة .

حدود البحث :

تتمثل حدود البحث فيما يلي :

(١) لن يتناول البحث آثار العلاقات المتشابكة للعوامل التي تتعلق بالمنشأة محل المراجعة .

(٢) لن يتناول البحث آثار العلاقات المتشابكة للعوامل التي تتعلق بالمؤثرات العامة مثل المنافسة في سوق المراجعة .

(٣) لن يتناول البحث آثار العلاقات المتشابكة للعوامل التي تتعلق بالعلاقة بين المراجع الخارجي وجهاز المراجعة الداخلية وكفاءة واستقلالية ذلك الجهاز .

(٤) لن يتناول البحث آثار العلاقات المتشابكة للعوامل التي تتعلق بالخصائص الديموجرافية للمراجع الخارجي مثل السن والنوع .

تساؤلات البحث :

تتمثل مشكلة البحث في تقديم نموذج وصفي يجيب عن التساؤلات التالية :

(١) ما هي المتغيرات التي تمثل الفروق الفردية للمراجع الخارجي ، وما هي طبيعة العلاقات المتشابكة بين تلك المتغيرات وهل يمكن اشتقاق دوال للعلاقات بين تلك الفروق حيث تحدد تلك الدوال المتغير المستقل والمتغير التابع في كل علاقة ، وما هي آثار تلك العلاقات على جودة المراجعة ؟

(٢) ما هي المتغيرات التي تمثل مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي ، وما هي طبيعة العلاقات المتشابكة بين تلك المتغيرات ، وهل يمكن اشتقاق دوال للعلاقات بين تلك المدعمات

حيث تحدد تلك الدوال المتغير المستقل والمتغير التابع في كل علاقة ، وما هي آثار تلك العلاقات على جودة المراجعة ؟

(٣) ما هي المتغيرات التي تمثل خصائص مكتب المراجعة ، وما هي طبيعة العلاقات المتشابكة بين تلك المتغيرات ، وهل يمكن اشتقاق دوال للعلاقات بين تلك الخصائص حيث تحدد تلك الدوال المتغير المستقل والمتغير التابع في كل علاقة ، وما هي آثار تلك العلاقات على جودة المراجعة ؟

(٤) هل يمكن اشتقاق دوال للعلاقات بين الفروق الفردية كمتغير رئيسي ومدعمات الحكم المهني كمتغير رئيسي آخر ، وما أثر ذلك على جودة المراجعة حيث تحدد تلك الدوال المتغير المستقل والمتغير التابع في كل علاقة ؟

(٥) هل يمكن اشتقاق دوال للعلاقات بين الفروق الفردية كمتغير رئيسي وخصائص مكتب المراجعة كمتغير رئيسي آخر ، وما أثر ذلك على جودة المراجعة حيث تحدد تلك الدوال المتغير المستقل والمتغير التابع في كل علاقة ؟

(٦) هل يمكن اشتقاق دوال للعلاقات بين مدعمات الحكم المهني كمتغير رئيسي وخصائص مكتب المراجعة كمتغير رئيسي آخر، وما أثر ذلك على جودة المراجعة حيث تحدد تلك الدوال المتغير المستقل والمتغير التابع في كل علاقة ؟

(٧) ما هي الإرشادات اللازمة لتوجيه تأثيرات العلاقات السابقة نحو تحسين جودة المراجعة ؟

فروض البحث :

يتم إجراء الدراسة الميدانية لاختبار التحقق الإحصائي للفروض التالية :

الفرض الأول ف١ : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العلاقات المتشابكة للمتغيرات الفرعية التي تتعلق بالفروق الفردية للمراجع الخارجي بما يؤثر على جودة المراجعة .

الفرض الثاني ف ٢ : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العلاقات المتشابكة للمتغيرات الفرعية التي تتعلق بمدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي بما يؤثر على جودة المراجعة .

الفرض الثالث ف ٣ : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العلاقات المتشابكة للمتغيرات الفرعية التي تتعلق بخصائص مكتب المراجعة بما يؤثر على جودة المراجعة .

الفرض الرابع ف٤ : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل مجموعتين رئيسيتين (الفروق الفردية للمراجع الخارجي كمتغير رئيسي ، ومدعمات حكمه المهني كمتغير رئيسي ، وخصائص مكتب المراجعة) بما يؤثر على جودة المراجعة .

أهمية البحث :

تتمثل أهمية البحث على المستوى الأكاديمي في تقديم نموذج وصفي لتحليل تأثيرات العلاقات المتشابكة بين كل من الفروق الفردية للمراجع الخارجي ، ومدعمات حكمه المهني ، وخصائص مكتب المراجعة ، وتأثيرات تلك العلاقات على جودة المراجعة ، وتوجيه تلك العلاقات نحو تحسين جودة المراجعة حيث يعد موضوع البحث وهو جودة المراجعة مساهمة علمية جادة في موضوع يشغل الفكر المحاسبي وله تأثيرات متعددة في حدوث الأزمات المالية ، أما من الناحية العملية فتتمثل أهمية البحث في المسح الميداني لعينة مكونة من عدد من مكاتب المراجعة سواء الكبرى أو المتوسطة أو الصغرى ، وعدد من الأكاديميين بكليات التجارة لاختبار تحقق فروض الدراسة والوقوف على إدراك مفردات العينة لتحليل العلاقات المتشابكة بين كل من الفروق الفردية للمراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني وخصائص مكتب المراجعة ، وتأثيرات تلك العلاقات على جودة المراجعة .

منهجية البحث :

يعتمد الباحث لتحقيق هدفي البحث على منهجين هما :

(١) المنهج الاستقرائي ومنهج تحليل المحتوى : قام الباحث باستقراء الكتابات المحاسبية في مجال جودة المراجعة ، وخصائص مكتب المراجعة ، ومدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي ، والفروق الفردية للمراجع الخارجي ، كما قام باستخدام منهج تحليل المحتوى لتلك الكتابات وذلك لتجميع المعلومات عن العناصر الرئيسية للبحث وتحليلها وتفسيرها لبناء نموذج وصفي نظري يتضمن العلاقات المتشابكة بين الفروق الفردية للمراجع الخارجي ، ومدعمات حكمه المهني ، وخصائص مكتب المراجعة وتأثير تلك العلاقات على جودة المراجعة ، والإرشادات اللازمة لتوجيه تلك العلاقات نحو تحسين جودة المراجعة .

(٢) المنهج الاستنباطي : ويتم من خلال إجراء دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة بالبيئة المصرية اعتماداً على قائمة الاستقصاء وذلك لاختبار التحقق الإحصائي لفروض الدراسة

خطة البحث :

تحقيقاً لهدفي البحث يقترح تناول موضوعاته على النحو التالي :

(١) الدراسات السابقة .

(٢) إطار العلاقات المتشابكة لمتغيرات جودة المراجعة .

(٣) نموذج مقترح لتأثيرات العلاقات المتشابكة بين الفروق الفردية للمراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني وخصائص مكتب المراجعة وتأثيرات ذلك على جودة المراجعة .

(٤) دراسة ميدانية .

(١) الدراسات السابقة : يتناول الباحث بعض الدراسات التي تناولت العلاقات المتشابكة بين المتغيرات التي تؤثر على جودة المراجعة وذلك بتقسيمها حسب الهدف إلى دراسات تهدف إلى تحديد وتحليل محركات جودة المراجعة وقياس ناتج أو رد الفعل عن تحقيقها ، ودراسات تهدف إلى تحليل أثر متغير واحد على جودة المراجعة ، ويتم تحليل تلك الدراسات على النحو التالي :

١ / ١ : دراسات تهدف إلى تحديد وتحليل محركات جودة المراجعة وقياس ناتج أو رد الفعل عن تحقيقها : تتمثل أهم تلك الدراسات فيما يلي :

١/ ١ / ١ : دراسة (د. عبد الرحمن ، د. حسين ٢٠٠٨ ، ص ص. ٢١٩ – ٢٥٥) : تهدف الدراسة إلى معرفة آراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة المراجعة ، وكذلك العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب مراجعة عن الآخر ، وقد خلصت الدراسة إلى أن أهم ثلاث عوامل تؤثر على جودة خدمة المراجعة هي الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة ، والموضوعية عند فحص القوائم المالية وكتابة تقرير المراجعة ، والكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة ، كما خلصت الدراسة إلى أن أهم ثلاث عوامل لتفضيل العملاء لمكتب مراجعة عن الآخر تتمثل في التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل ، وأتعاب المراجعة ، وسمعة مكتب المراجعة .

١ / ١ / ٢ : دراسة (Iskander & Others 2010 , PP. 155 – 180) : تهدف الدراسة إلى فحص وتحليل درجة رضا عميل المراجعة ممثلاً في إدارة المنشأة محل المراجعة عن خدمات المراجعة وارتباطها بمحددات جودة المراجعة ، وإجراء دراسة ميدانية في الشركات المسجلة ببورصة ماليزيا من خلال المقارنة بين شركات مراجعة من الشركات الأربعة الكبرى وأخرى من غير الأربعة الكبرى ، وقد خلصت الدراسة إلى أن رضا عميل المراجعة يرتبط بشكل أساسي بمحددات جودة المراجعة ، وتتمثل تلك المحددات في استقلال المراجع ، وخبرة المراجع في فحص حسابات وقوائم العميل ، وإلمام المراجع بمعايير المراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني .

١ / ١ / ٣ : دراسة (Salehi & Kangrlouei 2010) : تهدف تلك الدراسة إلى تحليل واختبار أثر جودة المراجعة على الثقة المتراكمة في القوائم المالية وذلك في ٧٤ شركة من الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية بطهران ، وخلصت الدراسة إلى أن مكاتب المراجعة التي تؤدي عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة تكون أكثر ثقة ومصداقية من جانب مستخدمي

القوائم المالية وتقرير المراجع مقارنة بمكاتب المراجعة التي تؤدي عملية المراجعة بمستوى منخفض من الجودة .

١ / ١ / ٤ : دراسة (Gul & Others 2011 , PP. 1 – 11) : تهدف الدراسة إلى فحص وتحليل أهمية الفروق الفردية للمراجعين في التأثير على جودة المراجعة وإجراء تحليل للبيانات لعينة من مكاتب المراجعة الصينية ، وقد خلصت الدراسة إلى أن الفروق الفردية للمراجع (خاصية التأهيل العلمي والعملي ، والخبرة بصناعة العميل) لها تأثير جوهري على جودة المراجعة

١ / ١ / ٥ : دراسة (د. سامح ٢٠١٢ ، ص ص. ٧٣٧ – ٧٦٢) : تهدف الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وجودة الأرباح ، ثم تحديد أثر جودة الأرباح في توزيعات الأرباح النقدية في جمهورية مصر العربية ، وإجراء دراسة ميدانية في عينة مكونة من خمسين شركة من الشركات الصناعية المساهمة المصرية وذلك خلال الفترة من ٢٠٠٥ – ٢٠٠٩ ، وقد خلصت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لكل من قيمة أتعاب المراجعة وحجم مكتب المراجعة والارتباط مع المكاتب العالمية للمراجعة والتأهيل المهني للمراجع على جودة المراجعة ، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتشجيع ارتباط مكاتب المراجعة المصرية بمكاتب عالمية مع الاهتمام بتدريب المراجعين وتحفيزهم للحصول على الشهادات المهنية مما يؤدي إلى ارتفاع مستوى الجودة بمكاتب المراجعة المصرية .

١ / ١ / ٦ : دراسة (Kilgore & Benni 2014 , PP. 1 – 15) : تهدف الدراسة إلى فحص وتحليل العوامل التي تمثل محركات جودة المراجعة وذلك من وجهة نظر المراجعين ، كما تهدف إلى زيادة إدراك الممتهنين لمفهوم ومحددات جودة المراجعة من خلال تقديم إطار بتلك المحددات ، وقد خلصت الدراسة إلى أن حجم منشأة المراجعة ، والجدارة المهنية للمراجع ، ونية المراجع الشريك ، والاتصال بين فريق عمل المراجعة وإدارة عميل المراجعة تعتبر من أهم محركات جودة المراجعة .

١ / ١ / ٧ : دراسة (Hosseinniakani & Others 2014 , PP. 243 – 254) : تهدف الدراسة إلى مراجعة وتلخيص العوامل التي تمثل محركات جودة المراجعة وفقاً للدراسة التي أجراها المجمع الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ، وتحديد العلاقات بين تلك العوامل ، وقد خلصت الدراسة إلى أن جودة المراجعة تتأثر بالعديد من العوامل منها تخصص المراجع في صناعة العميل ، وحجم مكتب المراجعة ، والخبرة بصناعة العميل ، وأتعاب المراجعة ، والخدمات بخلاف المراجعة

وأن حجم مكتب المراجعة يعتبر من أكثر العوامل تأثيراً سواء على جودة المراجعة أو على العوامل الأخرى التي تمثل محركات جودة المراجعة .

١ / ١ / ٨ : دراسة (Jaya , 2016 , PP. 173 - 182) : تهدف الدراسة إلى فحص أثار كل من الشك المهني ، وضغوط موازنة الوقت ، وتطبيق القواعد المهنية الأخلاقية على جودة المراجعة ، كما تهدف إلى إجراء دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في جاكارتا بإندونيسيا ، وقد خلصت الدراسة إلى أن العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة يتم ترتيبها من حيث الأهمية النسبية هي ممارسة المراجع الخارجي للشك المهني – ضغوط موازنة وقت المراجعة – تطبيق المراجع الخارجي للقواعد المهنية الأخلاقية .

١ / ٢ : دراسات تهدف إلى تحليل أثر متغير واحد على جودة المراجعة : تتمثل أهم تلك الدراسات فيما يلي :

١ / ٢ / ١ : دراسة (Eilifsen & Knivsfla 2008 , PP. 1 -17) : تهدف الدراسة إلى فحص وتحليل أثر الخدمات بخلاف المراجعة على جودة المراجعة وذلك من وجهة نظر المستثمرين المسجلين بالبورصة وذلك عن الفترة من ٢٠٠٣ – ٢٠٠٦ ، وقد خلصت الدراسة إلى أن الخدمات بخلاف المراجعة تؤثر بشكل ملحوظ على محفظة أوراق المراجعة وموازنة وقت المراجعة ؛ وبالتالي على جودة المراجعة .

١ / ٢ / ٢ : دراسة (Hoa & Others 2011 , PP. 111 - 120) : تهدف الدراسة إلى تحليل جودة المراجعة من خلال إصدار المراجع حكمه المهني بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار في مجال الأعمال ، وإجراء دراسة ميدانية على الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية الصينية ، وقد خلصت الدراسة إلى أن جودة الأحكام المهنية بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار تعكس جودة المراجعة حيث أن مستخدمي لقوائم المالية ينتظرون من المراجع توفير ضمان كاف لهم بعدم وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية وأنه تم إعدادها وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

١ / ٢ / ٣ : دراسة (Lopez & Others 2013) : تهدف الدراسة إلى تحليل أثر ضغط أعباء العمل في مكتب المراجعة على تغيير محفظة أوراق المراجعة بالمكتب ، وإجراء دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة المحلية لشركات Big – N وقد ناقشت الدراسة إدارة محفظة أوراق ومستندات المراجعة ، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة طردية بين ضغط أعباء العمل في مكتب المراجعة وبين تغيير محفظة أوراق المراجعة بالمكتب وما لذلك من آثار سلبية على جودة عملية المراجعة .

١ / ٢ / ٤ : دراسة (Sawan & Alsaqqa 2013) : تهدف الدراسة إلى فحص وتحليل العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة ، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة ، وأن خدمات المراجعة التي يتم تقديمها بواسطة مكاتب المراجعة الكبرى تكون أكثر ثقة من قبل الدائنين والمستثمرين لأن تلك الخدمات تكون أكثر توثيقاً .

١ / ٢ / ٥ : دراسة (Chen & Others 2013) : تهدف الدراسة إلى فحص وتحليل أثر وجهة نظر المراجع المؤهل سواء علمياً أو عملياً على عقود المديونية حيث تنعكس وجهة النظر تلك على جودة المراجعة ، وقد خلصت الدراسة إلى أن وجهة نظر المراجع المؤهل تؤثر على تسهيلات وشروط عقود الديون التي ترتبط بها المنشأة مع مانحي القروض ، ومعدل الفائدة ، وحجم القروض التي يسمح بمنحها في الفترة التالية ، وأن مانحي القروض يولون عناية للعقود الموثقة بوجهة نظر مراجع مؤهل .

١ / ٢ / ٦ : دراسة (Chis & Achim 2014 , PP. 217 – 220) : تهدف الدراسة إلى فهم وتوضيح مفهوم الحكم المهني للمراجع الخارجي ، وخصائص الأحكام المهنية ، والمواقف التي يحتاج فيها المراجع الخارجي إلى التوصل إلى حكم مهني معين ، وقد توصلت الدراسة إلى أن الأحكام المهنية تمثل عنصراً رئيسياً في عملية المراجعة ، وأنه يجب على المراجع أن يخطط وينفذ عملية المراجعة في ضوء شكه المهني ، وأن الأحكام المهنية أصبحت إلزامية خلال عملية المراجعة .

١ / ٢ / ٧ : دراسة (Rahmina & Agoes 2014 , PP. 324 – 331) : تهدف الدراسة إلى تحديد أثر كل من استقلال المراجع ، والتزام المراجع ، وأتعاب المراجعة على جودة المراجعة ، وإجراء دراسة ميدانية على شركات المراجعة الأعضاء في سوق الأسهم في إندونيسيا وذلك من خلال استمارة استبيان يتم توزيعها على الإدارة العليا والإدارة الوسطى والمراجع الشريك ، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة طردية بين كل من استقلال المراجع ، والتزام المراجع ، وأتعاب المراجعة وجودة المراجعة ، حيث أوضح ١٢,٤ % من مفردات العينة أن جودة المراجعة يمكن قياسها من خلال الاختلاف في كل من استقلال المراجع ، والتزام المراجع ، وأتعاب المراجعة .

١ / ٢ / ٨ : دراسة (Sutrisno & Avhsin 2014 , PP. 101 – 121) : تهدف الدراسة إلى اختبار أثر كل من الجدارة المهنية للمراجع واستقلاليته على جودة المراجعة ، واختبار ما إذا كانت موازنة وقت المراجعة تؤثر على كل من الجدارة المهنية للمراجع واستقلاليته وبالتالي على

جودة المراجعة ، واختبار ما إذا كان الالتزام المهني للمراجع يؤثر على كل من الجدارة المهنية للمراجع واستقلاليته وبالتالي على جودة المراجعة ، كما تهدف إلى إجراء دراسة ميدانية لبيانات عينة عشوائية تتضمن ٢٧٨ مكتب من مكاتب المراجعة في إندونيسيا ، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك تأثير إيجابي لكل من الجدارة المهنية للمراجع واستقلاليته على جودة المراجعة وأن هناك تأثيراً ضعيفاً لموازنة وقت المراجعة على كل من الجدارة المهنية للمراجع واستقلاليته وبالتالي على جودة المراجعة ، وأن هناك تأثيراً قوياً للالتزام المهني للمراجع على كل من الجدارة المهنية للمراجع واستقلاليته وبالتالي على جودة المراجعة .

١ / ٢ / ٩ : دراسة (James & Izien 2014 , PP. 187 – 195) : تهدف الدراسة إلى فحص وتحليل أثر خصائص مكتب المراجعة على جودة المراجعة ، وإجراء دراسة ميدانية لبيانات القوائم المالية لعدد ١٨ شركة من شركات الأغذية المسجلة ببورصة الأوراق المالية في نيجيريا وذلك عن الفترة من ٢٠٠٧ – ٢٠١٢ ، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة طردية بين حجم المنشأة محل المراجعة واستقلال المديرين وجودة المراجعة ، في حين أن هناك علاقة عكسية بين كل من استقلال المراجع وحجم مكتب المراجعة والتزام المراجع وبين جودة المراجعة ، وقد أوصت الدراسة بضرورة اضطلاع مجمع التقارير المالية في نيجيريا والقائمين على التشريع بمسئوليتهما عن تبني أفضل ممارسات المراجعة بما يحقق جودة المراجعة .

١ / ٢ / ١٠ : دراسة (Chadlgani & Others 2015 , PP. 159 – 172) : تهدف الدراسة إلى تحليل آثار الخصائص الفردية للمراجع (ممثلة في نوع الشخصية ، والرقابة الذاتية له ونيته في التقرير عن الأخطاء) على جودة المراجعة ، وإجراء دراسة ميدانية من خلال توزيع ١٠٠٠ استمارة استبيان على مديري مكاتب المراجعة في ماليزيا ، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة طردية بين جودة المراجعة وكل من الرقابة الذاتية له ونيته في التقرير عن الأخطاء .

١ / ٢ / ١١ : دراسة (Tepalagu & Len 2015 , PP. 101 – 121) : تهدف الدراسة إلى تحليل شامل للدراسات الأكاديمية التي تتعلق باستقلال المراجعة وجودة المراجعة وذلك بناء على المقالات المنشورة في تسع مجلات قيادية في مجال المراجعة خلال الفترة من ١٩٧٦ حتى ٢٠١٣ ، ويتم التركيز في التحليل على أربع تهديدات لاستقلال المراجع والتي تتمثل في أهمية العميل بالنسبة لمكتب المراجعة ، والخدمات بخلاف المراجعة ، وفترة استمرار المراجع في مراجعة المنشأة auditor tenure ، وانتماء العميل لمكتب المراجعة ، وقد خلصت الدراسة إلى أن أهمية عميل المراجعة لمكتب المراجعة تمثل حجم نسبي أكبر في محفظة المراجع لذلك يمكن أن يجد المراجع حافزاً أكبر لتنفيذ الضغوط من جانب عملاء المراجعة الأكثر أهمية ؛ وبالتالي التأثير على

استقلاله .

١ / ٢ / ١٢ : دراسة (Elder & Others 2015 , PP. 73 – 100) : تهدف الدراسة إلى تحليل آثار كل من تغيير المراجع وتخصصه في صناعة العميل على جودة المراجعة ، وقد خلصت الدراسة إلى أن سياسة تغيير المراجعين ترتبط بشكل غير مباشر بجودة المراجعة حيث يترتب عليها تحسين جودة المراجعة ، وأنه كلما زاد تخصص المراجع في صناعة العميل كلما زادت جودة المراجعة .

١/ ٢ / ١٣ : دراسة (د. وليد ٢٠١٥ ، ص ص. ٣٨٣ – ٤١٦) : تهدف الدراسة إلى تحليل خصائص الشك المهني لمراقب الحسابات وآثارها على العملية التفاوضية بين المراقب وعميل المراجعة ، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن الدافع المادي لمراقب الحسابات وما يتقاضاه من أتعاب له تأثير سلبي على قوة الموقف التفاوضي مع عميل المراجعة ، كما أوصت الدراسة بعدة توصيات منها ضرورة تفعيل دور المنظمات المهنية حول مسئولية المراجع عن التقارير المالية المنشورة .

١ / ٢ / ١٤ : دراسة (Leung , 2017 , PP. 1 – 7) : تهدف الدراسة إلى تحليل الشك المهني للمراجع الخارجي ، ومتطلبات وجوده ، ومدى ممارسة المراجع له في حالات معينة مثل حالة اكتشاف الغش ، وحالة تقدير القيمة العادلة ، وحالة تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار ، وقد خلصت الدراسة إلى أن الشك المهني – كأحد المتغيرات التي تؤثر على الأحكام المهنية للمراجع الخارجي وبالتالي على جودة المراجعة – يساعد في تخفيض المخاطر الناتجة عن سوء تقدير المراجع لقيم عناصر معينة (التقدير الزائد عن اللازم ، والتقدير الأقل من اللازم) ، وتجنب الافتراضات غير الصحيحة أو غير الملائمة .

ومن تحليل الدراسات السابقة يشير الباحث إلى أنه على الرغم من المساهمات الإيجابية لها في توضيح آثار كل من الفروق الفردية للمراجع ، ومدعمات الحكم المهني له ، وخصائص مكتب المراجعة على جودة المراجعة ، إلا أنها لم تقم بقياس آثار العلاقات المتشابكة لمحددات جودة المراجعة على جودة المراجعة وهذا هو موضوع اهتمام البحث الحالي .

(٢) إطار العلاقات المتشابكة لمتغيرات جودة المراجعة : يتضمن هذا الإطار تحديد المتغيرات الرئيسية التي تؤثر على جودة المراجعة ، والمتغيرات الفرعية لكل مجموعة رئيسية والعلاقات المتشابكة بين تلك المتغيرات ، وآثار تلك العلاقات على جودة المراجعة وذلك على النحو التالي :

٢ / ١ : المتغيرات الفرعية التي تتعلق بالفروق الفردية للمراجع الخارجي : تتمثل تلك المتغيرات فيما يلي : (NSQA , 2013 , P. 2) ، (Ahmed , Midaoui , 2010 , P 3) ، (Trotman , Ken ، The Institute's standard Setting Department , 2017) (International Financial Reporting ، (د. علي محمد ٢٠١٣) ، 2006) (The Chinese Institute of Certified Public ، Standards , 2016) (Delvin & Maslin 2013) ، Accountants 2015)

أ- التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي .

ب- الرقابة الذاتية للمراجع الخارجي .

ج- تخصص المراجع في صناعة العميل .

د- علاقة المراجع الخارجي بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية .

هـ- القدرة على الإشراف وقيادة فريق العمل .

و- القدرة على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة .

ز- الشك المهني .

وتتمثل علاقات التشابك بين المتغيرات الفرعية التي تتعلق بالفروق الفردية للمراجع الخارجي – من وجهة نظر الباحث – فيما يلي :

(١) هناك علاقة تشابك بين التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي – يجب أن يكون المراجع حاصلاً على برامج تدريب في أساسيات المراجعة مثل أساليب المراجعة وأهدافها ، وتنظيم مكتب المراجعة ، والتوثيق المستندي ، وهيكل نظم إدارة الجودة ، والتقييم والتقرير National Quality) (Standard Association , 2013 – وقدرته على الإشراف على وقيادة فريق العمل ، حيث أنه كلما زاد التأهيل العلمي والعملي (برامج التدريب التي يجتازها) زادت معرفته بأمور معينة مثل طرق الإشراف الأكثر كفاءة على فريق العمل ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب forward من التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي إلى قدرته على الإشراف على وقيادة فريق العمل ، كما تأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من قدرة المراجع على الإشراف وقيادة فريق العمل إلى جودة عملية المراجعة ومنها إلى جودة المراجعة .

(٢) هناك علاقة تشابك بين التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي ، والقدرة على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة حيث أنه كلما زاد التأهيل العلمي والعملي

للمراجع الخارجي زادت قدرته على تكوين أحكام مهنية صحيحة في المواقف التي لا يكون صادر في شأنها معيار أو معالجة معينة ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي إلى قدرته على تكوين أحكام مهنية صحيحة ، كما تأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من قدرة المراجع على كوين أحكام مهنية صحيحة إلى جودة عملية المراجعة ومنها إلى جودة المراجعة .

(٣) هناك علاقة تشابك بين الرقابة الذاتية للمراجع الخارجي – تمثل تلك الرقابة أحد العوامل الرئيسية التي تؤثر على جودة المراجعة حيث أنه كلما زادت تلك الرقابة قل لجوء المراجع إلى أساليب المراجعة غير المنظمة irregular audit وقطع بعض إجراءات المراجعة عند مواجهة ضغوط موازنة الوقت (د. محمد بشير ٢٠١٣) – والقدرة على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة ، حيث أنه كلما زادت الرقابة الذاتية للمراجع الخارجي زادت قدرته على تكوين أحكام مهنية صحيحة في المواقف التي لا يكون صادر في شأنها معيار أو معالجة معينة ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من الرقابة الذاتية للمراجع الخارجي إلى قدرته على تكوين أحكام مهنية صحيحة كما تأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من قدرة المراجع على تكوين أحكام مهنية صحيحة إلى جودة عملية المراجعة ومنها إلى جودة المراجعة .

(٤) هناك علاقة تشابك بين تخصص المراجع في صناعة العميل ، والقدرة على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة ، حيث أنه كلما زاد تخصص المراجع في صناعة العميل زادت قدرته على تكوين أحكام مهنية صحيحة في المواقف التي لا يكون صادر في شأنها معيار أو معالجة معينة ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من تخصص المراجع في صناعة العميل إلى قدرته على كوين أحكام مهنية صحيحة ، كما تأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من قدرة المراجع على تكوين أحكام مهنية صحيحة إلى جودة عملية المراجعة ومنها إلى جودة المراجعة .

(٥) هناك علاقة تشابك بين علاقة المراجع الخارجي بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية ، والقدرة على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة ، حيث أنه كلما زادت علاقة المراجع الخارجي بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية زادت قدرته على تكوين أحكام مهنية صحيحة في المواقف التي لا يكون صادر في شأنها معيار أو معالجة معينة لزيادة معرفة المراجع بحالات متعددة من حالات الحكم المهني ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من علاقة المراجع الخارجي بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية إلى

قدرته على كوين أحكام مهنية صحيحة ، كما تأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من قدرة المراجع على تكوين أحكام مهنية صحيحة إلى جودة عملية المراجعة ومنها إلى جودة المراجعة .

(٦) هناك علاقة تشابك بين كل من (علاقة المراجع الخارجي بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية ، والقدرة على الإشراف وقيادة فريق العمل ، والقدرة على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة ، والرقابة الذاتية للمراجع الخارجي ، والتأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي ، وتخصص المراجع في صناعة العميل) وجودة المراجعة وتأخذ علاقة التشابك اتجاهين أمامي موجب وارتدادي back موجب بين كل متغيرين من المتغيرات السابقة ، واتجاه أمامي موجب إلى جودة عملية المراجعة ومنها إلى جودة المراجعة .

(٧) هناك علاقة تشابك بين الفروق الفردية للمراجع الخارجي ، وجودة المراجعة ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاهين أمامي موجب وارتدادي موجب بين كل متغيرين من المتغيرات التي تعكس الفروق الفردية للمراجع الخارجي ، واتجاه أمامي موجب إلى جودة عملية المراجعة ومنها إلى جودة المراجعة .

(٨) هناك علاقة تشابك بين الشك المهني للمراجع الخارجي – يعتبر الشك المهني من العناصر الحيوية التي تساعد على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة ؛ وبالتالي تحسين جودة المراجعة . (Glover & Prowitt 2013 , P 3) – والقدرة على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة ، حيث أنه كلما زاد الشك المهني للمراجع الخارجي زادت قدرته على تكوين أحكام مهنية صحيحة في المواقف التي لا يكون صادر في شأنها معيار أو معالجة معينة وذلك لزيادة قدرته ورغبته في المزيد من الفحص والتحليل ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من الشك المهني للمراجع الخارجي إلى قدرته على تكوين أحكام مهنية صحيحة ، كما تأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من قدرة المراجع على تكوين أحكام مهنية صحيحة إلى جودة عملية المراجعة ومنها إلى جودة المراجعة .

٢ / ٢ : المتغيرات الفرعية التي تتعلق بمدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي : تتمثل عناصر الحكم المهني الفعال فيما يلي : (The Chinese Institute of Certified Public Accountants 2015) ، (Ivan , 2016 , PP. 1 – 9)

أ– تحديد وتعريف موضوع الحكم المهني .

ب– تجميع الحقائق والمعلومات عن موضوع الحكم المهني .

ج- تحديد وتحليل البدائل .

د- اتخاذ القرار بمعالجة موضوع الحكم المهني .

هـ- مراجعة والتوثيق المستندي وترشيد النتائج فيما يتعلق بموضوع الحكم المهني .

وتتمثل المتغيرات الفرعية التي تتعلق بمدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي فيما يلي : (Center for Audit Quality 2014 , P. 3)

أ- محافظة المراجع على استقلاله .

ب- تخصص المراجع في صناعة العميل .

ج- الاستعانة بفاحص قانوني ضمن فريق المراجعة .

د- اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة .

هـ- استخدام المراجع للإجراءات التحليلية للمراجعة .

و- تكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .

وتتمثل علاقات التشابك بين المتغيرات الفرعية التي تتعلق بمدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي – من وجهة نظر الباحث – فيما يلي :

(١) هناك علاقة تشابك بين تخصص المراجع في صناعة العميل ، وتكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، حيث أنه كلما زاد تخصص المراجع في صناعة العميل زاد تكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من تخصص المراجع في صناعة العميل إلى تكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، كما تأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من تكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية إلى جودة عملية المراجعة .

(٢) هناك علاقة تشابك بين اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة ، واستخدام المراجع للإجراءات التحليلية للمراجعة ، حيث أنه كلما زاد اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة زاد استخدام المراجع للإجراءات التحليلية للمراجعة لأنه يترتب على تلك البرامج زيادة معرفة المراجع ومساعديه ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة إلى استخدام المراجع للإجراءات التحليلية للمراجعة ، كما تأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من استخدام المراجع للإجراءات التحليلية للمراجعة إلى جودة عملية المراجعة .

(٣) هناك علاقة تشابك بين كل من (محافظة المراجع على استقلاله ، وتخصص المراجع في

صناعة العميل ، والاستعانة بفاحص قانوني ضمن فريق المراجعة ، واجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة ، واستخدام المراجع للإجراءات التحليلية للمراجعة ، وتكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية) وجودة المراجعة ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاهين أمامي موجب وارتدادي موجب بين كل متغيرين من المتغيرات السابقة ، واتجاه أمامي إلى جودة عملية المراجعة ومنها إلى جودة المراجعة

(٤) هناك علاقة تشابك بين مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي وجودة المراجعة ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاهين أمامي موجب وارتدادي موجب بين كل متغيرين من المتغيرات التي تعكس مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي ، واتجاه أمامي موجب إلى جودة عملية المراجعة ومنها إلى جودة المراجعة .

٢ / ٣ : المتغيرات الفرعية التي تتعلق بخصائص مكتب المراجعة : يشير البعض إلى أن خصائص المراجع الناجح تتمثل فيما يلي : (Anderson 2012 , PP. 2 – 3) ، (The institute of ، Nadziakiew & Others , 2016 , PP. 153 – 154) (National Quality ، Chartered Accountants of Scotland 2016 , P. 15) Standard Association , 2013)

أ- خبرة المراجع وتخصصه في صناعة العميل .

ب- القدرة على اتخاذ القرار في الوقت المناسب .

ج- قيادة فريق العمل .

د- مهارات الاتصال الفعال .

هـ- مهارات المساعدين .

و- الجدارة المهنية .

ز- التعامل مع وسائل التقدم التكنولوجي .

وتتمثل المتغيرات الفرعية التي تتعلق بخصائص مكتب المراجعة وتدخل في النموذج الوصفي المقترح فيما يلي :

أ- حجم مكتب المراجعة .

ب- سمعة مكتب المراجعة .

ج- أتعاب المراجعة .

د- تقديم الخدمات بخلاف المراجعة .

هـ- الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه .

و- تخصص المراجع في صناعة العميل .

ز- النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة .

ح- تكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .

وتتمثل علاقات التشابك بين المتغيرات الفرعية التي تتعلق بخصائص مكتب المراجعة – من وجهة نظر الباحث – فيما يلي :

(١) هناك علاقة تشابك بين حجم مكتب المراجعة – يؤثر حجم مكتب المراجعة على جودة عملية المراجعة حيث أن مكاتب المراجعة الكبرى ذات السمعة الجيدة تميل نحو تقديم خدمات للمراجعة بمستوى مرتفع من الجودة وذلك للحفاظ على سمعتها بين عملاء المراجعة ومنافسيها من مكاتب المراجعة ، كما أن تلك المكاتب لديها عدد كبير من العملاء وترغب في الاحتفاظ بهم . (د. محمد بشير ٢٠١٣ ، ص. ١٣٤) – وأتعاب المراجعة ، حيث أنه مع كبر حجم مكتب المراجعة زاد استعداد الشركات لدفع أتعاب مراجعة أكبر ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من حجم مكتب المراجعة إلى أتعاب المراجعة ، كما تأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من أتعاب المراجعة إلى جودة عملية المراجعة ومنها إلى جودة المراجعة .

(٢) هناك علاقة تشابك بين حجم مكتب المراجعة ، والكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه – يجب أن يكون المراجع والمساعدون لديهم المعرفة الكافية والمهارات التي تمكنهم من تنفيذ مهام المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها (Center for Responsible Shale Development 2013) – حيث أن مكاتب المراجعة الكبرى تتميز بارتفاع الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه وتأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من حجم مكتب المراجعة إلى الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه ، كما تأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه إلى جودة عملية المراجعة ومنها إلى جودة المراجعة .

(٣) هناك علاقة تشابك بين حجم مكتب المراجعة ، وسمعة مكتب المراجعة ، حيث أنه مع كبر حجم مكتب المراجعة زادت وتحسنت سمعة المكتب حيث أن مكاتب المراجعة الكبرى تعمل باستمرار على تحسين سمعتها سواء بين مكاتب لمراجعة أو بين عملاء المراجعة ، وتأخذ علاقة

التشابك اتجاهين أمامي موجب وارتدادي موجب بين حجم مكتب المراجعة وسمعته ، كما تأخذ اتجاه أمامي موجب حيث يكون التأثير من حجم مكتب المراجعة وسمعته إلى جودة عملية المراجعة ومنها إلى جودة المراجعة .

(٤) هناك علاقة تشابك بين سمعة مكتب المراجعة ، وتقديم الخدمات بخلاف المراجعة ، حيث أنه مع تحسن سمعة المكتب زاد إقبال عملاء المراجعة عليه لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاهين أمامي موجب من سمعة مكتب المراجعة إلى تقديم الخدمات بخلاف المراجعة ، كما تأخذ اتجاه أمامي موجب من تقديم الخدمات بخلاف المراجعة إلى جودة عملية المراجعة ومنها إلى جودة المراجعة ، ويشير الباحث أن ذلك مرهوناً بأن لا يؤدي زيادة أداء المراجع للخدمات بخلاف المراجعة إلى ضغوط موازنة الوقت ولجوء المراجع إلى قطع بعض إجراءات المراجعة .

(٥) هناك علاقة تشابك بين الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه ، وتقديم الخدمات بخلاف المراجعة ، حيث أنه مع زيادة الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه زاد إقبال عملاء المراجعة عليه لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من سمعة مكتب المراجعة إلى تقديم الخدمات بخلاف المراجعة ، كما تأخذ اتجاه أمامي موجب من تقديم الخدمات بخلاف المراجعة إلى جودة عملية المراجعة ومنها إلى جودة المراجعة .

(٦) هناك علاقة تشابك بين أتعاب المراجعة ، وتقديم الخدمات بخلاف المراجعة ، حيث أنه مع تخفيض أتعاب المراجعة زاد إقبال عملاء المراجعة عليه لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي سالب من أتعاب المراجعة إلى تقديم الخدمات بخلاف المراجعة ، كما تأخذ اتجاه عكسي من تقديم الخدمات بخلاف المراجعة إلى جودة عملية المراجعة ومنها إلى جودة المراجعة .

(٧) هناك علاقة تشابك بين اتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة ، وتقديم الخدمات بخلاف المراجعة ، حيث أنه مع اتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة زاد إقبال عملاء المراجعة عليه لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من اتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة إلى تقديم الخدمات بخلاف المراجعة ، كما تأخذ اتجاه أمامي من تقديم الخدمات بخلاف المراجعة إلى جودة عملية المراجعة ومنها إلى جودة المراجعة .

(٨) هناك علاقة تشابك بين خصائص مكتب المراجعة ، وجودة المراجعة ، وتأخذ علاقة التشابك

اتجاهين أمامي موجب وارتدادي موجب بين كل متغيرين من المتغيرات التي تعكس خصائص مكتب المراجعة ، واتجاه أمامي موجب إلى جودة عملية المراجعة ومنها إلى جودة المراجعة

وتتمثل علاقات التشابك بين المتغيرات الرئيسية التي تتعلق بكل من الفروق الفردية للمراجع الخارجي ، ومدعمات حكمه المهني ، وخصائص مكتب المراجعة – من وجهة نظر الباحث – فيما يلي :

(١) هناك علاقة تشابك بين الفروق الفردية للمراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني ، حيث أنه مع تمتع المراجع الخارجي بفروق فردية متميزة زادت مدعمات حكمه المهني ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من الفروق الفردية للمراجع الخارجي إلى مدعمات حكمه المهني ، كما تأخذ اتجاه أمامي من مدعمات حكمه المهني إلى جودة عملية المراجعة ومنها إلى جودة المراجعة

(٢) هناك علاقة تشابك بين الفروق الفردية للمراجع الخارجي وخصائص مكتب المراجعة ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من الفروق الفردية للمراجع الخارجي إلى خصائص مكتب المراجعة ، كما تأخذ اتجاه أمامي من خصائص مكتب المراجعة إلى جودة عملية المراجعة ومنها إلى جودة المراجعة .

(٣) هناك علاقة تشابك بين خصائص مكتب المراجعة ومدعمات حكمه المهني ، وتأخذ علاقة التشابك اتجاه أمامي موجب من مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي إلى خصائص مكتب المراجعة ، كما تأخذ اتجاه أمامي من مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي إلى جودة عملية المراجعة ومنها إلى جودة المراجعة .

(٣) نموذج مقترح لتأثيرات العلاقات المتشابكة بين الفروق الفردية للمراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني وخصائص مكتب المراجعة وتأثيرات ذلك على جودة المراجعة : يقسم النموذج المجموعات الرئيسية التي تؤثر على جودة المراجعة إلى المجموعات التالية :

٣ / ١ : المتغيرات الفرعية التي تتعلق بالفروق الفردية للمراجع الخارجي : يرمز لتلك المجموعة بالرمز ف د ر ، وتتمثل تلك المتغيرات فيما يلي :

أ- التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي ويرمز له بالرمز ت ع م .

ب- الرقابة الذاتية للمراجع الخارجي ويرمز له بالرمز ق ز خ .

ج- تخصص المراجع في صناعة العميل ويرمز له بالرمز ص ج ع .

د- علاقة المراجع الخارجي بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية ويرمز له بالرمز ع خ د .

هـ- القدرة على الإشراف وقيادة فريق العمل ويرمز له بالرمز ق ش ع .

و- القدرة على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة ويرمز له بالرمز ح م ص .

ز- الشك المهني ويرمز له بالرمز ش م هـ .

٣ / ٢ : المتغيرات الفرعية التي تتعلق بمدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي : يرمز لتلك المجموعة بالرمز ع ح م ، وتتمثل تلك المتغيرات فيما يلي :

أ- محافظة المراجع على استقلاله ويرمز له بالرمز ح ج ق .

ب- تخصص المراجع في صناعة العميل ويرمز له بالرمز ص ج ع .

ج- الاستعانة بفاحص قانوني ضمن فريق المراجعة ويرمز له بالرمز ع ف ق .

د- اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة ويرمز له بالرمز ز م ب .

هـ- استخدام المراجع للإجراءات التحليلية للمراجعة ويرمز له بالرمز س ج ت .

و- تكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ويرمز له بالرمز ك خ ج .

٣ / ٣ : المتغيرات الفرعية التي تتعلق بخصائص مكتب المراجعة : يرمز لتلك المجموعة بالرمز خ م ج ، وتتمثل تلك المتغيرات فيما يلي : أ- حجم مكتب المراجعة ويرمز له بالرمز ح م ج .

ب- سمعة مكتب المراجعة ويرمز له بالرمز س م ج .

ج- أتعاب المراجعة ويرمز له بالرمز ت ع ج .

د- تقديم الخدمات بخلاف المراجعة ويرمز له بالرمز خ ب ج .

هـ- الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه ويرمز له بالرمز ك هـ ج .

و- تخصص المراجع في صناعة العميل ويرمز له بالرمز ص ج ع .

ز- النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة ويرمز له بالرمز ن ف ج .

يتناول النموذج العلاقات المتشابكة بين المتغيرات الفرعية لكل مجموعة رئيسية كما يلي :

٣ / ١ : العلاقات المتشابكة بين المتغيرات الفرعية التي تتعلق بالفروق الفردية للمراجع الخارجي ويرمز لتلك المجموعة بالرمز ف د ر ، وتتمثل تلك العلاقات فيما يلي :

٣ / ١ / ١ : العلاقة بين التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي (ت ع م) والقدرة على الإشراف وقيادة فريق العمل (ق ش ع) : في ظل هذه العلاقة يعتبر التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي متغيراً مستقلاً يؤثر على قدرته على الإشراف وقيادة فريق العمل كمتغير تابع وتعتبر العلاقة بينهما علاقة طردية حيث أنه كلما زاد التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي

كلما زادت قدرته على الإشراف وقيادة فريق العمل والعكس صحيح ، ويترتب على تحسين المتغير المستقل تحسين المتغير التابع بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة ، ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

+ ت ع م ⟸ ق ش ع + △ ق ش ع . (١)

(−) ت ع م ⟸ ق ش ع (−) △ ق ش ع . (٢)

حيث :

△ ق ش ع : مقدار التغير في القدرة الإشرافية للمراجع الخارجي نتيجة لزيادة تأهيله العلمي والعملي .

وتعني الدالة السابقة أن زيادة التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي يترتب عليه زيادة القدرة الإشرافية له لتصبح قدرته الإشرافية قبل زيادة تأهيله مضافاً إليها مقدار الزيادة في تلك القدرة نتيجة لزيادة تأهيله العلمي والعملي كما في الدالة رقم (١) ، والعكس صحيح كما في الدالة رقم (٢) .

ج م £ ق ش ع £ ت ع م .

حيث :

£ : دالة في .

ج م : جودة المراجعة .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في القدرة الإشرافية للمراجع الخارجي ، بينما تعتبر تلك القدرة متغيراً تابعاً في التأهيل العملي والعملي له ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في ضرورة اهتمام المنظمات المهنية والأكاديميين بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي من خلال عقد برامج التدريب اللازمة والتي تتضمن عدة موضوعات مع التركيز على كيفية تحقيق المراجع الإشراف على المساعدين وقيادة فريق العمل بكفاءة .

٣ / ١ / ٢ : العلاقة بين التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي (ت ع م) والقدرة على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة (ح م ص) : في ظل هذه العلاقة يعتبر التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي متغيراً مستقلاً يؤثر على قدرة المراجع الخارجي على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة كمتغير تابع ، وتعتبر العلاقة بينهما علاقة طردية حيث أنه كلما زاد التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي كلما زادت قدرته على تكوين

الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة (ح م ص) والعكس صحيح ويترتب على تحسين المتغير المستقل تحسين المتغير التابع بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة ، ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

+ ت ع م ⟸ ح م ص + △ ح م ص . (١)

(-) ت ع م ⟸ ح م ص (-) △ ح م ص . (٢)

حيث :

△ ح م ص : مقدار التغير في قدرة المراجع الخارجي على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة نتيجة لزيادة تأهيله العلمي والعملي .

وتعني الدالة السابقة أن زيادة التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي يترتب عليه زيادة قدرته على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة لتصبح تلك القدرة قبل زيادة تأهيله مضافاً إليها مقدار الزيادة في تلك القدرة نتيجة لزيادة تأهيله العلمي والعملي كما في الدالة رقم (١) ، والعكس صحيح كما في الدالة رقم (٢) .

ج م £ ح م ص £ ت ع م .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في قدرة المراجع الخارجي على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة ، بينما تعتبر تلك القدرة متغيراً تابعاً في التأهيل العملي والعملي له ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في ضرورة اهتمام المنظمات المهنية والأكاديميين بالتأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي من خلال عقد برامج التدريب اللازمة والتي تتضمن عدة موضوعات مع التركيز على كيفية اتخاذ المراجع الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة .

٢ / ١ / ٣ : العلاقة بين الرقابة الذاتية للمراجع الخارجي (ق ز خ) والقدرة على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة (ح م ص) : في ظل هذه العلاقة تعتبر الرقابة الذاتية للمراجع الخارجي متغيراً مستقلاً يؤثر على قدرة المراجع الخارجي على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة كمتغير تابع ، وتعتبر العلاقة بينهما علاقة طردية حيث أنه كلما زادت الرقابة الذاتية للمراجع الخارجي كلما زادت قدرته على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة (ح م ص) والعكس صحيح ، ويترتب على تحسين المتغير المستقل تحسين المتغير التابع بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة ، ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

+ ق ز خ ⟸ ح م ص + ∆ ح م ص . (١)

(-) ق ز خ ⟸ ح م ص (-) ∆ ح م ص . (٢)

حيث :

∆ ح م ص : مقدار التغير في قدرة المراجع الخارجي على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة نتيجة لزيادة الرقابة الذاتية له .

وتعني الدالة السابقة أن زيادة الرقابة الذاتية للمراجع الخارجي يترتب عليها زيادة قدرته على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة لتصبح تلك القدرة قبل زيادة تأهيله مضافاً إليها مقدار الزيادة في تلك القدرة نتيجة لزيادة الرقابة الذاتية له كما في الدالة رقم (١) ، والعكس صحيح كما في الدالة رقم (٢) .

ج م £ ح م ص £ ق ز خ .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في قدرة المراجع الخارجي على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة ، بينما تعتبر تلك القدرة متغيراً تابعاً في الرقابة الذاتية له ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في ضرورة اهتمام المنظمات المهنية والأكاديميين بعقد برامج التدريب التي تركز على كيفية تحقيق الرقابة الذاتية للمراجع الخارجي .

٣ / ١ / ٤ : العلاقة بين تخصص المراجع في صناعة العميل (ص ج ع) والقدرة على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة (ح م ص) : في ظل هذه العلاقة يعتبر تخصص المراجع في صناعة العميل متغير مستقل يؤثر على قدرة المراجع الخارجي على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة كمتغير تابع ، وتعتبر العلاقة بينهما علاقة طردية حيث أنه كلما زاد تخصص المراجع في صناعة العميل كلما زادت قدرته على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة (ح م ص) والعكس صحيح ، ويترتب على تحسين المتغير المستقل تحسين المتغير التابع بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة ، ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

+ ص ج ع ⟸ ح م ص +∆ ح م ص .

(-) ص ج ع ⟸ ح م ص (-) ∆ ح م ص .

حيث :

△ ح م ص : مقدار التغير في قدرة المراجع الخارجي على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة نتيجة لزيادة تخصصه في صناعة العميل .

وتعني الدالة السابقة أن زيادة الرقابة الذاتية للمراجع الخارجي يترتب عليها زيادة قدرته على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة لتصبح تلك القدرة قبل زيادة تخصصه في صناعة العميل مضافاً إليها مقدار الزيادة في تلك القدرة نتيجة لزيادة تخصصه في صناعة العميل كما في الدالة رقم (١) ، والعكس صحيح كما في الدالة رقم (٢) .

ج م £ ح م ص £ ق ز خ .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في قدرة المراجع الخارجي على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة ، بينما تعتبر تلك القدرة متغيراً تابعاً في تخصصه في صناعة العميل ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في ضرورة اهتمام المنظمات المهنية والأكاديميين بعقد برامج التدريب التي تركز على تخصص المراجع في صناعة العميل مثل التخصص في مراجعة شركات الأدوية ، أو التخصص في مراجعة شركات الحديد والصلب .

٣ / ١ / ٥ : العلاقة بين علاقة المراجع الخارجي بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية ، والقدرة على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة (ح م ص) : في ظل هذه العلاقة تعتبر علاقة المراجع الخارجي بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية متغيراً مستقلاً يؤثر على قدرة المراجع الخارجي على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة كمتغير تابع ، وتعتبر العلاقة بينهما علاقة طردية حيث أنه كلما زاد علاقة المراجع الخارجي بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية كلما زادت قدرته على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة (ح م ص) والعكس صحيح ، ويترتب على تحسين المتغير المستقل تحسين المتغير التابع بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة ، ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

(+) ع خ د ⟹ ح م ص + △ ح م ص . (١)

(−) ع خ د ⟹ ح م ص (−) △ ح م ص . (٢)

حيث :

△ ح م ص : مقدار التغير في قدرة المراجع الخارجي على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة نتيجة لزيادة علاقته بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية .

وتعني الدالة السابقة أن زيادة علاقة المراجع الخارجي بالمراجعين المهنيين في مكاتب

المراجعة الدولية يترتب عليها زيادة قدرته على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة لتصبح تلك القدرة قبل زيادة علاقته المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية مضافاً إليها مقدار الزيادة في تلك القدرة نتيجة لزيادة تلك العلاقة كما في الدالة رقم (١) ، والعكس صحيح كما في الدالة رقم (٢) .

ج م £ ح م ص £ ع خ د .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في قدرة المراجع الخارجي على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة ، بينما تعتبر تلك القدرة متغيراً تابعاً في علاقة المراجع الخارجي بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في ضرورة اضطلاع المنظمات المهنية والأكاديميين بمسئولية عقد برامج التدريب التي تركز على علاقة المراجع الخارجي بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية ، والمزايا التي تعود على المراجع من تلك العلاقات .

٣ / ١ / ٦ : العلاقة بين كل من (علاقة المراجع الخارجي بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية ، والقدرة على الإشراف وقيادة فريق العمل ، والقدرة على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة كحزمة متغيرات فرعية مستقلة) وجودة المراجعة كمتغير رئيسي تابع : تؤدي زيادة المتغيرات الفرعية المستقلة إلى تحسين مستوى الجودة كمتغير رئيسي تابع وذلك كما يلي :

ج م £ (ع خ د + ق ش ع + ح م ص) .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في كل من علاقة المراجع الخارجي بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية ، والقدرة على الإشراف وقيادة فريق العمل ، والقدرة على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في ضرورة أن تتضمن برامج التدريب علاقة المراجع الخارجي بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية ، والقدرة على الإشراف وقيادة فريق العمل ، والقدرة على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة .

٣ / ١ / ٧ : العلاقة بين الفروق الفردية للمراجع الخارجي (ف د ر) كمتغير رئيسي مستقل وجودة المراجعة كمتغير رئيسي تابع : تؤدي زيادة المتغير المستقل إلى تحسين مستوى الجودة كمتغير رئيسي تابع وذلك كما يلي :

+ ف د ر ⟸ ج م + △ ج م (١)

(-) ف د ر ⟸ ج م (-) △ ج م (٢)

ج م £ ف د ر .

ويتمثل الإرشاد أو التوصية في ضرورة أن تتضمن برامج التدريب كلاً من علاقة المراجع الخارجي بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية ، والقدرة على الإشراف وقيادة فريق العمل ، والقدرة على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة .

٣ / ١ / ٨ : العلاقة بين الشك المهني للمراجع الخارجي (ش م هـ) والقدرة على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة (ح م ص) : في ظل هذه العلاقة يعتبر الشك المهني للمراجع الخارجي متغيراً مستقلاً يؤثر على قدرة المراجع الخارجي على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة كمتغير تابع ، وتعتبر العلاقة بينهما علاقة طردية حيث أنه كلما زاد الشك المهني للمراجع الخارجي كلما زادت قدرته على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة (ح م ص) والعكس صحيح ، ويترتب على تحسين المتغير المستقل تحسين المتغير التابع بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة ، ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

+ ش م هـ ⟹ ح م ص + △ ح م ص . (١)

(-) ش م هـ ⟸ ح م ص (-) △ ح م ص . (٢)

حيث :

△ ح م ص : مقدار التغير في قدرة المراجع الخارجي على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة نتيجة لزيادة الشك المهني له .

وتعني الدالة السابقة أن زيادة الشك المهني للمراجع الخارجي يترتب عليها زيادة قدرته على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة لتصبح تلك القدرة قبل زيادة تأهيله مضافاً إليها مقدار الزيادة في تلك القدرة نتيجة لزيادة الشك المهني له كما في الدالة رقم (١) ، والعكس صحيح كما في الدالة رقم (٢) .

ج م £ ح م ص £ ش م هـ .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في قدرة المراجع الخارجي على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة ، بينما تعتبر تلك القدرة متغيراً تابعاً في الشك المهني له ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في ضرورة اهتمام المنظمات المهنية

والأكاديميين بعقد برامج التدريب التي تركز على كيفية تحقيق الشك المهني للمراجع الخارجي .

٣ / ٢ العلاقات المتشابكة بين المتغيرات الفرعية التي تتعلق بمدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي : يرمز لتلك المجموعة بالرمز ع ح م ، وتتمثل تلك العلاقات فيما يلي :

٣ / ٢ / ١ : العلاقة بين تخصص المراجع في صناعة العميل (ص ج ع) وتكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية (ك خ ج) : في ظل هذه العلاقة يعتبر تخصص المراجع في صناعة العميل متغير مستقل يؤثر على تكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كمتغير تابع حيث أنه كلما زاد عدد السنوات التي يراجع فيها مراجع متخصص القوائم المالية كلما توطدت علاقته بأعضاء مكتب المراجعة الداخلية بالمنشأة محل المراجعة ، وتعتبر العلاقة بينهما علاقة طردية حيث أنه كلما زاد المتغير المستقل كلما زاد المتغير التابع والعكس صحيح ، ويترتب على تحسين المتغير المستقل تحسين المتغير التابع بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة ، ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

+ ص ج ع ⟸ ك خ ج + △ ك خ ج . (١)

(-) ص ج ع ⟸ ك خ ج (-) △ ك خ ج . (٢)

حيث :

△ ك خ ج : مقدار التغير في علاقة المراجع الخارجي بأعضاء المراجعة الداخلية نتيجة لزيادة تخصصه في صناعة العميل .

وتعني الدالة السابقة أن زيادة تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل يترتب عليها تحسين علاقته مع أعضاء المراجعة الداخلية لتتحسن تلك العلاقة نتيجة لزيادة تخصص المراجع كما في الدالة رقم (١) ، والعكس صحيح كما في الدالة رقم (٢) .

ج م £ ك خ ج £ ص ج ع .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في علاقة المراجع الخارجي مع أعضاء المراجعة الداخلية ، بينما تعتبر تلك العلاقة متغيراً تابعاً في تخصص المراجع في صناعة العميل ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في ضرورة تميز المراجع المتخصص في مراجعة صناعة معينة مثل الاشتراك في برامج تدريب معينة مثل برنامج مراجعة النظير كمدرب .

٣ / ٢ / ٢ : العلاقة بين اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة (ز م ب) واستخدام المراجع للإجراءات التحليلية للمراجعة (س ج ت) في ظل هذه العلاقة يعتبر اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة – خاصة التي تتضمن الإجراءات التحليلية في المراجعة – متغيراً

مستقلاً يؤثر على استخدام المراجع للإجراءات التحليلية للمراجعة (س ج ت) كمتغير تابع حيث أنه كلما زاد اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة كلما زادت قدرتهم على استخدام المراجع للإجراءات التحليلية للمراجعة ، وتعتبر العلاقة بينهما علاقة طردية حيث أنه كلما زاد المتغير المستقل كلما زاد المتغير التابع والعكس صحيح ، ويترتب على تحسين المتغير المستقل تحسين المتغير التابع بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة ، ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

+ ز م ب ⟸ س ج ت + △ س ج ت . (١)

(-) ز م ب ⟸ س ج ت (-) △ س ج ت . (٢)

حيث :

△ س ج ت : مقدار التغير في استخدام المراجع للإجراءات التحليلية للمراجعة نتيجة لزيادة برامج التدريب التي يحصل عليها المراجع ومساعدوه .

وتعني الدالة السابقة أن زيادة برامج التدريب التي يحصل عليها المراجع ومساعدوه يترتب عليها تحسين استخدام المراجع للإجراءات التحليلية للمراجعة كما في الدالة رقم (١) ، والعكس صحيح كما في الدالة رقم (٢) .

ج م £ س ج ت £ ز م ب .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في استخدام المراجع للإجراءات التحليلية للمراجعة ، بينما يعتبر ذلك الاستخدام متغيراً تابعاً في زيادة برامج التدريب التي يحصل عليها المراجع ومساعدوه ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في ضرورة عقد برامج تدريبية للمراجع ومساعديه تركز على كيفية استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة .

٣ / ٢ / ٣ : العلاقة بين كل من (محافظة المراجع على استقلاله ، وتخصص المراجع في صناعة العميل ، والاستعانة بفاحص قانوني ضمن فريق المراجعة ، واجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة ، واستخدام المراجع للإجراءات التحليلية للمراجعة ، وتكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كحزمة متغيرات فرعية مستقلة) وجودة المراجعة كمتغير رئيسي تابع : تؤدي زيادة المتغيرات الفرعية المستقلة إلى تحسين مستوى الجودة كمتغير رئيسي تابع وذلك كما يلي :

ج م £ (ح ج ق + ص ج ع + ع ف ق + ز م ب + س ج ت + ك خ ج) .

ويتمثل الإرشاد أو التوصية في ضرورة أن تشرف لجان المراجعة على العوامل التي تؤثر على استقلال المراجع واجتيازه برامج تدريبية متخصصة في صناعة العميل وذلك قبل التعاقد معه

، كما يجب أن تشرف لجان المراجعة على تنفيذ خطة المراجعة وكيفية التعاون بينه وبين أعضاء المراجعة الداخلية .

٣ / ٢ / ٤ : العلاقة بين مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي (ع ح م) كمتغير رئيسي مستقل وجودة المراجعة كمتغير رئيسي تابع : تؤدي زيادة المتغير المستقل إلى تحسين مستوى الجودة كمتغير رئيسي تابع وذلك كما يلي :

+ ع ح م ⟸ ج م +△ ج م (١)

(−) ع ح م ⟸ ج م (−) △ ج م (٢)

ج م £ ف د ر .

ويتمثل الإرشاد أو التوصية في ضرورة أن تشرف لجان المراجعة على العوامل التي تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي مثل تقديم الخدمات بخلاف المراجعة ، كما يجب أن تتحقق من توافر مدعمات حكمه المهني قبل التعاقد معه .

٣ / ٣ العلاقات المتشابكة بين المتغيرات الفرعية التي تتعلق بخصائص مكتب المراجعة ويرمز لتلك المجموعة بالرمز خ م ج وتتمثل تلك العلاقات فيما يلي :

٣ / ٣ / ١ : العلاقة بين حجم مكتب المراجعة (ح م ج) وأتعاب المراجعة (ت ع ج) : تؤثر وجهة نظر المراجع المؤهل علمياً وعملياً – حيث ينعكس تأهيله على رأيه في تقرير المراجعة وعلى جودة المراجعة – على تسهيلات وشروط عقود الديون ، ومعدل الفائدة ، وحجم القروض التي يسمح بمنحها في الفترة التالية (Chen & Others 2013 , P. 29) ، وتعود هذه الفائدة على المنشأة محل المراجعة ، ومن هنا تبدو أهمية الاستثمار في المراجع من خلال اختيار لجان المراجعة أحد مكاتب المراجعة الكبرى لفحص حسابات وقوائم المنشأة حتى ولو كان بأتعاب مراجعة مرتفعة .

وفي ظل هذه العلاقة يعتبر حجم مكتب المراجعة متغيراً مستقلاً يؤثر على أتعاب المراجعة كمتغير تابع حيث أن حجم وسمعة مكتب المراجعة يؤثر في تحديد أتعاب المراجعة حيث تكون المنشأة محل المراجعة لديها استعداد لدفع معدل أجر أعلى لساعة المراجعة وذلك بالنسبة لمكاتب المراجعة الكبرى ، وتعتبر العلاقة بينهما علاقة طردية حيث أنه كلما زاد المتغير المستقل كلما زاد المتغير التابع والعكس صحيح ، ويترتب على تحسين المتغير المستقل تحسين المتغير التابع بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة ، ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

+ ح م ج ⟸ ت ع ج +△ ت ع ج . (١)

(-) ز م ب ⟸ ت ع ج (-) △ ت ع ج . (٢)

حيث :

△ ت ع ج : مقدار التغير في أتعاب المراجعة نتيجة لزيادة حجم مكتب المراجعة .

وتعني الدالة السابقة أن زيادة حجم مكتب المراجعة يترتب عليها زيادة رغبة الشركة محل المراجعة في د فع أتعاب أعلى للمراجعة كما في الدالة رقم (١) ، والعكس صحيح كما في الدالة رقم (٢) .

ج م £ ت ع ج £ ح م ج .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في أتعاب المراجعة والتي تعتبر متغيراً تابعاً في زيادة حجم مكتب المراجعة ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في ضرورة التركيز على التعامل مع مكاتب المراجعة كبيرة الحجم والتي ترتفع فيها الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه مع ضرورة تنظيم تلك العملية (التعاقد مع مكاتب المراجعة) بواسطة لجان المراجعة وهيئة أو مؤسسة عامة حتى لا يحدث التركيز السوقي للمراجعة (سيطرة عدد معين من شركات المراجعة على سوق العمل للمراجعة ويسمى ذلك بالاحتكار التام وشبه التام لسوق خدمات المراجعة حيث أنه في الدول الأعضاء في الإتحاد الأوربي يسيطر عدد قليل من مكاتب المراجعة الكبرى على سوق المراجعة وذلك بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة ، ويترتب على ذلك خروج مكاتب المراجعة الصغرى والمتوسطة من سوق المراجعة . (Velte & Azibi 2015 , P. 529)

٣ / ٣ / ٢ : العلاقة بين حجم مكتب المراجعة (ح م ج) والكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه (ك هـ ج) : في ظل هذه العلاقة يعتبر حجم مكتب المراجعة متغيراً مستقلاً يؤثر على الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه كمتغير تابع ، وتعتبر العلاقة بينهما علاقة طردية حيث أنه كلما زاد المتغير المستقل كلما زاد المتغير التابع والعكس صحيح ، ويترتب على تحسين المتغير المستقل تحسين المتغير التابع بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة حيث تسعى مكاتب المراجعة الكبرى على ضرورة اجتياز المراجع ومساعدوه برامج تدريبية معينة يترتب عليها زيادة الكفاءة المهنية لهم ، ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

+ ح م ج ⟸ ك هـ ج + △ ك هـ ج . (١)

(-) ح م ج ⟸ ك هـ ج (-) △ ك هـ ج . (٢)

حيث :

△ ك هـ ج : مقدار التغير في الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه نتيجة لزيادة حجم مكتب المراجعة .

وتعني الدالة السابقة أن زيادة حجم مكتب المراجعة يترتب عليها زيادة الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه كما في الدالة رقم (١) ، والعكس صحيح كما في الدالة رقم (٢) .

ج م £ ك هـ ج £ ح م ج .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه التي تعتبر متغيراً تابعاً في حجم مكتب المراجعة ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في ضرورة التركيز على التعامل مع مكاتب المراجعة كبيرة الحجم والتي ترتفع فيها الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه مع ضرورة تنظيم تلك العملية (التعاقد مع مكاتب المراجعة) بواسطة لجان المراجعة وهيئة أو مؤسسة عامة حتى لا يحدث التركيز السوقي للمراجعة .

٣ / ٣ / ٣ : العلاقة بين حجم مكتب المراجعة (ح م ج) وسمعة مكتب المراجعة (س م ج) : ينظر لجودة المراجعة على أنها مرتفعة عندما يتم أداء عملية المراجعة بواسطة أي من مكاتب المراجعة Big N والتي تتمتع بسمعة طيبة في مهنة المراجعة ، وتتميز بزيادة معدلات تدريب الأفراد . (Bing & Others 2014 , P. 7) ، وتتمتع مكاتب المراجعة الكبرى بسمعة طيبة أكبر مقارنة بمكاتب المراجعة الصغرى وللمحافظة على السمعة الطيبة تقوم مكاتب المراجعة الكبرى بمراعاة الدقة في تقرير المراجعة ؛ وبالتالي زيادة جودة المراجعة حيث أن هناك علاقة متداخلة بين كل من حجم وسمعة مكتب المراجعة وجودة المراجعة . (Bing & Others 2014 , PP. 6 -7) ، (Hosseinniakan & Others 2014 , P. 248) ، (Wang 2014 , P. 3)

وفي ظل هذه العلاقة يعتبر حجم مكتب المراجعة متغيراً مستقلاً يؤثر على سمعة مكتب المراجعة كمتغير تابع ، وتعتبر العلاقة بينهما علاقة طردية حيث أنه كلما زاد المتغير المستقل كلما زاد المتغير التابع والعكس صحيح ، ويترتب على تحسين المتغير المستقل تحسين المتغير التابع بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة ، ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

+ ح م ج ⟸ س م ج + △ س م ج . (١)

(-) ح م ج ⟸ س م ج (-) △ س م ج . (٢)

حيث :

△ س م ج : مقدار التغير في سمعة مكتب المراجعة نتيجة لزيادة حجم مكتب المراجعة .

وتعني الدالة السابقة أن زيادة حجم مكتب المراجعة يترتب عليها تحسين سمعة المكتب كما في الدالة رقم (١) ، والعكس صحيح كما في الدالة رقم (٢) .

ج م £ س م ج £ ح م ج .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في سمعة مكتب المراجعة والتي تعتبر متغيراً تابعاً في حجم مكتب المراجعة ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في ضرورة التركيز على التعامل مع مكاتب المراجعة كبيرة الحجم والتي ترتفع فيها الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه مع ضرورة تنظيم تلك العملية (التعاقد مع مكاتب المراجعة) بواسطة لجان المراجعة وهيئة أو مؤسسة عامة حتى لا يحدث التركيز السوقي للمراجعة .

٣ / ٣ / ٤ : العلاقة بين سمعة مكتب المراجعة (س م ج) وتقديم الخدمات بخلاف المراجعة (خ ب ج) : تعتبر سمعة مكتب المراجعة أحد عوامل تحديد أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة حيث تكون المنشأة محل المراجعة لديها استعداد لدفع معدل أجر أعلى لساعة المراجعة وذلك لمكاتب المراجعة الكبرى والتي تتمتع بسمعة طيبة ، وتجدر الإشارة إلى أن الحاجة إلى مراجعة عنصر معين في القوائم المالية قد تتطلب مستوى أعلى من الخبرة بصناعة العميل والتي تتوافر في منشآت المراجعة الكبرى . (علي ٢٠١٥ ، ص. ١٣٧)

وفي ظل هذه العلاقة تعتبر سمعة مكتب المراجعة متغيراً مستقلاً يؤثر على طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة كمتغير تابع ، وتعتبر العلاقة بينهما علاقة طردية حيث أنه كلما زاد المتغير المستقل كلما زاد المتغير التابع والعكس صحيح ، ويترتب على تحسين المتغير المستقل تحسين المتغير التابع بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة ، ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

+ س م ج ⟸ خ ب ج +△ خ ب ج . (١)

(−) س م ج ⟸ خ ب ج (−)△ خ ب ج . (٢)

حيث :

△س م ج : مقدار التغير في طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة نتيجة لتحسين سمعة مكتب المراجعة .

وتعني الدالة السابقة أن تحسين سمعة مكتب المراجعة يترتب عليه زيادة طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة كما في الدالة رقم (١) ، والعكس صحيح كما في

الدالة رقم (٢) .

ج م £ خ ب ج £ س م ج .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة والتي تعتبر متغيراً تابعاً في سمعة مكتب المراجعة ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في ضرورة الاستثمار في مكاتب المراجعة والإشراف على العوامل التي تؤثر على سمعته مثل علاقته مع عملاء المراجعة .

٣ / ٣ / ٥ : العلاقة بين الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه (ك هـ ج) وتقديم الخدمات بخلاف المراجعة (خ ب ج) : تعتبر الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه أحد عوامل تحديد أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة حيث تكون المنشأة محل المراجعة لديها استعداد لدفع معدل أجر أعلى لساعة المراجعة وذلك لمكاتب المراجعة الكبرى والتي تتميز بارتفاع الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه ، وفي ظل هذه العلاقة تعتبر الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه متغيراً مستقلاً يؤثر على طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة كمتغير تابع وتعتبر العلاقة بينهما علاقة طردية حيث أنه كلما زاد المتغير المستقل كلما زاد المتغير التابع والعكس صحيح ، ويترتب على تحسين المتغير المستقل تحسين المتغير التابع بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة ، ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

+ ك هـ ج ⟸ خ ب ج + △ خ ب ج . (١)

(−) ك هـ ج ⟸ خ ب ج (−) △ خ ب ج . (٢)

حيث :

△ س م ج : مقدار التغير في طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة نتيجة لزيادة الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه .

وتعني الدالة السابقة أن زيادة الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه يترتب عليه زيادة طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة كما في الدالة رقم (١) ، والعكس صحيح كما في الدالة رقم (٢) .

ج م £ خ ب ج £ ك هـ ج .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة والتي تعتبر متغيراً تابعاً في الكفاءة المهنية للمراجع

ومساعديه ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في ضرورة اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة تركز على وسائل تحقيق الكفاءة المهنية .

٣ / ٣ / ٦ : العلاقة بين أتعاب المراجعة (ت ع ج) وتقديم الخدمات بخلاف المراجعة (خ ب ج) : في ظل هذه العلاقة تعتبر أتعاب المراجعة متغيراً مستقلاً يؤثر على طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة كمتغير تابع ، وتعتبر العلاقة بينهما علاقة طردية حيث أنه كلما انخفض لجوء المراجع إلى تخفيض أتعاب المراجعة مع عدم تخفيض إجراءات المراجعة كلما انخفض طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة ، وفي المقابل كلما زاد لجوء مكتب المراجعة إلى تخفيض أتعاب المراجعة – ولكن مع عدم تخفيض إجراءات المراجعة – كلما زاد طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة ، ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

(–) ل ت ع ج / ع خ ⟸ خ ب ج (–) △خ ب ج .(١)

+ ل ت ع ج / ع خ ⟸ خ ب ج + △ خ ب ج . (٢)

حيث :

△ خ ب ج : مقدار التغير في طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة نتيجة لزيادة أو انخفاض لجوء المراجع إلى تخفيض أتعاب المراجعة .

+ ل ت ع ج / ع خ : زيادة لجوء المراجع إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة مع عدم تخفيض إجراءات المراجعة .

(–) ل ت ع ج / ع خ : تخفيض لجوء المراجع إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة مع عدم تخفيض إجراءات المراجعة .

+ ل ت ع ج / ع خ : زيادة لجوء المراجع إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة مع عدم تخفيض إجراءات المراجعة .

وتعني الدالتان السابقتان أن تخفيض لجوء المراجع إلى تخفيض أتعاب المراجعة مع عدم تخفيض إجراءات المراجعة يترتب عليه تخفيض طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة كما في الدالة رقم (١) ، والعكس صحيح كما في الدالة رقم (٢) .

ج م £ خ ب ج £ ل ت ع ج / ع خ .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة والتي تعتبر متغيراً تابعاً في زيادة أو تخفيض لجوء المراجع إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة مع عدم تخفيض إجراءات المراجعة .

وفي المقابل إذا زاد لجوء المراجع إلى تخفيض أتعاب المراجعة مع تخفيض إجراءات المراجعة تعتبر العلاقة بينهما علاقة عكسية حيث أنه كلما زاد لجوء المراجع إلى تخفيض أتعاب المراجعة مع تخفيض إجراءات المراجعة كلما انخفاض طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة وذلك لانخفاض جودة المراجعة ، وفي المقابل كلما انخفض لجوء المراجع إلى تخفيض أتعاب المراجعة دون اللجوء إلى تخفيض إجراءات المراجعة كلما زاد طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

+ ت ع ج / خ ⟸ خ ب ج (–) △ خ ب ج . (١)

(–) ت ع ج / ع خ ⟸ خ ب ج + △ خ ب ج . (٢)

حيث :

△ س م ج : مقدار التغير في طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة نتيجة لزيادة أو انخفاض لجوء المراجع إلى تخفيض أتعاب المراجعة .

+ ل ت ع ج / خ : زيادة لجوء المراجع إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة مع تخفيض إجراءات المراجعة .

(–) ل ت ع ج / خ : تخفيض لجوء المراجع إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة مع تخفيض إجراءات المراجعة .

وتعني الدالتان السابقتان أن زيادة لجوء المراجع إلى تخفيض أتعاب المراجعة مع تخفيض إجراءات المراجعة يترتب عليه تخفيض طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة كما في الدالة رقم (١) ، والعكس صحيح كما في الدالة رقم (٢) .

ج م £ خ ب ج £ ل ت ع ج / خ .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة والتي تعتبر متغيراً تابعاً في زيادة أو تخفيض لجوء المراجع إلى تخفيض أتعاب المراجعة مع تخفيض إجراءات المراجعة ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في ضرورة اضطلاع المنظمات المهنية للمراجعة بتحديد ساعات معيارية ومعدل أجر معياري للساعة وذلك بالنسبة لكل من خدمات المراجعة وخدمات بخلاف المراجعة .

٣ / ٣ / ٧ : العلاقة بين اتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة (ن ف ج) وتقديم الخدمات بخلاف المراجعة (خ ب ج) : في ظل هذه العلاقة يعتبر اتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة متغيراً مستقلاً يؤثر على طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة كمتغير تابع ، وتعتبر العلاقة بينهما علاقة طردية حيث أنه كلما اتسع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة وتعددت الفروع التابعة له في دول متعددة كلما زاد طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة ، والعكس صحيح ، ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

+ ن ف ج ⟸ خ ب ج + △ خ ب ج . (١)

(−) ن ف ج ⟸ خ ب ج (−) △ خ ب ج . (٢)

حيث :

△ خ ب ج : مقدار التغير في طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة نتيجة لزيادة أو انخفاض النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة .

وتعني الدالة السابقة أن اتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة يترتب عليه زيادة طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة كما في الدالة رقم (١) ، والعكس صحيح كما في الدالة رقم (٢) .

ج م £ خ ب ج £ ن ف ج .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة والتي تعتبر متغيراً تابعاً في النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في ضرورة توحيد المعايير المحاسبية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية ، وكذلك توحيد معايير المراجعة التي تتعلق بتخطيط عملية المراجعة ، وتجميع أدلة الإثبات ، وإعداد تقرير المراجعة .

٣ / ٣ / ٨ : العلاقة بين اتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة (ن ف ج / م م ق) وتقديم الخدمات بخلاف المراجعة (خ ب ج) مع مراعاة موازنة الوقت : في ظل هذه العلاقة يعتبر اتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة مع مراعاة موازنة الوقت متغيراً مستقلاً يؤثر على طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة كمتغير تابع ، وتعتبر العلاقة بينهما علاقة طردية حيث أنه كلما اتسع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة وتعددت الفروع التابعة له في دول متعددة مع مراعاة موازنة الوقت حتى لا يلجأ إلى أساليب المراجعة غير المنظمة كلما زاد

طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة وذلك لتحسين جودة أداء عملية المراجعة ، والعكس صحيح ، ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

+ ن ف ج / م م ق ⟸ خ ب ج + △ خ ب ج . (١)

(-) ن ف ج / م م ق ⟸ خ ب ج (-) △ خ ب ج .(٢)

حيث :

△ خ ب ج : مقدار التغير في طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة نتيجة لزيادة أو انخفاض النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة مع مراعاة موازنة وقت المراجعة .

وتعني الدالة السابقة أن اتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة يترتب عليه زيادة طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة كما في الدالة رقم (١) ، والعكس صحيح كما في الدالة رقم (٢) .

ج م £ خ ب ج £ ن ف ج م م ق .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة والتي تعتبر متغيراً تابعاً في النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة مع مراعاة موازنة وقت المراجعة ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في ضرورة توحيد المعايير المحاسبية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية ، وكذلك توحيد معايير المراجعة التي تتعلق بتخطيط عملية المراجعة ، وتجميع أدلة الإثبات ، وإعداد تقرير المراجعة ، وتدعيم دور المنظمات المهنية والأكاديميين في وضع ساعات معيارية لمراجعة كل نوع من الصناعات وكل حجم من الشركات .

٣ / ٣ / ٩ : العلاقة بين اتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة (ن ف ج / م ع م ق) وتقديم الخدمات بخلاف المراجعة (خ ب ج) دون مراعاة موازنة الوقت: في ظل هذه العلاقة يعتبر اتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة دون مراعاة موازنة الوقت متغيراً مستقلاً يؤثر على طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة كمتغير تابع ، وتعتبر العلاقة بينهما علاقة عكسية حيث أنه كلما اتسع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة وتعددت الفروع التابعة له في دول متعددة ولكن دون مراعاة موازنة الوقت مما قد يلجأ إلى أساليب المراجعة غير المنظمة كلما انخفض طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة وذلك لانخفاض جودة أداء عملية المراجعة ، والعكس صحيح ، ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

+ ن ف ج / د ع م ق ⟸ خ ب ج (−) △ خ ب ج . (١)

(−) ن ف ج / د غ م ق ⟸ خ ب ج + △ خ ب ج . (٢)

حيث :

△خ ب ج : مقدار التغير في طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة نتيجة لزيادة أو انخفاض النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة دون مراعاة موازنة وقت المراجعة .

وتعني الدالتان السابقتان أن اتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة يترتب عليه انخفاض طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة وذلك لانخفاض جودة المراجعة كما في الدالة رقم (١) ، والعكس صحيح كما في الدالة رقم (٢) .

ج م £ خ ب ج £ ن ف ج م ع م ق .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة والتي تعتبر متغيراً تابعاً في النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة دون مراعاة موازنة وقت المراجعة ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في ضرورة توحيد المعايير المحاسبية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية ، وكذلك توحيد معايير المراجعة التي تتعلق بتخطيط عملية المراجعة ، وتجميع أدلة الإثبات ، وإعداد تقرير المراجعة ، وتدعيم دور المنظمات المهنية والأكاديميين في وضع ساعات معيارية لمراجعة كل نوع من الصناعات وكل حجم من الشركات .

٣ / ٣ / ١٠ : العلاقة بين تخصص المراجع في صناعة العميل (ص ج ع) وتقديم الخدمات بخلاف المراجعة (خ ب ج) مع مراعاة موازنة الوقت : في ظل هذه العلاقة يعتبر تخصص المراجع في صناعة العميل مع مراعاة موازنة الوقت متغيراً مستقلاً يؤثر على طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة كمتغير تابع ، وتعتبر العلاقة بينهما علاقة طردية حيث أنه كلما زاد تخصص المراجع في صناعة العميل مع مراعاة موازنة الوقت حتى لا يلجأ إلى أساليب المراجعة غير المنظمة عند زيادة خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة المطلوبة منه كلما زاد طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة وذلك لعدم انخفاض جودة أداء عملية المراجعة ، والعكس صحيح ، ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

+ ص ج ع / م ع م ق ⟸ خ ب ج + △ خ ب ج . (١)

(−) ص ج ع / م ع م ق ⟸ خ ب ج (−) △ خ ب ج . (٢)

حيث :

△ خ ب ج : مقدار التغير في طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة نتيجة لزيادة أو انخفاض تخصص المراجع في صناعة العميل مع مراعاة موازنة الوقت .

ص ج ع / م ع م ق : تخصص المراجع في صناعة العميل مع مراعاة موازنة الوقت .

وتعني الدالة السابقة أن زيادة تخصص المراجع في صناعة العميل مع مراعاة موازنة الوقت يترتب عليه زيادة طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة وذلك لأداء المكتب عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة كما في الدالة رقم (١) ، والعكس صحيح كما في الدالة رقم (٢) .

ج م £ خ ب ج £ ص ج ع / م ع م ق .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة والتي تعتبر متغيراً تابعاً في تخصص المراجع في صناعة العميل مع مراعاة موازنة الوقت ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في تدعيم دور المنظمات المهنية والأكاديميين في وضع ساعات معيارية لمراجعة كل نوع من الصناعات وكل حجم من الشركات .

٣ / ٣ / ١١ : العلاقة بين تخصص المراجع في صناعة العميل (ص ج ع) وتقديم الخدمات بخلاف المراجعة (خ ب ج) دون مراعاة موازنة الوقت: في ظل هذه العلاقة يعتبر تخصص المراجع في صناعة العميل دون مراعاة موازنة الوقت متغيراً مستقلاً يؤثر على طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة كمتغير تابع ، وتعتبر العلاقة بينهما علاقة عكسية حيث أنه كلما زاد تخصص المراجع في صناعة العميل دون مراعاة موازنة الوقت وفي هذه الحالة قد يلجأ إلى أساليب المراجعة غير المنظمة عند زيادة خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة المطلوبة منه مما يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة كلما انخفض طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة وذلك لانخفاض جودة أداء عملية المراجعة ، والعكس صحيح ، ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

+ ص ج ع / د ع م ق ⟸ خ ب ج (−) △ خ ب ج . (١)

(−) ص ج ع / د ع م ق ⟸ خ ب ج + △ خ ب ج . (٢)

حيث :

△ خ ب ج : مقدار التغير في طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة نتيجة لزيادة أو انخفاض تخصص المراجع في صناعة العميل مع عدم مراعاة موازنة الوقت .
ص ج ع / د ع م ق : تخصص المراجع في صناعة العميل دون مراعاة موازنة الوقت .

وتعني الدالة السابقة أن زيادة تخصص المراجع في صناعة العميل مع عدم مراعاة موازنة الوقت يترتب عليه انخفاض طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة كما في الدالة رقم (١) ، والعكس صحيح كما في الدالة رقم (٢) .

ج م £ خ ب ج £ ص ج ع / د ع م ق .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة والتي تعتبر متغيراً تابعاً في تخصص المراجع في صناعة العميل دون مراعاة موازنة الوقت ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في تدعيم دور المنظمات المهنية والأكاديميين في وضع ساعات معيارية لمراجعة كل نوع من الصناعات وكل حجم من الشركات .

٣ / ٣ / ١٢ : العلاقة بين كل من (حجم مكتب المراجعة ، وتخصص المراجع في صناعة العميل ، وسمعة مكتب المراجعة ، وزيادة الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه ، واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة كحزمة متغيرات فرعية مستقلة) مع مراعاة موازنة الوقت وطلب الشركات على مكتب المراجعة لأداء خدمات المراجعة كمتغير تابع : تؤدي زيادة المتغيرات الفرعية المستقلة إلى زيادة المتغير التابع وذلك لأن تحسين المتغيرات المستقلة السابقة يترتب عليه أداء عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة كما يلي :

+ (ح م ج ، س م ج ، ك هـ ج ، ص ج ع ، ن ف ج ، خ ب ج) / م ع م ق ⟸ ط خ ج + △ خ ج (١)

(−) (ح م ج ، س م ج ، ك هـ ج ، ص ج ع ، ن ف ج ، خ ب ج) / د ع م ق ⟸ ط خ ج (−) △ خ ج (٢)

حيث :

△ ط خ ج : مقدار التغير في طلب الشركات على المكتب لتقديم خدمات المراجعة نتيجة لزيادة أو انخفاض حزمة المتغيرات المستقلة مع مراعاة موازنة الوقت .
ط خ ج : طلب الشركات على مكتب المراجعة لتقديم خدمات المراجعة .
ج م £ ط خ ج £ (ح م ج ، س م ج ، ك هـ ج ، ص ج ع ، ن ف ج ، خ ب ج) / م ع م ق .

وتعنـي الدالـة السـابقة أن جـودة المراجعـة تعتبـر متغيـراً تابعـاً فـي طلـب الشـركات علـى المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة والتي تعتبر متغيراً تابعاً في حزمة المتغيرات المستقلة السابقة مع مراعاة موازنة الوقت ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في تدعيم دور المنظمات المهنية والأكاديميين في وضع ساعات معيارية لمراجعة كل نوع من الصناعات وكل حجم من الشركات وذلك بالنسبة لخدمات المراجعة .

٣ / ٣ / ١٣ : العلاقة بين كل من (حجم مكتب المراجعة ، وتخصص المراجع في صناعة العميل ، وسمعة مكتب المراجعة ، وزيادة الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه ، واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة كحزمة متغيرات فرعية مستقلة) دون مراعاة موازنة الوقت وطلب الشركات على مكتب المراجعة لأداء خدمات المراجعة كمتغير تابع : تؤدي زيادة المتغيرات الفرعية المستقلة إلى انخفاض المتغير التابع وذلك لأن زيادة الطلب على مكتب المراجعة بشكل يفوق إمكانياته يترتب عليه لجوء المكتب إلى إتباع أساليب المراجعة غير المنظمة وأداء عملية المراجعة بمستوى منخفض من الجودة كما يلي :

+ (ح م ج ، س م ج ، ك هـ ج ، ص ج ع ، ن ف ج ، خ ب ج) / م ع م ق ⟸ ط خ ج − △ خ ج (١)

− (ح م ج ، س م ج ، ك هـ ج ، ص ج ع ، ن ف ج ، خ ب ج) / د ع م ق ⟸ ط خ ج + △ خ ج (٢)

حيث :

△ ط خ ج : مقدار التغير في طلب الشركات على المكتب لتقديم خدمات المراجعة نتيجة لزيادة أو انخفاض حزمة المتغيرات المستقلة مع مراعاة موازنة الوقت .

ط خ ج : طلب الشركات على مكتب المراجعة لتقديم خدمات المراجعة .

ج م £ ط خ ج £ (ح م ج ، س م ج ، ك هـ ج ، ص ج ع ، ن ف ج ، خ ب ج) / د ع م ق .

وتعنـي الدالـة السـابقة أن جـودة المراجعـة تعتبـر متغيـراً تابعـاً فـي طلـب الشـركات علـى المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة والتي تعتبر متغيراً تابعاً في حزمة المتغيرات المستقلة السابقة دون مراعاة موازنة الوقت ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في تدعيم دور المنظمات المهنية والأكاديميين في وضع ساعات معيارية لمراجعة كل نوع من الصناعات وكل حجم من الشركات وذلك بالنسبة لخدمات المراجعة .

٣ / ٣ / ١٤ : العلاقة بين كل من (حجم مكتب المراجعة ، وتخصص المراجع في صناعة

العميل ، وسمعة مكتب المراجعة ، وزيادة الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه ، واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة كحزمة متغيرات فرعية مستقلة) مع مراعاة موازنة الوقت وطلب الشركات على مكتب المراجعة لأداء الخدمات بخلاف المراجعة كمتغير تابع : تؤدي زيادة المتغيرات الفرعية المستقلة إلى زيادة المتغير التابع وذلك لأن تحسين المتغيرات المستقلة السابقة يترتب عليه أداء عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة ؛ وبالتالي زيادة طلب الشركات على المكتب لأداء الخدمات بخلاف المراجعة كما يلي :

+ (ح م ج ، س م ج ، ك هـ ج ، ص ج ع ، ن ف ج) / م ع م ق ⟸ خ ب ج
+ △ خ ب ج (١)

(-) (ح م ج ، س م ج ، ك هـ ج ، ص ج ع ، ن ف ج) / د ع م ق ⟸ خ ب ج
- △ خ ب ج (٢)

حيث :

△ ط خ ج : مقدار التغير في طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة نتيجة لزيادة أو انخفاض حزمة المتغيرات المستقلة مع مراعاة موازنة الوقت .

خ ب ج : طلب الشركات على مكتب المراجعة لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة .

ج م £ خ ب ج £ (ح م ج ، س م ج ، ك هـ ج ، ص ج ع ، ن ف ج ، خ ب ج) / م ع م ق .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة والتي تعتبر متغيراً تابعاً في حزمة المتغيرات المستقلة السابقة مع مراعاة موازنة الوقت ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في تدعيم دور المنظمات المهنية والأكاديميين في وضع ساعات معيارية لمراجعة كل نوع من الصناعات وكل حجم من الشركات وذلك بالنسبة للخدمات بخلاف المراجعة .

٣ / ٣ / ١٥ : العلاقة بين كل من (حجم مكتب المراجعة ، وتخصص المراجع في صناعة العميل ، وسمعة مكتب المراجعة ، وزيادة الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه ، واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة كحزمة متغيرات فرعية مستقلة) دون مراعاة موازنة الوقت وطلب الشركات على مكتب المراجعة لأداء الخدمات بخلاف المراجعة كمتغير تابع : تؤدي زيادة المتغيرات الفرعية المستقلة إلى انخفاض المتغير التابع وذلك لأن زيادة الطلب على مكتب المراجعة بشكل يفوق إمكانياته يترتب عليه لجوء المكتب إلى إتباع أساليب المراجعة غير المنظمة وأداء عملية المراجعة بمستوى منخفض من الجودة كما يلي :

+ (ح م ج ، س م ج ، ك هـ ج ، ص ج ع ، ن ف ج ، خ ب ج) / م ع م ق ⟸ خ ب ج − △ خ ب ج (١)

(−) (ح م ج ، س م ج ، ك هـ ج ، ص ج ع ، ن ف ج ، خ ب ج) / د ع م ق ⟸ خ ب ج +△ خ ب ج (٢)

حيث :

△ خ ب ج : مقدار التغير في طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة نتيجة لزيادة أو انخفاض حزمة المتغيرات المستقلة دون مراعاة موازنة الوقت .

خ ب ج : طلب الشركات على مكتب المراجعة لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة .

ج م £ خ ب ج £ (ح م ج ، س م ج ، ك هـ ج ، ص ج ع ، ن ف ج ، خ ب ج) / د ع م ق .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة والتي تعتبر متغيراً تابعاً في حزمة المتغيرات المستقلة السابقة دون مراعاة موازنة الوقت ، ويتمثل الإرشاد أو التوصية في تدعيم دور المنظمات المهنية والأكاديميين في وضع ساعات معيارية لمراجعة كل نوع من الصناعات وكل حجم من الشركات وذلك بالنسبة للخدمات بخلاف المراجعة .

٣ / ٣ / ١٦ : العلاقة بين خصائص مكتب المراجعة (خ م ج) كمتغير رئيسي مستقل وجودة المراجعة كمتغير رئيسي تابع : تؤدي زيادة المتغير المستقل إلى تحسين مستوى الجودة كمتغير رئيسي تابع وذلك كما يلي :

+ خ م ج ⟸ ج م + △ ج م (١)

(−) خ م ج ⟸ ج م (−) △ ج م (٢)

ج م £ ف د ر .

٣ / ٤ العلاقات بين المتغيرات الرئيسية للنموذج وآثار تلك العلاقات على جودة المراجعة : يتناول الباحث العلاقات بين كل نوعين من الفروق الفردية للمراجع الخارجي ، ومدعمات حكمه المهني ، وخصائص مكتب المراجعة ، وآثار تلك العلاقات على جودة المراجعة وذلك على النحو التالي :

٣ / ٤ / ١ : العلاقة بين الفروق الفردية للمراجع الخارجي (ف د ر) ومدعمات حكمه المهني (ع ح م) : في ظل هذه العلاقة تعتبر الفروق الفردية للمراجع الخارجي متغيراً مستقلاً يؤثر على مدعمات حكمه المهني كمتغير تابع ، وتعتبر العلاقة بينهما علاقة طردية حيث أنه كلما كان

المراجع يتمتع بفروق فردية مميزة كلما زادت قدرته على تكوين أحكام مهنية صحيحة في المواقف المختلفة ؛ وبالتالي تحسين جودة أداء عملية المراجعة كما في المعادلة (١) ، والعكس صحيح كما في المعادلة (٢) ، ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

+ ف د ر ⟸ ع ح م + △ ع ح م . (١)

- ف د ر ⟸ ع ح م - △ ع ح م . (٢)

حيث :

△ ع ح م : مقدار الزيادة أو النقص في قدرة المراجع على تكوين أحكام مهنية صحيحة في المواقف المختلفة نتيجة لتمتعه أو عدم تمتعه بفروق فردية مميزة .

ج م £ ع ح م £ ف د ر .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في قدرة المراجع على تكوين أحكام مهنية صحيحة في المواقف المختلفة والتي تعتبر متغيراً تابعاً في الفروق الفردية له .

٣ / ٤ / ٢ : العلاقة بين الفروق الفردية للمراجع الخارجي (ف د ر) وخصائص مكتب المراجعة (خ م ج) : تعتبر العلاقة بين هذين المتغيرين كمتغيرين رئيسيين علاقة تبادلية حيث يؤثر كل منهما على الآخر ، وأن تحسينهما معاً يؤدي إلى تحسين جودة أداء عملية المراجعة ، ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

ج م £ مج (خ م ج + ف د ر) .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً لكل من الفروق الفردية للمراجع الخارجي وخصائص مكتب المراجعة .

٣ / ٤ / ٣ : العلاقة بين خصائص مكتب المراجعة (خ م ج) ومدعمات حكمه المهني (ع ح م) : في ظل هذه العلاقة تعتبر خصائص مكتب المراجعة متغيراً مستقلاً يؤثر على مدعمات حكمه المهني كمتغير تابع ، وتعتبر العلاقة بينهما علاقة طردية حيث أنه كلما تحسنت خصائص مكتب المراجعة مثل الحجم والسمعة والاتصال بمكاتب مراجعة دولية كلما زادت قدرة المراجع على تكوين أحكام مهنية صحيحة في المواقف المختلفة ؛ وبالتالي تحسين جودة أداء عملية المراجعة كما في المعادلة (١) ، والعكس صحيح كما في المعادلة (٢) ، ويتم التعبير عن تلك العلاقة كما يلي :

+ خ م ج ⟸ ع ح م + △ ع ح م . (١)

$$- \text{خ م ج} \Longleftarrow \text{ع ح م} - \triangle \text{ع ح م} \cdot \qquad (٢)$$

حيث :

△ ع ح م : مقدار الزيادة أو النقص في قدرة المراجع على تكوين أحكام مهنية صحيحة في المواقف المختلفة نتيجة لتحسين أو عدم تحسين خصائص مكتب المراجعة .

ج م £ ع ح م £ خ م ج .

وتعني الدالة السابقة أن جودة المراجعة تعتبر متغيراً تابعاً في قدرة المراجع على تكوين أحكام مهنية صحيحة في المواقف المختلفة والتي تعتبر متغيراً تابعاً في خصائص مكتب المراجعة

(٤) دراسة ميدانية : يجري الباحث دراسة ميدانية يتم تناول محاورها على النحو التالي :

٤ / ١ أهداف الدراسة : يتم إجراء الدراسة الميدانية لتحقيق الأهداف التالية :

(١) اختبار التحقق الإحصائي لفروض الدراسة .

(٢) تقييم مدى إدراك مفردات العينة لتحليل العلاقات المتشابكة بين كل من الفروق الفردية للمراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني وخصائص مكتب المراجعة وتأثيرات تلك العلاقات على جودة المراجعة .

(٣) تقييم مدى إدراك مفردات العينة لإرشادات توجيه تلك العلاقات نحو تحسين جودة المراجعة .

(٤) الوقوف على الأهمية النسبية لكل نوع من تلك العلاقات من حيث آثاره على جودة المراجعة .

٤ / ٢ مجتمع وعينة الدراسة : يشمل مجتمع الدراسة في عينة ببيئة المراجعة المصرية مكونة من مجموعتين المجموعة الأولى تضم عينة من مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة الكبرى بالبيئة المصرية (موقع مجلة المدير المالي تم حصر ١٠٠ مكتب أرسل إلى ٥٠ مكتب منها) ، واختار الباحث هذه المجموعة لأن تلك المكاتب تتصف بكبر الحجم وزيادة الخبرة في مجال المراجعة ، وكبر حجم المشروعات التي تقوم بمراجعتها ، أما المجموعة الثانية فتضم عينة من أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة للوقوف على الرأي الأكاديمي بخصوص تلك العلاقات ، وقد تم اختيار عينة تضم ١٠٠ مفردة من مجتمع البحث ، وتم إرسال قائمة الاستقصاء لبعضهم بالبريد والبعض الآخر من خلال المقابلات الشخصية ، وبلغ عدد القوائم المستوفاة ٧٧ قائمة أي نسبة ٧٧ % وهي نسبة كافية لإجراء التحليل الإحصائي كما في الجدول التالي :

جدول (١) : مكونات مجتمع الدراسة الميدانية . المصدر : من إعداد الباحث .

فئات عينة الدراسة	عـــدد القـــوائم الموزعة	عـــدد القـــوائم المستوفاة	النسبة
مكاتب المراجعة الخارجية .	٥٠	٣٥	٧٠
أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة .	٥٠	٤٢	٨٤
إجمالي .	١٠٠	٧٧	٧٧

٤ / ٣ وسائل تجميع بيانات الدراسة الميدانية : يستخدم الباحث قائمة الاستقصاء(١) لتجميع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية ، ويتم استيفاء بياناتها من المستقصي منهم من خلال المراسلة بالبريد العادي ومن خلال المقابلات الشخصية .

٤ / ٤ المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة : تتمثل المتغيرات المستقلة في العلاقات المتشابكة بين المتغيرات التي تتعلق بكل من الفروق الفردية للمراجع الخارجي ، ومدعمات حكمه المهني ، وخصائص مكتب المراجعة ، ويتمثل المتغير التابع في جودة المراجعة .

٤ / ٥ الصلاحية والاعتمادية : لتحديد مدى صلاحية المقاييس التي تتضمنها قائمة الاستقصاء تم استخدام طريقة صلاحية المحتوى Content Validity حيث تم مراجعة قائمة الاستقصاء مع بعض أعضاء هيئة التدريس بكلية التجارة وقد تم في ضوء ذلك إعادة صياغة بعض العبارات بالقائمة ، ويتعلق الجدول رقم (١) من الملحق الإحصائي للبحث بقياس ثبات ومصداقية عبارات قائمة الاستقصاء مجتمعة في التعبير عن مشكلة البحث ، حيث يشير هذا الجدول إلى أن نسبة ثقة ومصداقية عبارات قائمة الاستقصاء في التعبير عن مشكلة البحث تصل إلى ٨٦.١ % .

ويتعلق الجدول رقم (٢) من الملحق الإحصائي للبحث بقياس ثبات ومصداقية كل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء في التعبير عن مشكلة البحث ، ويلاحظ أنه إذا كانت كل قيمة من القيم الظاهرة في العمود scale mean if item deleted أكبر من ٨٦.١ % فإن هذا يعني أن حذف العبارة لا يؤثر على ثبات القائمة والعكس صحيح ، ويشير الجدول إلى أهمية كل عبارة من عبارات القائمة في تحقيق ثبات وصدق القائمة في التعبير عن مشكلة البحث ، كما يشير الجدول رقم (٣) من الملحق الإحصائي للبحث إلى أن الوسط الحسابي يشير إلى أن

(١) أنظر ملحق (١) قائمة الاستقصاء .

الاختيارات من بين عبارات القائمة تجمع بين أوافق بشدة وأوافق ومحايد وأرفض .

٤ / ٦ الفروض الرئيسية للدراسة الميدانية : يتم إجراء الدراسة الميدانية لاختبار التحقق الإحصائي للفروض التالية :

الفرض الأول ف١ : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العلاقات المتشابكة للمتغيرات الفرعية التي تتعلق بالفروق الفردية للمراجع الخارجي بما يؤثر على جودة المراجعة ، ويتم قياس تحقق هذا الفرض من خلال التحليل الإحصائي للعبارات من رقم (١) حتى رقم (٨) بقائمة الاستقصاء .

الفرض الثاني ف ٢ : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العلاقات المتشابكة للمتغيرات الفرعية التي تتعلق بمدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي بما يؤثر على جودة المراجعة ، ويتم قياس تحقق هذا الفرض من خلال التحليل الإحصائي للعبارات من رقم (٩) حتى رقم (١٢) بقائمة الاستقصاء .

الفرض الثالث ف ٣ : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العلاقات المتشابكة للمتغيرات الفرعية التي تتعلق بخصائص مكتب المراجعة بما يؤثر على جودة المراجعة ، ويتم قياس تحقق هذا الفرض من خلال التحليل الإحصائي للعبارات من رقم (١٣) حتى رقم (٢٨) بقائمة الاستقصاء .

الفرض الرابع ف٤ : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل مجموعتين رئيسيتين (الفروق الفردية للمراجع الخارجي كمتغير رئيسي ومدعمات حكمه المهني كمتغير رئيسي ، وخصائص مكتب المراجعة كمتغير رئيسي) بما يؤثر على جودة المراجعة ، ويتم قياس تحقق هذا الفرض من خلال التحليل الإحصائي للعبارات من رقم (٢٩) حتى رقم (٣١) بقائمة الاستقصاء .

٤ / ٦ المقاييس الوصفية المستخدمة : يستخدم الباحث الرموز من Q 1 حتى Q 31 للتعبير عن أرقام العبارات من رقم (١) حتى رقم (31) ، وتتمثل المقاييس الوصفية المستخدمة في التحليل العاملي ، ومقياس الثبات ، ومقياس الارتباط ، واختبار كا٢ ، واختبار ت) . ٤ / ٧ تحليل نتائج الدراسة الميدانية : استخدم الباحث حزمة البرامج الإحصائية (spss) statistical package for social science لتحليل البيانات ، ويتم تحليل نتائج الدراسة الميدانية في النقاط التالية :

(١) يتعلق الجدول رقم (٤) بالملحق الإحصائي بتطبيق اختبار (ت) (T test) لعبارات القائمة ، ويشير هذا الجدول إلى تحقق فرض الدراسة الأول حيث أن قيمة (ت) المحسوبة لكل عبارة من رقم (١) حتى رقم (٨) أكبر من قيمة (ت) الجدولية (١.٩٦) ، وتبلغ قيمة .sig لكل عبارة من تلك العبارات صفر (أقل من ٠.٠٥) واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية Ho وقبول الفرضية البديلة Ha والتي تقضي بأن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين

العلاقات المتشابكة للمتغيرات الفرعية التي تتعلق بالفروق الفردية للمراجع الخارجي بما يؤثر على جودة المراجعة .

وبتطبيق اختبار (ت) لعبارات القائمة من رقم (٩) حتى رقم (١٢) يتضح تحقق فرض الدراسة الثاني حيث أن قيمة (ت) المحسوبة لكل عبارة من تلك العبارات أكبر من قيمة (ت) الجدولية (١.٩٦) ، وتبلغ قيمة .sig لكل عبارة من تلك العبارات صفر ، واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية Ho وقبول الفرضية البديلة Ha والتي تقضي بأن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العلاقات المتشابكة للمتغيرات الفرعية التي تتعلق بمدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي بما يؤثر على جودة المراجعة .

وبتطبيق اختبار (ت) أيضاً لعبارات القائمة من رقم (١٣) حتى رقم (٢٨) يتضح تحقق فرض الدراسة الثالث حيث أن قيمة (ت) المحسوبة لكل عبارة من تلك العبارات أكبر من قيمة (ت) الجدولية (١.٩٦) ، وتبلغ قيمة .sig لكل عبارة من تلك العبارات صفر ، واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية Ho وقبول الفرضية البديلة Ha والتي تقضي بأن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العلاقات المتشابكة للمتغيرات الفرعية التي تتعلق بخصائص مكتب المراجعة بما يؤثر على جودة المراجعة .

وبتطبيق اختبار (ت) أيضاً لعبارات القائمة من رقم (٢٩) حتى رقم (٣١) يتضح تحقق فرض الدراسة الرابع حيث أن قيمة (ت) المحسوبة لكل عبارة من تلك العبارات أكبر من قيمة (ت) الجدولية (١.٩٦) ، وتبلغ قيمة .sig لكل عبارة من تلك العبارات صفر ، واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية Ho وقبول الفرضية البديلة Ha والتي تقضي بأن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل مجموعتين رئيسيتين (الفروق الفردية للمراجع الخارجي كمتغير رئيسي ومدعمات حكمه المهني كمتغير رئيسي ، وخصائص مكتب المراجعة كمتغير رئيسي) بما يؤثر على جودة المراجعة .

(٢) يتعلق الجدول رقم (٥) من الملحق الإحصائي بتحليل الارتباط بين عبارات القائمة من رقم (١) حتى رقم (٨) ، وتعكس هذه العبارات العلاقات المتشابكة بين متغيرات الفروق الفردية للمراجع الخارجي ، ويشير هذا الجدول إلى أنه يتم ترتيب أهم العلاقات بين تلك الفروق وفقاً لقوة الارتباط على النحو التالي :

أ- تأتي العلاقة بين زيادة التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي تؤدي إلى زيادة قدرته على تكوين أحكام مهنية صحيحة في المواقف المختلفة ، وزيادة الرقابة الذاتية للمراجع الخارجي تؤدي إلى زيادة قدرته على تكوين أحكام مهنية صحيحة في المواقف المختلفة في المرتبة الأولى حيث

يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٥٦٧ لذلك يوصي الباحث بضرورة اضطلاع الأكاديميين والممتهنين بمسئولياتهم في تنظيم وتنفيذ البرامج التدريبية للمراجعين على أن تتضمن تلك البرامج موضوعات تتعلق بزيادة مهنة المراجعة في المجتمع وأساسيات تلك المهنة والمستجدات في مهنة المحاسبة والمراجعة .

ب- تأتي العلاقة بين حزمة المتغيرات (علاقة المراجع الخارجي بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية ، والقدرة على الإشراف وقيادة فريق العمل ، والقدرة على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة) ، وزيادة مقومات الشك المهني للمراجع الخارجي بما يؤدي إلى زيادة قدرته على تكوين أحكام مهنية صحيحة في المواقف المختلفة في المرتبة الثانية حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٤٤٥ . لذلك يوصي الباحث بضرورة تعريف المراجع بمقومات تدعيم حكمه المهني وكذلك مقومات زيادة درجة شكه المهني ، وأهمية اتصاله وعلاقاته بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية .

ج- تأتي العلاقة بين حزمة المتغيرات (علاقة المراجع الخارجي بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية ، والقدرة على الإشراف وقيادة فريق العمل ، والقدرة على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة) ، وتميز الفروق الفردية للمراجع الخارجي في المرتبة الثالثة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٣٧٦ لذلك يوصي الباحث بضرورة مراعاة لجان المراجعة الفروق الفردية للمراجع الخارجي عند التعيين .

(٣) يتعلق الجدول رقم (٦) من الملحق الإحصائي بتحليل الارتباط بين عبارات القائمة من رقم (٩) حتى رقم (١٢) ، وتعكس هذه العبارات العلاقات المتشابكة للمتغيرات الفرعية التي تتعلق بمدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي بما يؤثر على جودة المراجعة ، ويشير هذا الجدول إلى أنه يتم ترتيب أهم العلاقات بين تلك المدعمات وفقاً لقوة الارتباط على النحو التالي :

أ- تأتي العلاقة بين زيادة تخصص المراجع في صناعة العميل وزيادة تكامله مع أعضاء المراجعة الداخلية مما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة وبين باقي مدعمات الحكم المهني له في المرتبة الأولى حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٦٠٣ لذلك يوصي الباحث بضرورة قيام المنظمات المهنية والقائمين على مهنة المراجعة بتشجيع تخصص المراجع في صناعة العميل .

ب- تأتي العلاقة بين زيادة تخصص المراجع في صناعة العميل وزيادة تكامله مع أعضاء المراجعة الداخلية مما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة وبين اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة يزيد من قدرته على استخدام المراجع للإجراءات التحليلية للمراجعة في المرتبة الثانية حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٦٠٣ لذلك يوصي الباحث بضرورة قيام لجان المراجعة

بتنظيم علاقات التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .

(٤) يتعلق الجدول رقم (٧) من الملحق الإحصائي بتحليل الارتباط بين عبارات القائمة من رقم (١٣) حتى رقم (٢٨) ، وتعكس هذه العبارات العلاقات المتشابكة للمتغيرات الفرعية التي تتعلق بخصائص مكتب المراجعة بما يؤثر على جودة المراجعة ، ويشير هذا الجدول إلى أنه يتم ترتيب أهم العلاقات بين تلك الخصائص وفقاً لقوة الارتباط علـى النحو التالي :

أ- تأتي العلاقة بين كبر حجم مكتب المراجعة وبين تحسين كل من (حجم مكتب المراجعة ، وتخصص المراجع في صناعة العميل ، وسمعة مكتب المراجعة ، وزيادة الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه ، واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة كحزمة متغيرات فرعية مستقلة مع مراعاة موازنة الوقت وبما يؤدي إلى زيادة طلب الشركات على مكتب المراجعة لأداء خدمات المراجعة في المرتبة الأولى حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٨٨١ لذلك يوصي الباحث بضرورة قيام لجان المراجعة باعتبار حجم مكتب المراجعة وسمعته واتساع النطاق الجغرافي له من أهم العوامل التي يجب مراعاتها عند التعيين .

ب- تأتي العلاقة بين كبر حجم مكتب المراجعة وبين سمعة مكتب المراجعة في المرتبة الثانية حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٧٨١ لذلك يوصي الباحث بضرورة مراعاة لجان المراجعة حجم وسمعة مكتب المراجعة كمتغيرين حيويين عند التعيين .

ج- تأتي العلاقة بين كبر حجم مكتب المراجعة وبين زيادة تخصص المراجع في صناعة العميل مع مراعاة موازنة الوقت في المرتبة الثالثة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٧٠٨ لذلك يوصي الباحث بضرورة مراعاة الدقة في تخطيط عملية المراجعة .

(٥) يتعلق الجدول رقم (٨) من الملحق الإحصائي بتحليل الارتباط بين عبارات القائمة من رقم (٢٩) حتى رقم (٣١) ، وتعكس هذه العبارات العلاقات المتشابكة كل مجموعتين رئيسيتين (الفروق الفردية للمراجع الخارجي كمتغير رئيسي ومدعمات حكمه المهني كمتغير رئيسي ، وخصائص مكتب المراجعة كمتغير رئيسي) بما يؤثر على جودة المراجعة ، ويشير هذا الجدول إلى أن أهم العلاقات يتمثل في العلاقة التبادلية بين الفروق الفردية للمراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني حيث يؤثر كل منهما على الآخر وأن تحسينهما معا يؤدي إلى تحسين جودة أداء عملية المراجعة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قيمته ٠.٤٥٩ لذلك يوصي الباحث بضرورة مراعاة الفروق الفردية للمراجعين الخارجيين عند المفاضلة بينهم .

ثالثاً : التحليل العاملي لمتغيرات الدراسة الميدانية : لإجراء التحليل العاملي يجب توافر الشروط التالية :

(١) أن لا تساوي مصفوفة الارتباط correlation matrix بين كل من محددات الشك المهني للمراجع ومدعمات الحكم المهني له قيمة الصفر ، ويتحقق هذا الشرط كما في الجدول رقم (١١) من الملحق الإحصائي .

(٢) أن تكون قيمة محدد مصفوفة الارتباط أكبر من الصفر ، ويتحقق هذا الشرط كما في الجدول رقم (٩) من الملحق الإحصائي حيث أن قيمة المحدد ٠.٠١٥ وهي قيمة مقبولة لإجراء التحليل العاملي .

(٣) أن يكون حجم العينة كافياً لإجراء التحليل العاملي لتلك المدعمات ، وتقاس كفاية حجم العينة من خلال اختبار كايزر ماير حيث يعتبر حجم العينة كافياً إذا كانت قيمة الاختبار أكبر من ٠.٥٠ ، ويشير الجدول رقم (٩) من الملحق الإحصائي إلى أن قيمة الاختبار ٠.٦٨٤ مما يعني كفاية حجم العينة لإجراء التحليل العاملي لتلك المدعمات ، كما تقاس كفاية حجم العينة من خلال اختبار بارليت حيث يعتبر حجم العينة كافياً إذا كانت قيمة sig أقل من ٠.٠٥ ، ويشير الجدول رقم (٩) من الملحق الإحصائي إلى أن قيمة sig تساوي الصفر مما يعني كفاية حجم العينة لإجراء التحليل العاملي .

(٤) أن يكون هناك ارتباط بين متغيرات كل مجموعة رئيسية بعضها البعض وارتباط كل مجموعة رئيسية بالأخرى من حيث التأثير على جودة المراجعة ، ويتضح هذا الارتباط في الجدول رقم (١١) من الملحق الإحصائي .

ويتم إجراء التحليل العاملي لمتغيرات الدراسة الميدانية كما يلي :

(١) يشير الجدول رقم (١١) من الملحق الإحصائي إلى أنه يتم تقسيم متغيرات الدراسة الميدانية إلى خمس مجموعات ، المجموعة الأولى وتؤثر على جودة المراجعة بنسبة ٣١.٩ % وتضم العبارات أرقام ٢٤ وتؤثر بنسبة ٠.٨٥٠ ، ورقم ٢٧ وتؤثر بنسبة ٠.٨٤١ ، ورقم ٢٣ وتؤثر بنسبة ٠.٨٤٠، ورقم ٢٢ وتؤثر بنسبة ٠.٨٣٣ ، ورقم ٢١ وتؤثر بنسبة ٠.٧٦٣، ورقم ٢٥ وتؤثر بنسبة ٠.٦٨٨ ، ورقم ١٥ وتؤثر بنسبة ٠.٦٤٩ ، ورقم ١٤ وتؤثر بنسبة ٠.٣٨٨، والمجموعة الثانية وتؤثر على جودة المراجعة بنسبة ١١.٣٦ % وتضم العبارات أرقام ٢ وتؤثر بنسبة ٠.٧٨٥ ، ورقم ١ وتؤثر بنسبة ٠.٨٤٤ ، ورقم ١١ وتؤثر بنسبة ٠.٧١٧ ، والمجموعة الثالثة وتؤثر على جودة المراجعة بنسبة ١٨.٤٩٧ % وتضم العبارات أرقام ٩ وتؤثر بنسبة ٠.٨٤٦ ، ورقم ٣ وتؤثر بنسبة ٠.٦٠٧ ، ورقم ٢٨ وتؤثر بنسبة ٠.٥٨٧ ، والمجموعة الرابعة وتؤثر على جودة المراجعة بنسبة ١٠.٢٩ % وتضم العبارات أرقام ٨ وتؤثر بنسبة ٠.٨٩٣ ، ورقم ٦ وتؤثر بنسبة ٠.٦٣١، والمجموعة الخامسة وتؤثر على جودة المراجعة بنسبة ٨.٩٧ % وتضم العبارة رقم ١٤

وتؤثر بنسبة ٠.٧٩٧ .

(٢) يشير الجدول (١١) من الملحق الإحصائي إلى ترتيب تلك المحددات من حيث التأثير على جودة المراجعة من حيث الأهمية النسبية كما يلي :

أ- تأتي زيادة مقومات الشك المهني للمراجع الخارجي – كأحد الفروق الفردية له – بما يؤدي إلى زيادة قدرته على تكوين أحكام مهنية صحيحة في المواقف المختلفة في المرتبة الأولى من حيث التأثير على جودة المراجعة حيث تؤثر بنسبة ٠.٨٩٣ لذلك يوصي الباحث بضرورة زيادة البرامج التدريبية للمراجعين على عوامل تدعيم الشك المهني للمراجع الخارجي .

ب- تأتي العلاقة بين كل من (حجم مكتب المراجعة ، وتخصص المراجع في صناعة العميل ، وسمعة مكتب المراجعة ، وزيادة الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه ، واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة كحزمة متغيرات فرعية مستقلة) مع مراعاة موازنة الوقت في المرتبة الثانية من حيث التأثير على جودة المراجعة حيث تؤثر بنسبة ٠.٨٥٠ لذلك يوصي الباحث بأهمية مراعاة لجان المراجعة حجم مكتب المراجعة عند تعيين المراجع ، حيث أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تتميز بزيادة التخصص في صناعة العميل ، وحسن سمعة مكتب المراجعة ، وزيادة الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه ، واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة .

ج- تأتي زيادة تخصص المراجع في صناعة العميل وزيادة تكامله مع أعضاء المراجعة الداخلية – كأحد مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي – بما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة في المرتبة الثالثة من حيث التأثير على جودة المراجعة حيث تؤثر بنسبة ٠.٨٤٦ لذلك يوصي الباحث بضرورة وضوح تكامل المراجع الخارجي مع جهاز المراجعة الداخلية للشركة محل المراجعة من حيث تحديد مواعيد التعاون ، وصور التعاون ، ومدى التعاون ..إلخ .

د- تأتي زيادة التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي – كأحد الفروق الفردية للمراجع الخارجي – بما يؤدي إلى زيادة قدرته على الإشراف وقيادة فريق العمل ؛ وبالتالي تحسين جودة المراجعة في المرتبة الرابعة من حيث التأثير على جودة المراجعة حيث تؤثر بنسبة ٠.٨٤٤ لذلك يوصي الباحث بضرورة مراعاة لجان المراجعة التأهيل العلمي والعملي عند المفاضلة بين المراجعين .

هـ- تأتي زيادة تخصص المراجع في صناعة العميل مع مراعاة موازنة الوقت – كأحد خصائص مكتب المراجعة – بما يؤدي إلى زيادة طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة في المرتبة الخامسة من حيث التأثير على جودة المراجعة حيث تؤثر بنسبة ٠.٨٤٠ لذلك يوصي الباحث بضرورة اضطلاع الأكاديميين والمهنيين بدورهم في إعداد وتنفيذ برامج التدريب على التخصص في مراجعة صناعة معينة .

و- تأتي زيادة حجم مكتب المراجعة – كأحد خصائص مكتب المراجعة – بما يؤدي إلى زيادة الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه وذلك لحرص المكتب على انتقاء من يعمل فيه ؛ وبالتالي تحسين جودة المراجعة بما يؤدي إلى زيادة طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة في المرتبة السادسة من حيث التأثير على جودة المراجعة حيث تؤثر بنسبة ٠.٧٩٧ لذلك يوصي الباحث بضرورة مراعاة لجان المراجعة حجم مكتب المراجعة عند المفاضلة بين المراجعين .

ز- يأتي تحسين كل من تحسين كل من (محافظة المراجع على استقلاله ، وتخصص المراجع في صناعة العميل ، والاستعانة بفاحص قانوني ضمن فريق المراجعة ، واجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة ، واستخدام المراجع للإجراءات التحليلية للمراجعة ، وتكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية)– كمدعمات للحكم المهني للمراجع الخارجي – بما يترتب عليه تحسين جودة المراجعة في المرتبة السابعة من حيث التأثير على جودة المراجعة حيث تؤثر بنسبة ٠.٧١٧ لذلك يوصي الباحث بضرورة اضطلاع الأكاديميين والمهنيين بمسئوليتهم عن إعداد وتنفيذ برامج تدريب المراجعين ومساعديهم فيما يتعلق باستقلال المراجع ، ودور ومسئولية الفاحص القانوني ، ودور الإجراءات التحليلية في المراجعة ، وصور تكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .

ح- يأتي تحسين كل من (حجم مكتب المراجعة ، وتخصص المراجع في صناعة العميل ، وسمعة مكتب المراجعة ، وزيادة الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه ، واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة كحزمة متغيرات فرعية مستقلة) ولكن دون مراعاة موازنة الوقت – كأحد خصائص مكتب المراجعة – حيث يؤدي ذلك تخفيض طلب الشركات على مكتب المراجعة لأداء خدمات المراجعة في المرتبة الثامنة من حيث التأثير على جودة المراجعة حيث تؤثر بنسبة ٠.٦٨٨ لذلك يوصي الباحث بضرورة مراعاة مكتب المراجعة موازنة الوقت عند تخطيط إجراءات المراجعة .

(٥) نتائج وتوصيات البحث :

٥ / ١ : نتائج البحث : تتمثل أهم نتائج البحث فيما يلي :

(١) تتمثل العوامل الرئيسية التي تؤثر على جودة المراجعة فيما يلي :

أ- الفروق الفردية للمراجع الخارجي .

ب- مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي .

ج- خصائص مكتب المراجعة .

(٢) تتأثر جودة المراجعة بالعلاقات المتشابكة بين المتغيرات الفرعية التي تشكل الفروق الفردية للمراجع الخارجي (التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي ، والرقابة الذاتية للمراجع الخارجي ، وتخصص المراجع في صناعة العميل ، وعلاقة المراجع الخارجي بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية ، والقدرة على الإشراف وقيادة فريق العمل ، والقدرة على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة ، والشك المهني) .

(٣) تتأثر جودة المراجعة بالعلاقات المتشابكة بين المتغيرات الفرعية التي تشكل مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي (محافظة المراجع على استقلاله ، وتخصص المراجع في صناعة العميل ، والاستعانة بفاحص قانوني ضمن فريق المراجعة ، واجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة ، واستخدام المراجع للإجراءات التحليلية للمراجعة ، وتكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية) .

(٤) تتأثر جودة المراجعة بالعلاقات المتشابكة بين المتغيرات الفرعية التي تشكل خصائص مكتب المراجعة (حجم مكتب المراجعة ، وسمعة مكتب المراجعة ، وأتعاب المراجعة ، وتقديم الخدمات بخلاف المراجعة ، والكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه ، وتخصص المراجع في صناعة العميل ، والنطاق الجغرافي لمكتب المراجعة) .

(٥) تتأثر جودة المراجعة بالعلاقات المتشابكة بين كل من (الفروق الفردية للمراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني) ، (والفروق الفردية للمراجع الخارجي وخصائص مكتب المراجعة) ، (وخصائص مكتب المراجعة ومدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي) .

٥ / ٢ : توصيات البحث : يوصي الباحث – كنتائج للدراسة الميدانية – بما يلي :

(١) ضرورة زيادة البرامج التدريبية للمراجعين على عوامل تدعيم الشك المهني للمراجع الخارجي .

(٢) ضرورة مراعاة لجان المراجعة حجم مكتب المراجعة عند تعيين المراجع ، حيث أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تتميز بزيادة التخصص في صناعة العميل ، وحسن سمعة مكتب المراجعة ، وزيادة الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه ، واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة .

(٣) ضرورة وضوح تكامل المراجع الخارجي مع جهاز المراجعة الداخلية للشركة محل المراجعة من حيث تحديد مواعيد التعاون ، وصور التعاون ، ومدى التعاون ..إلخ .

(٤) ضرورة مراعاة لجان المراجعة كل من التأهيل العلمي والعملي ، وحجم مكتب المراجعة عند المفاضلة بين المراجعين .

(٥) ضرورة اضطلاع الأكاديميين والمهنيين بدورهم في إعداد وتنفيذ برامج التدريب على التخصص في مراجعة صناعة معينة ، واستقلال المراجع ، ودور ومسئولية الفاحص القانوني ، ودور

الإجـراءات التحليليـة فـي المراجعـة ، وصـور تكامـل المراجعـة الداخليـة والمراجعـة الخارجيـة (٦) ضرورة مراعاة مكتب المراجعة موازنة الوقت عند تخطيط إجراءات المراجعة .

(٦) دراسات مستقبلية : يوصي الباحث في نهاية البحث إلى إجراء المزيد من البحوث لقياس أثر مخاطر أخطاء الأحكام المهنية للمراجع على قيمة المراجعة بالنسبة للطرف الثالث الذي يستخدم تقرير المراجع .

(٧) قائمة المراجع :

٧ / ١ : المراجع العربية :

(١) د. سامح محمد رضا رياض ، " أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاساتها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية " ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد الثامن ، العدد الرابع ، ٢٠١٢ .

(٢) د. عبد الرحمن علي التويجري ، د. حسين علي النافعابي ، " جودة خدمة المراجعة دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين " ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، كلية الاقتصاد والإدارة ، مجلد ٢٢ ، العدد الأول ، ٢٠٠٨ .

(٣) د. عبد السلام نايف المبروك ، " مفهوم جودة المراجعة " ، منتدى شبكة المحاسبين العرب ، ٢٩ يناير ٢٠١٣ .

(٤) د. على محمود مصطفى الهويدي ، " تأثير المراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على البنوك المصرية المقيدة في بورصة الأوراق المالية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، الجزء الثاني ، العدد الأول ، يناير ٢٠١٥

(٥) د. علي محمد موسى ، " إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع " ، المجلة الجامعة ، جامعة الزيتونة ، المجلد الثاني ، العدد الخامس عشر ، ٢٠١٣ .

(٦) د. محمد بشير غوالي ، " دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائي " ، مجلة الباحث ، جامعة خاص مرماح ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتيسير ، العدد الثاني ٢٠١٣ .

(٧) د. وليد أحمد محمد ، " تقييم خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله " ، مجلة التجارة والتمويل ، جامعة طنطا ، كلية التجارة ، العدد

الأول ، ٢٠١٥ .

٧ / ٢ : المراجع الأجنبية :

(1) Ahmed , Midaoui , " Introducing Professional Qualifications for Audit Staff " , INTOSAI , Capacity Building Committee , National Audit , 2013
(2) AICPA , " Enhancing Audit Quality A 6 – Point Plan to Improve Audits " , May 2015 .
(3) Anderson , Alan A , " The Characteristics of a Successful Auditor " , Anderson's Audit Express , 2012 .
(4) Bing , Jueming J & Others , " Audit Quality Research Report , Australian National Centre for Audit and Australian Research , Australia , Jan. 2014 .
(5) Blandon , Josep Gorcia and Argiles , Josep Maria , " Audit Tenure and Audit Qualifications in a Low Litigation Risk Setting : An Analysis of the Spanish Market " , Studies de Economics , Vol. 40 , No. 2 , Dec. 2013 .
(6) Center for Responsible Shale Development , " Auditor Qualifications " , August 2013 .
(7) Center for Audit Quality , " Professional Judgment Resource " , Aug. 2014 .
(8) Chadlgani , Arezoo Aghaei and Others , " The Influence of Individual Characteristics Auditors' Intention to Report Errors " , Journal of Economics , Business , and Management , Vol. 3 , No. 7 , July 2015 .
(9) Chen , Peter F. & Others , " Qualified Audit Opinions and Debit Contracting " , Japanese Accounting Review , Conference in Kyoto Japan , March 2013 .
(10) Chis , Anca Oana and Achim , Andra Maria , " Professional Judgment the Key to a Successful Audit " , SEA – Practical Application of Science , Vol. II , No. 3 , May 2014 .
(11) Delvin , David and Maslin , Steve , " Enhancing Auditor Professional Skepticism " , Global Public Policy Committee , 2013 .
(12) Eilifsen , Aasmund and Knivsfla , Kjell , " Nn Audit Services and Audit Quality : Investors Concerns Post – Enron " , Current Version , 2008
(13) Elder , Randal and Others , " Audit Firm Rotation , Auditor Specification , and Audit Quality Context " , Journal of Governmental & Nonprofit Accounting , Vol. 4 , 2015 .
(14) Federation of European Accountants FEE, " Overview of Audit Quality Indicators Initiatives , July 2015 .
(15) Glover , Steven M. and Prowitt , Douglas F. , " Auditor Professional Skepticism " , Global Public Policy Group (GPPG) , Briqham Young University , 2013 .

(16) Gordon , John A. , " Audit Point of View " , KPMF , Canadian Limited Liability Partnership , 2016 .
(17) Gul , Ferdinand and Others , " Do Individual Auditors Affect Audit Quality ? Evidence from Archival Data " , 2011 , available at : Email : afdwu@polyu eduhk .
(18) Hao , Qian and Others , " Audit Quality and Independence in China : Evidence from Going Concern Qualifications Issuing during 2004 2007 " International Journal of Business , Humanities , and Technology , Vol. 1 , No. 2 , Sept. 2011 .
(19) Hosseinniakani , Sayed Mohamed and Others , " A Review on Audit Quality Factors " , International Journal of Academic Research in Accounting , Finance and Management Sciences , Vol. 4 , No. 2 , April 2014 .
(20) Iskandar , Takiah Mohd and Others , " The Relationship Between Audit Client Satisfaction and Audit Quality Attributes : Case of Malaysian Listed Companies " , International Journal of Economics and Management , Vol. 4 , No. 1 , 2010 .
(21) Ivan , Lonela , " The Importance of Professional Judgment Applied in the Context of The International Financial Reporting Standards " , Audit Financial , Vol. 142 , No. 10 , 2016 .
(22) James , Haboya Ofuan and Izien , Ohiokha Friday , " Audit Firm Characteristics and Audit Quality in Nigeria " , International Journal of Business and Economics Research , Vol. 3 , No. 5 , 2014 .
(23) Jaya , Tresno Eka , " Skepticism , Time Limitation of Audit , Ethics of Professional Accountant and Audit Quality (Case Study in Jakarta , Indonesia) " , Review of Integrative Business and Economics Research , Vol. 5 , No. 3 , July 2016 .
(24) Kilgore , Alan and Benni , Nonna Martinov , " The Drivers of Audit Quality : Auditor's Perceptions " , The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) Macouarie University , 2014 .
(25) Leung , Etic Y. , " Professional Skepticism : Its Implications on Aduit of Financial Statements " , Institute of Certified Public Accountants CPA , Hong Kong , 2017 .
(26) Lopez , Dennis M. and Others , " Auditor Workload Compression and Busy Season Portfolio Changes – U. S. Evidence " , the University of Texas , College of Business , Working Paper Series Wp # 0040ACC – 502 – 2013 , May 7 , 2013 .
(27) Nadziakiewicz Malgorzata and Others , " The Role of Soft Skills in Decision Making by Auditors " , Malgorzata . Nadziakiewicz@ polsi.pi , 2016 .

(28) National Quality Standard Association , " Qualification of Auditor and lead Auditor to Perform as Assessment According to NSQ – 100 " , Version June 2013 .
(29) NSQA , " Qualification of Auditor and Lead Auditor to Perform and Assessment Accorging NSQ – 100 " , Version June 2013 .
(30) patal , Arvind and Prasad , Pranil , " Auditor Independence , Audit Fees Low – Balancing , and Non Audit Services : Evidence from FIJI " , Accounting & Taxation , Vol. 5 , No. 2 , 2013 .
(31) Rahmina , Listya Y. and Agoes , Sukrison , " Influence of Auditor Independence , Audit Tenure , and Audit fee on Audit Quality of Members of Capital Market Account and Forum in Indonesia " , Procedia – Social and Behavioral Sciences , Vol. 164 , No. 31 , Dec. 2014 .
(32) Sutrison , Abdul Halim and Achsin , Rosidi M. , " Effect of Competence and Auditor Independence on Audit Quality with Audit Time Budget and Professional Commitment as a Moderation Variable " , International Journal of Business and Management Invention , Vol. 3 , No. 6 , June 2014 .
(33) Tepalagui , Nopmanee and Lin , Ling , " Auditor Independence and Audit Quality : A Literature Review " , Journal of Accounting , Auditing & Finance , Vol. 30 , No. 1 , 2015 .
(34) The Chinese Institute of Certified Public Accountants , " Guidance on Professional Judgment " , March 2015 .
(35) The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS) and the Financial Reporting Council (FRC) , " Auditor Skills in a Changing Business World " , research @ icas. Com , 2016 .
(36) The Institute's Standard Setting Department , " Professional Judgment : What It Is and How to Handle It ? " , May 2017 .
(37) Trotman , Ken , " Professional Judgment : Are Auditors Being Hold to a Higher Standard Than Other Professionals " , The Institute of Chartered Accountants in Australia , Aug. 2006 .
(38) Turley , James S and Howe , Steve , " The Sarbanes – Oxley Act at 10 Enhancing the Reliability of Financial Reporting and Audit Quality " , EY Building a better working world , 2013 .
(39) Velte , Patrick and Azibi , Jamel , " Are Joint Audit a Proper Instrument for Increased Audit Quality " , Britsh Journal of Applied Science & Technology , Vol. 7 , No. 6 , 2015 .
(40) Wang , Meixin , " An Assessment of Daul Audit Effect and Contagious Effect on the Audit Quality of non – Big NCPA Firms for Chinese Companies in Different Markets " , Digital Commons @ Lingnan

University , Department of Accountancy , 2014 , Available at : http : // commons. In, edu. Hkl acct etd .

(٨) ملاحق البحث :

٨ / ١ : قائمة الاستقصاء .

السيد الفاضل /

تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث بإجراء دراسة تتعلق بآثار كل من الفروق الفردية للمراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني وخصائص مكتب المراجعة على جودة المراجعة ، ولتحقيق الربط بين الأبحاث النظرية والواقع العملي قام الباحث بعمل قائمة استقصاء لاستبيان آراء سيادتكم حول هذا الموضوع علماً بأن البيانات المقدمة من سيادتكم ستكون في غاية السرية وتستخدم فقط لأغرض البحث العلمي لخدمة بلدنا الحبيب مصر .

وتفضلوا بقبول وافر الاحترام

الباحث : دكتور حسن شلقامي محمود أستاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة جامعة بني سويف

برجاء اختيار العبارة التي تعبر عن رأي سعادتكم باختيار أي من أوافق بشدة أو أوافق أو محايد أو أرفض أو أرفض بشدة في الجدول التالي :

م	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	أرفض	أرفض بشدة
(١)	إن زيادة التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي تؤدي إلى زيادة قدرته على الإشراف وقيادة فريق العمل ؛ وبالتالي تحسين جودة المراجعة والعكس صحيح .					
(٢)	إن زيادة التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي تؤدي إلى زيادة قدرته على تكوين أحكام مهنية صحيحة في المواقف المختلفة ؛ وبالتالي تحسين جودة المراجعة والعكس صحيح .					
(٣)	إن زيادة الرقابة الذاتية للمراجع الخارجي تؤدي إلى زيادة قدرته على تكوين أحكام مهنية صحيحة في المواقف المختلفة ؛ وبالتالي تحسين جودة المراجعة والعكس صحيح .					
(٤)	إن زيادة تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل تؤدي إلى زيادة قدرته على تكوين أحكام مهنية صحيحة في المواقف المختلفة ؛ وبالتالي تحسين جودة المراجعة والعكس صحيح .					
(٥)	إن زيادة علاقة المراجع الخارجي بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية تؤدي إلى زيادة قدرته على تكوين أحكام مهنية صحيحة في المواقف المختلفة ؛ وبالتالي تحسين جودة المراجعة والعكس صحيح .					
(٦)	إن تحسين كل من (علاقة المراجع الخارجي بالمراجعين المهنيين في مكاتب المراجعة الدولية ، والقدرة على الإشراف وقيادة فريق العمل ، والقدرة على تكوين الأحكام المهنية الصحيحة في المواقف المختلفة) يترتب عليه تحسين جودة المراجعة والعكس صحيح .					
(٧)	كلما تميزت الفروق الفردية للمراجع الخارجي كلما تحسنت جودة المراجعة والعكس صحيح .					
(٨)	إن زيادة مقومات الشك المهني للمراجع الخارجي تؤدي إلى زيادة قدرته على تكوين أحكام مهنية صحيحة في المواقف المختلفة ؛ وبالتالي تحسين جودة المراجعة والعكس صحيح .					
(٩)	كلما زاد تخصص المراجع في صناعة العميل كلما زاد تكامله مع أعضاء					

	المراجعة الداخلية مما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة والعكس صحيح .					
(١٠)	إن اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة يزيد من قدرته على استخدام المراجع للإجراءات التحليلية للمراجعة مما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة والعكس صحيح .					
(١١)	إن تحسين كل من (محافظة المراجع على استقلاله ، وتخصص المراجع في صناعة العميل ، والاستعانة بفاحص قانوني ضمن فريق المراجعة ، واجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة ، واستخدام المراجع للإجراءات التحليلية للمراجعة ، وتكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية) يترتب عليه تحسين جودة المراجعة والعكس صحيح .					
(١٢)	كلما كان المراجع الخارجي لديه الكثير من مدعمات الحكم المهني كلما تحسنت جودة المراجعة والعكس صحيح .					
(١٣)	كلما كان حجم مكتب المراجعة كبيراً كلما كانت الشركات لديها استعداد لدفع أتعاب مراجعة أكبر ويؤدي ذلك إلى تحسين جودة المراجعة والعكس صحيح .					
(١٤)	كلما زاد حجم مكتب المراجعة كلما زادت الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه وذلك لحرص المكتب على انتقاء من يعمل فيه ويؤدي ذلك إلى تحسين جودة المراجعة والعكس صحيح .					
(١٥)	كلما زاد حجم مكتب المراجعة كلما كانت سمعته طيبة وذلك لحرصه على المحافظة على سمعته ويؤدي ذلك إلى تحسين جودة المراجعة .					
(١٦)	كلما تحسنت سمعة مكتب المراجعة كلما زاد طلب الشركات عليه لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة ويؤدي ذلك إلى تحسين جودة المراجعة والعكس صحيح .					
(١٧)	كلما زادت الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه كلما زاد طلب الشركات عليه لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة ويؤدي ذلك إلى تحسين جودة المراجعة والعكس صحيح .					
(١٨)	كلما زاد لجوء مكتب المراجعة إلى تخفيض أتعاب المراجعة – ولكن مع عدم تخفيض إجراءات المراجعة – كلما زاد طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة والعكس صحيح .					
(١٩)	كلما اتسع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة كلما زاد طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة					

	المراجعة والعكس صحيح .					
(٢٠)	كلما اتسع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة مع مراعاة موازنة الوقت كلما زاد طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة والعكس صحيح .					
(٢١)	كلما اتسع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة دون مراعاة موازنة الوقت كلما انخفض طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة والعكس صحيح .					
(٢٢)	كلما زاد تخصص المراجع في صناعة العميل مع مراعاة موازنة الوقت كلما زاد طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة والعكس صحيح .					
(٢٣)	كلما زاد تخصص المراجع في صناعة العميل دون مراعاة موازنة الوقت كلما انخفض طلب الشركات على المكتب لتقديم الخدمات بخلاف المراجعة بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة والعكس صحيح .					
(٢٤)	إن تحسين كل من (حجم مكتب المراجعة ، وتخصص المراجع في صناعة العميل ، وسمعة مكتب المراجعة ، وزيادة الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه ، واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة كحزمة متغيرات فرعية مستقلة) مع مراعاة موازنة الوقت يؤدي إلى زيادة طلب الشركات على مكتب المراجعة لأداء خدمات المراجعة .					
(٢٥)	إن تحسين كل من (حجم مكتب المراجعة ، وتخصص المراجع في صناعة العميل ، وسمعة مكتب المراجعة ، وزيادة الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه ، واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة كحزمة متغيرات فرعية مستقلة) دون مراعاة موازنة الوقت يؤدي إلى تخفيض طلب الشركات على مكتب المراجعة لأداء خدمات المراجعة .					
(٢٦)	إن تحسين كل من (حجم مكتب المراجعة ، وتخصص المراجع في صناعة العميل ، وسمعة مكتب المراجعة ، وزيادة الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه ، واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة كحزمة متغيرات فرعية مستقلة) مع مراعاة موازنة الوقت يؤدي إلى زيادة طلب الشركات على مكتب المراجعة لأداء الخدمات بخلاف المراجعة .					
(٢٧)	إن تحسين كل من (حجم مكتب المراجعة ، وتخصص المراجع في صناعة العميل ، وسمعة مكتب المراجعة ، وزيادة الكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه ،					

	واتساع النطاق الجغرافي لمكتب المراجعة كحزمة متغيرات فرعية مستقلة) دون مراعاة موازنة الوقت يؤدي إلى تخفيض طلب الشركات على مكتب المراجعة لأداء الخدمات بخلاف المراجعة .					
(٢٨)	كلما تحسنت خصائص مكتب المراجعة كلما تحسنت جودة المراجعة والعكس صحيح .					
(٢٩)	هناك علاقة تبادلية بين الفروق الفردية للمراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني حيث يؤثر كل منهما على الآخر ، وأن تحسينهما معا يؤدي إلى تحسين جودة أداء عملية المراجعة .					
(٣٠)	هناك علاقة تبادلية بين الفروق الفردية للمراجع الخارجي وخصائص مكتب المراجعة حيث يؤثر كل منهما على الآخر ، وأن تحسينهما معا يؤدي إلى تحسين جودة أداء عملية المراجعة .					
(٣١)	هناك علاقة تبادلية بين خصائص مكتب المراجعة ومدعمات الحكم المهني للمراجع حيث يؤثر كل منهما على الآخر ، وأن تحسينهما معا يؤدي إلى تحسين جودة أداء عملية المراجعة .					

الملحق الإحصائي :

جدول (١) : قياس ثبات ومصداقية عبارات القائمة . المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

kronbach's Alpha	N of Items
.861	31

جدول (٢) : مقياس الثبات لعبارات قائمة الاستقصاء مجتمعة . المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
س1	103.78	208.016	-.142-	.867

س2	104.56	215.329	-.382-	.874
س3	104.17	202.458	.098	.863
س4	104.22	207.280	-.106-	.867
س5	104.34	189.753	.482	.854
س6	104.51	195.148	.348	.858
س7	104.71	194.023	.429	.856
س8	105.14	191.808	.382	.857
س9	104.03	195.841	.430	.856
س10	103.97	202.236	.133	.862
س11	104.08	203.678	.046	.864
س12	104.56	186.566	.494	.853
س13	105.35	181.573	.641	.848
س14	105.21	184.062	.681	.848
س15	105.88	183.920	.633	.849
س16	106.25	182.030	.653	.848
س17	106.47	181.647	.712	.847
س18	104.01	204.934	-.015-	.866

س19	104.51	196.727	.265	.860
س20	104.73	197.438	.226	.861
س21	106.16	184.396	.575	.851
س22	106.12	182.315	.598	.850
س23	106.27	184.833	.657	.849
س24	105.88	185.841	.611	.850
س25	105.08	186.020	.675	.849
س26	105.83	182.668	.718	.847
س27	106.14	180.519	.670	.847
س28	104.52	195.648	.306	.859
س29	104.26	207.563	-.109-	.868
س30	103.86	206.650	-.095-	.864
س31	105.44	191.802	.351	.858

جدول (٣) : الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء . المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

Descriptive Statistics						
		Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	c.v
س١	7	1	5	4.69	0.765	16.3113
س٢	7	1	5	3.91	0.962	24.60358
س٣	7	2	5	4.3	0.828	19.25581
س٤	7	1	5	4.25	0.814	19.15294
س٥	7	2	5	4.13	1.092	26.44068
س٦	7	2	5	3.96	0.966	24.39394
س٧	7	2	5	3.75	0.891	23.76
س٨	7	1	5	3.32	1.163	35.03012
س٩	7	2	5	4.44	0.752	16.93694
س١٠	7	3	5	4.49	0.719	16.01336
س١١	7	2	5	4.39	0.83	18.90661
س١٢	7	1	5	3.91	1.279	32.711
س١٣	7	1	5	3.12	1.287	41.25
س١٤		1	5	3.26	1.093	33.52761

	7					
س١٥	7	1	5	2.58	1.174	45.50388
س١٦	7	1	5	2.22	1.242	55.94595
س١٧	7	1	5	2	1.17	58.5
س١٨	7	1	5	4.45	0.967	21.73034
س١٩	7	1	5	3.96	1.032	26.06061
س٢٠	7	2	5	3.74	1.081	28.90374
س٢١	7	1	5	2.31	1.249	54.06926
س٢٢	7	1	5	2.35	1.326	56.42553
س٢٣	7	1	5	2.19	1.089	49.72603
س٢٤	7	1	5	2.58	1.104	42.7907
س٢٥	7	1	5	3.39	1.002	29.55752
س٢٦	7	1	5	2.64	1.111	42.08333
س٢٧	7	1	5	2.32	1.292	55.68966
س٢٨	7	1	5	3.95	1.025	25.94937
س٢٩	7	1	5	4.21	0.964	22.89786
س٣٠	7	3	5	4.61	0.542	11.75705

س٣١	7	1	5	3.03	1.246	41.12211
Valid N (listwise)	7					

جدول (٤) : اختبار (ت) عبارات قائمة الاستقصاء . المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

	Test Value = 0					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
س1	53.752	76	.000	4.688	4.51	4.86
س2	35.650	76	.000	3.909	3.69	4.13
س3	45.546	76	.000	4.299	4.11	4.49
س4	45.801	76	.000	4.247	4.06	4.43
س5	33.173	76	.000	4.130	3.88	4.38
س6	35.991	76	.000	3.961	3.74	4.18
س7	36.971	76	.000	3.753	3.55	3.96
س8	25.074	76	.000	3.325	3.06	3.59
س9	51.823	76	.000	4.442	4.27	4.61

س10	54.870	76	.000	4.494	4.33	4.66
س11	46.428	76	.000	4.390	4.20	4.58
س12	26.815	76	.000	3.909	3.62	4.20
س13	21.246	76	.000	3.117	2.82	3.41
س14	26.169	76	.000	3.260	3.01	3.51
س15	19.321	76	.000	2.584	2.32	2.85
س16	15.689	76	.000	2.221	1.94	2.50
س17	15.003	76	.000	2.000	1.73	2.27
س18	40.416	76	.000	4.455	4.24	4.67
س19	33.692	76	.000	3.961	3.73	4.20
س20	30.362	76	.000	3.740	3.49	3.99
س21	16.244	76	.000	2.312	2.03	2.60
س22	15.561	76	.000	2.351	2.05	2.65
س23	17.690	76	.000	2.195	1.95	2.44

س24	20.534	76	.000	2.584	2.33	2.84
س25	29.683	76	.000	3.390	3.16	3.62
س26	20.822	76	.000	2.636	2.38	2.89
س27	15.787	76	.000	2.325	2.03	2.62
س28	33.811	76	.000	3.948	3.72	4.18
س29	38.289	76	.000	4.208	3.99	4.43
س30	74.666	76	.000	4.610	4.49	4.73
س31	21.314	76	.000	3.026	2.74	3.31

جدول (٥) : تحليل علاقات الارتباط لعبارات الفرض الأول . المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية

Correlations									
		س١	س٢	س٣	س٤	س٥	س٦	س٧	س٨
س١	Pearson Corre	1	0.211	.315**	0.041	0.018	.304**	-.076-	-.269-*
	Sig. (2-tailed)		0.065	0.005	0.726	0.879	0.007	0.513	0.018
	N	77	77	77	77	77	77	77	77
س٢	Pearson Corre	0.211	1	0.134	.567**	0.011	-.018-	-.349-**	-.349-**
	Sig. (2-tailed)	0.065		0.247	0	0.922	0.876	0.002	0.002
	N	77	77	77	77	77	77	77	77
س٣	Pearson Corre	.315**	0.134	1	.299**	0.16	.229*	0.137	-.225-*
	Sig. (2-tailed)	0.005	0.247		0.008	0.164	0.046	0.235	0.049
	N	77	77	77	77	77	77	77	77
س٤	Pearson Corre	0.041	.567**	.299**	1	0.112	0.029	0.012	-.350-**
	Sig. (2-tailed)	0.726	0	0.008		0.334	0.801	0.914	0.002
	N	77	77	77	77	77	77	77	77
س٥	Pearson Corre	0.018	0.011	0.16	0.112	1	.292*	0.074	0.194
	Sig. (2-tailed)	0.879	0.922	0.164	0.334		0.01	0.523	0.091
	N	77	77	77	77	77	77	77	77
س٦	Pearson Corre	.304**	-.018-	.229*	0.029	.292*	1	.356**	.445**
	Sig. (2-tailed)	0.007	0.876	0.046	0.801	0.01		0.001	0
	N	77	77	77	77	77	77	77	77
س٧	Pearson Corre	-.076-	-.349-**	0.137	0.012	0.074	.356**	1	.332**
	Sig. (2-tailed)	0.513	0.002	0.235	0.914	0.523	0.001		0.003
	N	77	77	77	77	77	77	77	77
س٨	Pearson Corre	-.269-*	-.349-**	-.225-*	-.350-**	0.194	.445**	.332**	1
	Sig. (2-tailed)	0.018	0.002	0.049	0.002	0.091	0	0.003	
	N	77	77	77	77	77	77	77	77
** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).									
* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).									

جدول (٦) : تحليل علاقات الارتباط لعبارات الفرض الثاني . المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

		س9	س10	س11	س12
س9	Pearson Correlation	1	.468**	.206	.603**
	Sig. (2-tailed)		.000	.073	.000
	N	77	77	77	77
س10	Pearson Correlation	.468**	1	.313**	.364**
	Sig. (2-tailed)	.000		.006	.001

	N	77	77	77	77
س11	Pearson Correlation	.206	.313**	1	.307**
	Sig. (2-tailed)	.073	.006		.007
	N	77	77	77	77
س12	Pearson Correlation	.603**	.364**	.307**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.001	.007	
	N	77	77	77	77

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

جدول (٧) : تحليل علاقات الارتباط لعبارات الفرض الثالث . المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

Correlations

		س١٣	س١٤	س١٥	س١٦	س١٧	س١٨	س١٩	س٢٠	س٢١	س٢٢	س٢٣	س٢٤	س٢٥	س٢٦	س٢٧	س٢٨
س١٣	Pearson Correlation	1	.689**	.781**	.667**	.655**	-.001	.093	-.072	.575**	.708**	.613**	.581**	.566**	.472**	.626**	.174
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.993	.423	.531	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.130
	N	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77
س١٤	Pearson Correlation	.689**	1	.690**	.548**	.484**	.086	.161	.102	.248*	.481**	.399**	.341**	.495**	.393**	.415**	.247*
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000	.457	.162	.376	.029	.000	.000	.002	.000	.000	.000	.030
	N	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77
س١٥	Pearson Correlation	.781**	.690**	1	.768**	.767**	.064	.095	-.003	.502**	.569**	.641**	.545**	.531**	.488**	.671**	.135
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000	.579	.411	.978	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.242
	N	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77
س١٦	Pearson Correlation	.667**	.548**	.768**	1	.878**	-.205	-.075	-.104	.557**	.656**	.795**	.691**	.511**	.612**	.742**	-.001
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000	.074	.515	.369	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.992
	N	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77
س١٧	Pearson Correlation	.655**	.484**	.767**	.878**	1	-.093	.142	.083	.649**	.636**	.785**	.621**	.550**	.628**	.688**	.220
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000		.421	.219	.472	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.055
	N	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77
س١٨	Pearson Correlation	-.001	.086	.064	-.205	-.093	1	.269*	.140	-.086	.079	-.048	-.067	.195	-.028	.017	.091
	Sig. (2-tailed)	.993	.457	.579	.074	.421		.018	.226	.456	.493	.680	.562	.089	.810	.882	.434
	N	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77
س١٩	Pearson Correlation	.093	.161	.095	-.075	.142	.269*	1	.569**	.265*	.029	-.017	-.014	.066	.079	.069	.396**
	Sig. (2-tailed)	.423	.162	.411	.515	.219	.018		.000	.020	.800	.886	.901	.570	.493	.552	.000
	N	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77
س٢٠	Pearson Correlation	-.072	.102	-.003	-.104	.083	.140	.569**	1	.314**	.064	-.057	.118	.058	.380**	.137	.427**
	Sig. (2-tailed)	.531	.376	.978	.369	.472	.226	.000		.005	.578	.622	.308	.615	.001	.236	.000
	N	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77
س٢١	Pearson Correlation	.575**	.248*	.502**	.557**	.649**	-.086	.265*	.314**	1	.720**	.690**	.534**	.385**	.595**	.589**	.136
	Sig. (2-tailed)	.000	.029	.000	.000	.000	.456	.020	.005		.000	.000	.000	.001	.000	.000	.237
	N	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77
س٢٢	Pearson Correlation	.708**	.481**	.569**	.656**	.636**	.079	.029	.064	.720**	1	.700**	.622**	.550**	.588**	.670**	-.006
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.493	.800	.578	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.960
	N	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77
س٢٣	Pearson Correlation	.613**	.399**	.641**	.795**	.785**	-.048	-.017	-.057	.690**	.700**	1	.714**	.593**	.647**	.778**	.009
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.680	.886	.622	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.937
	N	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77
س٢٤	Pearson Correlation	.581**	.341**	.545**	.691**	.621**	-.067	-.014	.118	.534**	.622**	.714**	1	.648**	.744**	.806**	-.077
	Sig. (2-tailed)	.000	.002	.000	.000	.000	.562	.901	.308	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.503
	N	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77
س٢٥	Pearson Correlation	.566**	.495**	.531**	.511**	.550**	.195	.066	.058	.385**	.550**	.593**	.648**	1	.590**	.602**	.212
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.089	.570	.615	.001	.000	.000	.000		.000	.000	.064
	N	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77
س٢٦	Pearson Correlation	.472**	.393**	.488**	.612**	.628**	-.028	.079	.380**	.595**	.588**	.647**	.744**	.590**	1	.826**	.053
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.810	.493	.001	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.650
	N	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77
س٢٧	Pearson Correlation	.626**	.415**	.671**	.742**	.688**	.017	.069	.137	.589**	.670**	.778**	.806**	.602**	.826**	1	-.096
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.882	.552	.236	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.404
	N	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77
س٢٨	Pearson Correlation	.174	.247*	.135	-.001	.220	.091	.396**	.427**	.136	-.006	.009	-.077	.212	.053	-.096	1
	Sig. (2-tailed)	.130	.030	.242	.992	.055	.434	.000	.000	.237	.960	.937	.503	.064	.650	.404	
	N	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77	77

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

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

جدول (٨) : تحليل علاقات الارتباط لعبارات الفرض الرابع . المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

			س29	س30	س31
س29	Pearson Correlation		1	.459**	.017
	Sig. (2-tailed)			.000	.881
	N		77	77	77
س30	Pearson Correlation		.459**	1	-.141-
	Sig. (2-tailed)		.000		.222
	N		77	77	77
س31	Pearson Correlation		.017	-.141-	1
	Sig. (2-tailed)		.881	.222	
	N		77	77	77

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

جدول (٩) : اختبار كايزر والتحليل العاملي لعبارات القائمة . المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.684
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	782.493
	Df	120
	Sig.	.000

KMO and Bartlett's Test

جدول (١٠) : اختبار كايزر والتحليل العاملي لعبارات القائمة . المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

Total Variance Explained									
Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	5.929	37.054	37.054	5.929	37.054	37.054	5.105	31.907	31.907
2	2.351	14.692	51.746	2.351	14.692	51.746	1.957	12.232	44.139
3	1.411	8.816	60.562	1.411	8.816	60.562	1.818	11.362	55.502
4	1.266	7.915	68.477	1.266	7.915	68.477	1.647	10.295	65.797
5	1.006	6.29	74.767	1.006	6.29	74.767	1.435	8.97	74.767
6	0.86	5.374	80.141						
7	0.77	4.815	84.956						
8	0.586	3.663	88.619						
9	0.491	3.068	91.686						
10	0.346	2.16	93.846						
11	0.	1.92	95.767						

	307	1							
12	0. 233	1.45 4	97.221						
13	0. 174	1.08 8	98.309						
14	0. 115	0.71 6	99.026						
15	0. 095	0.59 5	99.621						
16	0. 061	0.37 9	100						

جدول (١١) : اختبار كايزر والتحليل العاملي لعبارات القائمة . المصدر : تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

fFpe	Component				
	1	2	3	4	5
س24	.850		.164	.237	
س27	.841			.199	.154
س23	.840			.151	.160
س22	.833				.255
س21	.763			.168	
س25	.688		.355		.221
س15	.649				.588
س2		.244			
س1		.844			
س11		.717	.148	.134	.354
س9	.112		.846	.171	.207
س3		.444	.607		

س29		.127	.587	.143	
س8	.195			.893	.121
س6	.149	.538	.305	.631	
س14	.388		.227	.109	.797