

مدي مساهمة مراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة الخارجية

(دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة الخارجية بمدينة طرابلس)

أ.سالمة محمد عمر درفو

كلية الاقتصاد/ جامعة الجفارة

Smd143655@gmail.com

المستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف مدى مساهمة مراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة الخارجية، وما إذا كانت هناك إمكانية لاستخدام أسلوب مراجعة النظر من قبل المحاسبين والمراجعين الليبيين والذي بدوره سيعكس على جودة الخدمات التي تقدمها المراجعة الخارجية، مع الوقوف على الإصدارات المهنية الحديثة لتطبيق أسلوب مراجعة النظر ومعرفة العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية، ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام الاستبيان لجمع البيانات من (15) مكتب مراجعة بواقع (5) استبيانات لكل مكتب، وقد بلغ عدد الاستبيانات المستردة والصالحة للتحليل (70) استبياناً بنسبة 75% من الاستبيانات الموزعة، و لقد أسفرت الدراسة عن مجموعة من النتائج منها: فاعلية استخدام أسلوب مراجعة النظر في مكاتب المراجعة الخارجية، واهتمام مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بمدينة طرابلس بمراجعة النظر والإصدارات المهنية الحديثة لهذا الأسلوب، كما وبينت الدراسة أن مكاتب المراجعة الخارجية على دراية بالمزايا المتنوعة المتحققة من خلال استخدامها لهذا الأسلوب، و أوصت الدراسة بعدة توصيات منها: يجب على جميع مكاتب المحاسبة والمراجعة الخضوع لبرنامج فحص النظر وجعله من شروط الاستمرار في ممارسة المهنة في ليبيا، ويجب تحديد نقاط الضعف الأساسية لدى مكاتب المراجعة الخاضعة للتقييم و الفحص والعمل على معالجتها، والعمل على زيادة إصدار معايير للرقابة على جودة أداء عملية المراجعة، وإلزام مكاتب المراجعة بوضع سياسات وإجراءات الرقابة على جودة الأداء داخل مكاتب المحاسبة والمراجعة والالتزام بها.

الكلمات الدالة: مراجعة النظر، جودة المراجعة الخارجية.

Abstract:

This study aims to explore the extent to which peer review contributes to improving the quality of the external audit, and whether there is a possibility to use the method of peer review by Libyan accountants and auditors, which in turn will reflect on the quality of services provided by the external audit, while examining recent professional versions to apply the audit method. The peer and knowledge of the factors affecting the quality of the external audit, and to achieve the goal of the study, a questionnaire was used to collect data from (15) audit offices by (5) questionnaires for each office, and the number of questionnaires recovered and valid for analysis reached (70) questionnaires with 75% of the questionnaires distributed, and The study resulted in a set of results, including: the effectiveness of using the peer review method in the place of external auditing, and urging an increase in the interest of the accounting and public audit offices in the city of Tripoli in peer review and recent professional versions of this method. When using this Alsosi, and the study recommended several recommendations, including: All matters of accountability and To review undergoing a peer examination program, it is one of the conditions for browning in the practice of oryx, and gaining activity The basic weakness

of audit firms subject to evaluation and examination and work to address them and work to increase the issuance of standards for monitoring the quality of the performance of the audit process, and the obligation of audit offices to develop policies and procedures for monitoring the quality of performance within the accounting, auditing and compliance offices.

Key words: peer review, quality of external audit.

المحور الأول: الإطار العام للدراسة

أولاً- المقدمة:

إن مفهوم جودة المراجعة تعني مدى رضى العميل عن نتائج عملية المراجعة التي تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق وتوافر الخصائص الشخصية لدى فريق المراجعة العامل في مكتب المراجعة مثل المؤهلات العلمية والعملية، الاستقلال، الكفاءة والعناية المهنية وآداب وسلوك المهنة، فضلاً عن الجودة تتحقق بتوافر مجموعة من العوامل في مكتب المراجعة، وطبعاً لأن تحقيق رضى العملاء في تغيير، تحتاج أن تكون الجودة مواكبة لهذا التطور من أجل تحقيق رضى جميع الأطراف المستفيدة من نتائج المراجعة (النعسان، 2018، ص41)؛ بالإضافة لما سبق أكد الشريف (2013، ص30) بأن جودة التدقيق ضرورية لمراقب الحسابات لكونها تجنبه العقوبات و الجزاءات المهنية، ومراقب الحسابات المجاز له مزاولة المهنة عليه الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها بين مزاوي المهنة وعدم اتباع المعايير سوف يعرض مراقب الحسابات للعقوبات و الجزاءات المهنية.

ومن ناحية أخرى، أوضح الوكيل (2004، ص8) بأن أسلوب مراجعة النظير يمثل عنصراً هاماً من عناصر التنظيم الذاتي والذي يتم من داخل المهنة، وعادة يتم إجراء الفحص بواسطة مكتب مراجعة يختاره المكتب محل الفحص، أو من خلال اختيار آخر يتمثل في تقديم طلب إلى المعهد الأمريكي أو مجمع المحاسبين بالولاية لإرسال فريق للفحص دون السماح للمكتب المفحوص بفحص أداء المكتب الفاحص. كما أكد هاشم (2011، ص14) إن مفهوم مراجعة النظير يعني قيام مكتب التدقيق بفحص سياسات وإجراءات رقابة الجودة لمكتب تدقيق آخر، وكذلك فحص عينة من مهام التدقيق التي قام به مكتب التدقيق تحت الفحص بحيث يتم أوراق العمل والوثائق الأخرى المرتبطة بهذه العينة من قوائم مالية أو تقارير قام المكتب بإصدارها؛ وتأتي أهمية مراجعة النظير من اهتمام المهنيين بتأكيد عملائهم والجمهور من استلام خدمات مهنية مناسبة ومهنة المحاسبة أيضاً مهتمة بحماية سمعتها وتقديم هذه الخدمات المهنية وتجنب القضايا القانونية التي لا يمر لها والتي تدعي الضعف في الخدمات (legal Aid Agency, 2013) p.20 .

نال موضوع مراجعة النظير مؤخراً اهتماماً كبيراً من قبل المنظمات المهنية في هذا المجال وذلك لأهميتها البالغة في الحد من المشاكل التي قد تحدث في التعاملات المالية، وبناءً على ذلك أتت أهمية هذه الدراسة للسعي ومعرفة مدى مساهمة مراجعة النظير في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

ثانياً- مشكلة الدراسة:

إن عملية المراجعة وكذلك عمل المراجع الخارجي محفوف دائماً بالمخاطر التي تتعلق بعدم ملائمة الرأي المقدم منه بسبب إعطاء رأي غير مناسب مما يزيد من خطر التعرض للدعاوي القضائية، لذا فإن الاهتمام بجودة المراجعة اعتبر مصلحة مشتركة بين جميع الأطراف ومراجع الحسابات يهتم أن يتم عمله على أحسن وجه لإضفاء الثقة بالقوائم المالية التي تعدها المؤسسة؛ بالإضافة لما سبق نظراً لعدم التزام كثير من مكاتب المراجعة بأسلوب مراجعة النظير (الشريف، 2013، ص30).

بالإضافة لما سبق؛ أوضحت فايضة (1999، ص572) أنه نتيجة لانتشار الدعاوي المدنية والجنائية المرفوعة من العديد من الشركات الأمريكية ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة ومقاضاة تلك المكاتب بسبب الإضرار التي لحقت بهذه الشركات وكثرة حالات الإفلاس، قامت الهيئات والمنظمات المهنية بوضع قواعد وضوابط لأمر المهنة، فقام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في عام 1979م بتشكيل لجنة مهمتها إصدار معايير للرقابة على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة، ثم قام المجمع بإنشاء قسم جديد به كلف بوضع برامج مراقبة جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة.

تري الباحثة أن كل أصابع الاتهام تشير إلى أن المراجعة هي السبب في انهيار كبرى الشركات وأن أسباب الاهتمام بمراجعة النظر ما هي إلا إعادة الثقة في عملية المراجعة وزيادة جودة التقارير وإضافة أسلوب يساعد المهتمين بالرقابة على الجودة؛ وبالتالي فإن الدراسة الحالية تُحاول تعميق البحث من خلال تقييم دور مراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة الخارجية، وذلك سعياً لمعرفة إلى أي مدى يمكن أن تساهم مراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة الخارجية، وسيتم ذلك من خلال محاولة الإجابة على التساؤل الرئيسي التالي:

"هل يوجد تأثير معنوي لمراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة الخارجية؟".

و حتى يتيسر لنا مناقشة وتحليل جوانب الموضوع، يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل يوجد تأثير معنوي بين مراجعة النظر والالتزام بمعايير المراجعة الخارجية؟.
2. هل يوجد تأثير معنوي بين مراجعة النظر والالتزام بأداب و سلوك المهنة؟.
3. هل يوجد تأثير معنوي بين مراجعة النظر و زيادة الثقة في عمليات المراجعة الخارجية؟.

ثالثاً- أهداف الدراسة:

تسعى الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى بلوغ الأهداف الآتية:-

1. يتمثل الهدف الأساسي في التعرف على الدور الذي تحققه مراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة الخارجية.
2. تحديد و تحليل طبيعة ومستوى متغيرات الدراسة (مراجعة النظر، جودة المراجعة الخارجية) في مكاتب المراجعة قيد البحث.
3. معرفة الإصدارات المهنية الحديثة لتطبيق أسلوب مراجعة النظر.
4. معرفة العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية.

رابعاً- أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية الدور الذي تلعبه مراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة الخارجية وذلك من خلال التأكد ومراقبة مدى التزام مكاتب المحاسبة و المراجعة بمعايير المراجعة الخارجية، والالتزام بأداب و سلوك المهنة فضلاً عن معرفة مدى تأثير مراجعة النظر في زيادة الثقة لعمليات المراجعة، كما تنبع أهمية هذه الدراسة في أنها تسعى لمعالجة أحد أكبر المشكلات التي تعاني منها مكاتب المراجعة في ظل تعدد احتياجات مستخدمي تقارير المراجعة الخارجية، وسوف تُمثل لإضافة نوعية لمستخدمي تقارير المراجعة الخارجية.

خامساً- فرضيات الدراسة:

للتحقق من أهداف الدراسة تم صياغة الفرضية الرئيسية كالتالي: يوجد تأثير معنوي لمراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

ولاختبار الفرضية الرئيسية تم اشتقاق الفرضيات الفرعية التالية:

1. يوجد تأثير معنوي بين مراجعة النظر والالتزام بمعايير المراجعة الخارجية.

2. يوجد تأثير معنوي بين مراجعة النظر والالتزام بأداب و سلوك المهنة.
3. يوجد تأثير معنوي بين مراجعة النظر و زيادة الثقة في عمليات المراجعة الخارجية.
4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين إجابات أفراد العينة حول فوائد تطبيق أسلوب مراجعة النظر تشير إلى المتغيرات المستقلة التالية: المركز الوظيفي، المؤهل العلمي، والخبرة.

سادساً- منهجية الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة مشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها؛ وقد اعتمدت الدراسة الحالية في إعداد جانبها النظري على استخدام ما هو متوفر من مراجع عربية وأجنبية من دراسات وبحوث علمية، بالإضافة إلى الكتب والشبكة العالمية للإنترنت، أما فيما يتعلق بإعداد الجانب العملي للدراسة فقد تم استخدام الاستبانة وهي الأداة و المعول عليها في هذه الدراسة لجمع البيانات والمعلومات ذات الصلة بالجانب التطبيقي.

سابعاً- متغيرات الدراسة:

1. المتغير التابع: جودة المراجعة الخارجية.
2. المتغير المستقل: مراجعة النظر.

ثامناً- حدود الدراسة:

1. الحدود المكانية: مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بمدينة طرابلس.
2. الحدود البشرية: عينة من المحاسبين والمراجعين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة بمدينة طرابلس.
3. الحدود الزمانية: من 2020/7/14 إلى 2021/2/28

تاسعاً- الدراسات السابقة:

1. Casterella and Others(2009):

جاءت هذه الدراسة لفحص العلاقة بين تقرير مراجعة النظر الصادر وفقاً لمعايير ومتطلبات الإرشاد الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وبين جودة المراجعة من حيث إمكانية استخدام تلك المعلومات في التنبؤ بفشل المراجعة وذلك في ظل برنامج المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

وقد ركزت الدراسة علي معلومات التي يتضمنها تقرير المراجعة النظر والتي تعكس جودة مكتب المراجعة وتحديد نقاط القوة والضعف في أداء المكتب لاتخاذ الإجراءات التصحيحية، وتوصلت الدراسة إلي أن مراجعة النظر تفيده في الحد من فشل المراجعة وتخفيض القضايا المرفوعة ضد مكاتب المراجعة حيث تعاني مكاتب المراجعة التي تتعرض للفشل من ضعف نظام رقابة الجودة بها.

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تناولت العلاقة بين تقرير مراجعة النظر الصادر وفقاً لمعايير ومتطلبات الإرشاد الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وبين جودة المراجعة من حيث إمكانية استخدام تلك المعلومات في التنبؤ بفشل المراجعة وذلك في ظل برنامج المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، بينما تناولت الباحثة في هذه الدراسة مدى مساهمة مراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة الخارجية، وكما تعد الدراسة الحالية أعمق بحثاً و تركيزاً من الدراسة السابقة، وأحدث من حيث الفترة الزمانية.

2. دراسة (اسكندر، 2010م)

تناول في دراسته جودة خدمة المراجعة والعوامل المؤثرة في جودتها، تتمثل مشكلة البحث في تحديد العوامل المؤثرة في جودة خدمة المراجعة الخارجية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطينيين، حيث تتلخص أهداف الدراسة منها على سبيل المثال تحديد مفهوم جودة المراجعة وتحديد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطينيين وكذلك تحليل أثر كل عامل من العوامل في جودة المراجعة من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطينيين، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليل وأسلوب دراسة الحالة.

وتوصلت الدراسة إلى أنه كلما زادت الكفاءة العلمية لمراجعي الحسابات بحصولهم على شهادات عليا، أو الحصول على شهادات مهنية أو عضوية مراجعة معرفة بالمعايير المحاسبية أو المراجعة أو حتى لغة أجنبية، كل هذه المؤشرات تعمل على زيادة جودة عملية المراجعة، وفي حالة التزام المراجع بقواعد المهنة وقيامه بمراجعة أعمال ولديه خبرة عملية جيدة فيها مع التزامه بالتشريعات والأنظمة والقوانين السارية كل هذه المؤشرات تساهم بشكل إيجابي على جودة المراجعة، كلما كبر حجم وسمعة مكتب المراجعة وتوفرت فيه التجهيزات التقنية ارتبط بإحدى مكاتب أو شركات المراجعة العالمية أو العربية، وسهل بشكل إيجابي جودة عملية المراجعة فيما تشتد المنافسة بين مكاتب المراجعة، وكثرة الدعاوي أو القضايا القانونية ضد مكتب المراجعة، فإن ذلك يؤثر بشكل سلبي على جودة عملية المراجعة، من خلال نتائج الدراسة أوصى الباحث بالآتي إعلام جميع الأطراف المستفيدة من خدمة المراجعة الخارجية بأهمية جودة المراجعة، ضرورة قيام مراجع الحسابات بالتخطيط الجيد والتنفيذ السليم بعملية المراجعة بما يتناسب مع قدرات مكتبه.

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تناولت واقع جودة خدمة المراجعة والعوامل المؤثرة في جودتها، بينما تناولت الباحثة في هذه الدراسة مدى مساهمة مراجعة النظير في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

3. دراسة (محمد، 2010م)

تناولت الدراسة العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، تتمحور مشكلة البحث حول تساؤلات حول ما هي العوامل التي يمكن أن يستخدمها المحاسبين القانونيين اليمنيين في التطبيق العملي لتحسين جودة خدمات المراجعة؟، كما تتمثل أهداف الدراسة إلى التعرف على مفهوم جودة أعمال المراجعة، وإبراز أهميته وأهدافه، والسياسات والإجراءات المكونة له، وتحديد الخصائص أو العوامل التي تؤثر على جودة مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية وتحليل وتحديد الأهمية النسبية لكل بند من هذه العوامل ودراسة أهميته ودرجة تأثيره في جودة المراجعة، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليل وأسلوب دراسة الحالة، تمثلت نتائج الدراسة في بعض النقاط نذكر منها الآتي، يعتبر كل من التأهيل العلمي والخبرة العملية وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها والمؤثرات الهامة في جودة الأداء في عملية مراجعة الحسابات، أظهرت النتائج أن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب مراجعة الحسابات يؤثر سلباً على جودة أعمال المراجعة وخاصة المنافسة في تقدير أتعاب المراجعة للحصول على عملاء جدد، كما أوصت الدراسة بأنه يجب على مكاتب المراجعة الحرص في اختيار مراجعي الحسابات، ممن تتوفر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي المناسب والخبرة العملية الكافية وأن يكون على معرفة ودراية بمبادئ ومعايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها وضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة، ويجب الالتزام من قبل مراجعي الحسابات العمل على تبنى قواعد وآداب وسلوكيات المهنة لتكون أساساً يتم الاسترشاد به عند إتمام عملية المراجعة وتبني إجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة في مكاتبهم.

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تناولت العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، بينما تناولت الباحثة في هذه الدراسة مدى مساهمة مراجعة النظير في تحسين جودة المراجعة الخارجية، وكما تعد الدراسة الحالية أعمق بحثاً وتركيزاً من الدراسة السابقة، وأحدث من حيث الفترة الزمانية.

4. دراسة (ابوالعلا، 2010م)

تناولت الدراسة بعنوان العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة وتدقيق الحسابات، كما تتمثل مشكلة الدراسة في مجموعة من الأسئلة نذكر منها ما هي العوامل المؤثرة في عملية جودة المراجعة؟، كما تتمثل أهداف الدراسة في العوامل المؤثرة في جودة عمليات المراجعة وتوضيح معنى المراجعة وإزالة اللبس والاختلاط لدى مستخدمي التقارير المالية وتقارير المراجعة والوصول لأهم العوامل المؤثرة في جودة عمليات المراجعة، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليل وأسلوب دراسة الحالة، وتوصلت الدراسة إلى أن أهمية المراجعة لمتخذي القرار أثر التشريعات على بيئة الأعمال والمراجعة، وأن البيئة القانونية والسياسية تؤثر على جودة عملية المراجعة. حيث أوصى الباحث المنظمات المهنية والرقابية إن توضح معنى جودة العمليات للمراجعة، تقوم الهيئات التشريعية بإصدار قوانين تختص بفض النزاع حول مشاكل من وراء تقرير المراجع وإلا تقتصر على حكم المحكمة في لجان الطعن.

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تناولت العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة وتدقيق الحسابات ، بينما تناولت الباحثة في هذه الدراسة مدى مساهمة مراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة الخارجية، وأيضاً تعد الدراسة الحالية أعمق بحثاً و تركيزاً من الدراسة السابقة، وأحدث من حيث الفترة الزمانية.

5. دراسة (شلقامي، 2014م)

تناولت الدراسة مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة علي جودة المراجعة، تمثلت مشكلة الدراسة في العوامل التي تؤثر علي تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة علي جودة عملية المراجعة، والجهة التي تقوم إعداد وتنفيذ مراجعة النظر ، كما هدفت الدراسة إلي اقتراح إطار بالمقومات التي يجب توافرها لتفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة علي جودة المراجعة، ويتم تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة علي جودة المراجعة في حالة توافر مقومات معينه . تتمثل أهم النتائج في توافر مجموعة من المقومات لتفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة علي جودة المراجعة مثل تحديد كل من شروط ومقومات فريق مراجعة النظر وواجبات مكتب المراجعة الخاضع للفحص وواجبات فريق العمل ووثائق ومستندات المراجعة.

أوصت الدراسة إلي ضرورة الاهتمام بتوفير مقومات تفعيل مراجعة النظر مرتبة حسب أهميتها النسبية، وتحديد محتويات برنامج مراجعة النظر، وتحديد واجبات مكتب المراجعة الخاضع للتقييم من خلال مراجعة النظر.

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تناولت مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة علي جودة المراجعة، بينما تناولت الباحثة في هذه الدراسة مدى مساهمة مراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

6. دراسة (أحمد، 2015)

تناولت الدراسة دور رقابة الجودة علي المراجعة الخارجية في تحسين جودة الأداء المهني للمراجعين الخارجيين، تمثلت مشكلة الدراسة في الدور الذي تلعبه رقابة الجودة علي المراجعة الخارجية في تحسين جودة الداء المهني للمراجعين الخارجيين وهدفت الدراسة إلي التعرف علي مفهوم رقابة الجودة علي المراجعة الخارجية ومكونات جودة الداء المهني للمراجعين الخارجيين من خلال أدبيات الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث، ومعرفة دور رقابة الجودة علي المراجعة الخارجية في تحسين جودة الداء المهني للمراجعين الخارجيين. و توصلت الدراسة إلي عدم وجود استخدام لمفهوم مراجعة النظر بين مكاتب المراجعة الخارجية بالسودان، وان المنظمات المهنية المحلية تعمل علي إصدار معايير لرقابة الجودة علي المراجعة بهدف تحسين الداء المهني للمراجعين الخارجيين بالسودان.

وقد أوصت الدراسة بضرورة التزام جميع مكاتب المراجعين الخارجيين بمفهوم نظام رقابة الجودة وتصميم أنظمة لرقابة الجودة علي أداء العمال بالمكتب، بجانب تفعيل مراجعة النظر كأحد أدوات رقابة الجودة علي المراجعة الخارجية بمكاتب المراجعة، وبضرورة إصدار المنظمات المهنية المحلية معايير وقوانين لرقابة الجودة علي أداء المراجعين الخارجيين في السودان.

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تناولت دور رقابة الجودة علي المراجعة الخارجية في تحسين جودة الداء المهني للمراجعين الخارجيين، بينما تناولت الباحثة في هذه الدراسة مدى مساهمة مراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة الخارجية، كذلك تعد الدراسة الحالية أعمق بحثاً و تركيزاً من الدراسة السابقة، وأحدث من حيث الفترة الزمانية.

7. دراسة (صالح، حسن، 2016م)

تناولت الدراسة مراجعة النظر ودورها في تطوير الممارسة المهنية الخارجية بالسودان، تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد كيفية تطوير مستوى الممارسة المهنية بمكاتب المراجعة الخارجية من خلال تطبيق واعتماد اسلوب مراجعة النظر، هدفت الدراسة إلي توضيح دور اسلوب مراجعة النظر من تطوير الممارسة المهنية بمكاتب المراجعة الخارجية، توصلت الدراسة إلي أن مكاتب المراجع والمحاسبة تهتم بتطبيق اسلوب مراجعة النظر كما تهتم بالتحسين المستمر لجودة خدماتها المهنية، وأن مراجعة النظر ساهمت في تحسين مستوى المراجعة المهنية لمكاتب المراجعة الخارجية.

أوصت الدراسة بضرورة اهتمام مكاتب المراجعة السودانية بتطبيق اسلوب مراجعة النظر لما يترتب عليها من زيادة في مستوى كفاءة الداء وعلي هذه المكاتب الاهتمام بتحسين مستوى الممارسة المهنية وإجراء المزيد من البحوث ذات العلةقة بالتحسين المستمر للخدمات المهنية لمكاتب المراجعة الخارجية.

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تناولت مراجعة النظر ودورها في تطوير الممارسة المهنية الخارجية بالسودان، بينما تناولت الباحث في هذه الدراسة مدى مساهمة مراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة الخارجية بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخارجية بليبيا. بالإضافة لذلك تعد الدراسة الحالية أعمق بحثاً و تركيزاً من الدراسة السابقة، وأحدث من حيث الفترة الزمانية واختلاف البيئة التي طبقت فيها هذه الدراسة.

8. دراسة (أزهري، 2016)

تناولت الدراسة تحديد دور مراجعة النظر في رفع كفاءة الرقابة علي جودة المراجعة، تمثلت مشكلة الدراسة في أنه هل توجد علةقة بين مراجعة النظر وتحسين تقرير المراجعة؟ وهل توجد علةقة مراجعة بين مراجعة النظر وتطبيق معايير الرقابة علي جودة المراجعة؟ وهل توجد علةقة بين مراجعة النظر وتنظيم الداء بمكاتب، هدفت الدراسة إلي معرفة أثر تطبيق مراجعة النظر علي تقارير المراجعة الخارجية، ومعرفة دور مراجعة النظر في تحسين تطبيق معايير الرقابة علي الجودة، وكذلك معرفة أثر تطبيق مراجعة النظر علي تنظيم الداء بمكاتب المراجعة. تكمن أهمية الدراسة في الوقوف علي الاهتمام بأسلوب مراجعة النظر يسهم كثيرا في توفير بيئة عملية لمكاتب المراجعة ويضمن تقديم خدمة المراجعة وفقا للمتطلبات المهنية وبمستوى عالي من الجودة، اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي لدراسة وتوضيح دور مراجعة النظر في رفع كفاءة الرقابة علي جودة المراجعة، واستخدمت الدراسة استمارة الاستبانة كأداة لجمع البيانات .

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها يؤدي استخدام أسلوب مراجعة النظر إلى تحقيق سمعة جيدة لمكتب المراجعة، تراعي مكاتب المراجعة توصيل السياسات والإجراءات العامة للرقابة علي الجودة إلي جميع العاملين بالمكتب.

و بناءً علي نتائج الدراسة قدم الباحث عدة توصيات منها تنظيم قوانين وقواعد منظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة، استمرار مكاتب مراجعة النظر برقابة الجودة بهدف تحسين جودة أدائها المهني.

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تناولت تحديد دور مراجعة النظر في رفع كفاءة الرقابة علي جودة المراجعة، بينما تناولت الباحث في هذه الدراسة مدى مساهمة مراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة الخارجية، وكما تعد الدراسة الحالية أعمق بحثاً و تركيزاً من الدراسة السابقة، وأحدث من حيث الفترة الزمانية، مع اختلاف البيئة التي طبقت فيها الدراسة الحالية.

تناولت الدراسة مراجعة النظر ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في عدم التزام العديد من مكاتب المراجعة والمنشآت ذات الصلة بمراجعة النظر، تم طرح عدد من التساؤلات لهذه المشكلة: هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر وفجوة تقرير المراجع؟، هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر وفجوة أداء المراجع؟، هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر وفجوة أداء المراجع؟، تنبع أهمية هذا الدراسة من قلة البحوث التي تناولت هذا الموضوع، أيضاً إلقاء الضوء على مراجعة النظر، هدف البحث إلى التعرف على مفهوم وأهمية وأهداف مراجعة النظر، الوقوف على مفهوم أهمية وعناصر فجوة التوقعات وبيان دور مراجعة النظر في تضييق فجوة التوقعات ودراسة دور مراجعة النظر في الحد من فجوة أداء مكاتب المراجعة. اتبع البحث المنهج الاستنباطي، والمنهج الاستقرائي، والمنهج التاريخي، والمنهج الوصفي التحليلي.

وتوصل البحث إلى عدة نتائج منها: يؤدي استخدام أسلوب مراجعة النظر إلى تحقيق سمعة جيدة لمكتب المراجعة، وجود المؤهلات والكفاءة المهنية الكافية لدى مكاتب المراجعة والمهام بواجباتهم ومسئولياتهم يقلل من فجوة الأداء.

وأوصت الدراسة بتحديد نقاط الضعف الأساسية لأداء مكاتب المراجعة الخاضعة للتقييم والعمل على معالجتها، والعمل على الاهتمام بوجود المعاهد العلمية المتخصصة في مجال مراجعة النظر، وإجراء مزيد من البحوث في هذا المجال.

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في أنها تناولت مراجعة النظر ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، بينما تناولت الباحثة في هذه الدراسة مراجعة النظر وأثرها على جودة المراجعة الخارجية.

أخو الثاني: الإطار النظري للدراسة

أولاً/ مراجعة النظر:

1. مفهوم مراجعة النظر:

عُرفت مراجعة النظر بأنها فحص أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية بواسطة بعضها البعض بافتراض وجود معايير أداء محددة (كامل، 2001، ص16)، كما عُرفت بأنها نظام بمقتضاه يتم استخدام خبرات المستهدفين لكهنة المراجعة في تقييم جودة عمل مهنيين آخرين في ضوء مجموعة من المعايير العامة للأداء، ويكون المراجع القائم بالتقييم لديه خبرة تمكنه من تقييم مكتب مراجعة لآخر (هاشم، 2011، ص14).

بالإضافة لما سبق عرّفت خالدة (2017، ص25) مراجعة النظر بأنها عبارة عن قيام مكتب مراجعة بفحص سياسات وإجراءات رقابة الجودة لمكتب مراجعة آخر، وكذلك فحص عينة من مهام المراجعة التي قام بها مكتب المراجعة تحت الفحص، بحيث يتم فحص أوراق العمل والوثائق الأخرى المرتبطة بهذه العينة من قوائم مالية أو تقارير قام المكتب بإصدارها. أيضاً عرفت مراجعة النظر بأنها نظام يتم بمقتضاه استخدام خبرات ومهارات الممتهين لمهنة التدقيق في تقييم ومراجعة جودة عمل ممتهين آخرين في ضوء مجموعة من المعايير والقواعد العامة للأداء، بشرط أن يكون المراجع القائم بالتقييم لديه الخبرة التي تمكنه من تقييم أداء مكتب مراجعه آخر (Mark Ware, 2008, p16).

2. أهمية مراجعة النظر:

تكمن أهمية مراجعة النظر في مجموعة من النقاط يمكن تحديدها بما يلي (خالدة، 2017، ص26):

- أ- أداة لتأكيد جودة المراجعة وجودة المراحل التي تمر إبتداءً من مرحلة التخطيط للمراجعة ومرحلة تنفيذ الاجراءات وجمع أدلة الاثبات وأخيراً مرحلة إعداد تقرير المراجعة.
- ب- تساعد الممتهين للمراجعة على زيادة فعالية الاجراءات التي تتعلق بالتنفيذ العملي لعملية المراجعة.
- ج- تساعد في تحسين طريقة أداء الوظائف الرئيسية للمراجع وتقديم النصح والإرشاد في هذا المجال.
- د- تقدم أساس وضع وتنفيذ الخطة الاستراتيجية لتحسين جودتها.
- هـ- تنفيذ في إخضاع إجراءات وآليات كل مكتب المراجعة المشاركة في برنامج مراجعة النظر لقواعد وآليات معيارية محددة بالبرنامج.
- و- تنفيذ في تحديد نقاط الضعف الأساسية في أداء مكتب المراجعة الذي خضع للتقييم وتوصيل تلك النقاط لذلك المكتب لاتخاذ الاجراءات الصحيحة، كما يقوم فريق العمل القائم بمراجعة النظر بالاطلاع على تقرير مراجعة النظر السابق وذلك للوقوف على التوصيات التي قام مكتب المرجعة بتنفيذها.
3. أهداف مراجعة النظر:

تتمثل أهداف مراجعة النظر من خلال ما يأتي (نور، 2007، ص9):

- أ- تطوير وتنمية الجودة في خدمات التدقيق.
- ب- التحقق والتأكد من أن مكاتب التدقيق تطبق نظام الرقابة على الجودة بالشكل المطلوب.
- ج- يحفز على اتباع الإجراءات والسياسات والعمليات وتطبيق قواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق اللازمة.
- د- إبداء رأي محايد عن مدى التزام مكاتب التدقيق بإجراءات وسياسات رقابة الجودة.
4. أنواع مراجعة النظر:
- تطور برنامج مراجعة الفحص وأصبح في عام 2001م، يشمل ثلاثة أنواع من الفحص للتحقق من جودة عمليات المراجعة وهي (خالدة، 2017، ص23):
- أ- مراجعة النظام: تهدف إلى التأكد من أن نظام مراجعة الجودة مطبق فعلاً ووفقاً لمعايير رقابة الجودة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.
- ب- مراجعة الارتباط: وتعني تمكن القائم بعملية المراجعة من الوصول إلى تأكيد مناسب عن مراعاة المعايير المهنية عند ارتباط العميل بالمراجع.
- ج- مراجعة التقرير: تهدف إلى مساعدة المراجع على أداء عمله على أعلى مستوى جودة الخدمة.
5. برنامج الفحص بواسطة النظر:

نشأ أسلوب الفحص بواسطة النظراء رغبة في تحقيق المزيد من الرقابة على جودة عمليات المراجعة، وقد أسس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجنة الفحص من خلال النظر، وقد صارت مسئولة عن تنفيذ الأمور التالية (نور، 2007، ص11):

أ- إعداد معايير لأداء الفحص بواسطة النظراء.

ب- إعداد معايير لتقارير عن الفحص بواسطة النظير.

ج- الإشراف على الفحص بواسطة النظراء وإدارته.

د- فحص التقارير المعدة بواسطة المراجعين للنظراء.

هـ- فحص الإجراءات المصححة التي تم اتخاذها بواسطة الشركات محل الفحص.

و- التوجيه بالعقوبات إلى اللجنة التنفيذية بقسم الشركات في حالات الضرورة.

6. مزايا مراجعة النظير:

بحقق أسلوب مراجعة النظير بصفته واحد من أساليب الرقابة الخارجية الكثير من المزايا والمنافع لأطراف عديدة وهي الجمهور والمكتب القائم بالتحقق والمكتب الخاضع للفحص والمهنة (محمد، 2013، ص81):

أ- المنافع التي تعود على الجمهور:

- حماية مصالحه من خلال التأكد من التزام مكتب المراجعة الخاضع للفحص بتطبيق معيار الرقابة على الجودة.

- المساعدة في اختبار مكتب المراجعة الصحيح، و ذلك يعد الاطلاع على نتيجة الفحص، والذي يكون منشورا للعامه .

- تقارير مراجعة النظير المنشورة تفيد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الخاصة.

ب- المنافع التي تعود المكتب القائم بالفحص:

- المكافآت المالية التي يحصل عليها فريق العمل.

- زيادة كفاءة الأفراد الفاحصين نتيجة اكتساب الخبرات.

ج- المنافع التي تعود على المكتب الخاضع للفحص (هاشم، 2011، ص20):

- تحسين سمعة مكتب المراجعة.

- الحصول على مكانة جيدة بين أعضاء المهنة في حالة حصوله على تقرير نظيف.

- زيادة عدد العملاء وبالتالي زيادة الإيرادات.

- إمكانية مواجهة المنافسين .

- اطلاع مكتب المراجعة على احدث لإصدارات و التعليمات المهنية.

- تقليل عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة نتيجة تحسين جودة الأداء.

د- المنافع التي تعود على المهنة منها ما يلي (طارق، 2004، ص225):

- تحقيق المزيد من رقابة الجودة والارتقاء بمستوى المهنة.

- ابدأ الري الفني المساعد.

- انخفاض تكاليف التأمين ضد مخاطر المسؤولية المهنية.

- الوفاء بمسؤوليات المهنة تجاه الجمهور و استعادة الثقة في المهنة.

- تجنب التدخل الخارجي وتنظيم المهنة ذاتياً.

ثانياً/ جودة المراجعة:

1. مفهوم جودة المراجعة:

تعرف جودة المراجعة بأنها الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة، وقواعد وآداب السلوك المهني، وإرشادات المراجعة، وكذلك القواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهنة المراجعة والمحافظة على حياد ونزاهة المراجع، وعرفت بأنها أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية وفقاً لمعايير المراجعة، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية (خليفة، درهون، 2018، ص111). كما عُرِّفت بأنها تقدير السوق لاحتمال ان المراجع سوف يكتشف الانحراف في النظام المحاسبي للعميل محل المراجعة وإنه سوف يقوم بالتقرير عن ذلك الانحراف (آل عباس، 2008، ص18).

ولقد عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، جودة المراجعة هي " الجودة القادرة علي تخفيض خطر الاكتشاف إلي الحد أو المستوي الذي يصبح عندها خطر المراجعة منخفض جداً وبالتالي ربط هذا التعريف جودة المراجعة بخطر الاكتشاف بصفة خاصة وخطر المراجعة بصفة عامة . باعتبار خطر المراجعة هو ذلك الخطر الناشئ عن احتمال عدم قيام المراجع دون تعمد بإصدار تقرير نظيف في حين تتضمن القوائم المالية خطأً جوهرياً (عبدالوهاب، 2009، ص442) .

وعرفت أيضاً بأنها " هي الصفات والخصائص التي يجب أن تتسم بها عملية المراجعة ومخرجاتها"، إن هذه الصفات والخصائص يجب أن تكون مستمدة من ومستندة إلى معايير رقابية معتمدة وأدلو عمل شاملة وواضحة ومتناسقة مع تلك المعايير (طارق، أحمد، 2003، ص41).

2. أهمية جودة المراجعة الخارجية:

تنبع أهمية جودة المراجعة من خلال الأتي (خليفة، درهون، 2018، ص112):

أ- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.

ب- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

ج- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.

د- تخفيض صراعات الوكالة.

هـ- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.

و- أداة تنافسية جيدة.

ي- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية.

3. أهداف جودة المراجعة:

أ- تحقيق المتطلبات المهنية.

ب- تطوير المهارات والكفاءة.

ج- توزيع مهام عملية المراجعة.

د- الإشراف.

هـ- التشاور.

و- قبول أو إنهاء العمل مع العملاء.

ي- الرقابة.

ثالثاً/ معايير التدقيق ذات العلاقة بمراجعة النظر وجودة التدقيق (سعود وآخرون، 2019، ص14-15):

1. معيار التدقيق الدولي رقابة الجودة رقم (1):

يعني مفهوم رقابة الجودة التدقيق حسب المعيار عملية مصممة لتوافر تقييم موضوعي في تاريخ اصدار التقرير او قبل ذلك التاريخ حول احكام الهامة التي اصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها لدى صياغة التقرير، أما مراجع رقابة جودة التدقيق يعني شريك أو شخص اخر في مكتب التدقيق او شخص خارجي مؤهل او فريق مكون من هؤلاء الاشخاص إذ ان اي منهم لا يشكل جزء من فريق العملية يقوم بتقييم موضوعي للأحكام الهامة التي اتخذها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها لدى صياغة التقرير، ويهدف هذا المعيار إلى:-

أ- امتثال مكتب التدقيق وموظفيه إلى المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

ب- أن تكون التقارير الصادرة عن مكتب التدقيق او شركاء العملية ملائمة للظروف.

2. معيار التدقيق الدولي رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية رقم (220):

من أهم ما جاء في هذا المعيار:-

أ- مسؤولية الشريك في عملية رقابة جودة التدقيق والتي تنص على:

- تعيين مراجع لرقابة جودة التدقيق.

- مناقشة المسائل الهامة التي تنشأ خلال عملية التدقيق بما في ذلك المسائل التي تم تحديدها مع مراجع رقابة جودة التدقيق.

- ألا يورخ تقرير المدقق لغاية اتمام مراجعة رقابة الجودة.

ب- أما مسؤولية مراجع رقابة جودة التدقيق هي:

- ينبغي على مراجع رقابة الجودة تقييم موضوعي للأحكام الهامة التي اصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة التقرير.

- مراجعة البيانات المالية وتقرير المدقق المقترح.

- مناقشة المسائل الهامة مع شريك عملية التدقيق.

- تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة التقرير.

- التأكد من استقلالية مكتب التدقيق والفريق المشكل لعملية تدقيق البيانات المالية.

3. معيار الانتوساي دليل مراجعة النظراء رقم 5600:

يركز هذا المعيار إلى سبع مبادئ أساسية في مراجعة النظراء هي:

أ- الاستقلالية.

ب- المهام.

ج- الاستراتيجيات وأنواع الأنشطة.

د- إدارة الموارد.

هـ- التواصل والمشاركة مع أصحاب المنفعة.

و- اخلاقيات المهنة والشفافية والمساءلة والحكم الرشيد.

ي- معايير التدقيق والمنهجية ورقابة الجودة.

المحور الثالث: الدراسة التطبيقية:

أولاً: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية:-

1. توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي:

يتضح من بيانات الجدول رقم (1) أن 36% من أفراد العينة يعملون كمحاسب أول، و27.143% من أفراد العينة يعملون كمدير مكتب مراجعة ، و22.857% من أفراد العينة يعملون كمراجع مساعد، و14% من أفراد العينة يعملون كشريك بمكتب المراجعة.

جدول (1)

يوضح توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	الوظيفة
----------------	---------	---------

27.143%	19	مدير مكتب مراجعة
14%	10	شريك بمكتب مراجعة
36%	25	محاسب أول
22.857%	16	مراجع مساعد (محاسب تحت التمرين)
100%	70	المجموع

2- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

من خلال الجدول رقم (2) يوضح أن 39% من أفراد العينة مؤهلهم العلمي ماجستير، و31% من أفراد العينة مؤهلهم العلمي بكالوريوس، و 16% من أفراد العينة مؤهلهم العلمي دكتوراه.

جدول (2)

يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	دكتوراه	ماجستير	بكالوريوس	دبلوم	المجموع
التكرار	10	27	22	11	70
النسبة المئوية	14%	39%	31%	16%	100%

3 - توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة:

من خلال الجدول رقم (4) يتبين أن 39% من أفراد العينة متوسط سنوات الخبرة لهم من 10 سنوات إلى 15 السنة، و 26% من أفراد العينة يتراوح متوسط سنوات الخبرة لهم من 5 سنوات إلى 10 سنة، و 14% من أفراد العينة يتراوح متوسط سنوات الخبرة لهم أقل من 5 سنوات، و 21% من أفراد العينة متوسط سنوات الخبرة لهم أكثر من 5 سنوات، كما يبين الجدول رقم (4) أن ما نسبته 60% من عينة الدراسة هم من أصحاب الخبرة الطويلة التي تزيد عن عشر سنوات في العمل بمكاتب المحاسبة والمراجعة؛ مما يعزز دقة نتائج الدراسة.

جدول (4)

يوضح توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	أقل من 5	5-10	10-15	15 فأكثر	المجموع
التكرار	10	18	27	15	70
النسبة المئوية	14%	26%	39%	21%	100%

ثانياً- اختبار فرضيات الدراسة:

للتحقق من صحة الفرضية، تم إيجاد النسب المئوية والتكرارات ومتوسط الدرجات والانحراف المعياري والوزن النسبي وقيمة اختبارات "One Sample T test"، وتكون الفقرة ايجابية؛ بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كان مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 70%، وتكون الفقرة سلبية؛ بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها بمعنى أن مستوى المعنوية أقل من 0.05

و الوزن النسبي أقل من 70%، و تكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية أكبر 0.05، ومتوسط الدرجات والوزن النسبي اختبار ت "One Sample T"،

اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولومجروف - سمرنوف (One Sample K-S))

استخدمت الباحثة اختبار كولومجروف . سمرنوف، لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟ وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات؛ لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم (5) نتائج الاختبار حيث إن قيمة اختبار 7 كبيرة (أي أكبر من قيمة Z الجدولية وكذلك قيمة مستوى الدلالة أكبر من 0.0 ($0.05 < .sig$))؛ مما يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وعندئذ يجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (5)

يوضح اختبار التوزيع الطبيعي

مستوى المعنوية	قيمة الاختبار Z	القسم
0.357	0.241	مساهمة مراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة الخارجية
0.406	0.019	القسم الأول: الالتزام بمعايير المراجعة الخارجية
0.314	0.246	القسم الثاني: الالتزام بأداب و سلوك المهنة
0.336	0.116	القسم الثالث: زيادة الثقة في عمليات المراجعة

اختبار الفرضية الرئيسية:

يوجد تأثير معنوي لمراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة الخارجية:

وقد تم اختبار الفرضية الرئيسية بالاعتماد على أسئلة مشكلة الدراسة والمذكورة بالاستبانة، بهدف معرفة مدى مساهمة مراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة الخارجية، ويتبين من الجدول رقم (6) إن لدى المراجعين والمحاسبين الليبيين الدراية والقدرة على تطبيق مراجعة النظر، كما هناك إقبال كبير لتطبيق أسلوب مراجعة النظر لتحسين وتطوير مستوى جودة المراجعة، حيث بلغ أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات ايجابية حيث إنه لكل فترة وجد أن قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة الجدولية ومستوى الدلالة أقل من 0.05 و الوزن النسبي أكبر من الوزن النسبي المحايد (70%) بمعنى أن أفراد عينة الدراسة موافقون على محتوى تلك الفقرات وأن الفقرة رقم (1) المتعلقة بوجود تأثير لمراجعة المراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة الخارجية و حصلت على أعلى متوسط درجات (4.536) أي ما نسبة (85%) من أفراد العينة موافقون على تلك الفترة، بينما الفقرة رقم (4) والتي تبحث عن مدى وجود تأثير معنوي بين مراجعة النظر وزيادة الثقة في عمليات المراجعة، قد حصلت على أقل وسط حسابي (3.455) حيث ونسبة الموافقة بلغت 62.41% وبصفة عامة بلغ متوسط الدرجات لجميع فقرات المجال الأول مجتمعة (3.943) وانحراف معياري 0.826، وبوزن نسبي يساوي 77.383%، وبما أن متوسط الدرجات أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وقيمة الانحراف المعياري أقل من واحد صحيح، ومستوى المعنوية (0.000) وهو أقل من (0.05) دل ذلك على أن هناك مساهمة وتأثير معنوي لمراجعة النظر في تحسين أداء جودة عملية المراجعة بمكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة في مدينة طرابلس، وبناءً عليه

يتم قبول الفرضية.

الجدول (6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي وقيمة اختبار ت ومستوى الدلالة للفرضية الرئيسية

ت	الفقرات	متوسط الدرجات	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة اختبار ت	مستوى الدلالة
1	يوجد تأثير معنوي لمراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة الخارجية	4.536	0.957	85.00	11.08	0.000
2	يوجد تأثير معنوي بين مراجعة النظر والالتزام بمعايير المراجعة الخارجية	3.658	0.598	83.09	8.55	0.000
3	يوجد تأثير معنوي بين مراجعة النظر والالتزام بأداب وسلوك المهنة	4.123	0.769	79.03	13.49	0.000
4	يوجد تأثير معنوي بين مراجعة النظر وزيادة الثقة في عمليات المراجعة الخارجية	3.455	0.981	62.41	7,00	0.000
	المتوسط العام	3.943	0.826	77.38	10.03	0.000

اختبار الفرضية الفرعية الأولى

يوجد تأثير معنوي بين مراجعة النظر والالتزام بمعايير المراجعة الخارجية

وقد تم اختبار الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (1-6) من أسئلة الاستبانة؛ بهدف معرفة المزايا المتحققة من تطبيق أسلوب مراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة الخارجية والمتمثلة في الالتزام بمعايير المراجعة الخارجية، من حيث تدريب فريق مكتب المراجعة وتأهيل المراجعين علمياً وعملياً والتخطيط والإشراف الجيد على عمليات المراجعة واستقلال أعضاء مكتب المراجعة الخارجية والالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويتبين من الجدول رقم (7) أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات إيجابية حيث كانت القيمة المحسوبة لكل مرة أكبر من قيمة الجدولية ومستوى الدلالة اقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من الوزن النسبي المحايد 70% بمعنى أن أفراد عينة الدراسة موافقون على محتوى تلك الفقرات وأن المحور الجزء الثاني من المحور الثاني والمتعلق بالربحية احتل المرتبة الأولى بحيث كان متوسط الدرجات لجميع فقراته 3.826 بانحراف معياري 0.879، وبوزن نسبي يساوي 81.72%، دل ذلك على أنه في حال تطبيق أسلوب مراجعة النظر سيساهم في تحسين جودة المراجعة الخارجية بمكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة في مدينة طرابلس فذلك يؤدي إلى الالتزام بمعايير المراجعة الخارجية، وبناء عليه يتم قبول الفرضية.

جدول (7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي وقيمة اختبار ت ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات الفرضية الفرعية

الأولى

ت	الفقرات	متوسط الدرجات	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة اختبار ت	مستوى الدلالة
1	تطبيق مراجعة النظر يتم على مكاتب المراجعة الخارجية تدريب فريق مكتب المراجعة.	4.312	0.799	91.00	8.97	0.000
2	الالتزام بتطبيق مراجعة النظر من قبل مكاتب المراجعة الخارجية يتم عليها تأهيل المراجعين علمياً وعملياً.	3.742	0.869	79.00	8.88	0.000

0.000	7.89	77.20	0.912	4.257	تطبيق مراجعة النظر يودي إلى التخطيط والإشراف الجيد على عمليات المراجعة الخارجية من قبل مكاتب المراجعة الخارجية.	3
0.000	7.98	80.06	0.878	2.547	تطبيق مراجعة النظر يودي إلى استقلال أعضاء مكتب المراجعة الخارجية.	4
0.000	8.56	77.36	0.970	4.598	تطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعاف عليها.	5
0.000	9.67	85.67	0.845	3.497	تساهم مراجعة النظر في صحة تنبؤات مستقبلية مبنية على بيانات زمنية متسلسلة مقاسة بنفس الطريقة.	6
0.000	8.658	81.72	0.879	3.826	المتوسط العام	

اختبار الفرضية الفرعية الثانية

يوجد تأثير معنوي بين مراجعة النظر والالتزام بأداب وسلوك المهنة

تم اختبار الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (7-11) من أسئلة الاستبانة والتي تكشف التأثير المعنوي بين مراجعة النظر والالتزام بأداب وسلوك المهنة ويتبين من الجدول رقم (8) أن مكاتب المحاسبة والمراجعة الليبيين ملتزمين بأداب وسلوك المهنة وهناك إقبال كبير لتطبيق أسلوب مراجعة النظر لتحسين مستوى جودة المراجعة، حيث بلغ متوسط الدرجات لجميع فقرات المجال الثالث 3.327 بانحراف معياري 0.811، وبوزن نسبي 67.12%، وبما أن متوسط الدرجات أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وقيمة الانحراف المعياري أقل من واحد صحيح، ومستوى دلالة 0.021 وهي أقل من مستوى دلالة 0.05، فذلك يعني أنه يوجد تأثير معنوي بين مراجعة النظر والالتزام بأداب وسلوك المهنة، وبناءً عليه يتم قبول الفرضية.

جدول (8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي وقيمة اختبار ت ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات الفرضية الفرعية

الثانية

ت	الفقرات	متوسط الدرجات	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة اختبار ت	مستوى الدلالة
7	تطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية الأمانة والنزاهة في عمليات المراجعة الخارجية.	3.250	0.815	67.41	2.71	0.004
8	تطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية الالتزام بالمسؤوليات اتجاه العملاء.	3.400	0.781	67.53	2.04	0.005
9	تطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية الموضوعية والاستقلال لعمليات المراجعة الخارجية.	3.283	0.841	65.67	2.74	0.083
10	تطبيق مراجعة النظر يحتم على مكاتب المراجعة الخارجية الحياد في عمليات المراجعة الخارجية.	3.250	0.915	65.00	3.67	0.000

0.001	3.30	70.01	0.702	3.450	تطبيق مراجعة النظر يهتم على مكاتب المراجعة الخارجية العناية المهنية اللازمة.	11
0.019	2.89	67.12	0.811	3.251	المتوسط العام	

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

يوجد تأثير معنوي بين مراجعة النظر وزيادة الثقة في عمليات المراجعة الخارجية

تم اختبار الفرضية بالاعتماد على الأسئلة (12-18) من أسئلة الاستبانة والتي تكشف التأثير المعنوي بين مراجعة النظر وزيادة الثقة في عمليات المراجعة الخارجية، ويتبين من الجدول رقم (9) أنه عند تطبيق مراجعة النظر سيساهم في زيادة الثقة في عمليات المراجعة الخارجية وإن لدى المراجعين والمحاسبين الليبيين الدراية والقدرة على تطبيق مراجعة المظير، كما هناك إقبال كبير لتطبيق أسلوب مراجعة النظر لتحسين وتطوير مستوى جودة المراجعة، حيث بلغ متوسط الدرجات لجميع فقرات المجال الثالث 3.434 بانحراف معياري 0.785، وبوزن نسبي 85.07%، وبما أن متوسط الدرجات أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وقيمة الانحراف المعياري أقل من واحد صحيح، ومستوى دلالة 0.021 وهي أقل من مستوى دلالة 0.05، فذلك يعني أنه يوجد تأثير معنوي بين مراجعة النظر وزيادة الثقة في عمليات المراجعة الخارجية، وبناءً عليه يتم قبول الفرضية.

جدول (9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي وقيمة اختبارت ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات الفرضية الفرعية

الثالثة

ت	الفقرات	متوسط الدرجات	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة اختبار ت	مستوى الدلالة
12	تطبيق مراجعة النظر يؤدي إلى موضوعية عمليات المراجعة الخارجية.	3.201	0.946	88.51	2.84	0.002
13	تطبيق مراجعة النظر يؤدي إلى تقليل خطر عملية المراجعة.	2.993	0.677	77.49	3.46	0.001
14	تطبيق مراجعة النظر يؤدي إلى زيادة الثقة في تقارير المراجعة الخارجية.	3.423	0.833	80.49	2.98	0.001
15	تطبيق مراجعة النظر يؤدي إلى زيادة الثقة من قبل لجان المراجعة الخارجية.	2.999	0.799	77.00	3.74	0.000
16	تطبيق مراجعة النظر يؤدي إلى صدق عمليات المراجعة من مكاتب المراجعة الخارجية.	3.587	0.689	65.99	2.99	0.004
17	تطبيق مراجعة النظر يؤدي إلى صدق عمليات المراجعة من مكاتب المراجعة الخارجية.	4.361	0.752	75.08	3.50	0.002
18	توفر مراجعة النظر معلومات وبيانات تمكن المستخدمين من التعرف على اتجاهات الموقف المالي.	3.471	0.799	82.40	2.46	0.001
	المتوسط العام					
		3.434	0.785	85.07	3.14	0.001

اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين إجابات أفراد العينة حول فوائد تطبيق أسلوب مراجعة النظر تشير إلى المتغيرات المستقلة التالية: المركز الوظيفي، المؤهل العلمي، والحررة.

تم اختبار الفرضية من خلال اختبار one-way anova بتطبيق برنامج SPSS الإحصائي، بحيث إذا كانت sig أكبر من 5%، ففي هذه الحالة لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية، أما إذا كانت sig أقل من 5%، ففي تلك الحالة توجد فروق ذات دلالة إحصائية، وبتطبيق الملاحظات السابقة على الأرقام الواردة في الجدول رقم (10) يلاحظ أن قيمة sig أكبر من 5% لكافة متغيرات الفرضية الرابعة؛ مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول فوائد تطبيق أسلوب مراجعة النظر قبول الفرضية، القائلة بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول فوائد تطبيق أسلوب مراجعة النظر عند مستوى دلالة 5.0%.

جدول (10)

يبين قيمة sig لفوائد تطبيق أسلوب مراجعة النظر

المتغير	متوسط الدرجات	الوزن النسبي	قيمة sig	قيمة F
الالتزام بمعايير المراجعة الخارجية.	3.826	81.72	0.543	0.899
الالتزام بأداب وسلوك المهنة.	3.251	67.12	0.607	0.999
زيادة الثقة في عمليات المراجعة الخارجية.	3.434	85.07	0.515	0.875

المحور الرابع: نتائج و توصيات الدراسة:

أولاً- النتائج:

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف مدى مساهمة مراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة الخارجية، وذلك من خلال التحليل الإحصائي لعينة الدراسة التي توصلت إليها الباحثة، حيث يمكن عرض أهم الاستنتاجات الخاصة بالدراسة فيما يلي:

1. إن تبني واستخدام أسلوب مراجعة النظر من قبل المحاسبين والمراجعين الليبيين يعمل على تعزيز الثقة في عمليات المراجعة الخارجية، وسيعكس ذلك على كفاءة و جودة المراجعة الخارجية.

2. استخدام مراجعة النظر يحتم على مكاتب المحاسبة والمراجعة أن تكون على قدر عال من المسؤولية والنزاهة.

3. هناك علاقة ارتباط ذو دلالة معنوية موجبة بين أسلوب مراجعة النظر وجودة المراجعة الخارجية.

4. وجود تأثير معنوي موجب لمراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة الخارجية، مما يؤكد إلى أن زيادة اهتمام مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بمدينة طرابلس بمراجعة النظر سيسهم في تحسين جودة المراجعة الخارجية

5. تطبيق أسلوب مراجعة النظر يلزم مكاتب المراجعة على وضع سياسات وإجراءات للرقابة على الجودة، وسيؤدي ذلك إلى تحقيق سمعة جيدة لهذه المكاتب ومن ثم زيادة جودة الخدمات التي تقدمها.

ثانياً- التوصيات:

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها، توصي الباحثة بما يلي :-

1. توصي الباحثة بزيادة الاهتمام بموضوع مراجعة النظر وتحسين جودة المراجعة الخارجية ويجب إعطائهم أكبر قدر من الاهتمام من قبل نقابة المحاسبين والمرجعين الليبيين وكذلك مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بمدينة طرابلس لما لهم أهمية وأثر على مهنة المراجعة.
2. كما توصي الباحثة بأنه يجب على جميع مكاتب المحاسبة والمراجعة الخضوع لبرنامج فحص النظر وجعله من شروط الاستمرار في ممارسة المهنة في ليبيا.
3. تحديد نقاط الضعف الأساسية لدى مكاتب المراجعة الخاضعة للتقييم و الفحص والعمل على معالجتها.
4. الحث على إجراء المزيد من البحوث المستقبلية في مجال الدراسة الحالية لكونها يمكن أن تساهم في إثراء هذا الموضوع.
5. العمل على زيادة إصدار معايير للرقابة على جودة أداء عملية المراجعة، وإلزام مكاتب المراجعة بوضع سياسات وإجراءات الرقابة على جودة الأداء داخل مكاتب المحاسبة والمراجعة والالتزام بها.

قائمة المراجع:

أولاً- المراجع العربية:

1. أحمد زكي حسين متولي الشريف، "الاتجاهات الحديثة للمراجعة في ظل عولمة المعايير"، دار الكتاب الحديث للنشر، القاهرة، 2013م.
2. أحمد يوسف حماد عبد الله، دور رقابة الجودة علي المراجعة الخارجية في تحسين جودة الأداء المهني للمراجعين الخارجيين، الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2015 م.
3. اسكندر محمود حسين نشوان، جودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطينيين، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010م.
4. الوكيل، حسام السعيد، تقييم أساليب الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة بجمهورية مصر العربية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 2004م.
5. هاشم، محمد صالح، تقييم مدى أسلوب مراجعة النظراء كأداة للرقابة الخارجية على جودة الأداء المهني، مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، 2011م.
6. إيهاب عبده بقادي، مراجعة النظر كأحد أسس الرقابة على جودة التدقيق بديوان المحاسب لدولة الكويت، الكويت: دار النبراس للنشر والتوزيع، 2009م.
7. حسن شلقامي محمود، مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة علي جودة المراجعة، القاهرة، جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والمراجعة، العدد الأول، المجلد، 2014م.
8. خليفة، درهون، جودة المراجعة وآليات حوكمة الشركات، مجلة الاقتصاد والمالية، العدد 1، 2018م.
9. خالدة محمد عبد الله محمود، مراجعة النظر ودورها في تضيق فجوة التوقعات، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2017م.
10. سعود، وآخرون، أثر مراجعة النظر على رقابة جودة التدقيق في ظل أنظمة وقوانين المهنة المحلية، جامعة القادسية، كلية الإدارة والاقتصاد، 2019م.
11. سهام أكرم عمر الطويل، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية علي جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، فلسطين، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012م.
12. صالح حامد محمد علي، حسن الطيب عبد الله خالد، مراجعة النظر ودورها في تطوير الممارسة المهنية الخارجية بالسودان، كلية المرات للعلوم والتكنولوجيا، مجلة طحنون للدراسات والبحوث، العدد الأول، 2016م.

13. طارق عبدالعال حماد، موسوعة معايير المراجعة الجزء الأول، القاهرة جامعة عين شمس، الدار الجامعية للطباعة والنشر، 2004م.
 14. طارق محمد، أحمد قطب، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة، العدد 60، 2003م.
 15. عادل الزنداح، أسامه الأزرق، "الرقابة علي جودة المراجعة الخارجية"، مجلة الاقتصاد والعلوم السياسية، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة طرابلس، السنة السابعة، العدد، 8، 2010م.
 16. عبدالوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية الحديثة، الدار الجامعية، شارع زكريا غنيم، 2009م.
 17. علاء ابو العلا، العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة وتدقيق الحسابات، جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010م.
 18. فايزة محمود حلمي يونس، مراجعة النظر لمكاتب المحاسبة والمراقبة في مصر كأداة لتحسين جودة الأداء المهني، جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث، 1999م.
 19. كامل، أماني حسن، مراجعة النظر كأسلوب رقابي لتحسين جودة المراجعة، القاهرة، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد 9، 2001م.
 20. محمد أزهرى محمد عبد الله، مراجعة النظر ودورها في رفع كفاءة الرقابة علي جودة المراجعة، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2016 م.
 21. محمد بن خالد بن عبدالعزيز، أثر الاستثمار الأجنبي على جودة المراجعة، كلية إدارة الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، 2013م.
 22. محمد علي جبران، العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، جامعة الملك السعود، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010م.
 23. نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007م.
 24. هاشم، محمد صالح، تقييم مدى أسلوب مراجعة النظراء كأداة للرقابة الخارجية على جودة الأداء المهني، مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، 2011م.
- ثانياً- المراجع الأجنبية:

1. Casterella, Jeffery R. and Others " Is self-Regulated peer Review Effectives at Signing Aysdfit Quality" the Accounting Review . Vol. 84- No. 3- 2009 .
2. legal Aid Agency, "Independent peer Review of Legal Advice and Work", Final process Paper , April 2013.
3. Mark Ware, "Peer review: benefits, perceptions and alternatives", publishing Research Consortium, c/o the publishers Association, 29B Montague Street London WCIB 5BW, Printed Great Britain 2008.