

قياس أثر مقومات الحكم المهني لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة (دراسة ميدانية)

*المراسلة:

rasha.mohamed185@gmail.com

مدرس مساعد

بكلية إدارة الأعمال – جامعة النهضة

رشا محمد أحمد غيضان

الملخص:

هدفت الدراسة إلى اقتراح إطار لقياس تأثيرات مدعّمات الحكم المهني للمراجع الخارجي على جودة المراجعة الخارجية خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة، وذلك من خلال إجراء كل من دراسة نظرية لتحليل عناصر ومتغيرات البحث والوقوف على طبيعة العلاقات بين تلك المتغيرات، ودراسة ميدانية لاستطلاع آراء عينة من مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة بالبيئة المصرية لتقييم مدى إدراك مفردات العينة لتأثيرات مدعّمات الحكم المهني للمراجع الخارجي على جودة المراجعة الخارجية، وقد تم تقسيم البحث إلى خمسة فصول، يتناول الفصل الأول عرض وتقييم الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث، في حين تناولت الباحثة في الفصل الثاني أساسيات الحكم المهني للمراجع الخارجي، وتناولت في الفصل الثالث جودة المراجعة، أما الفصل الرابع فتتحدث فيه الباحثة إطاراً لتأثيرات مدعّمات كفاءة الحكم المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة الخارجية خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة، وتناولت في الفصل الأخير الدراسة الميدانية، وتتمثل أهم نتائج الدراسة في أن هناك علاقة طردية بين استقلال الفاحص القانوني الذي يستعين به المراجع الخارجي ضمن فريق المراجعة كمتغير مستقل وجودة المراجعة كمتغير تابع مع توسيط ضغوط أفراد الإدارة والتي توجد علاقة عكسية بينها وبين كل من استقلال الفاحص القانوني وجودة المراجعة، وتتمثل أهم توصيات البحث في ضرورة توفير المقومات اللازمة لتدعيم استقلال المراقب الخارجي عن عميل المراجعة، وأن تتحمل الجهات الرقابية والجهات المهنية المعنية بمهنة المراجعة مسؤوليتها في ذلك.

الكلمات المفتاحية: مدعّمات الحكم المهني، جودة المراجعة، مراقب الحسابات.

Abstract

The research aims to propose a framework for measuring the effects of professional judgment supports for external auditors on the quality of external audits during the various stages of the audit process. This will be achieved through both a theoretical study to analyze the elements and variables of the research and to understand the nature of the relationships between these variables, and a field study to survey the opinions of a sample of auditors in audit firms within the Egyptian environment to assess their awareness of the impacts of professional judgment supports on the quality of external audits.

The research is divided into five chapters. The first chapter presents and evaluates previous studies and derives the research hypotheses. The second chapter discusses the fundamentals of professional judgment for external auditors, while the third chapter addresses audit quality. The fourth chapter proposes a framework for the effects of the efficiency of professional judgment supports for auditors on the quality of external audits during the various stages of the audit process. The final chapter covers the field study.

The main findings of the study indicate a positive relationship between the independence of the legal examiner, who is consulted by the external auditor as part of the audit team (independent variable), and audit quality (dependent variable), with the mediation of management pressures, which show an inverse relationship with both the independence of the legal examiner and audit quality. The key recommendations of the research emphasize the necessity of providing the essential components to support the independence of the external auditor from the audit client, and that regulatory bodies and professional organizations involved in the auditing profession should take responsibility in this regard.

Keywords: Professional judgment supports, audit quality, external auditor.

أولاً: المقدمة وطبيعة المشكلة:

يحظى مفهوم جودة المراجعة باهتمام الجمعيات المهنية والباحثين، وبالرغم من ذلك لم يتبلور مفهوم واضح ومحدد لها، سواء في المعايير التي أصدرتها المنظمات المهنية، وفي الدراسات التي أجراها الباحثون، ولكن وبغض النظر عن اختلاف مفاهيم الباحثين والمهنيين بخصوص جودة عملية المراجعة إلا أن هناك عوامل متعددة من شأنها التأثير على جودة عملية المراجعة حيث تعدد العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة وكفاءتها وهناك بعض العوامل التي من الممكن أن تؤثر على جودة عملية المراجعة بالإيجاب والسلب في الوقت نفسه وفقاً لظروف الحال. وسوف تقوم الباحثة باستعراض أهم العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة وعرض الآراء المختلفة الخاصة بكل عامل من العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة من خلال البحث.

لا يوجد تعريف موحد لجودة عملية المراجعة، حيث يوجد عدة تعريفات خاصة بمناهج مختلفة للتفكير، حيث يرى البعض مثلاً أن جودة عملية المراجعة تتمثل في قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتحريفات المهمة بالتقارير المالية، بالإضافة إلى قيام المراجع بالإبلاغ عن الأخطاء والتحريفات المكتشفة.

ويشير الحكم المهني إلى مواجهة المراجع حالة أو موقف معين أثناء أداء عملية المراجعة يحتاج فيه إلى اتخاذ قرار أو اتجاه معين بخصوص هذه الحالة أو ذلك الموقف حيث أنه ليس هناك معيار أو تشريع أو قاعدة أو إصدار من هيئة مهنية يحدد كيفية التصرف في هذه الحالة أو ذلك الموقف (حسن ٢٠١٥).

وتتمثل مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي فيما يلي: (حسن ٢٠١٧)

- محافظة المراجع على استقلاليته: يعرف الاستقلال بأنه القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية ويجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه وأن يتميز بالعدالة لجميع الأطراف التي تعتمد على نتائج أعماله (د. صالح ٢٠١٤).
- تخصص المراجع في صناعة العميل: يعتبر تخصص مراقب الحسابات في الأنشطة أو الصناعات التي يقوم بمراجعة حساباتها فعالاً في أداء مهام وإجراءات عملية المراجعة، حيث لا يمكن لمراقب الحسابات في الواقع العملي أن يضيف قيمة متميزة لعملاء المراجعة بدون فهم تام وشامل لطبيعة النشاط الذي يوفره التخصص في النشاط أو الصناعة.
- استعانة المراجع بفاحص قانوني Forensic Auditor ضمن فريق المراجعة: يعرف الفاحص القانوني بأنه شخص مرخص له في مجالات متعددة مثل فحص وتقييم مخاطر الغش، ومراجعة نظم المعلومات وتقديم خدمات المراجعة الداخلية، وفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

- ضرورة اجتياز المراجع ومساعدته برامج تدريبية معينة: من الضروري اجتياز المراجع ومساعدته برامج تدريبية معينة يتم عقدها من قبل الأكاديميين وأعضاء المنظمات المهنية للمراجعة وذلك للحصول على ترخيص بمزاولة المهنة، كما أنه من الضروري متابعة التطورات في مجال المحاسبة والمراجعة من قبل المراجع.
- تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية: تعرف المراجعة الداخلية على أنها: "نشاط تأكيد واستشاري مستقل يتم تصميمه بغرض إضافة قيمة وتحسين لعمليات المنظمة لمساعدتها في تحقيق أهدافها من خلال مدخل منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة العمليات" (د. السيد ٢٠١٩).
- استخدام الإجراءات التحليلية: تشير الإجراءات التحليلية إلى أسلوب من أساليب المراجعة والذي يهدف إلى تحليل الاتجاهات والانحرافات الجوهرية بين القيم في القوائم المالية للفترة المالية والقيم المتوقعة والقيم المعيارية بهدف إعداد برنامج جيد للمراجعة والحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لدعم النتائج النهائية لعملية المراجعة. (د. علي ٢٠٢٣)، (د. وحيد، د. سيف ٢٠٢٠)
- استخدام المراجع الخارجي نموذج التنبؤ بالفشل المالي في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار. (د. حسن الشقامي ٢٠١٧)

مشكلة البحث:

يعتمد الحكم المهني للمراجع الخارجي على التقدير الشخصي له فأن كفاءة هذا الحكم تخضع لمجموعة من العوامل مثل الخبرة المهنية للمراجع، والتأهيل العلمي والعملي له، وتخصص المراجع في صناعة عملية المراجعة، ومدى مواجهه المراجع لحالة أو موقف سابق مشابه للحالة أو الموقف الذي يرغب في اتخاذ قرار بحكم مهني بشأن هذا الموقف.

وهناك مجموعة من المدعمات أو المقومات التي تزيد من كفاءه الحكم المهني للمراجع الخارجي في المواقف المختلفة والتي يواجهها خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة مثل محافظه المراجع علي استقلاله، واستعانة المراجع بفاحص قانوني ضمن فريق عمل المراجعة، واستخدام المراجع الأساليب التحليلية في المراجعة، والتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

وتعتبر مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي متغير مستقل يؤثر علي المتغير التابع والذي يتمثل في كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي في المواقف المختلفة أثناء أداء عملية المراجعة، وتعتبر كفاءة الحكم المهني متغير مستقل يؤثر علي جودة المراجعة، وبالتالي يمكن القول أن كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي تعتبر متغير وسيط بين مدعمات الحكم المهني كمتغير مستقل وجودة المراجعة كمتغير تابع.

يقوم هذا البحث على مدخل لقياس تأثيرات مدعّمات الحكم المهني للمراجع الخارجي على جودة المراجعة، وإجراء دراسة ميدانية لاختبار التحقق الإحصائي لفروض الدراسة والوقوف على إدراك مفردات العينة لتأثيرات مدعّمات الحكم المهني للمراجع الخارجي على جودة المراجعة خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة.

ومن ثم يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل الرئيسي التالي:

- **التساؤل الرئيسي:** هل يوجد أثر لمقومات الحكم المهني لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة الخارجية ؟

ويتفرع من هذا التساؤل الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية:

- **التساؤل الفرعي الأول:** هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محافظة المراجع على استقلاليته خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة كمدعم لحكمه المهني وجودة المراجعة ؟
- **التساؤل الفرعي الثاني:** هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأثير تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل كمدعم لحكمه المهني وجودة المراجعة ؟
- **التساؤل الفرعي الثالث:** هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استعانة المراجع فاحص قانوني ضمن فريق المراجعة كمدعم لحكمه المهني وجودة المراجعة ؟
- **التساؤل الفرعي الرابع:** هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ضرورة اجتياز المراجع ومساعدته برامج تدريبية معينة كمدعم لحكمه المهني وجودة المراجعة ؟
- **التساؤل الفرعي الخامس:** هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كمدعم لحكمه المهني وجودة المراجعة ؟
- **التساؤل الفرعي السادس:** هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية كمدعم لحكمه المهني وجودة المراجعة ؟
- **التساؤل الفرعي السابع:** هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام المراجع الخارجي نموذج التنبؤ بالفشل المالي في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار كأحد مقومات الحكم المهني علي جودة المراجعة ؟

ثانيًا: الدراسات السابقة:

دراسة: هاني محمد سمير (٢٠١٨) بعنوان: "آليات دعم استقلالية مراقب الحسابات الداخلي في ضوء الإصدارات المهنية الدولية والمحلية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على الاتجاهات الحديثة في مجال المراجعة الداخلية لدعم استقلال مراقب الحسابات الداخلي والتعرف على الإصدارات المهنية الدولية والمحلية في مجال دعم استقلال مراقب الحسابات الداخلي وقد تناولت الدراسة عرض وتحليل الدراسات السابقة ذات صلة بموضوع البحث والاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية في مجال دعم استقلال مراقب الحسابات الداخلي وعرض أهم الإصدارات المهنية الدولية والمحلية في المراجعة الداخلية ودور الإصدارات المهنية الدولية والمحلية في دعم استقلال مراقب الحسابات الداخلي وعمل دراسة ميدانية التي من خلالها تم تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة باستخدام برامج الحزم SPSS.

وتوصلت الدراسة إلى أن خلال تجارب بعض الدول في مجال دعم استقلال مراقب الحسابات الداخلي يمكن التطبيق على البيئة المصرية وأنه من منظومة الإصدارات المهنية الدولية والمحلية تتوافر آليات لدعم استقلالية مراقب الحسابات الداخلي.

دراسة: هناء إسماعيل الشاعر (٢٠١٨) بعنوان: "أثر خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على تقييم مدى ملائمة الأنظمة المالية والإدارية لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي. دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة العاملة في المحافظات الجنوبية".

هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين خصائص الشك المهني وتقييم مراجع الحسابات لمدى ملائمة الأنظمة المالية والإدارية لمنشأة العميل لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي من وجهة نظر مراجعي الحسابات لعاملين في مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة. وقد تناولت الدراسة الإطار المفاهيمي للشك المهني وخصائصه، وتقييم الأنظمة المالية والإدارية لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي وعمل دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة العاملة في المحافظات الجنوبية.

وتوصلت الدراسة إلى توفير خاصية تعليق الحكم لدى مراقب الحسابات تركت أثر إيجابيا على تقييم مراجع الحسابات لمدى ملائمة الأنظمة المالية لمنشأة العميل لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي فهم شخصه العميل من قبل مراقب الحسابات ترك أثر إيجابيا على تقييم مراجع الحسابات لمدى ملائمة الأنظمة المالية والإدارية لمنشأة العميل لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي، من شأن اتصاف مراقب الحسابات بخاصية الثقة بالنفس التأثير إيجابيا على تقييم مراجع الحسابات لمدى ملائمة الأنظمة المالية لمنشأة العميل لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي.

دراسة: حسن شلقامي محمود (٢٠١٨) بعنوان: "نموذج وصفي مقترح للعلاقات المتشابكة بين الفروق الفردية للمراجع الخارجي ومقومات حكمه المهني وخصائص مكتب المراجعة، وأثار ذلك على جودة المراجعة - دراسة ميدانية".

هدفت الدراسة إلى اقتراح نموذج وصفي لتحليل تأثيرات العلاقات المتشابكة بين كل من الفروق الفردية للمراجع الخارجي، ومقومات حكمه المهني، وخصائص مكتب المراجعة (كمغيرات 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 وتم عمل نموذج مقترح لتأثيرات العلاقات المتشابكة بين الفروق الفردية للمراجع الخارجي ومقومات حكمه المهني وخصائص مكتب المراجعة وتأثيرات ذلك على جودة المراجعة، وعمل دراسة ميدانية للبحث.

وتوصلت الدراسة النظرية إلى بعض النتائج من أهمها أن جودة المراجعة تتأثر بالعلاقات المتشابكة بين كل من (الفروق الفردية للمراجع الخارجي ومقومات حكمه المهني)، (الفروق الفردية للمراجع الخارجي وخصائص مكتب المراجعة)، (خصائص مكتب المراجعة ومقومات 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 ومقومات حكمه المهني كمتغير رئيسي، وخصائص مكتب المراجعة كمتغير رئيسي) بما يؤثر على جودة المراجعة.

دراسة: (٢٠١٨) Qawqzeh, Hamza K بعنوان: "Auditor Tenure, Audit Firm Rotation and Audit Quality: A Literature Review"

هدفت الدراسة إلى تحديد ومراجعة العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة التي تتمثل في تغير مراقب الحسابات وطول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة حسابات الشركة وأثر طول تلك المدة على استقلاله وموضوعية مراقب الحسابات، وقد تناولت الدراسة الأزمنة المالية العالمية وعلاقة مراقب الحسابات بها، كما تناولت مفهوم وأهمية جودة المراجعة وتأثيرها وطول فترة المراجعة التغير الإلزامي للمراجعين.

توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة سالبة بين طول مدة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة حسابات الشركة من حيث التأثير على جودة المراجعة وأن التغير الإلزامي للمراجعين يترتب عليه تكاليف إضافية للتعاقد مع مراقب الحسابات وفي نفس الوقت يؤثر على جودة المراجعة، كما توصلت الدراسة إلى أن طول الفترة التي يتم من خلالها التغير الإلزامي للمراجع تؤثر بشكل سلبي على استقلال مراقب الحسابات وبالتالي على جودة المراجعة.

دراسة (٢٠٢٠) Ghadhab and others بعنوان: "Factors Affecting The Quality Of External Auditor Performance: An Analytical Study Of The Opinions Of Auditors Working In Iraqi Audit Firms And Companies"

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على جودة أداء مراقب الحسابات وذلك بشركات المراجعة التي تعمل في العراق وإجراء دراسة ميدانية باستخدام قائمة الاستقصاء وتوزيع عدد ١٠٢ قائمة على مكاتب المراجعة في العراق وقد تناولت الدراسة مفهوم جودة المراجعة والعوامل التي تؤثر فيها (حجم مكتب المراجعة - أتعاب المراجعة - المنافسة بين مكاتب المراجعة - المتطلبات

المهنية - مهارات مكتب المراجعة) كما أجرت دراسة ميدانية علي ١٠٢ مكتب مراجعة لاختبار تحقق الفروض التالية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافق مراقب الحسابات مع المعايير المهنية والمتطلبات القانونية وبين جودة المراجعة.

توصلت الدراسة إلى أنه من الضروري تقوية جودة مراقب الحسابات وذلك من خلال مجموعة من القواعد والإرشادات وأساليب الرقابة، وهناك ارتباطا بين حجم وسمعة مكتب المراجعة وجودة المراجعة ومن ناحية أخرى هناك ارتباط إيجابي بين أتعاب المراجعة وجودة المراجعة.

دراسة: عبدالعال مصطفى أبو الفضل، (٢٠٢٠) بعنوان: "إطار مقترح لخصائص الشك المهني وقياس مدى توافرها لدى مراقب الحسابات الخارجي في بيئة المراجعة المصرية - دراسة ميدانية"

هدفت الدراسة إلى بناء إطار لخصائص الشك المهني ومدى توافرها لدى مراقب الحسابات الخارجي في بيئة المراجعة المصرية ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- أ- دراسة مفهوم الشك المهني في المراجعة وتأصيله.
 - ب- بناء إطار مقترح لخصائص الشك المهني لدى مراقب الحسابات.
 - ج- دراسة مدى توافر خصائص الإطار المقترح للشك المهني لدى مراقب الحسابات في بيئة المراجعة المصرية.
- وقد تناولت الدراسة الشك المهني في بيئة المراجعة، والدراسات السابقة، الدراسة الميدانية لاختبار الإطار المقترح.

وتمثل أهم نتائج الدراسة إلى ما يلي:

- أ- بناء إطار لخصائص الشك المهني يتكون من سبع خصائص هي: خاصية استجواب العقل، خاصية تعليق الأحكام وإرجائها، خاصية البحث عن المعرفة، خاصية فهم الشخصية، خاصية الثقة بالنفس، خاصية الاستقلال الذاتي، خاصية تركيز الرقابة.
- ب- تعتبر تلك الخصائص متكاملة ومتراصة لما لها من تأثير فعال في بناء عقلية مراقب الحسابات وتعزيزها.

دراسة: Kertarajas, and others (٢٠٢١) بعنوان "The Effect of Competence, Experience, Independence, Due Professional Care, And Auditor Integrity "On Audit Quality With Auditor Ethics As Moderating Variable".

هدفت الدراسة إلى تحليل وإيجاد دليل عملي عن أثر كلا من الجدارة والخبرة والاستقلال في ضوء العناية المهنية للمراجع الخارجي ونزاهته على جودة المراجعة مع الأخذ في الاعتبار أخلاقيات مراقب الحسابات كمتغير وسيط، كما هدفت الدراسة إلى إجراء دراسة ميدانية من خلال تجميع

البيانات باستخدام قوائم استقصاء وتوزيعها على مكاتب المراجعة الخارجية في أدونيسا وذلك يستخدم العينة حجمها ٩٧ مراجع خارجي، وقد تناولت الدراسة مفهوم وأهمية جودة المراجعة وأثر الخبرة على جودة المراجعة وكذلك أثر كلا من الاستقلال والعناية المهنية ونزاهة مراقب الحسابات.

توصلت الدراسة إلى أن الجدارة المهنية والعناية المهنية ونزاهة مراقب الحسابات كلا منها له تأثير جوهري على جودة المراجعة.

دراسة بشير بكري بابكر، (٢٠٢٢) بعنوان: "أثر محددات جودة المراجعة الخارجية في التنبؤ باستمرارية منشأة الأعمال".

هدفت الدراسة إلى اختبار محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة في التنبؤ باستمرارية منشأة الأعمال، ودراسة محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بالعمل في التنبؤ باستمرارية منشآت الأعمال، وتناولت الدراسة بيان مدى تأثير محددات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة والعمل في التنبؤ باستمرارية المنشأة.

توصلت الدراسة إلى أن اهتمام مكاتب المراجعة الخاصة بمحددات جودة المراجعة الخارجية يؤدي إلى التنبؤ باستمرارية منشأة الأعمال وأن الكفاءة العلمية والعملية للمراجعين بمكاتب المراجعة تؤثر على جودة المراجعة الخارجية ويجعل منها أداة في التنبؤ بالاستمرارية.

دراسة: عائشة موسى محمد يوسف، محمد علي عبدالله بكر، عاصم محمد الفضل الربيع الطاهر (م. مشارك)، (٢٠٢٢) بعنوان: "أثر تكامل المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الداخلية والخارجية العاملة بولاية جنوب دارفور- مدينة نيالا".

هدفت الدراسة إلى بيان أثر تكامل المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية وتناولت الدراسة أثر تكامل المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج هي كالتالي:

- أ- يوجد أثر إحصائي للمراجعة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية.
- ب- يوجد أثر إحصائي للرقابة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية.
- ج- يوجد أثر إحصائي لتكامل المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية.
- د- يوجد قسم خاص بالمراجعة الداخلية بمعظم المؤسسات التي يتم مراجعتها يقوم بمراجعة أعمالها يوميا، كما يقوم مراقب الحسابات الداخلي بالتحقق من دقة العمليات بغرض تخفيض المخاطر.

وتتضح الفجوة البحثية من خلال النقاط التالية في الدراسات السابقة:

- اقتصرت الدراسات السابقة على استعراض المتغيرات البحثية بشكل منفصل.
- لم تتناول أي دراسة سابقة أكثر من ثلاث عوامل موقفية فقط في الدراسة.
- لم تتناول تلك الدراسات العلاقة بين محافظة مراقب الحسابات على استقلاليته - كمدعم لحكمه المهني - وتحسين جودة المراجعة " لذلك يتم اشتقاق الفرض الأول للدراسة كما يلي: "يؤثر محافظة مراقب الحسابات على استقلاليته خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة كمدعم لحكمه المهني سواء كان استقلال في المظهر أو استقلال في الجوهر ترشيد حكمه المهني بشكل إيجابي علي جودة المراجعة"، ويتم اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض من خلال تحليل العبارات من ١ - ٩ بقائمة الاستقصاء.
- لم تتناول تلك الدراسات العلاقة بين تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل - كمدعم لحكمه المهني وتحسين جودة المراجعة " لذلك يتم اشتقاق الفرض الثاني للدراسة كما يلي: "يؤثر تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل كمدعم لحكمه المهني بشكل إيجابي علي جودة المراجعة"، ويتم اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض من خلال تحليل العبارات من ١٠ - ١٨ بقائمة الاستقصاء.
- لم تتناول تلك الدراسات العلاقة بين استعانة مراقب الحسابات بفاحص قانوني ضمن فريق المراجعة - كمدعم لحكمه المهني - وتحسين جودة المراجعة " لذلك يتم اشتقاق الفرض الثالث للدراسة كما يلي: "يؤثر استعانة مراقب الحسابات فاحص قانوني ضمن فريق المراجعة كمدعم لحكمه المهني بشكل إيجابي علي جودة المراجعة"، ويتم اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض من خلال تحليل العبارات من ١٩ - ٢٣ بقائمة الاستقصاء.
- لم تتناول تلك الدراسات العلاقة بين مراقب الحسابات كمدعم لحكمه المهني - وتحسين جودة المراجعة " لذلك يتم اشتقاق الفرض الرابع للدراسة كما يلي: "تؤثر ضرورة اجتياز مراقب الحسابات ومساعديه برامج تدريبية معينة كمدعم لحكمه المهني بشكل إيجابي علي جودة المراجعة"، ويتم اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض من خلال تحليل العبارات من ٢٤ - ٣٠ بقائمة الاستقصاء.
- "تؤثر تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كمدعم لحكمه المهني بشكل إيجابي علي جودة المراجعة"، ويتم اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض من خلال تحليل العبارات من ٣١ - ٣٩ بقائمة الاستقصاء.

ثالثاً: أهمية البحث:**الأهمية العلمية:**

تظهر أهمية البحث العلمية في دعم الدراسات والبحوث النظرية في محاولة إظهار أثر مقومات الحكم المهني لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة، بالإضافة إلى ندرة الكتابات في موضوع البحث باللغة العربية واحتياج المكتبة العربية إلى المزيد من الكتابات في هذا الموضوع.

الأهمية العملية:

تظهر أهمية البحث العملية في توسيع المعرفة الأكاديمية: حيث يساهم البحث في إثراء الأدبيات العلمية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، من خلال تقديم رؤى جديدة حول مقومات الحكم المهني وتأثيرها على جودة عملية المراجعة.

رابعاً: هدف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث إلى قياس أثر مقومات الحكم المهني لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة الخارجية وتحديد كيفية توجيها تلك المقومات نحو تحسين جودة المراجعة، وينبثق من الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية التالية:

- ١- الوقوف على ماهية أثر الحكم المهني لمراقب الحسابات وتحديد المقومات التي يجب توافرها لتحقيق أو زيادة فعالية تلك المقومات.
- ٢- اقتراح مدخل لتأثيرات مقومات الحكم المهني لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة الخارجية خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة.
- ٣- إجراء دراسة ميدانية لاستطلاع آراء عينة من مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة بالبيئة المصرية لتقييم مدى إدراك مفردات العينة لتأثيرات مدعّمات الحكم المهني للمراجع الخارجي على جودة المراجعة الخارجية خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة، وكيفية توجيها كل مدعم من تلك المدعّمات نحو تحسين جودة المراجعة، واختبار التحقق الإحصائي لفروض الدراسة.

خامساً: حدود البحث:

تقتصر الباحثة على جودة عملية المراجعة دون أن تتضمن جودة مراقب الحسابات وجودة تقرير المراجعة ويتضمن مجتمع الدراسة الميدانية فئات أربعة: (أعضاء هيئة التدريس بكلية - مراجعين تحت التمرين - مراجعين رئيسيين - مرجعين شركاء) دون أن يتضمن التقارير المالية للشركات محل المراجعة.

لن تتناول الباحثة الشك المهني لمراقب الحسابات من حيث التأثير على جودة المراجعة.

سادساً: فروض البحث:

في ضوء مشكلة البحث يمكن صياغة فرض البحث كما يلي:

- **الفرض الرئيسي الأول:** لا يوجد أثر معنوي لمقومات الحكم المهني لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة الخارجية.
- **الفرض الفرعي الأول H1:** لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لمحافظة المراجع على استقلاليته علي جودة المراجعة.
- **الفرض الفرعي الثاني H2:** لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل علي جودة المراجعة.
- **الفرض الفرعي الثالث H3:** لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لاستعانة المراجع فاحص قانوني علي جودة المراجعة.
- **الفرض الفرعي الرابع H4:** لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لضرورة اجتياز المراجع ومساعدته برامج تدريبية وجودة المراجعة.
- **الفرض الفرعي الخامس H5:** لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لتحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وجودة المراجعة.
- **الفرض الفرعي السادس H6:** لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام الإجراءات التحليلية وجودة المراجعة.
- **الفرض الفرعي السابع H7:** لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام المراجع الخارجي نموذج التنبؤ بالفشل المالي في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار كأحد مقومات الحكم المهني علي جودة المراجعة.

سابعاً: منهج البحث:

لتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الباحثة على:

اعتمدت الباحثة لتحقيق هدف البحث على منهجين هما:

- ١- **المنهج الاستقرائي ومنهج تحليل المحتوى:** قامت الباحثة باستقراء الكتابات المحاسبية في مجال مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي وجودة المراجعة، كما قامت باستخدام منهج تحليل المحتوى لتلك الكتابات وذلك لتجميع المعلومات عن العناصر الرئيسية للبحث وتحليلها وتفسيرها لبناء إطار نظري يتضمن تأثيرات مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي على جودة المراجعة خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة، والإرشادات اللازمة لتوجيه تلك المدعمات نحو تحسين جودة المراجعة.

٢- **المنهج الاستنباطي:** ويتم من خلال إجراء دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة (سواء كبيرة أو متوسطة أو صغيرة الحجم) بالبيئة المصرية اعتماداً على قائمة الاستقصاء وذلك لاختبار التحقق الإحصائي لفروض الدراسة.

ثامناً: خطة البحث:

وتحقيقاً للهدف العام للبحث يتم تقسيمة إلى الأقسام التالية وذلك على النحو التالي:

القسم الأول: الإطار العام للبحث.

القسم الثاني: أساسيات الحكم المهني لمراقب الحسابات.

القسم الثالث: وسائل تحسين وأهداف جودة المراجعة وأثر الحكم المهني.

القسم الرابع: إطار مقترح لآثار مدعومات الحكم المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة.

القسم الخامس: الدراسة الميدانية.

النتائج والتوصيات.

مراجع البحث.

أولاً: أساسيات الحكم المهني:

مفهوم وأهمية وخصائص الحكم المهني لمراقب الحسابات في النقاط التالية:

يعرف ويربط أحد الكتاب بين الحكم المهني ومراحل عملية القرار حيث يعرف الحكم المهني بأنه حالة من حالات اتخاذ القرارات في المراجعة، الضرورة علي تسلم مراقب الحسابات للمعلومات عن المهمة المراد إصدار حكم مهني بخصوصها، وتشغيل هذه المعلومات ذهنياً والمفاضلة بين البدائل، واختيار بديل الحكم الذي يتصف بالضرورة على الاتساق والدقة والثبات والإجماع والذي سوف ينعكس إيجاباً علي جودة المراجعة الخارجية من منظور مستخدمي تقرير مراقب الحسابات والقوائم المالية (نصر، ٢٠١٥).

وتعرف دراسة إيمان (٢٠٠٨) الحكم المهني لمراقب الحسابات بأنه (اجتهاد من ناحية مراقب الحسابات اعتماداً على معرفته وخبرته، وفي حالة غياب النصوص المهنية بهدف اتخاذ القرارات التي تساعد في تكوين رأي فني محايد).

كما تعرف دراسة عبد العال (٢٠١٦) الحكم المهني لمراقب الحسابات بأنه (عملية اتخاذ قرار بواسطة مراقب الحسابات مؤهل لذلك، خلال مزاولته لعمله المهني، وذلك في الإطار الموفر بواسطة المبادئ المحاسبية، ومعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاملاً، وقواعد السلوك المهني).

تلاحظ الباحثة أن التعريفات السابقة لم تشر إلى أن الحكم المهني للمراقب الحسابات يكون ضرورياً ومطلوباً في حاله عدم وجود معيار أو نشرة أو إصدار يعالج موضوع الحكم المهني، مما يدفع مراقب الحسابات إلى ضرورة اتخاذ قرار بحكم مهني معين.

يشير مفهوم الحكم المهني إلى حالة أو حالات معينة يواجهها مراقب الحسابات خلال مراحل عملية المراجعة يحتاج فيها إلى اتخاذ قرار بحكم مهني معين لمواجهه أو معالجة تلك الحالة حيث أنه لا يكون هناك معيار أو إصداره أو نشرة للتعامل مع تلك الحالة أو التصرف بشأنها (ICAS, ٢٠١٦) لمزاولة نشاطه على أكمل وجه على مراقب الحسابات أن يتمتع بالتأهيل العلمي والعملية واكتساب معارف مختلفة منها (حسن، ٢٠١٧):

- ١- معارف في الاقتصاد العام التي تساعد على فهم المؤسسة فهما جيداً ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوي التنظيم العام.
- ٢- معرفة معمقة في المحاسبة والتمكين الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة.
- ٣- معرف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مسؤولياته من جهة التدفق في الجانب القانوني ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية.

محددات ومقومات الحكم المهني لمراقب الحسابات:

تتمثل عناصر مقومات الحكم المهني لمراقب الحسابات فيما يلي (Brazel & Agoglia ٢٠٠٧) (حسن، ٢٠١٧):

- ١- **محافظة مراقب الحسابات على استقلاليتته** خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة سواء كان استقلال في المظهر أو استقلال في الجوهر: يعرف الاستقلال بأنه القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية ويجب أن يتصف مراقب الحسابات بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه وأن يتميز بالعدالة لجميع الأطراف التي تعتمد على نتائج أعماله (صالح، ٢٠١٤):
- ويتطلب الاستقلال من مراقب الحسابات أن يكون بعيد كل البعد عن أي ضغوطات أو تدخل في عملية اختيار المجالات والسياسات والأنشطة والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها (براق، عمر، ديلمي، ٢٠١٧):
- (١) البعد عن العلاقات الشخصية والمصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي.
- (٢) عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمفردات التي تخضع للفحص أو محاولة إلزام مراقب الحسابات وقبول بفحص المستندات دون مراجعة.
- (٣) حق مراقب الحسابات الكامل في الفحص والاطلاع على جميع سجلات ومكاتب ودفاتر وفروع المؤسسة وكذلك الحق في جمع المعلومات من أي مصادر.

(٤) التعاون الفعال بين مراقب الحسابات والعاملين في المؤسسة خلال عملية الفحص وأداء الاختبارات.

وهناك مجموعة من الحالات التي تؤثر على استقلال المراجع، وتتمثل تلك الحالات فيما يلي (براق، عمر، ديلمي، ٢٠١٧):

(١) الاعتماد الزائد على عملية المراجعة في الحصول على الدخل.

(٢) عمل علاقة شخصية مع عميل المراجعة.

(٣) المشاركة المالية مع العميل الذي يقوم مراقب الحسابات بمراجعته.

(٤) الهدايا مع عميل المراجعة.

(٥) تقديم خدمات غير المراجعة لعميل المراجعة.

(٦) وجود علاقة طويلة مع عميل المراجعة.

٢- تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل: يعتبر تخصص مراقب الحسابات في الأنشطة أو الصناعات التي يقوم بمراجعته حساباتها فعالاً في أداء مهام وإجراءات عملية المراجعة، حيث لا يمكن لمراقب الحسابات في الواقع العملي أن يضيف قيمة متميزة لعملاء المراجعة بدون فهم تام وشامل لطبيعة النشاط الذي يوفره التخصص في النشاط أو الصناعة (طاهر، ٢٠١١).

وأن تخصص مراقب الحسابات يلعب دروا كبير في زيادة جودة عملية المراجعة ولمهنة المراجعة ككل حيث يعتبر من العوامل المهمة في استمرارية مهنة المراجعة وقبولها من أطراف عديدة واعتمادها على نتائج خدماتها في اتخاذ قراراتهم وذلك يؤدي إلى زيادة تحسين سمعة مراقب الحسابات المرتبطة بتقديم خدمات ذات جودة عالية (على، ٢٠١٧)، (Ghadhab, 2020).

٣- استعانة مراقب الحسابات بفاحص قانوني Forensic Auditor ضمن فريق المراجعة: يعرف الفاحص القانوني بأنه شخص مرخص له في مجالات متعددة مثل فحص وتقييم مخاطر الغش، ومراجعة نظم المعلومات وتقديم خدمات المراجعة الداخلية، وفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية (Riggs & L, 2013).

ويوجد مهام للمحاسب القانوني تتضمن ما يلي (قمر، ٢٠٢١):

١- تقديم الخبرة والمشورة والدراسات في المجالات المالية والاقتصادية والضريبية.

٢- مراجعة الحسابات المالية وإبداء الرأي فيها وفقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة المعتمدة بالدولة.

٣- أعداد التقارير عن القوائم المالية والميزانيات والحسابات الدورية والسنوية لعملائه.

٤- يوجد مهام أخرى تنص القوانين المعمول بها في الدولة علي اختصاصه بها.

٥- أعمال التصفية.

٤- **ضرورة اجتياز مراقب الحسابات ومساعديه برامج تدريبية معينة:** من الضروري اجتياز مراقب الحسابات ومساعديه برامج تدريبية معينة يتم عقدها من قبل الأكاديميين وأعضاء المنظمات المهنية للمراجعة وذلك للحصول على ترخيص بمزاولة المهنة، كما أنه من الضروري متابعة التطورات في مجال المحاسبة والمراجعة من قبل مراقب الحسابات (سماح، ٢٠٠٨).

ومن ناحية التأهيل العلمي: يجب أن يكون حاصلا على شهادة ليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة (مبارك، ٢٠١٧)، وأن التأهيل العلمي والعمل يساعد مراقب الحسابات كثيرا على المحافظة على استقلاليته.

٥- **تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:** تعرف المراجعة الداخلية على أنها: " نشاط تأكيدى واستشاري مستقل يتم تصميمه بغرض إضافة قيمة وتحسين لعمليات المنظمة لمساعدتها في تحقيق أهدافها من خلال مدخل منظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وحكومة العمليات (يوسف، ٢٠٢٢)

وتكامل بين كلا من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ويتمثل في وجود نظام جيد للمراجعة الداخلية بمعنى تقليل حجم الاختبارات التي يقوم بها مراقب الحسابات وتوفير الوقت والجهد كما أن وجود المراجعة الداخلية لا يغني عن المراجعة الخارجية وهذا يؤكد صفة التكامل، ولكن بالرغم من التشابه والتعاون المتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية إلا أن هناك عدة اختلافات بينهما (سعود وحمصي والصحراوي، ٢٠٢٠).

٦- **استخدام الإجراءات التحليلية:** تشير الإجراءات التحليلية إلى أسلوب من أساليب المراجعة والذي يهدف إلى تحليل الاتجاهات والانحرافات الجوهرية بين القيم في القوائم المالية للفترة المالية والقيم المتوقعة والقيم المعيارية بهدف إعداد برنامج جيد للمراجعة والحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لدعم النتائج النهائية لعملية المراجعة. (علي، ٢٠١٣)، (صالح، ٢٠١٧).

٧- **استخدام مراقب الحسابات نموذج التنبؤ بالفشل المالي في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار (حسن، ٢٠١٣)** ويعتمد التنبؤ المالي على تجميع المعلومات عن الأداء المالي للمصارف المدروسة في الماضي والحاضر لتقدير الاتجاه العام المستقبلي لسلوك الظاهرة المدروسة، فالتنبؤ بالاتجاه العام المستقبلي لسلوك الظاهرة المدروسة يساعد على تكوين صورة عما يتوقع تحقيقه في المستقبل إذا استمر النشاط والظروف المحيطة به كما كان عليه، مع الأخذ في الاعتبار كل العوامل التي قد تؤثر في هذا الأداء (همام، ٢٠١٥).

وقد توصلت الباحثة إلى عدة نتائج من أهمها ما يلي:

(١) تتمثل مجالات إصدار الحكم المهني في المراجعة في مجالات متعددة منها تقييم إمكانية الاعتماد على نظام المراقبة الداخلية، وتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في حقل الأعمال، وقرار قبول تكليف المراجعة.

(٢) تتعدد محددات الحكم المهني لمراقب الحسابات ويمكن تقسيمها إلى محددات تتعلق به، ومحددات تتعلق ببيئة المراجعة، ومحددات تتعلق بأهمية المراجعة.

(٣) تتعدد مقومات الحكم المهني لمراقب الحسابات مثل المحافظة على الاستقلال، وتخصص في صناعة العميل، التأهيل العلمي والعمل.

مفهوم وعناصر وأهمية جودة المراجعة: يعد مفهوم جودة المراجعة هو مفهوم نسبي ولا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة لذا كان لا بد من وجود مجموعة من الوسائل التي تساعد على تحسين جودة المراجعة بهدف الوصول إلى أقصى مستوى ممكن منها حيث يؤدي انخفاض مستوي الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة إلى زيادة احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضي بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة، ولذلك فإن تحسين جودة المراجعة يتطلب توافر عدد من العناصر التي تزيد من كفاءة إنجاز المراجعين لمهامهم، وبما يعزز من ثقة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في أداء مراجعي الحسابات ونتائج عملية المراجعة (أحمد، ٢٠١٠).

كما تشير جودة المراجعة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين إدارة المشروعات التي عدت تلك القوائم بين مستخدمي القوائم والتقارير المالية، (Qawqzen & Hamaza 2018)، وتفيد جودة التقارير المالية بزيادة موثوقية البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والتقارير المالية.

وأشار أحد الباحثين أن مفهوم جودة المراجعة مفهوم حديث أشمل من مفهوم استقلال مراقب الحسابات حيث أنه يمكن لمراقب الحسابات أن يكون مستقلاً ذاتياً وخارجياً ولكن أدائه ليس بالجودة المطلوبة (ياسمين، ٢٠١٥).

أوضحت دراسة (Qawqzen & Hamaza 2018) أن جودة المراجعة تتأثر بمعدل تغير مراقب الحسابات والفترة التي يظل فيها مراقب الحسابات يراجع حسابات الشركة، حيث أنه كلما طالت الفترة التي يراجع فيها مراقب الحسابات حسابات المنشأة كلما زادت معرفته بأنظمة الشركة ومناطق القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية والنواحي التي تكثر بها التي تكثر بها التعريفات الجوهرية يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة ولكن في المقابل قد يكون لذلك أثر سلبي على استقلالية المراجع.

أصبحت جودة المراجعة في الوقت الحاضر بمثابة السلاح الذي تستطيع مكاتب المراجعة أن تعتمد عليه في مواجهة المنافسة الكبيرة في سوق خدمات مراجعة ذات جودة مرتفعة (مبارك، ٢٠١٧).

وتتمثل جودة المراجعة في الأداء الجيد الذي يجب أن يتبع في كل عملية المراجعة سواء عند تخطيط عملية المراجعة، أو عند تجميع وتحليل أدلة الإثبات، أو عند إعداد تقرير المراجعة والذي يعتبر المنتج النهائي لعملية المراجعة، وتنعكس جودة المراجعة خلال مراحل عملية المراجعة على جودة تقرير المراجعة ويترتب عليها تخفيض عدم تماثل المعلومات بين إدارة المشروع ومستخدمي القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات (سهام، ٢٠١٢).

وتتعدد الفوائد التي تعود على الأطراف التي تستفيد من تحسين جودة المراجعة وذلك للأسباب التالية (يوسف، ٢٠١٦).

- ١- يؤدي ارتفاع جودة المراجعة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف الخارجية التي تستخدم القوائم المالية.
 - ٢- يؤدي ارتفاع جودة المراجعة إلى زيادة موثوقية التقارير المالية.
 - ٣- يؤدي ارتفاع جودة المراجعة إلى زيادة قدرة المستثمر على إجراء تقديرات أكثر دقة لقيمة المنشأة.
 - ٤- يعكس ارتفاع جودة المراجعة تخفيض معدل إدارة الأرباح، وتعظيم القيمة المعلوماتية للقوائم المالية.
 - ٥- إن ارتفاع جودة المراجعة يعني أن القوائم المالية تعكس بشكل أكثر دقة المركز المالي ونتيجة النشاط للمنشأة التي تمت مراجعتها.
 - ٦- يعكس ارتفاع جودة المراجعة قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي لعمل المراجعة والتقرير عن تلك الثغرات.
- تتمثل أهم وسائل تحسين جودة المراجعة من وجهة نظر احد الباحثين فيما يلي (سهام، ٢٠١٢):

- ١- وجود معايير للمراقبة علي جودة المراجعة.
- ٢- إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعة عدد معين من ساعات التعليم المهني المستمر.
- ٣- تدعيم استقلال مراقب الحسابات.
- ٤- الرقابة علي جودة المراجعة بواسطة مراجعة النظير.
- ٥- الرقابة علي جودة المراجعة عن طريق هيئة حكومية.

مما سبق ترى الباحثة أنه بالرغم من وجود العديد من الدراسات التي تناولت خصائص ومقاييس جودة المراجعة إلا أنه لا يوجد اتفاق عام على خصائص ومقاييس موحدة وذلك بسبب اختلاف بيئة التطبيق، ومن أبرز وأهم الخصائص التي يمكن الاعتماد عليها عند قياس جودة المراجعة ما يلي: (سامح، ٢٠١٢)

- أ- قيمة أتعاب المراجعة.
- ب- حجم مكتب المراجعة.
- ج- فترة الاحتفاظ بالعمل.
- د- الارتباط مع مكاتب عالمية للمراجعة.
- هـ- التأهيل المهني للمراجعين العاملين بمكتب المراجعة.

وتتمثل أهداف الرقابة علي جودة المراجعة فيما يلي (مبارك، ٢٠١٧):

- ١- التأكد من أن الذين يقومون بعملية المراجعة أفراد لديهم القدر الكافي من التدريب الفني والكفاءة المهنية اللازمة لأداء مثل هذه الأعمال.
- ٢- التأكد من توافر المؤهلات اللازمة والخبرة في الأفراد الذين يعهد إليهم تحمل مسئوليات وظيفية أعلى.
- ٣- المحافظة على خدمات مهنة المراجعة وحمايتها من الانحياز والأخطاء والتحريف والعمل المشكوك فيه، والمحافظة علي وجود الاستقلال مظهر وحقيقة.
- ٤- التحقق من تطبيق برنامج مراقبة جودة العمل داخل المكتب بهدف التوصل إلي أن جميع الإجراءات الأخرى الخاصة بمراقبة جودة الأداء يتم تطبيقها بفعالية.
- ٥- تحسين مستوي الجودة في الأداء المهني من خلال إيجاد الوسائل الكفيلة لتحقيق هذه الجودة.
- ٦- التأكد من كفاءة الموظفين الجدد الذي يتم تعيينهم لضمان تحقق حد أدني لمستوي جودة الموظفين المبتدئين.

ويؤثر الحكم المهني لمراقب الحسابات علي جوده المراجعة حيث تعتبر العلاقة بينهم علاقة طردية فكلما زادت كفاءه الحكم المهني للمراجعة الخارجي كلما زادت جوده عملية المراجعة، فيمكن القول أنه إذا اتسم الحكم المهني لمراقب الحسابات بالدقة في خلال كافة المراحل المختلفة لعملية المراجعة فإن ذلك سوف ينعكس بالضرورة على جودة أداء عملية المراجعة ككل. ويمثل الحكم الشخصي المهني لمراقب الحسابات أحد المقومات الأساسية في العمل المهني ولا يمكن التقليل من دوره أو الاستغناء عنه في أي من مجالات المراجعة (سهام، ٢٠١٢).

وهناك العديد من الوسائل والعوامل التي يمكن إتباعها لتحسين جودة المراجعة كما يلي (آية، ٢٠٠٨):

- الالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة.
- وضع إطار تنظيمي لتقييم مدي استقلالية المحاسبين القانونيين.
- التعرف على قضايا الاستقلال من خلال لجنة قضايا الاستقلال.
- إصدار معايير وقواعد تمنع مكاتب المحاسبة من قبول المهام التي من شأنها التأثير على استقلال وجودة مراجعة القوائم المالية.

العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة تتمثل تلك العوامل في ما يلي: (حسن، ٢٠١٨)

(١) **حجم المنشأة محل المراجعة وقوتها المالية:** كما أشار الدهراوي أنه كلما زاد حجم الشركة وتعددت عملياتها كلما زاد الفصل بين الملكية والإدارة وزادت تكلفة الوكالة، وبالتالي يفترض أنه كلما زاد حجم الشركة كلما زادت حاجتها إلى خدمة مراجعة ذات جودة عالية، وذلك لمحاولة طمأنة الملاك والدائنين بأن القوائم المالية تعكس فعلاً المركز المالي السليم للشركة، ويجب على مراقب الحسابات التعرف على حجم الوحدة محل المراجعة، لأن الوحدات كبيرة الحجم تتعدد عملياتها، وتخضع لمراقبة وضغوط طوائف مختلفة كالمستثمرين الحاليين والمرتقبين، وهذه الظروف تؤدي إلى زيادة الأعباء الملقاة على عاتق مراقب الحسابات عند قيامه بمهام المراجعة في مراحلها المختلفة.

(٢) **هيكل الرقابة الداخلية:** إن كبر حجم المشروعات وظهور الشركات المساهمة أدى إلى تعدد وتنوع وتعقد العمليات داخلها، مما زاد من المهام الملقاة على عاتق إدارة تلك المشروعات، ولتحقيق الإدارة لأهدافها كان لابد لها من الاستعانة بنظم رقابة داخلية موثوق بها.

(٣) **تعقد مهام المراجعة:**

يمكن الاستدلال على درجة تعقد المهمة لمنشأة العميل من خلال المؤشرات التالية: (عبيه، ٢٠١٤)

- أ- نوع الصناعة والقطاع الصناعي الذي ينتمي إليه العميل: لما لهذا العامل من تأثير واضح على المعرفة المطلوبة عن صناعة العميل، وعلى تنفيذ خطوات وإجراءات المراجعة.
- ب- عدد الشركات التابعة لمنشأة العميل: ويعتبر هذا العامل من أشهر المؤشرات المستخدمة لبيان تعقد المهام نظراً لتأثيره على تكلفة الفحص، كما أن تنوع الأنشطة وانتشار الشركات تزيد من تعقد المهام.

ج- تعقد بيئة معالجة البيانات المحاسبية: مثل استخدام نظم التشغيل الإلكتروني مما أدى إلى تعقد عملية المراجعة من خلال تعقد الحصول على أدلة الإثبات، وتعقد النظم المحاسبية، وعدم توفر المرونة في نظم الحاسب كما هي متوفرة في النظم اليدوية.

إن تعقد مهام المراجعة بعد من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، ويتفق الباحث مع وجهة النظر التي أشارت إلى أن تعقد المهام يؤثر سلباً على جودة المراجعة وذلك لأن المهام المعقدة تحتاج إلى مراجعين خبراء وعلى مستوى عالي من التدريب والمعرفة وهؤلاء قد لا يتواجدون لدى كل مكاتب المراجعة.

وترى الباحثة النقاط الأساسية التي تتعلق بجودة المراجعة من حيث مفهومها، وأهمية تحقيق مستوى مرتفع من جودة المراجعة، والعوامل التي تؤثر فيها وقد توصلت الباحثة إلى أن تحسين مستوى جودة المراجعة يحقق فوائد عالية بالنسبة لكلا من مراقب الحسابات، ولجنة المراجعة، ومجلس إدارة الشركة محل المراجعة، والجهات المعنية بتقرير مراقب الحسابات ولذلك أصبح من الضروري توضيح كيفية الربط بين مقومات الحكم المهني لمراقب الحسابات، كمتغيرات مستقلة وبين جودة المراجعة كمتغير تابع وذلك من خلال أطار تقدمه الباحثة وهو كما يلي:

حيث تهدف الباحثة إلى اقتراح إطارا يعكس العلاقة بين وجود المراجعة ومقومات الحكم المهني حيث يتضمن هذا الإطار مجموعة من المحاور رئيسية بعكس كل محور أحد مقومات الحكم المهني لمراقب الحسابات وذلك على النحو التالي:

١/٤ استقلال مراقب الحسابات كأحد مقومات الحكم المهني ودوره في تحسين جودة المراجعة: يعتبر الاستقلال من المفاهيم التي تميز مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الحرة الأخرى فمراقب الحسابات وبهدف تقديم معلومات مفيدة يمكن الاعتماد عليها بواسطة أطراف أخرى مثل المالكين، والجهات الحكومية، والمؤسسات المالية ولذلك يجب على مراقب الحسابات أن يكون مستقلاً حتى لا يفقد ثقة هذه الأطراف ودرجة اعتمادها على الرأي الذي يقدمه. (براق، عمر، دلمي، ٢٠١٧).

ويتأثر الاستقلال بالعديد من العوامل بعضها يؤثر بشكل إيجابي، والبعض الآخر يؤثر بشكل سلبي، وتتمثل العوامل التي تؤثر على استقلالية مراقب الحسابات فيما يلي:

١- **تقديم الخدمات بخلاف المراجعة:** من أهم المشاكل التطبيقية العملية المتعلقة بمعيار الاستقلال مدى تأثير ذلك الاستقلال بقيام مراقب الحسابات ببعض الخدمات بخلاف المراجعة للشركة التي يراجع حساباتها، وهل قيام مراقب الحسابات بتلك الخدمات يجعل الغير يشك في حيادته واستقلاله، وفي هذا المجال ترى لجنة أخلاقية المهنة التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن القيام بتلك الخدمات لا يؤثر نظرياً على استقلال مراقب الحسابات طالما أنه لا يتخذ القرارات الإدارية، ولا يفقد الحكم الموضوعي على القوائم المالية (بومهدي، ٢٠١٦).

- ٢- **المؤهلات العلمية والخبرة العملية لمراقب الحسابات:** يتضمن المعيار الأول من المعايير العامة في المراجعة ضرورة توفير في مراقب الحسابات المعرفة الفنية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهل للعمل كمراقب حسابات من خلال ضرورة تدريبه قبل ممارسة المهنة تدريباً كافياً يمكنه من معرفة أكبر قدر من المشاكل ومتطلبات ممارسته المهنة، بالإضافة إلى تأهيله العلمي الذي يتمثل فيه كحصول مراقب الحسابات على الدرجة العلمية المناسبة التي توفر له قدراً من المعرفة التي يحصل عليها من خلال المعاهد والكليات التي تقدم تدريبها في مجالي المحاسبة والمراجعة (داليا، ٢٠١٨).
- ٣- **طول الفترة التي يتم فيها مراجعته حسابات العميل:** أن طول العلاقة مع العميل يؤدي إلى جودة عملية مراقب الحسابات التي تمكن مراقب الحسابات من معرفة دقيقة وعميقة بطبيعة نشاط العميل والمتغيرات المؤثرة عليه طول الفترة يحقق ذلك وهذا ينعكس على كفاءة عملية المراجعة واختصار وقت تنفيذ المراجعة وقلت تكاليفه لأن العميل يعتبر مراقب الحسابات القديم أكثر قيمة بنسبه له (براق، عمر، دلمي، ٢٠١٧).
- ٤- **حجم مكاتب المراجعة:** يعتبر حجم مكتب المراجعة أحد الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب المراجعة فهناك مكاتب المراجعة الصغيرة، المتوسطة، والكبيرة حيث أنه في مكتب المراجعة صغيرة الحجم تكون علاقة شخصية بين مراقب الحسابات وعمله بينما لا توجد هذه العلاقة في مكاتب المراجعة كبيرة الحجم (عبد السلام، ٢٠٠٨).
- ٥- **المنافسة بين مكاتب المراجعة:** تعتبر المنافسة بين مكاتب المراجعة السمة المميزة لسوق خدمات المراجعة عند الارتباط المدني بخدمة المراجعة وأن المنافسة تعتبر إحدى المشكلات التي تواجه مكاتب المراجعة في الوقت الحاضر وذلك لما لها من تأثير على ساعات المراجعة وموازنة الوقت مما يؤدي إلى تقليل الأتعاب وبالتالي تخفيض جودة المراجعة (بومهدي، ٢٠١٥).
- ٦- **هيكل سوق المراجعة:** ويعرف هيكل سوق المراجعة أن يستحوذ عدد محدود من مكاتب المراجعة على الحصة الأكبر من السوق في كل أو بعض القطاعات الاقتصادية، ويكون ذلك لعدة أسباب منها الإمكانيات المادية والبشرية والتكنولوجية التي تمتلكها بعض مكاتب المراجعة بجانب التخصص الصناعي وغيرها من الإمكانيات وهو ما تمتاز به في واقع التطبيق العملي مكاتب المراجعة ذات الانتماء الدولي ومنها المكاتب الكبرى الأربعة وهي بذلك تقدم نفسها لمجتمع الأعمال كمؤسسة متكاملة احترافية قادرة على تقديم كافة الخدمات المهنية التي تحتاجها الشركات وليس فقط خدمات مراجعة القوائم المالية (أحمد، ٢٠٢٠).
- ٧- **الدعوى القضائية: أن رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين ترجع إلى الأسباب الآتية:**
- أ- إفلاس الشركات خلال دورات الكساد.

- ب- عدم توحيد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المواقف المماثلة.
- ج- انتشار حركة الاندماج بين الشركات بهدف الاستفادة من ثغرات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ٨- **الأتعاب:** تعتبر من أخطر العوامل التي يمكن أن تؤثر في استقلال مراقب الحسابات هي تحديد أتعاب مراقب الحسابات لأنه يجب أن يحصل على أتعاب تتناسب مع الجهد الذي يبذله من أجل إنهاء مهمته وتقديم التقرير النهائي وبالتالي فإن خلاف ذلك سوف يفقد مراقب الحسابات جزء من استقلاله ويوجد عدة أنواع من الأتعاب وهي:
- أ- **الأتعاب الثابتة:** وتحدد مثل هذه الأتعاب قبل أن يباشر مراقب الحسابات مهمته فهي محددة مسبقا وغير قابلة للزيادة أو النقصان.
- ب- **الأتعاب المتغيرة:** وتحدد هذه الأتعاب حسب الوقت المستغرق لعمل المراجعة وبالتالي هي مرتبطة بذلك.
- ج- **الأتعاب الشرطية:** هذا النوع من الأتعاب هي التي تكون محسوبة علي أساس محدد مسبق بالارتباط بحدوث نتيجة معينة أو بعد إنجاز عمل معين، حيث لن يستحق أي أتعاب إلا إذا تحقق نتيجة معينة أو كانت معتمدة علي نتائج تلك الخدمات الأتعاب الشرطية تحسب علي أساس نسبة مئوية أو أي أساس مماثل يتم اعتباره أتعاب شرطية أيضا ولذلك علي مراقب الحسابات ألا يقبل أتعاب شرطية عند القيام بعملية المراجعة أو أي خدمات أخرى بعدم تقريرها شأنها وأن الجهة التي قامت بتعيين مراقب الحسابات تعتبر هي المسؤولة عن تحديد أتعابه فأن طرق أمر تحديد الأتعاب بيد إدارة المؤسسة (براق، عمر، دلمي، ٢٠١٧).

ويمكن للباحثة توضيح العلاقة في النقاط التالية:

- ١- وتختبر الباحثة العلاقة بين الخدمات بخلاف المراجعة واستقلال مراقب الحسابات حيث أن تلك الخدمات تحقق المزيد من الاتصال والعلاقات الشخصية بين مراقب الحسابات وعمل المراجعة خاصة إذا كانت تمثل نسبة كبيرة من إجمالي إيرادات مكتب المراجعة، وفي هذه الحالة تمثل أحد تهديدات استقلال المراجع.
- ومن ناحية أخرى تساعد الخدمات بخلاف المراجعة مراقب الحسابات على الإلمام بأمور الشركة محل المراجعة والنظم المحاسبية والضريبية بها مما يساعدهم في التعرف على أماكن التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية وبالتالي زيادة أدلة الإثبات مما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة.
- ٢- وتختبر الباحثة العلاقة بين التأهيل العلمي والعمل لمراقب الحسابات ومساعدته وبين استقلالية مراقب الحسابات حيث أن إلمام مراقب الحسابات بالنواحي المهنية لعملية

المراجعة تزيد من المحافظة على استقلاله عن عميل مراقب الحسابات وإدارة الشركة محل المراجعة.

٣- وتختبر الباحثة العلاقة بين طول الفترة التي يظل مراقب الحسابات فيها مراجعاً لحسابات العميل وقوائمه المالية وبين استقلال مراقب الحسابات حيث أن طول تلك الفترة تعمل على توطيد العلاقة بين مراقب الحسابات والعميل وإدارة الشركة محل المراجعة مما يؤثر بشكل سلبي على استقلالية مراقب الحسابات وقد تفقده استقلاليته.

ومن ناحية أخرى فإن طول الفترة تساعد مراقب الحسابات على الإلمام بأمور الشركة محل المراجعة والنظم المحاسبية والضريبية بها مما يساعدهم في التعرف على أماكن التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية وبالتالي زيادة أدلة الإثبات مما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة.

٤- وتختبر الباحثة العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وكلا من استقلال مراقب الحسابات وجودة المراجعة، حيث أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تعمل دائماً على المحافظة على سمعتها بسوق المراجعة وتتخذ الإجراءات اللازمة للمحافظة على تلك السمعة، كما أن تلك المكاتب لديها برامج جيدة للمراجعة تلك البرامج تتضمن تنفيذ عملية المراجعة بشكل أفضل مما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة.

٥- وتختبر الباحثة العلاقة بين المنافسة بين مكاتب المراجعة على استقلالية مراقب الحسابات وجودة المراجعة حيث تعمل مكاتب المراجعة خاصة المكاتب صغيرة الحجم على عرض تقديم خدمات المراجعة بأقل ثؤثر عكسياً على جودة المراجعة، وقد يضحى مراقب الحسابات باستقلاله لاستمرار التعامل مع عميل المراجعة مما يؤثر بشكل واضح على استقلاله.

٦- وتختبر الباحثة العلاقة بين هيكل سوق المراجعة وكلا من استقلال مراقب الحسابات وجودة المراجعة، حيث أن تركيز سوق المراجعة في قيام مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى مثل مكتب حازم حسن يساعد على استقلال مراقب الحسابات وذلك لأن المكاتب تسعى دائماً على المحافظة على سمعتها في السوق، كما أن لديها الإمكانيات المادية والبشرية التي تساعد على تحسين جودة المراجعة.

٧- وتختبر الباحثة العلاقة بين الدعاوى القضائية وكلا من استقلال مراقب الحسابات وجودة المراجعة حيث أن تلك الدعاوى تجعل مراقب الحسابات أكثر التزاماً من المحافظة على استقلاله، وأداء جميع مراحل المراجعة بشكل أكثر دقة مما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة.

٨- وتختبر الباحثة العلاقة أتعاب المراجعة وبين استقلال مراقب الحسابات وبصفة خاصة إذا كانت أتعاب المراجعة لعميل معين تمثل نسبة كبيرة من إيرادات مكتب المراجعة مما قد تفقده استقلالية المراجع.

٢/٤ التخصص في صناعة عميل كأحد مقومات الحكم المهني ودوره في تحسين جودة المراجعة: التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يعبر عن المراجعون المتخصصون في مكاتبتهم، وتعد عملية تدريبهم وممارستهم للخبرة مقتصرة في قطاع معين بأنه امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العملية في مجال معين أو المعرفة التي يكتسبها مراقب الحسابات نتيجة للتخصص في مراجعة عملاء صناعة معينة (بشير، ٢٠١٨).

وتتمثل العوامل التي تؤثر في تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل وتعتبر متغيرات فرعية تحكم العلاقة بين مقومات الحكم المهني لمراقب الحسابات وجودة المراجعة فيما يلي (وليد، ٢٠١٣):

١- الخبرة المهنية: يستطيع المتخصص في حل المشاكل التي تواجهه في الواقع العملي وإصدار الأحكام المهنية المناسبة واتخاذ القرارات الأزمة بصورة أكثر دقة وموضوعية ويتم اكتساب هذه الخبرة من خلال سنوات الممارسة الفعلية لعملية المراجعة وبالتالي فإن الخبرة المهنية لمراقب الحسابات المتخصص تؤثر في تحسين جودة المراجعة من خلال:

- أ- تقديم خدمات المراجعة بمستويات كفاءة عالية.
- ب- تخفيض مخاطر عملية المراجعة.
- ج- اكتشاف الغش والاحتيال المالي وأساليب إدارة الأرباح.
- د- استغراق وقت أقل من المستهدف واختبارات المراجعة أقل بشكل عام.
- هـ- التمكن من معالجة المشكلات التي تواجهه.

٢- امتلاك معارف مهنية: يمكنه من تقديم خدمات متميزة لعملائه عن طريق توفير الاحتياجات المتنامية لهم في ظل تغيرات بيئة الأعمال، فإذا كان لمكاتب المراجعة عملاء أكبر في القطاع الصناعي أو كانوا يتقاضون أتعاب أكثر فإن لديهم الفرص للحصول نوع من المعارف المتعمقة في القطاع الصناعي التي تؤدي على الخبرة في هذا القطاع، وبالتالي فإن امتلاك المعارف من قبل مراقب الحسابات المتخصص تؤثر في تحسين جودة المراجعة من خلال (إيمان، ٢٠٠٩):

- أ- تساعد مراقب الحسابات المتخصص عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
- ب- الحصول على عملاء جدد.
- ج- زيادة كفاءة المنشأة وزيادة الأرباح.

٣- الأتعاب: فيمكن لمراقب الحسابات المتخصص القيام بعملية المراجعة بتكلفة أقل من خلال أداء مراجعة أكثر كفاءة وفاعلية وقد اختلفت العديد من الآراء حول أتعاب مراقب الحسابات المتخصص وأثر ذلك على جودة عملية المراجعة حيث ترتبط جودة الأداء المهني التي تفسر وجود علاوة الأتعاب للخدمات ذات الجودة المميزة المقدمة من قبل المراجعين، فمراقب الحسابات المتخصص الذي ينفق استثمارات في الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة القطاع الصناعي ويعمل على تقديم أداء مهني ذو جودة أعلى مقارنة من غير المتخصص

بتوقع الحصول على علاوة أتعاب نتيجة لذلك والتي تعكس العائد على الاستثمار في الخبرات والمعارف في قطاع صناعي.

٤- **حجم العميل:** حيث أنه كلما كبر حجم عميل المراجعة كلما نتج عنه تعقيد في العمليات والأنشطة المتعلقة بعمله بدرجة أكبر، وهذه التعقيدات تزيد من حقيقة أن مؤسسة المراجعة المتخصصة في صناعة العميل هي وحدها القادرة على تقديم خدمات مراجعة جيدة وبتكلفة مناسبة، أن وجود هيئة مساهمين ولجنة مراجعة في مؤسسة العميل تؤدي إلى زيادة الاتجاه إلى استخدام مؤسسة المراجعة المتخصصة في مجال صناعته، وأن التخصص الصناعي لمؤسسة المراجعة يساعد الشركات في تحسين الإفصاح في القوائم المالية بصورة جيدة حيث أنه توجد علاقة موجبة بين التخصص الصناعي لمؤسسة المراجعة وجودة الإفصاح في القوائم المالية لعملاء المراجعة لديها.

ويمكن للباحثة توضيح في النقاط التالية:

أ- **الخبرة المهنية:** وتختبر الباحثة العلاقة بين تخصص مراقب الحسابات في صناعة عميل والخبرة المهنية حيث أنه كلما زادت الخبرة المهنية لمراقب الحسابات كلما زاد تخصصه في صناعة عميل مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وهل سيؤدي الي تحسين جودة عملية المراجعة.

ب- **امتلاك معارف مهنية:** وتختبر الباحثة العلاقة بين تخصص مراقب الحسابات في صناعة عميل وامتلاكه معارف مهنية علاقة إيجابية حيث أنه كلما زادت امتلاك مراقب الحسابات معارف مهنية كلما زاد تخصصه في صناعة عميل مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وهل ستؤدي الي تحسين جودة عملية المراجعة.

ج- **أتعاب المراجعة:** وتختبر الباحثة العلاقة بين تخصص مراقب الحسابات في صناعة عميل وأتعاب المراجعة علاقة إيجابية حيث أنه كلما زادت أتعاب المراجعة لمراقب الحسابات كلما زاد تخصصه في صناعة عميل مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وهل ستؤدي الي تحسين جودة عملية المراجعة.

د- **حجم عميل المراجعة:** وتختبر الباحثة العلاقة بين تخصص مراقب الحسابات في صناعة عميل وحجم عميل المراجعة علاقة إيجابية حيث أنه كلما زاد حجم عميل المراجعة لمراقب الحسابات كلما زاد تخصصه في صناعة عميل مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وهل ستؤدي الي تحسين جودة عملية المراجعة.

(٣) **استعانة مراقب الحسابات بفاحص قانوني كأحد مقومات الحكم المهني ودوره في تحسين جودة المراجعة:** يقصد بالفاحص القانوني بأنه عضو محترف في جمعية المحاسبين القانونيين مؤهل لتقديم رأيه حول البيانات المالية الخاصة بالعملاء ومع انتشار شركات الأعمال

والكيانات المالية زادت أهمية المحاسب القانوني في إضفاء الثقة على البيانات المالية والكشف عن حالات الفساد المالي. (قمر، ٢٠٢١).

كما يعرف الفاحص القانوني بأنه شخص مرخص له في مجالات متعددة مثل تقييم وفحص مخاطر الغش ومراجعة نظم المعلومات وفحص أنظمة الرقابة الداخلية وتقديم خدمات المراجعة الداخلية. (حسن، ٢٠١٥).

وهناك خصائص يتميز بها الفاحص القانوني وتتمثل في (قمر، ٢٠٢١)، (محمد، ٢٠١٥):

١- **الكفاءة المهنية وبذل العناية اللازمة:** يجب أن يتمكن الفاحص القانوني من المحاسبة والمراجعة من جانبها الفكري والنظري، والعمل والتطبيقي، ويقصد بالمحاسبة هو علم المحاسبة بكافة فروعها كالمحاسبة المالية، والإدارية، والضريبية، مع المعرفة الكافية بالعلوم الأخرى التي تكون وثيقة الصلة ومرتبطة بعمله كالقانون والاقتصاد وعلم النفس وإدارة الأعمال.

٢- **الموضوعية:** أن يتمتع الفاحص القانوني بالاستقلال والحيادة المهنية التي لا تجعله غير خاضع للضغوطات أو تأثيرات أو سلطان من أحد.

٣- **النزاهة والسرية:** أن يتمتع الفاحص القانوني بالاستقلال والأمانة والشرف والحرص على كتم الأسرار التي يعرفها عن طريق عمله المهني مع التمتع بحسن التصرف حتى يستطيع أن ينجز عمله بالشكل المطلوب دون أن يترك انطباع غير مرضي عن المراجعة فيجب عليه أن يبدأ عمله دون افتراض سوء النية فيمن يتعامل معهم بل أن هدفه منع وقوع الأخطاء والغش وتصحيح هذه الأخطاء في حالة حدوثها.

٤- **الحياد:** يجب أن يتوافر في الفاحص القانوني النزاهة والموضوعية وأن يكون أميناً غير متحيز لطرف على حساب طرف آخر وأن يكون حيادياً في قبول وإنجاز العمل وإعداد التقرير وعرضه.

ويمكن للباحثة التوضيح في النقاط التالية:

الكفاءة المهنية وبذل العناية اللازمة: تختبر الباحثة العلاقة بين الاستعانة بفاحص قانوني وبين الكفاءة المهنية وبذل العناية اللازمة حيث انه كلما زادت الكفاءة المهنية وبذل العناية اللازمة للفاحص القانوني كلما زادت الاستعانة بمراقب الحسابات بالفاحص قانوني مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وهل سيؤدي الى تحسين جودة عملية المراجعة.

التخطيط: تختبر الباحثة العلاقة بين لاستعانة بفاحص قانوني وبين التخطيط حيث انه كلما زاد استعانة مراقب الحسابات بفاحص قانوني لديه القدرة على الإنجاز لفحص القوائم المالية والتي تتعلق باستمرارية المنشأة محل المراجعة كلما كان أكثر قدرة على تحليل العوامل التي تسير الشك

في الاستمرارية وبالتالي تدعيم كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بقرار الإدارة عن قدرة المنشأة على الاستمرار وهل سيؤدي ذلك الى تحسين جودة عملية المراجعة.

مؤهل عالي: تختبر الباحثة العلاقة بين استعانة مراقب الحسابات بفاحص قانوني والمؤهل العالي فكلما زاد استعانة مراقب الحسابات بفاحص قانوني لديه الخبرة في النواحي المالية والقانونية كلما زادت إمكانية اكتشاف وتحليل الظروف التي تسير الشك حول استمرارية المنشأة وبالتالي تدعيم كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقييم الإدارة بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار وهل سيؤدي الى تحسين جودة عملية المراجعة.

شهادة خبرة: تختبر الباحثة العلاقة بين استعانة مراقب الحسابات بفاحص قانوني وشهادة الخبرة كلما زاد استعانة مراقب الحسابات بفاحص قانوني لديه الخبرة في استخدام برامج الحاسب لتحليل البيانات كلما كان ذلك أكثر قدرة على استنتاج مواقف معينة واستخلاص نتائج معينة بشأن استمرارية المنشأة وبالتالي تدعيم كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بقرار الإدارة بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار وبالتالي يؤدي ذلك الى تحسين جودة عملية المراجعة.

(٣) ضرورة اجتياز مراقب الحسابات ومساعديه برامج تدريبية معينة كأحد مقومات الحكم المهني ودوره في تحسين جودة المراجعة:

يتمثل دور اجتياز مراقب الحسابات ومساعديه دورات تدريبية معينة كأحد مقومات الحكم المهني دورة في تحسين عملية جودة المراجعة أهمية كبرى حيث أنه يتناول دور التأهيل العلمي والعمل لمراقب الحسابات ويمكن القول بأن المراقب يحتاج الى مجموعة من المقومات ليكون مؤهلاً لأداء عمله وهي (نسرين، ٢٠١٤):

١- تأهيل عملي يتميز بدرجات عملية معينة.

٢- الخبرة والتدريب والتعليم المستمر.

ويتطلب التأهيل العلمي لمراقب مواصلة الدراسة والمداولة على اطلاع المجالات المهنية والعلمية والنشرات والبيانات كما يتطلب الاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تعقدها المنظمات المهنية.

ويتعرف هذا التأهيل لمراقب الحسابات أن يكون حاصلًا على المؤهل الدراسي المناسب وأن يتدرب بكفاءة على أعمال المحاسبة والمراجعة بعد التخرج ويجب أن يكون ذلك التدريب في أحد مكاتب المراجعة المرخص بها بممارسة المهنة (نسرين، ٢٠١٤).

وتتمثل العوامل التي تؤثر في اجتياز مراقب الحسابات ومساعديه برامج تدريبية معينة وتعتبر متغيرات فرعية تحكم العلاقة بين مقومات الحكم المهني لمراقب الحسابات وجودة المراجعة فيما يلي (همام، ٢٠١٥):

١- **المؤهل الجامعي المتخصص:** أصبحت المعرفة العلمية والتطورات الحديثة تتضاعف بشكل كبير يوما بعد يوم مع التقدم التكنولوجي الأمر الذي يتطلب من التعليم الجامعي مواكبة هذه التغيرات ومسايرتها بشكل سريع، لذلك نجد أن التعليم مقصر بعدم مسايرته للتغيرات والتطورات ونجد هذا النقد في جميع الدول المتقدمة والنامية، فالمناهج العلمية بحاجة ماسة لمواكبة سوق العمل والمتطلبات المهنية حتى يتم تخريج كوادر على درجة المعرفة والعلم وذلك لتضييق الفجوة التي يعاني منها خريجي الجامعات والعاملين بسوق العمل.

٢- **التعليم والتدريب المهني المستمر:** يصبح مراقب الحسابات على درجة من الكفاءة المهنية والقدرة على تطوير مهاراته وزيادة المعرفة العلمية والعملية لديه فلا بد له من تبني برامج للتعليم والتدريب المهني المستمر لمتابعة الأحداث والتغيرات البيئية المحيط بمهنة مراقب الحسابات والتي تتجدد باستمرار.

٣- **قضاء فترة من التدريب والممارسة العلمية كشرط لمزاولة المهنة:** هناك شروط مطلوبة لحصول مراقب الحسابات على ترخيص مزاولة المهنة وتتمثل في:

- **أولاً:** الشهادة الجامعية الأولى بكالوريوس أو ما يعادلها تخصص محاسبة وله خبرة عملية لمدة لا تقل عن خمس سنوات في أعمال المحاسبة والمراجعة من ضمنها سنتين على الأقل في أعمال المراجعة كمراقب حسابات رئيسي بعد حصوله على تلك الشهادة.
- **ثانياً:** الشهادة الجامعية الأولى بكالوريوس أو ما يعادلها على الأقل من أحد كليات التجاري أو الاقتصاد مع خبرة عملية لا تقل مدتها عن سبع سنوات في مجال المحاسبة والمراجعة منها ثلاثة سنوات على الأقل في المراجعة.
- **ثالثاً:** الشهادة الجامعية الثانية ماجستير أو ما يعادلها في المحاسبة وله خبره عملية لا تقل عن ثلاثة سنوات في المحاسبة والمراجعة واحدة على الأقل منها في المراجعة.
- **رابعاً:** شهادة الدكتوراه في المحاسبة وله خبرة عملية لا تقل عن سنة واحدة في أعمال المراجعة أو قام بتدريس المراجعة في أحد الجامعات لمدة سنتين على الأقل بعد حصوله على الدكتوراه.

ويمكن للباحثة التوضيح في النقاط التالية:

- **المؤهل الجامعي المتخصص:** تختبر الباحثة العلاقة بين اجتياز مراقب الحسابات ومساعدية برامج تدريبية وبين المؤهل الجامعي المتخصص حيث أنه كلما كان حصول مراقب الحسابات لمؤهل جامعي متخصص كلما زاد اجتيازه ومساعدية برامج تدريبية مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة.

- **التعليم والتدريب المستمر:** تختبر الباحثة العلاقة بين اجتياز مراقب الحسابات ومساعدية برامج تدريبية وبين التعليم والتدريب المستمر حيث أنه كلما زاد التعليم والتدريب المستمر

لمراقب الحسابات كلما زاد اجتيازه ومساعدته برامج تدريبية مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة.

- **قضاء فترة من مزاولة المهنة:** تختبر الباحثة العلاقة بين اجتياز مراقب الحسابات ومساعدته برامج تدريبية وبين قضائه فترة من مزاولة المهنة حيث أن كلما زادت فترة مزاولة مراقب الحسابات للمهنة كلما زاد اجتيازه ومساعدته برامج تدريبية مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة.

- **تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كأحد مقومات الحكم المهني ودوره في تحسين جودة المراجعة:** يعد التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية عنصر هام لنجاح عملية المراجعة ويتم التنسيق والتعاون بينهما بهدف منع هدر الجهود المبذولة من جهة وربح الوقت من جهة ثانية. (العيد وحميدة، عصام عبد السلام، ٢٠١٧) وتتمثل أهمية العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية فيما يلي (مني، الأسمرى، الاشواق، ٢٠٢٠):

- ١- تؤدي دقة وكفاءة إجراءات المراجعة الداخلية إلى طمأننة مراقب الحسابات أن نظام الرقابة الداخلية يعمل بفاعلية.
- ٢- تساعد فاعلية إجراءات المراجعة الداخلية في تقليل الوقت وتكلفة للمراجعة الخارجية.
- ٣- دراسة مخاطر المراجعة وذلك للبدء في تحديد نطاق ومتطلبات وتوقيت عملية المراجعة.
- ٤- توفير التقارير والسجلات التي يرغب بوجودها مراقب الحسابات.
- ٥- تساعد في تخطيط عملية المراجعة الخارجية ومعرفة طبيعتها وتوقيتها والإجراءات الواجب القيام بها.

أوجه التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية (أسماعيل، وحمصي، عبدالله، محمد، ٢٠٢٠):

أن نظام المراجعة الداخلي الذي تطبقه الإدارة من خلال موظفيها يدخل ضمن نطاق مراقب الحسابات، الأمر الذي يتطلب تنسيق بينهما بهدف إيجاد التكامل المطلوب بين الطرفين، ومن بين أوجه التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية مدى اعتماد كلا منهما على الآخر في تأدية مهمما، ويمكن عرض أوجه التكامل بين الطرفين فيما يلي:

أولاً: اعتماد مراقب الحسابات على عمل مراقب الحسابات الداخلي: إن الميل العام لاعتماد مراقبي الحسابات على أعمال المراجعين الداخليين بدأ يتزايد عن طريق قيام مراقبي الحسابات بتحسين معرفتهم عن أداء مراقب الحسابات الداخلي، وهذا الميل قد يكون نتيجة لتعايش

المراجعين الداخليين مع المراجعات المستقلة الخاصة بمؤسساتهم ويمكن تمثيلها في النواحي الآتية (إسماعيل، حمصي، عبدالله، محمد ٢٠٢٠):

- ١- الإجراءات التي يؤديها مراقب الحسابات للحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وهذا يزيد من دور مراقب الحسابات الداخلي في مساعدة مراقب الحسابات في جانب فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية
- ٢- الإجراءات التي يؤديها مراقب الحسابات عند تقرير مخاطر المراجعة: أن مراقب الحسابات يقوم بتخطيط مراجعته بحيث يكون تقدير مخاطر المراجعة أقل ما يمكن
- ٣- إجراءات التحقق الأساسي التي يتم أداؤها عن طريق مراقب الحسابات: أن ضمان تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة هي نتاج مشترك لمراقب الحسابات الداخلي ومراقب الحسابات

وتتمثل العوامل التي تؤثر في التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية وتعتبر متغيرات فرعية تحكم العلاقة بين مقومات الحكم المهني لمراقب الحسابات وجودة المراجعة فيما يلي (عائشة، بكر، محمد، طاهر، عاصم، ٢٠٢٢):

- ١- تحديد نقاط الاتصال بين المراجعة الداخلية والخارجية.
- ٢- تحديد مواعيد الاتصال بين المراجعة الداخلية والخارجية.
- ٣- إشراف لجنة المراجعة على عملية الاتصال.
- ٤- تحديد نتائج الاتصال.

ويمكن للباحثة التوضيح في النقاط التالية:

- ١- تحديد نقاط الاتصال بين المراجعة الداخلية والخارجية: تختبر الباحثة العلاقة بين التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وبين تحديد نقاط الاتصال بين المراجعة الداخلية والخارجية علاقة إيجابية حيث أنه كلما كان تحديد نقاط الاتصال بين المراجعة الداخلية والخارجية زاد التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وبالتالي تحسين جودة المراجعة.
- ٢- تحديد مواعيد الاتصال بين المراجعة الداخلية والخارجية: تختبر الباحثة العلاقة بين التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وبين تحديد مواعيد الاتصال بين المراجعة الداخلية والخارجية علاقة إيجابية حيث أنه كلما كان تحديد مواعيد الاتصال بين المراجعة الداخلية والخارجية زاد التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة.

٣- **إشراف لجنة المراجعة على عملية الاتصال:** تختبر الباحثة العلاقة بين التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وبين إشراف لجنة المراجعة على عملية الاتصال علاقة إيجابية حيث أنه كلما كان إشراف لجنة المراجعة على عملية الاتصال زاد التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة.

٤- **تحديد نتائج الاتصال:** تختبر الباحثة العلاقة بين التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وبين تحديد نتائج الاتصال علاقة إيجابية حيث أنه كلما كان تحديد نتائج الاتصال زاد التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة.

(٦) استخدام الإجراءات التحليلية كأحد مقومات الحكم المهني ودورها في تحسين جودة المراجعة:

تتمثل العوامل التي تؤثر في استخدام الإجراءات التحليلية كأحد مقومات الحكم المهني ودورها في تحسين جودة المراجعة وتعتبر متغيرات فرعية تحكم العلاقة بين مقومات الحكم المهني لمراقب الحسابات وجودة المراجعة فيما يلي: عندما تتبع التقسيمات المختلفة لإجراء المراجعة التحليلية نلاحظ أنه لا يوجد اتفاق موحد على هذه التقسيمات فقد ورد خمس عوامل رئيسية للمراجعة التحليلية وهي كالآتي:

١- **مقارنة بيانات المنشأة محل المراجعة مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه (مدفوني، ٢٠٢١):** يهدف مراقب الحسابات من هذه المقارنة الحصول على معلومات أكثر ملائمة ويقدم خدمة عالية المستوى إلى العملاء من خلال مقارنة نتائج المراجعة التحليلية مع المؤسسات المشابهة، حيث تساعد المعرفة التي يكتسبها عن مجال العمل والنشاط الخاص به في تصميم مراجعة تحليلية تتسم بالفعالية والكفاءة ويفيد هذا المعيار عند مقارنة النسب الخاصة بالمؤسسة موضع الدراسة لمعرفة المركز النسبي للمؤسسة ومدى تحديد التطابق مع معدل الصناعة حيث يتم تحديد أدائها، فهي أما أن تكون ضمن المعدل السائد أو أعلى من المعدل أو أقل منه

٢- **مقارنة بيانات المنشأة مع ما يقابله من بيانات في الفترة السابقة (ساري، ٢٠١١):** يقوم مراقب الحسابات بمقارنة النسب والمؤشرات المالية للجهة المراد التدقيق عليها للسنوات السابقة مع النسب والمؤشرات المالية لهذه الجهة للسنة المالية الجارية، فإذا لاحظ ارتفاعاً أو انخفاضاً في أحد هذه النسب والمؤشرات، فعليه أن يتنبأ بالأسباب التي قد تؤدي إلى ذلك الارتفاع أو الانخفاض حسب خبرته، ومن ثم يحدد أدلة الإثبات التي يجب عليه أن يجمعها للتأكد من تلك الاحتمالات

٣- **مقارنة بيانات المنشأة الفعلية مع توقعاتها** (ساري، ٢٠١١): أن هذا النوع من الإجراءات التحليلية يطبق في معظم الأحيان عند القيام بمراجعة حسابات المنشأة التي تعمل من أجل تعظيم قيمتها في السوق، حيث تقوم هذه المنشأة بإعداد ميزانيات تقديرية ثم تقوم بمقارنتها مع النتائج الفعلية، ويدل وجود فروق بين البيانات التقديرية والبيانات الفعلية على وجود تغيرات تتطلب من مراقب حسابات الحسابات القيام بالبحث عن أسبابها والاقتناع بها.

٤- **مقارنة بيانات المنشأة مع توقعات مراقب الحسابات** (ساري، ٢٠١١): وفي هذا النوع من الإجراءات التحليلية يقوم مراقب الحسابات بعمليات حسابية للتوصل إلى القيم المتوقعة لبعض الأرصدة في القوائم المالية، والتي تكون مبنية على بعض الاتجاهات التاريخية لتلك الأرصدة، ثم يقوم بمقارنة نتائج هذه الإجراءات التحليلية مع بيانات المنشأة وبعد ذلك تحدد الأرصدة التي تتطلب من مراقب الحسابات القيام بفحصها وجمع كافة أدلة الإثبات الخاصة بها.

٥- **مقارنة بيانات المنشأة محل المراجعة مع توقعات باستخدام بيانات غير مالية** (صالح، ٢٠١٧): ويستخدم للتأكد من أرصدة بعض الحسابات أو لتقدير بعض الأرصدة مثل تكلفة الإنتاج للنفط والتي تتمثل في (تكلفة إنتاج البرميل $\times$ كمية الإنتاج) ولا يمكن لمراقب الحسابات أن يعتمد على هذا النوع من الإجراءات التحليلية إلا إذا كان متأكداً من دقة البيانات الغير مالية.

ويمكن للباحثة التوضيح في النقاط التالية:

١- **بيانات النشاط:** تختبر الباحثة العلاقة بين استخدام الإجراءات التحليلية وبين بيانات النشاط حيث أنه كلما زادت بيانات النشاط كلما زاد استخدام الإجراءات التحليلية مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة.

٢- **الفترة السابقة:** تختبر الباحثة العلاقة بين استخدام الإجراءات التحليلية وبين الفترة السابقة علاقة إيجابية حيث أنه كلما زادت الفترة السابقة كلما زاد استخدام الإجراءات التحليلية مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة.

٣- **توقعات المنشأة:** تختبر الباحثة العلاقة بين استخدام الإجراءات التحليلية وبين توقعات المنشأة علاقة إيجابية حيث أنه كلما زادت توقعات المنشأة كلما زاد استخدام الإجراءات التحليلية مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة.

٤- **توقعات المراجع:** تختبر الباحثة العلاقة بين استخدام الإجراءات التحليلية وبين توقعات مراقب الحسابات علاقة إيجابية حيث أنه كلما زادت توقعات مراقب الحسابات كلما زاد

استخدام الإجراءات التحليلية مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة.

٥- **توقعات باستخدام بيانات غير مالية:** تختبر الباحثة العلاقة بين استخدام الإجراءات التحليلية وبين توقعات باستخدام بيانات غير مالية علاقة إيجابية حيث أنه كلما زادت توقعات باستخدام بيانات غير مالية كلما زاد استخدام الإجراءات التحليلية مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة.

(٧) **استخدام مراقب الحسابات نموذج التنبؤ بالفشل المالي في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار كأحد مقومات الحكم المهني ودوره في تحسين جودة المراجعة:** يعد الفشل المالي من الأمور الخطيرة التي تتعرض لها الأنشطة المالية في المنشآت وتتعدد أسباب حدوثه، وكلها تقود إلى الإفلاس والتصفية، وتمثل مرحلة تمر بها المنشأة من مراحل الانحدار المالي لحين الوصول إلى التصفية المالية، وعلى الرغم من أن جميع المنشآت إلا أن عددا منها تواجه مشكلة الإخفاق والفشل في أدائها الاقتصادي، والفشل يعد حصيلة الأزمة المالية للمنشآت والذي يعرف تعريفا عاما على أنه انعدام قدرة الموارد المالية المتوفرة للمنشأة على الإبقاء بمتطلبات استمرارية نشاط المنشأة (عزت، ٢٠١٨). أما بالنسبة لمراقب الحسابات وما يحققه لصالحه ولصالح الأطراف الأخرى عند التنبؤ بالفشل المالي فيما يلي (سارة، قوجيل، محمد، ٢٠١٦):

- بناء على المؤشرات التي تظهر لمراقب الحسابات على قدرة الشركة على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية وأثناء قيامه بالفحص العادي للقوائم المالية، ومع تتبع ذلك من خلال فحوصات على نطاق أوسع وإجراء اختبارات جديدة.
- أن وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته عن تقييم الاستمرارية يعتبر عاملا مهما بالنسبة له في مواجهة فجوة التوقعات.
- أن نجاحه في الوفاء بهذه المسؤولية بكفاءة مهنية، من خلال مراجعة القوائم المالية دليل على حيوية دوره في خدمة الشركة والأطراف ذات العلاقة.
- أن الوفاء بهذه المسؤولية دليل على التزامه بمعايير المراجعة وبالتالي مؤشر على جودة عملية المراجعة.
- أنه سيتفادى القضايا التي يمكن أن ترفعها عليه الإدارة، إذا شك في استمرارية الشركة ومع ذلك لم تفشل أو إذا لم يشك في استمرار ولكنها أفلسست فعلا.
- سوف يجد ما يدافع به عن نفسه في مواجهة مطالبة الغير له بتعويض عما أصابه من ضرر خلال عملية المراجعة.
- سيققق قيمة مضافة من المعلومات لما يوصله تقريره فعلا للمتعاملين وأصحاب المصلحة في الشركة من معلومات لأن تعديل شكل ولغة تقريره في حالة الشك في استمرار

الشركة سيكون له مردود كبير ويؤدي ذلك كله لزيادة الثقة في خدماته المهنية وزيادة الطلب عليها وبالتالي سيحقق عائدا ماديا ومعنويا أكبر.

أنواع التنبؤ بالفشل المالي: إن حدوث بعض التغيرات في سير العمليات الإنتاجية وحجم العمليات البيعية يؤدي إلى حدوث تباعد عن خطة العمل التي يتم وضعها مسبقا، وهذا الأمر أدى إلى وجود عوامل بالتنبؤ بالفشل المالي (بثينة، ٢٠٢١)

وتتمثل العوامل التي تؤثر في التنبؤ بالفشل المالي وتعتبر متغيرات فرعية تحكم العلاقة بين مقومات الحكم المهني لمراقب الحسابات وجودة المراجعة فيما يلي (بثينة، ٢٠٢١):

- ١- بيانات تاريخية عن شركة.
- ٢- التقديرات المحاسبية.
- ٣- أساليب رياضية في التنبؤ.
- ٤- نموذج ألتمان.

ويمكن للباحثة التوضيح في النقاط التالية:

١- **بيانات تاريخية عن شركة:** تختبر الباحثة العلاقة بين التنبؤ بالفشل المالي وبين بيانات تاريخية عن شركة حيث أنه كلما زادت بيانات تاريخية عن الشركة كلما زاد التنبؤ بالفشل المالي مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وهل سيؤدي الي تحسين جودة عملية المراجعة.

٢- **التقديرات المحاسبية:** تختبر الباحثة العلاقة بين التنبؤ بالفشل المالي وبين التقديرات المحاسبية حيث أنه كلما التقديرات المحاسبية كلما زاد التنبؤ بالفشل المالي مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وهل سيؤدي الي تحسين جودة عملية المراجعة.

٣- **أساليب رياضية في التنبؤ:** تختبر الباحثة العلاقة بين التنبؤ بالفشل المالي وبين أساليب رياضية في التنبؤ حيث أنه كلما زادت أساليب رياضية في التنبؤ كلما زاد التنبؤ بالفشل المالي مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وهل سيؤدي الي تحسين جودة عملية المراجعة.

٤- **نموذج ألتمان:** تختبر الباحثة العلاقة بين التنبؤ بالفشل المالي وبين نموذج ألتمان حيث أنه كلما زادت نموذج ألتمان عن الشركة كلما زاد التنبؤ بالفشل المالي مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وهل سيؤدي الي تحسين جودة عملية المراجعة.

وبعد تقديم أطار يعكس آثار مقومات الحكم المهني لمراقب الحسابات علي جودة المراجعة يتطلب الأمر الوقوف علي الواقع التطبيقي للإطار والوقوف علي أدراك مفردات العينة لذلك الواقع أي التطبيق الميداني للجانب النظري من البحث علي النحو التالي:

أولاً: إجراءات وطرق التحليل الإحصائي:

اعتمدت الباحثة علي المنهج الاستنباطي في إجراء دراسة ميدانية علي عينة من مكاتب المراجعة وعددها ٣٨٦ (سواء كبيرة أو متوسطة أو صغيرة الحجم) بالبيئة المصرية اعتماداً علي قائمة الاستقصاء وذلك لاختبار التحقق الإحصائي لفروض الدراسة.

وقد اعتمدت الباحثة علي الإحصاء الوصفي، التكرارات والنسب المئوية، المتوسطات الحسابية المرجحة، الانحراف المعياري، الإحصاء التحليلي) وتحليل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد Simple , Linear regression لقياس قوة واتجاه واثـر العلاقة بالتطبيق علي برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for Social Sciences.

حيث تمثلت المتغيرات المستقلة للدراسة في مقومات الحكم المهني لمراقب الحسابات.

وتشمل المحاور الفرعية الآتية:

- ١- محافظة المراجع علي استقلاليته خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة.
- ٢- تخصص المراجع في صناعة العميل.
- ٣- استعانة المراجع فاحص قانوني ضمن فريق المراجعة.
- ٤- ضرورة اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة.
- ٥- تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.
- ٦- استخدام الإجراءات التحليلية.
- ٧- استخدام المراجع الخارجي نموذج التنبؤ بالفشل المالي في تقدير قدرة المنشأة علي الاستمرار.

ويتمثل المتغير التابع في جودة المراجعة.

ثانياً: مجتمع البحث:

يتكون مجتمع البحث:

تمثل عينة عشوائية في أربع فئات: الفئة الأولى وتضم أعضاء هيئة التدريس بكلية التجارة قسم المحاسبة بعدة جامعات (جامعة النهضة، جامعة بني سويف) وعددها ٨٩ مفردة، والفئة الثانية وتضم مراجعين تحت التمرين وعددها ٤٥ مفردة، أما الفئة الثالثة فتضم مراجعين رئيسيين وعددها ١٧٥ مفردة، في حين تضم الفئة الرابعة مراجعين شركاء وعددها ٧٧ مفردة، وتم إرسال قائمة

الاستقصاء لبعضهم بالبريد الإلكتروني والبعض الآخر من خلال المقابلات الشخصية، وبلغ عدد القوائم المستوفاة ٣٨٦ قائمة والتي استخدمت في التحليل الإحصائي.

ثالثاً: حجم العينة:

تتمثل عينة عشوائية في أربع فئات: الفئة الأولى وتضم أعضاء هيئة التدريس بكلية التجارة قسم المحاسبة بعدة جامعات (جامعة النهضة، جامعة بني سويف) وعددها ٨٩ مفردة، والفئة الثانية وتضم مراجعين تحت التمرين وعددها ٤٥ مفردة، أما الفئة الثالثة فتضم مراجعين رئيسيين وعددها ١٧٥ مفردة، في حين تضم الفئة الرابعة مراجعين شركاء وعددها ٧٧ مفردة، وتم إرسال قائمة الاستقصاء لبعضهم بالبريد الإلكتروني والبعض الآخر من خلال المقابلات الشخصية، وبلغ عدد القوائم المستوفاة ٣٨٦

بلغ عدد القوائم المستوفاة ٣٨٦ قائمة والتي استخدمت في التحليل الإحصائي كما في الجدول رقم (١).

جدول (١): عينة الدراسة الميدانية.

النسبة	عدد القوائم المستوفاة	مكونات مجتمع الدراسة
٢٣,٠٥٧	٨٩	عضو هيئة تدريس بقسم المحاسبة
١١,٦٥٩	٤٥	مراجع تحت التمرين
٤٥,٣٣٧	١٧٥	مراجع رئيسي
١٩,٩٥	٧٦	مراجع شريك
١٠٠٠	٣٨٦	إجمالي

المصدر: من إعداد الباحثة

وتستخدم الباحثة قائمة الاستقصاء لتجميع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية، ويتم استيفاء بياناتها من المستقضي منهم من خلال المراسلة بالبريد الإلكتروني ومن خلال المقابلات الشخصية.

خامساً: أسلوب جمع البيانات:

تم جمع البيانات من خلال استخدام قائمة استقصاء، وتم تصميم قائمة الاستقصاء التي اعتمدت عليها الدراسة بناء على الدراسة النظرية للدراسات والبحوث في هذا المجال، على النحو التالي:

- ١- البيانات العامة: يتضمن هذا الجزء مجموعة من الأسئلة تتعلق بالبيانات الشخصية للمستقضي منهم مثل اسم المشارك في الاستقصاء، وظيفته، عدد سنوات الخبرة، المستوى التعليمي، الشهادات المهنية في مجال المحاسبة والمراجعة.
- ٢- مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالدراسة

الإحصاء الوصفي للمتغيرات الديموغرافية

المتغير	التوزيع	العدد	%
المستوي التعليمي للمشاركة في الاستقصاء:	بكالوريوس	١١١	٪٢٨,٨
	دبلومة	٩	٪٢,٣
	ماجستير	١٠١	٪٢٦,٢
	حاصل على شهادة مهنية في مجال المحاسبة	٠	٪٠,٠
	دكتوراه	١١٨	٪٣٠,٦
	حاصل على زمالة إحدى الجمعيات	٤٦	٪١١,٩
وظيفة المشارك في الاستقصاء:	مراجع تحت التمرين	٤٠	٪١٠,٤
	مراجع رئيسي	١٧٧	٪٤٦,٢
	مراجع مشترك	٧٧	٪٢٠,١
	عضو هيئة تدريس بقسم المحاسبة	٨٩	٪٢٣,٢
مستوي الخبرة الحالي في مزاولة المهنة	أقل من سنة	٧	٪١,٨
	من ١ إلى ٥ سنوات	١٧٥	٪٤٥,٦
	من ٥ إلى ١٥	١٤١	٪٣٦,٧
	أكثر من ١٥ سنة	٦١	٪١٥,٩

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الإحصائي.

سادساً: ثبات وصدق المتغيرات:

يُقصد به اختبار مدى ثبات وصدق قائمة الاستقصاء – أداة جمع البيانات- وما تتضمنه من محتويات، وذلك لأغراض الحكم على مدى تجانس العبارات المستخدمة في قياس المتغيرات، ودرجة الدقة والحصول على نتائج متطابقة أو متشابهة إذا تكرر استخدامها أكثر من مرة في جمع البيانات نفسها، أو قياس المتغيرات نفسها في أوقات وظروف مختلفة، أو بواسطة باحثين آخرين.

وقد اعتمدت الباحثة في إجراء اختبار الثبات لمتغيرات الدراسة على معامل الثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha Coefficient) من خلال برنامج SPSS؛ والذي تتراوح قيمته بين الصفر والواحد الصحيح؛ فإذا كان هناك ثبات تام في البيانات كانت قيمة هذا المعامل تساوي الواحد الصحيح، وعلى العكس من ذلك فإذا كان هناك عدم ثبات تام في البيانات كانت قيمة هذا المعامل الثبات تساوي الصفر، وتعتبر قيمة هذا المعامل مقبولة إذا كانت أكبر من (٠,٥٠). وفي هذا الصدد، تجدر الإشارة إلى أن إجراءات تطبيق اختبار معامل الثبات كرونباخ ألفا تنطوي على تحديد المعامل الكلي للارتباط بين بنود القياس Item - Total Correlation وهو يشير إلى معامل ارتباط كل بند بالمعامل الإجمالي للارتباط بحيث يعكس ذلك مدى قدرة كل بند على قياس الموضوع محل الدراسة والقياس، ومدى اتساقه وانسجامه مع غيره من باقي البنود في نفس الموضوع، ويجب

استبعاد البنود ذات معاملات الارتباط المنخفضة لأنها تدل على مستوى ثقة وثبات منخفض، خاصة إذا كان العدد المستخدم منها لقياس موضوع ما كبير نسبياً (إدريس، ٢٠١٢). (الجدول)

هذا، وبحساب معامل الثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha Coefficient) لمتغيرات الدراسة تبين أن قيمة معامل كرونباخ ألفا لجميع المتغيرات الأساسية قد تراوحت بين (٠,٩٥٢) إلى (٠,٩٥٣) وهي أكبر من الحد الأدنى لقبول معامل الثبات كرونباخ ألفا وهو (٠,٥٠) ومن ثم توجد درجة ثقة وثبات عالية خاصة بالاتساق الداخلي في عملية القياس للظاهرة محل البحث، كما تبين أن قيمة هذا المعامل لإجمالي متغيرات الدراسة قد بلغ (٠,٩٥)؛ مما يدل على الثبات المرتفع لعينة الدراسة؛ إذ إن تلك القيمة تعني أنه لو قمنا بتوزيع قائمة الاستقصاء على عينة أخرى غير التي تم اختيارها في هذه الدراسة، وفي أوقات مختلفة، فإن هناك احتمالاً نسبته (٩٥,٣٪) أن نحصل على نفس النتائج لهذه الدراسة، ومن ثم يخلص الباحثة من هذه النتيجة إلى إمكانية الاعتماد على البيانات بنسبة عالية. كما أن معاملات الارتباط لجميع المتغيرات الأساسية الثلاثة تجاوزت الحد الأدنى المقبول وهو (٠,٣) وفقاً ل (Pallant, 2011)، مما يشير إلى قوة وقدرة هذه العبارات على قياس الخاصية موضوع القياس.

سابعاً: اختبارات الفروض:

الفرض الأول: "لا يوجد أثر لمحافظة المراجع على استقلاليته علي جودة المراجعة " وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (١٤): جودة نموذج الانحدار الخطي البسيط للمتغير التابع جودة المراجعة والمتغير المستقل محافظة المراجع على استقلاليته.

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
...b.	٣٩٩,٩٣٤	٠,٥١٠	٠,٥١١	٧١٥a.	١
a. Predictors: (Constant), محافظة المراجع					

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يظهر الجدول (٤) معامل التحديد (R²): المتغير المستقل (محافظة المراجع على استقلاليته) يفسر (٥١٪) من التغير الكلي في المتغير التابع (جودة المراجعة) وباقي النسبة يرجع إلى عوامل أخرى لم يتم قياسها كما بلغ قيمه معامل ارتباط النموذج ٧ وهو ارتباط طردي قوي.

اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار: لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل، تم استخدام اختبار (F-test)؛ وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (٣٩٩,٩) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠٥)، مما يدل على جودة نموذج الانحدار.

جدول رقم (١٥): معالم جودة نموذج الانحدار الخطي البسيط للمتغير التابع جودة المراجعة والمتغير المستقل محافظة المراجع على استقلاليته.

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients	نموذج جودة المراجعة
		Beta	B	
٠,٠٠٠	١١,٧٥١		١,٨٢٧	المقدار الثابت
٠,٠٠٠	١٩,٩٩٨	٠,٧١٥	٠,٦٢٩	محافظة المراجع

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يظهر الجدول السابق اختبار معنوية المتغير المستقل: باستخدام اختبار (T-test) نجد أن المتغير المستقل (محافظة المراجع على استقلاليته) له تأثير معنوي على المتغير التابع (جودة المراجعة)؛ حيث بلغت قيمة "ت" (١٩,٩٩٨) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) وهذا يعني أن المتغير المستقل (محافظة المراجع على استقلاليته) تؤثر تأثيراً طردياً بمقدار ٠,٧١٥ على المتغير التابع (جودة المراجعة) وبذلك يكون محافظة المراجع على استقلاليته تؤثر تأثير قوي على جودة المراجعة وذلك يظهر من درجة التأثير وبالتالي توصلت الباحثة إلى رفض فرض العدم.

الفرض الثاني: "لا يوجد أثر لتخصص المراجع في صناعة العميل على جودة المراجعة" وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (١٦): جودة نموذج الانحدار الخطي البسيط للمتغير التابع جودة المراجعة والمتغير المستقل تخصص المراجع في صناعة عميل.

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
٠٠٠b.	٦٩٥,٩٣٦	٠,٦٤٤	٠,٦٤٥	٨٠٣a.	١
a. Predictors: (Constant), تخصص المراجع					

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)

المصدر: إعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يظهر الجدول معامل التحديد (R^2): وجد أن المتغير المستقل (تخصص المراجع في صناعة عميل) يفسر (٥٤٪) من التغير الكلي في المتغير التابع (جودة المراجعة) وباقي النسبة يرجع إلى عوامل أخرى لم يتم قياسها.

اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار: لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل، تم استخدام اختبار (F-test)؛ وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (٦٩٥,٩٣٦) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠٥)، مما يدل على جودة نموذج الانحدار

جدول رقم (١٧): معالم جودة نموذج الانحدار الخطي البسيط للمتغير التابع جودة المراجعة والمتغير المستقل تخصص مراقب الحسابات في صناعة عميل.

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients	نموذج جودة المراجعة
		Beta	B	
٠,٠٠٠	١٣,٣٤٦		١,٦٥٩	المقدار الثابت
٠,٠٠٠	٢٦,٣٨١	٠,٨٠٣	٠,٦٦٦	تخصص المراجع

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يظهر الجدول السابق اختبار معنوية المتغير المستقل باستخدام اختبار معنوية المتغير المستقل: باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغير المستقل (تخصص المراجع في صناعة عميل) له تأثير معنوي على المتغير التابع (جودة المراجعة)؛ حيث بلغت قيمة "ت" (٢٦,٣٨١) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) وهذا يعني أنه إذا تغير المتغير المستقل (تخصص المراجع في صناعة عميل) ٠,٨٠٣ وبذلك يكون تخصص المراجع في صناعة العميل كمدعم لحكمه المهني علي تحسين جودة المراجعة له تأثير قوي وذلك يظهر من درجة التأثير وبالتالي توصلت الباحثة الي رفض فرض العدم.

الفرض الثالث: "لا يوجد اثر لاستعانة المراجع بفاحص قانوني علي جودة المراجعة " ولإثبات هذا الفرض من خلال معامل ارتباط نموذج تحليل الانحدار الخطي البسيط وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (١٨): جودة نموذج الانحدار الخطي البسيط للمتغير التابع جودة المراجعة والمتغير المستقل استعانة مراقب الحسابات بفاحص قانوني.

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
٠٠٠b.	٣٤١,٩١	٠,٤٧٠	٠,٤٧٢	٦٨٧a.	١
استعانة المراجع بفاحص قانوني					

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الإحصائي.

يظهر الجدول معالم التحديد (R²): وجد أن المتغير المستقل (استعانة المراجع فاحص قانوني) يفسر (٤٧٪) من التغير الكلي في المتغير التابع (جودة المراجعة) وباقي النسبة يرجع إلى عوامل أخرى لم يتم قياسها

اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار: لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل، تم استخدام اختبار (F-test)؛ وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (٣٤١,٩١) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠٥)، مما يدل على جودة نموذج الانحدار.

جدول رقم (١٩): معالم جودة نموذج الانحدار الخطي البسيط للمتغير التابع جودة المراجعة والمتغير المستقل استعانة مراقب الحسابات بفاحص قانوني.

Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients	نموذج جودة المراجعة
		Beta	B	
٠,٠٠٠	٢١,٣٣٤		٢,٦٤٥	المقدار الثابت
٠,٠٠٠	١٨,٤٩١	٠,٦٨٧	٠,٤٦٥	استعانة المراجع بفاحص قانوني

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يظهر الجدول السابق اختبار معنوية المتغير المستقل باستخدام اختبار معنوية المتغير المستقل: باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغير المستقل (استعانة المراجع فاحص قانوني) له تأثير معنوي على المتغير التابع (جودة المراجعة)؛ حيث بلغت قيمة "ت" (١٨,٤٩١) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) وهذا يعني أنه إذا تغير المتغير المستقل (استعانة المراجع فاحص قانوني) وبذلك يكون استعانة المراجع فاحص قانوني ضمن فريق المراجعة كمدعم لحكمه المهني وتحسين جودة المراجعة له تأثير قوي وذلك يظهر من درجة التأثير وبالتالي توصلت الباحثة إلى رفض فرض العدم.

الفرض الرابع: "لا يوجد أثر لضرورة اجتياز المراجع ومساعدته برامج تدريبية على جودة المراجعة" وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٢٠): جودة نموذج الانحدار الخطي البسيط للمتغير التابع جودة المراجعة والمتغير المستقل ضرورة اجتياز مراقب الحسابات ومساعدته برامج تدريبية معينة.

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
٠٠٠b.	٦١٧,٨١٠	٠,٦١٦	٠,٦١٧	٧٨٦a.	١
a. Predictors: (Constant)					

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يظهر الجدول معالم التحديد (R²): وجد أن المتغير المستقل (ضرورة اجتياز المراجع ومساعدته برامج تدريبية معينة) يفسر (٦١٪) من التغير الكلي في المتغير التابع (جودة المراجعة) وباقي النسبة يرجع إلى عوامل أخرى لم يتم قياسها.

اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار: تم استخدام اختبار (F-test)؛ وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (٦١٧,٨١٠) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠٥)، مما يدل على جودة نموذج الانحدار.

جدول رقم (٢١): معالم جودة نموذج الانحدار الخطي البسيط للمتغير التابع جودة المراجعة والمتغير المستقل ضرورة اجتياز مراقب الحسابات ومساعديه برامج تدريبية معينة.

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients	نموذج جودة المراجعة
		Beta	B	
٠,٠٠٠	١٩,١١١		٢,١٤٧	المقدار الثابت
٠,٠٠٠	٢٤,٨٥٦	٠,٧٨٦	٠,٥٦٧	اجتياز المراجع ومساعديه برامج التدريب

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يظهر الجدول السابق اختبار معنوية المتغير المستقل باستخدام اختبار معنوية المتغير المستقل: باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغير المستقل (ضرورة اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة) له تأثير معنوي على المتغير التابع (جودة المراجعة)؛ حيث بلغت قيمة "ت" (٢٨,٨٥٦) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) وهذا يعني انه اذا تغير المتغير المستقل (ضرورة اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة) ٠,٧٨٦ ولذلك يكون ضرورة اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة كمدعم لحكمه المهني علي تحسين جودة المراجعة له تأثير قوي وذلك يظهر من درجة التأثير وبالتالي توصلت الباحثة إلى رفض فرض العدم.

الفرض الخامس: لا توجد أثر لتحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية علي جودة المراجعة" وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٢٢): جودة نموذج الانحدار الخطي البسيط للمتغير التابع جودة المراجعة والمتغير المستقل تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
٠٠٠b.	٤٤٠,٥٩٥	٠,٥٣٤	٠,٥٣٥	٧٣١a.	١
a. Predictors: (Constant)					

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يظهر الجدول معامل التحديد (R²): وجد أن المتغير المستقل (تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية) يفسر (٥٣٪) من التغير الكلي في المتغير التابع (جودة المراجعة) وباقي النسبة يرجع إلى عوامل أخرى لم يتم قياسها.

اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار: لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل، تم استخدام اختبار (F-test)؛ وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (٤٤٠,٥٩٥) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠٥)، مما يدل على جودة نموذج الانحدار.

جدول رقم (٢٣): معالم نموذج الانحدار الخطي البسيط للمتغير التابع جودة المراجعة والمتغير المستقل تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients	نموذج جودة المراجعة
		Beta	B	
٠,٠٠٠	٢٦,٥٩٦		٢,٧٦٠	(المقدار الثابت
٠,٠٠٠	٢٠,٩٩٠	٠,٧٣١	٠,٤٥٥	تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يظهر الجدول السابق اختبار معنوية المتغير المستقل باستخدام اختبار معنوية المتغير المستقل: باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغير المستقل (تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية) له تأثير معنوي على المتغير التابع (جودة المراجعة)؛ حيث بلغت قيمة "ت" (٢٠,٩٩٠) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) وهذا يعني أنه إذا تغير المتغير المستقل (تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية) ٠,٧١٥ وبذلك يكون تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية علي تحسين جودة المراجعة له تأثير قوي وذلك يظهر من درجة التأثير وبالتالي توصلت الباحثة إلى رفض فرض العدم.

الفرض السادس: لا يوجد أثر لاستخدام الإجراءات التحليلية علي جودة المراجعة" وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٢٤): جودة نموذج الانحدار الخطي البسيط للمتغير التابع جودة المراجعة والمتغير المستقل استخدام الإجراءات التحليلية.

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
٠٠٠b.	٢٤٧,٠١٦	٠,٣٩٠	٠,٣٩٢	٦٢٦a.	١
a. Predictors: (Constant)					

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يظهر الجدول معالم التحديد (R²): وجد أن المتغير المستقل (استخدام الإجراءات التحليلية) يفسر (٣٩٪) من التغير الكلي في المتغير التابع (جودة المراجعة) وباقي النسبة يرجع إلى عوامل أخرى لم يتم قياسها.

اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار: تم استخدام اختبار (F-test)؛ وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (٢٤٧,٠١) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠٥)، مما يدل على جودة نموذج الانحدار.

جدول رقم (٢٥): معالم نموذج الانحدار الخطي البسيط للمتغير التابع جودة المراجعة والمتغير المستقل استخدام الإجراءات التحليلية.

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients	نموذج جودة المراجعة
		Beta	B	
٠,٠٠٠	٢١,٠٥٤		٢,٨٢٧	(المقدار الثابت)
٠,٠٠٠	١٥,٧١٧	٠,٦٢٦	٠,٤٢٨	استخدام الإجراءات التحليلية

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يظهر الجدول السابق اختبار معنوية المتغير المستقل باستخدام اختبار معنوية المتغير المستقل: باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغير المستقل (استخدام الإجراءات التحليلية) له تأثير معنوي على المتغير التابع (جودة المراجعة)؛ حيث بلغت قيمة "ت" (١٥,٧١٧) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) وهذا يعني أنه إذا تغير المتغير المستقل (استخدام الإجراءات التحليلية) كمدعم لحكمه المهني على تحسين جودة المراجعة له تأثير قوي وذلك يظهر من درجة التأثير وبالتالي توصلت الباحثة إلى رفض فرض العدم.

الفرض السابع: لا يوجد أثر لاستخدام مراقب الحسابات لنموذج التنبؤ بالفشل المالي على جودة المراجعة" وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٢٦): جودة نموذج الانحدار الخطي البسيط للمتغير التابع جودة المراجعة والمتغير المستقل استخدام مراقب الحسابات نموذج التنبؤ بالفشل المالي في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار،

**دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
٠٠٠b.	٤٤٥,١٨٩	٠,٥٣٦	٠,٥٣٨	٧٣٣a.	١
a. Predictors: (Constant) المنشأة على الاستمرار					

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يظهر الجدول معالم التحديد (R²): وجد أن المتغير المستقل (استخدام المراجع الخارجي نموذج التنبؤ بالفشل المالي في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار) يفسر (٥٣٪) من التغير الكلي في المتغير التابع (جودة المراجعة) وباقي النسبة يرجع إلى عوامل أخرى لم يتم قياسها.

اختبار معنوية جودة توفيق نموذج الانحدار: لاختبار معنوية جودة توفيق النموذج ككل، تم استخدام اختبار (F-test)؛ وحيث أن قيمة اختبار (F-test) هي (٤٤٥,١٨٩) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (٠,٠٥)، مما يدل على جودة نموذج الانحدار.

جدول رقم (٢٧): معالم نموذج الانحدار الخطي البسيط للمتغير التابع جودة المراجعة والمتغير المستقل استخدام مراقب الحسابات نموذج التنبؤ بالفشل المالي في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار.

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients	نموذج جودة المراجعة
		Beta	B	
٠,٠٠٠	٢٣,٠١٣		٢,٥٧٦	المقدار الثابت
٠,٠٠٠	٢١,٠٩٩	٠,٧٣٣	٠,٤٨١	استخدام المراجع الخارجي نموذج التنبؤ بالفشل المالي

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يظهر الجدول السابق اختبار معنوية المتغير المستقل باستخدام اختبار معنوية المتغير المستقل: باستخدام اختبار (t.test) نجد أن المتغير المستقل (استخدام المراجع الخارجي نموذج التنبؤ بالفشل المالي في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار) له تأثير معنوي على المتغير التابع (جودة المراجعة)؛ حيث بلغت قيمة "ت" (٢١,٠٩٩) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥) وهذا يعنى انه اذا تغير المتغير المستقل (استخدام المراجع الخارجي نموذج التنبؤ بالفشل المالي في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار ٠,٧٣٣) وبذلك يكون استخدام المراجع الخارجي نموذج التنبؤ بالفشل المالي في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار كأحد مقومات الحكم المهني علي تحسين جودة المراجعة له تأثير قوي وذلك يظهر من درجة التأني وبالتالي توصلت الباحثة الي رفض فرض العدم.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية اللتان قامت بهم الباحثة توصلت إلى النتائج التالية:

- ١- يعتبر نقص الاستقلال لمراقب الحسابات أحد أسباب فشل المراجعة وذلك لان المراجعين قد يكتشفون الخطاء الجوهرية أو القوائم المالية المضلّة ولكنهم قد يفشلون في التقرير عنها وتصحيحها، أي أن المراجعين يفتقرون الي النزاهة، وتعتبر العلاقة بين الاستقلال وبين جودة المراجعة علاقة إيجابية.
- ٢- هناك علاقة سلبية بين طول الفترة التي يظل مراقب الحسابات فيها مراجعاً لحسابات العميل وقوائمه المالية وبين استقلال مراقب الحسابات حيث أن طول تلك الفترة تعمل على توطيد العلاقة بين مراقب الحسابات والعميل وإدارة الشركة محل المراجعة مما يؤثر بشكل سلبي على استقلالية مراقب الحسابات وقد تفقده استقلاليته.
- ٣- هناك علاقة إيجابية بين هيكل سوق المراجعة وكلا من استقلال مراقب الحسابات وجودة المراجعة، حيث أن تركيز سوق المراجعة في قيام مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى مثل مكتب

حازم حسن يساعد على استقلال مراقب الحسابات وذلك لأن المكاتب تسعى دائما على المحافظة على سمعتها في السوق، كما أن لديها الإمكانيات المادية والبشرية التي تساعد على تحسين جودة المراجعة.

٤- تعتبر العلاقة بين تخصص مراقب الحسابات في صناعة عميل وامتلاكه معارف مهنية علاقة إيجابية حيث أنه كلما زادت امتلاك مراقب الحسابات معارف مهنية كلما زاد تخصصه في صناعة عميل مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة.

٥- تعتبر العلاقة بين تخصص مراقب الحسابات في صناعة عميل وأتباع المراجعة علاقة إيجابية حيث أنه كلما زادت أتباع المراجعة لمراقب الحسابات كلما زاد تخصصه في صناعة عميل مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة.

٦- تعتبر العلاقة بين الاستعانة بفاحص قانوني وبين الكفاءة المهنية وبذل العناية اللازمة علاقة إيجابية حيث أنه كلما زادت الكفاءة المهنية وبذل العناية اللازمة للفاحص القانوني كلما زادت الاستعانة بمراقب الحسابات بالفاحص قانوني مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة.

٧- تعتبر العلاقة بين اجتياز مراقب الحسابات ومساعدته برامج تدريبية وبين المؤهل الجامعي المتخصص علاقة إيجابية حيث أنه كلما كان حصول مراقب الحسابات لمؤهل جامعي متخصص كلما زاد اجتيازه ومساعدته برامج تدريبية مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة.

٨- تعتبر العلاقة بين التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وبين تحديد نقاط الاتصال بين المراجعة الداخلية والخارجية علاقة إيجابية حيث أنه كلما كان تحديد نقاط الاتصال بين المراجعة الداخلية والخارجية زاد التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وبالتالي تحسين جودة المراجعة.

٩- تعتبر العلاقة بين استخدام الإجراءات التحليلية وبين توقعات مراقب الحسابات علاقة إيجابية حيث أنه كلما زادت توقعات مراقب الحسابات كلما زاد استخدام الإجراءات التحليلية مما يترتب عليه تدعيم الحكم المهني لمراقب الحسابات وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة.

ثانياً: توصي الباحثة بما يلي:

- ١- ضرورة العناية من قبل مراقب الحسابات بالاستعانة بنماذج التنبؤ بالفشل المالي كأحد مقومات حكمه المهني، وأن يتضمن فريق المراجعة فاحص قانوني الاهتمام بتفعيل الرقابة على جودة الأداء المهني للمحاسب القانوني يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة.
- ٢- ضرورة استخدام مراقب الحسابات الإجراءات التحليلية كمدعم لحكمه المهني في التحقق من شكوك معينة بوجود تحريفات جوهرية لديه.
- ٣- ضرورة تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كمدعم للحكم المهني لمراقب الحسابات، وأن تشرف لجنة المراجعة على التنسيق بينهما بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة.
- ٤- ضرورة مراعاة تخصص مراقب الحسابات في صناعة عميل المراجعة مقاساً بعدد السنوات المتصلة التي تم فيها تقديم خدمة المراجعة في قطاع معين بما يدعم حكمه المهني وتحسين جودة المراجعة.
- ٥- ضرورة الربط بين تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل وتقديم الخدمات بخلاف المراجعة بما يدعم حكمه المهني وتحسين جودة المراجعة.
- ٦- ضرورة مراعاة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وإشراف لجنة المراجعة على ذلك بما يدعم حكمه المهني ويحسن من جودة المراجعة.
- ٧- ضرورة مراعاة أثر خبرة مراقب الحسابات وتخصصه في صناعة العميل على سمعة مكتب المراجعة بما يدعم حكمه المهني وتحسين جودة المراجعة.
- ٨- ضرورة التنسيق بين مقومات الفاحص القانوني من حيث إلمامه بالقوانين المنظمة للعمل في قطاع معين واستقلاله وحياده بما يدعم حكمه المهني وتحسين جودة المراجعة.
- ٩- ضرورة المحافظة على استقلال الفاحص القانوني كعامل رئيسي عند اختياره ضمن فريق المراجعة بما يدعم حكمه المهني وتحسين جودة المراجعة.

قائمة المراجع

المراجع العربية:

- أحمد سليم محمد، ٢٠٢٠، "دور نمط الملكية في تفسير عالقة درجة تركيز سوق خدمات المراجعة بجودة التقارير المالية بالتطبيق على قطاع البنوك المصرية" جامعة عين شمس - كلية التجارة.
- أحمد كمال مرتجي، ٢٠١٣، "دور المعايير المهنية الصادرة (ICPA) في ترشيد التقدير المهني للمراجع دراسة تطبيقية على المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة بقطاع غزة"، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر غزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية.
- إسماعيل عيسى محمد، حسين، أدهم عبد المولي، ٢٠١٨، "أسس اختيار المراجع الخارجي ودورها في جودة عملية المراجعة، من وجه نظر المهنيين ومجالس الإدارة" مجلة، جامعة البحر المتوسط الدولية، ع٧.
- إسماعيل وحمصي سعود، عبدالله وصحراوي، محمد، ٢٠٢٠، "دور التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في جودة المعلومة المحاسبية - دراسة ميدانية" جامعة الشهيد حمة الخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- بثينة حملاوي، ٢٠٢١، "استخدام نماذج التنبؤ المالي في توقع التعثر المالي - دراسة حالة للشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء - وحدة فكيرينة" جامعة العربي بن معيدي أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.
- براق وعمر محمد، ديلمي، ٢٠١٧، "العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد ١٧.
- بسمات على حسن، ٢٠١٧، "أثر استقلالية مراجع الحسابات على الأداء المالي - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة شندي
- بشير بكري بابكر، ٢٠١٨، "دور التخصص الصناعي للمراجع لدعم الميزة التنافسية، جامعة عين شمس، كلية التجارة قسم المحاسبة والمراجعة".
- بشير بكري بابكر، ٢٠٢٢، "أثر محددات جودة المراجعة الخارجية في التنبؤ باستمرارية منشأة الأعمال" مجلة الجزيرة للعلوم الاقتصادية والاجتماعية مجلد ١١ عدد ٢-٢٠٢٠.
- حسن شلقامي محمود، ٢٠١٨، "نموذج وصفي مقترح للعلاقات المتشابكة بين الفروق الفردية للمراجع الخارجي ومقومات حكمه المهني وخصائص مكتب المراجعة، وأثار ذلك على جودة المراجعة - دراسة ميدانية"، مجله المحاسبة والمراجعة، العدد الثاني، كلية تجاره، جامعة بني سويف.
- حسن مباركة، ٢٠١٧، "التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة دراسة ميدانية لعينة من مراقبي الحسابات بولائي ورقلة والوادي"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي فرع علوم تجارية، جامعة قاصدي مرماح ورقلة.

- حسن محمود شلقامي، ٢٠١٥، "نموذج مقترح لقياس تأثيرات مقومات الحكم المهني للمراجع الخارجي على قرارات أو رفض الخدمات بخلاف المراجعة وأثر ذلك على جودة المراجعة الخارجية دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثاني.
- حسن محمود شلقامي، ٢٠١٧، "نموذج وصفي مقترح لعلاقات التشابك بين محددات الشك المهني للمراجع الخارجي ومقومات حكمه المهني وآثار ذلك على تقييمه لاستمرارية المنشأة دراسة ميدانية ودراسة حالة"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثاني، كلية التجارة - جامعة بنى سويف.
- زينب رجب شحات، وآخرون ٢٠١٤: "أثر الخبرة المهنية على الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييم مقدرة المنشأة على الاستمرارية - دراسة تجريبية في ليبيا، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد السابع عشر، العدد الثاني، جامعة ليبيا.
- سارة وقوجيل قادير، محمد، ٢٠١٦، "دور مراجع الحسابات الخارجي في التنبؤ بالفشل المالي - دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية ورقلة" كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر.
- سهام أكرم عمر، ٢٠١٢، "تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة.
- صالح عثمان محمد، ٢٠١٧، "دور المراجعة التحليلية في زيادة جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية بديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعة الخارجية بالسودان)" كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين - السودان.
- صالح هارون عبد الشافع، ٢٠١٧ "أثر استخدام المراجعة التحليلية في تقليل فاعلية المراجعة" رساله للحصول علي الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.
- عائشة موسى محمد يوسف، بكر، محمد علي عبدالله، الطاهر، عاصم محمد الفضل الربيع (م.مشارك)، ٢٠٢٢، بعنوان: "أثر تكامل المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية على جودة المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الداخلية والخارجية العاملة بولاية جنوب دارفور-مدينة نيالا" مجلة ربحان للنشر العلمي، العدد ٢٦.
- عبد السلام سليمان قاسم، ٢٠٠٨، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية دراسة نظرية ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة أسبوط، كلية التجارة.
- عبد العال أبو الفضل، ٢٠١٦، "إطار مقترح لخصائص الشك المهني وأثره علي سلامة حكم مراقبي الحسابات على تقييم الإدارة لغرض الاستمرارية -دراسة ميدانية"، مجله البحوث العلمية، العدد الثاني، كليه تجارة، جامعه طنطا.
- عبدالعال مصطفى أبو الفضل، ٢٠٢٠، "إطار مقترح لخصائص الشك المهني وقياس مدى توافرها لدى مراقب الحسابات الخارجي في بيئة المراجعة المصرية-دراسة ميدانية"، مجلة جامعة شقراء عدد ١٤.

على محسن محسون، ٢٠١٧، "العوامل المحددة لموقف مراجعي الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة في اليمن" دراسة ميدانية في بيئة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية"، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

على محمد على، ٢٠١٧، "دور التخصص المهني للمراجع في زيادة جودة عملية المراجعة وتخفيض مخاطر المراجعة"، مجلة دراسات الإنسان والمجتمع كلية الاقتصاد جامعة الزاوية، ع ٢٤. عواطف حسني عثمان، ٢٠٢٠، "تقييم دور التأهيل العلمي والعمل لمراقب الحسابات في اكتشاف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الصناعية المصرية" كلية العلوم الإدارية، أكاديمية السادات.

قمر الأوس، ٢٠٢١، "دور المحاسب القانوني في الحد من الفساد المالي - دراسة ميدانية على جمعية المحاسبين القانونيين في دمشق" كلية العلوم الإدارية - جامعة الشام الخاصة. مبارك شتح، ٢٠١٧، "التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة - دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بولائي ورقلة والوادي" مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، العدد الثاني، جامعه قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير قسم التجارية.

محمد الشباح، ٢٠٢١، "العلاقة بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية من منظور حوكمة الشركات" مجلة البحوث الأكاديمية (العلوم التطبيقية)، المراجعين الخارجيين بالسودان" مجلة العلوم الاقتصادية ع ١٧ (٢) كلية التجارة، جامعة النيلين، السودان.

مدفوني أيمن، ٢٠٢١، "دور إجراءات المراجعة التحليلية في الرفع من جودة المراجعة الخارجية - دراسة حالة مؤسسة أن سي روية خلال فترة ٢٠١٠ - ٢٠١٩" جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

منى عبد الرحمن يعقوب والأسمري، أشواق، ٢٠٢٠، "التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية - دراسة ميدانية على عدد من مكاتب المراجعة والشركات المساهمة والأكاديميين في مدينة جدة" المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، العدد ٣.

نسرین الأمين قمر الدين، ٢٠١٤ "التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بالسودان" كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا".

نصر علي عبد الوهاب، وشحاتة، السيد شحاتة، ٢٠١٥، "مراجعة حسابات المؤسسات المالية وشركات الاستثمار والتمويل العقاري وفقا لمعايير المراجعة الدولية الأمريكية والعربية" (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي م) ص ٥١.

هاجر مهرهرة، ٢٠١٨، "دور المراجعة الداخلية المالية بالتنبؤ بالفشل المالي - دراسة حالة مؤسسة مدبغة جيجل للجلود سنوات ٢٠١٣-٢٠١٦" كلية العلوم الاقتصادية التسيير وعلوم تجارية، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل.

هناء إسماعيل الشاعر، ٢٠١٨، "أثر خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على تقييم مدى ملائمة الأنظمة المالية والإدارية لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي. دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة العاملة في المحافظات الجنوبية" رسالة ماجستير، جامعة الأزهر غزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

يوسف عبد الله باسودان - عشقي، عطوف على، ٢٠١٧، بعنوان: "أثر تخصص المراجع في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة" دراسة ميدانية بالمملكة العربية السعودية"، مجله كليه تجاره للبحوث العلمية، المجلد ٥٤، العدد الثاني، كليه تجاره، جامعة الإسكندرية.

المراجع الأجنبية:

- Audit Training of Trainers 2017 "Professional Judgment A Key Requirement in the Conduct of an Audit, Vienna, October, 2.
- Chines Institute of Certified Public Accountants," Guidance on Professional Judgment for CPAs", March 2015.
- Cpa , 2019 , "Im Proving Audit Quality Using An Individual Recognition And Accountability Frame Work", Edition 1 Australian Auditing and Accounting Public Policy Committee.
- CPA chartered Professional Accountants, "The Importance of Professional Judgment and Professional Skepticism in Conducting a Review Engagement", Dec. 2017.
- Gao , Pingyang and Zhang, Gaoqing, " Audit Standards, Professional Judgment, and Audit Quality", University of Chicago, Booth School of Business April 2017.
- Ghadhab and others, 2020, "FACTORS AFFECTING THE QUALITY OF EXTERNAL AUDITOR PERFORMANCE: AN ANALYTICAL STUDY OF THE OPINIONS OF AUDITORS WORKING IN IRAQI AUDIT FIRMS AND COMPANIES".
- Heyrani And Other, 2016 " Investigation of the Effect of Auditors' Professionalism Levels on Their Judgment to Resolve the Conflict between Auditor and Management "
- ICAS ,(2016) , " A Professional Judgment Framework For Financial Reporting Decision Making", 2nd ed, Published, August.
- 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.

- kertarajas, and others, 2021, "The Effect of Competence, Experience, Independence, Due Professional Care, And Auditor Integrity On Audit Quality With Auditor Ethics As Moderating Variable".
- Leung , Etic Y. , " Professional Skepticism: Its Implications on Audit of Financial Statements " , Institute of Certified Public Accountants CPA , Hong Kong , 2017.
- Oana & Maria, 2014, "Professional Judgment The Key to a Successful Audit "
- Paydarmans et al, 2014, "The Effect of Independent Audit": Quality on the Quality of financial Disclosure -Evidence from Tehran Stock Exchange
- Qawqzeh, Hamza K, 2018, " Auditor Tenure, Audit Firm Rotation and Audit Quality: A Literature Review"
- Sayar , H. and Others , " The Impact of Audit Quality on Firm Performance: Evidence from Malaysia " , Journal of Advanced Review on Scientific Research , Vol. 10 , No. 1 , 2015.