



أثر الإلتزام بمعايير المراجعة الدولية في زيادة جودة خدمات المراجعة

دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية

The Impact Of Adherence To International Auditing Standards In Increasing The Quality Of Audit Services A field study on external audit offices

د. ياسر تاج السر محمد سند استاذ المحاسبة المشارك ، جامعة النيلين - السودان

مصعب أحمد مصطفى محمد، محاضر ، كلية الوسيلة للعلوم و التكنولوجيا-الخرطوم - السودان

للاستشهاد بهذا المقال:-

ياسر تاج السر ، مصعب أحمد مصطفى ، اثر الإلتزام بمعايير المراجعة الدولية في زيادة جودة خدمات المراجعة دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية ،
مجلة جامعة أم درمان الإسلامية ، ص: 179-197 ، ISSN: 5361-1858 ، <https://doi.org/10.52981/oiuj.v17i2.1843> .

المستخلص:

هدفت الدراسة للتعرف على أثر الإلتزام بالمعايير العامة للمراجعة الدولية وزيادة جودة خدمات المراجعة. حيث تمثلت مشكلة الدراسة
إنهيار العديد من الشركات والمؤسسات الاقتصادية في السنوات الأخيرة إلى رفع الشكاوي والمنازعات القضائية ضد مكاتب المراجعة
نسبة لضعف جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة مما أثر على سمعة مهنة المراجعة ووصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: تطوير
المهارات والاستراتيجيات التعليمية التي تساعد الأفراد على التعلم بشكل أكثر فعالية واستخدام هذه الاستراتيجيات زادت من جودة
الخدمات المقدمة، الإلتزام بالشفافية والاستقلال زاد الثقة لدى المستثمرين ورفع مستوى الخدمة المقدمة للعميل، أوصت الدراسة بتطوير
الصفات الشخصية الضرورية لتنفيذ الواجبات المهنية والفنية طوال الحياة العملية للمراجع.

الكلمات المفتاحية: معايير المراجعة الدولية - معايير عامة - معايير العمل الميداني - معايير إعداد التقرير - جودة خدمات المراجعة

Abstract :

The study aimed to identify the impact of adherence to the general standards of international auditing and increase the quality of audit services. Where the problem of the study was the collapse of many companies and economic institutions in recent years to filing complaints and judicial disputes against audit offices due to the poor quality of services provided by audit offices, which affected the reputation of the audit profession. Individuals to learn more effectively and use these strategies increased the quality of services provided, commitment to transparency and independence increased investor confidence and raised the level of service provided to the client, the study recommended developing the personal qualities necessary to carry out professional and technical duties throughout the auditor's working life.

Keywords: international auditing standards - general standards - field work standards - report preparation standards - the quality of audit services.

أولاً : مقدمة :

قد كان الإهتمام من قبل المنظمات الدولية بجودة خدمات المراجعة الخارجية بإعتبارها ضرورية، وذلك من خلال التزام المراجع بتطبيق المعايير المهنية المتعارف عليها، وان المستخدمين الخارجين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة والمتمثلة في تقرير المراجع، الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم على تلك القوائم. قد كان الإهتمام من قبل المنظمات الدولية جودة المراجعة بإعتبارها ضرورية وذلك من خلال إلتزام المراجع بتطبيق معايير المراجعة الدولية وأن المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة المتمثلة في تقرير المراجع، الجودة التامة لأنهم يعتمدون في إتخاذ قراراتهم على تلك القوائم .

مشكلة الدراسة: أدى إختيار العديد من الشركات والمؤسسات الاقتصادية في السنوات الأخيرة إلى رفع الشكاوي والمنازعات القضائية ضد مكاتب المراجعة نسبة لضعف جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة مما أثر على سمعة مهنة المراجعة، ولذلك أتجهت هذه الدراسة إلى تطبيق معايير المراجعة الدولية ومعرفة أثرها على تحسين جودة خدمات المراجعة، يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

1. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإلتزام بالمعايير العامة للمراجعة الدولية وزيادة جودة خدمات المراجعة ؟

2. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإلتزام بمعايير العمل الميداني للمراجعة الدولية وزيادة جودة خدمات المراجعة ؟

أهمية الدراسة: للدراسة أهمية علمية وعملية كما يلي:

الأهمية العلمية (النظرية): تنبع الأهمية العلمية للدراسة من أنها تساهم في سد الثغرات في الدراسات السابقة التي تناولت معايير المراجعة الدولية وأهميتها وأهدافها وخصائصها المتمثلة في أهمية الإلتزام بها والخصائص المرتبطة بينها وزيادة جودة خدمات المراجعة .

الأهمية العملية (التطبيقية) تمنع الأهمية التطبيقية للدراسة من خلال مساهمتها في التطبيق العملي لمعايير المراجعة الدولية بهدف وزيادة جودة خدمات المراجعة وذلك من خلال الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية والاهتمام بخصائص تطبيق معايير المراجعة الدولية وزيادة جودة خدمات المراجعة .

أهداف الدراسة تتمثل أهداف الدراسة في الآتي :

1. التعرف على أثر الإلتزام بالمعايير العامة للمراجعة الدولية وزيادة جودة خدمات المراجعة
 2. التعرف على دور الإلتزام بمعايير العمل الميداني للمراجعة الدولية وزيادة جودة خدمات المراجعة.
 3. التوصل إلى نتائج يمكن من خلالها صياغة بعض التوصيات التي تساعد العاملين بمكاتب المراجعة قيد الدراسة على تطوير أدائهم.
- فرضيات الدراسة: تتمثل فرضيات الدراسة في الآتي :

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإلتزام بالمعايير العامة للمراجعة الدولية وزيادة جودة خدمات المراجعة.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإلتزام بمعايير العمل الميداني للمراجعة الدولية وزيادة جودة خدمات المراجعة.

منهج الدراسة: اعتمد الباحثان أن على المنهج التحليلي الوصفي لجمع البيانات والمعلومات وتحليلها

حدود الدراسة :

حدود زمانية: 2021م.

حدود مكانية: بمينة (بعض مكاتب المراجعة بالسودان)

ثانياً : الدراسات السابقة:

دراسة Saltaji ، 2016 تمثلت مشكلة الدراسة في أن ائهييار العديد من الشركات في جميع أنحاء العالم نتيجة الغش والاختلاس ويؤثر ذلك على مصداقية التقارير المالية والتنفيذية للشركة التي يفترض أن تدعمها ممارسات الحكم الرشيد، وهذا يثير عدد من المؤسسات التنظيمية التقدم العديد من المدونات التي تعزز الشفافية ومتطلبات الإفصاح في التقارير المالية. هدفت الدراسة إلى توضيح العلاقة بين جودة المراجعة وحوكمة المراجعين الخارجيين وحوكمة الشركات في رومانيا. توصلت الدراسة إلى أن العلاقة بين الجودة العالية للمراجعة وحوكمة الشركات والمراجعين الخارجيين هي علاقة متكاملة.

تناول الباحثان دور حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية، بينما اختلفت عنها دراسة الباحثان في تناولها أثر الإلتزام بمعايير المراجعة الدولية علي زيادة جودة خدمات المراجعة .

دراسة: Coskun & Denikan ، 2017 تمثلت مشكلة الدراسة في أنه قد برزت خدمات ضمناً استجابة لاحتياجات مستخدمي المعلومات منذ احتياجات صانعي القرار لضمان موثوقية المعلومات المتعلقة بالشركات نتيجة لتطورات في سوق رأس المال والعمولة وإنما مطلوبة لزيادة وعي الممارسين حول خدمة المراجعة الجديدة هذه في تركيا ، هدفت الدراسة إلى شرح خدمات المراجعة والتأكيد المهني التي تطلبها الشركات لزيادة موثوقية المعلومات التي تستخدمها في عملية صنع القرار في تركيا. وتوصلت الدراسة إلى أنه على الرغم من أن خدمات المراجعة المستقلة تنطوي على إجراءات ماثلة .

تناول الباحثان دور خدمات المراجعة إتجاه صانع القرار، بينما اختلفت عنها دراسة الباحثان في تناولها أثر الإلتزام بمعايير المراجعة الدولية علي زيادة جودة خدمات المراجعة .

دراسة: لبنى ودعاء 2018 هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم ومحددات الأحكام الشخصية للمدقق عند تنفيذه للعمل المراجعة ي وإعداد التقرير، تمثلت مشكلة الدراسة في فرض معايير المراجعة الدولية على المراجع الاعتماد على الأدلة عند ممارسة نشاطه المراجعة وعند ابدأ رأيه الفني من خلال الاعتماد على الأدلة الموضوعية في كافة خطواته وهناك بعض الإجراءات والحالات تتطلب ممارسة المراجع لحكمه الشخصي دون أدلة الإثبات مما يتوجب على المراجع الحيادية وعدم التحيز في حكمه، اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: توجد علاقة معنوية بين التزام المراجع بمعيار المراجعة 315 "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرى من خلال فهم الوحدة الاقتصادية وبيعتهها" وترشيد حكمه الشخصي، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن هناك مجال واسع للحكم الشخصي عند أداء مهمة المراجعة مما يشترط ممارسة في إطار المعايير المهنية وقواعد السلوك الأخلاقي .

تناول الباحثان معايير المراجعة الدولية وأثرها في الأحكام الشخصية، بينما إختلفت عنها دراسة الباحثان في تناولها أثر الالتزام بمعايير المراجعة الدولية على زيادة جودة خدمات المراجعة .

دراسة رندة 2019 هدفت الدراسة إلى التعرف على الدور الذي تلعبه قواعد سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن اتحاد دول المحاسبين المهنيين وزيادة جودة المراجعة في مؤسسات المراجعة في مصر. تمثلت مشكلة الدراسة في أن وضع أنظمة وقواعد لممارسة المهنة المختلفة خاصة مهنة المحاسبة والمراجعة بات ضرورة ملحة خاصة في ظل ما يقع من فضائح مالية وما يتبعها من قيود على أعمال وأنشطة شركات الأعمال. اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قواعد سلوك وآداب المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين المهنيين وزيادة جودة المراجعة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: متابعة أحدث ما وصلت إليه المنشورات والأبحاث العلمية والمعايير الدولية المتعلقة بالمهنة يجعل أداء عملية المراجعة بجودة عالية امراً ميسوراً .

تناولت الدراسة دور قواعد سلوك وآداب المهنة الخاصة بالمحاسبين المهنيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين(دليل أخلاقيات) في جودة المراجعة مما جعلها تتفق ومقصود دراسة الباحثان ، بينما إختلفت عنها دراسة الباحثان في تناولها أثر الالتزام بمعايير المراجعة الدولية على جودة خدمات المراجعة .

دراسة ياسر وآخرون 2019 : هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على قياس جودة أداء عملية المراجعة في مكاتب المراجعة اليمينية، تمثلت مشكلة دراسة في صعوبة قياس جودة عملية المراجعة وتبين ذلك من خلال استقرار الدراسات التي تناولت قياس جودة عملية المراجعة نلاحظ أن الباحثان ان ين حاولوا قياس جودة علمية المراجعة من منظورات مختلفة. اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية : لا يوجد اتفاق بين ممارسي المهنة في مكاتب المراجعة على المشاكل التي تواجه قياس جودة عملية المراجعة في اليمن. لا توجد علاقة بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وقياس جودة عملية المراجعة، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: اعتبار مفهوم جودة المراجعة مفهوم مركب ذو أبعاد مختلفة، وعدم القدرة على تحديد المتغيرات ذات الارتباط الفعلي بجودة المراجعة .

تناول الباحثان أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على قياس جودة أداء عملية المراجعة، بينما اختلفت عنها دراسة الباحثان في تناولها أثر الالتزام بمعايير المراجعة الدولية على زيادة جودة خدمات المراجعة .

دراسة سيف الدين 2020م :هدفت الدراسة إلى دراسة أثر التخصص القطاعي لمراجع الحسابات في تخفيض مخاطر المراجعة وتمثلت مشكلة الدراسة في قياس وإختيار دور التخصص الصناعي في تحسين جودة المراجعة الخارجية، قام البحث بإختبار الفرضيات التالية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخبرة بنشاط العميل للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي في جودة المراجعة الخارجية، اعتمد

البحث على استخدام المنهج الوصفي والتحليلي من خلال المدخل التاريخي والمدخل الاستنباطي والمدخل الاستقرائي . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج التالية: يعتبر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي أهم الإستراتيجيات التي يجب إتباعها بواسطة المكاتب لمواجهة المنافسة في سوق خدمات المراجعة.

تناول الباحثان دور التخصص الصناعي في تحسين جودة المراجعة الخارجية، بينما إختلفت عنها دراسة الباحثان في تناولها أثر الإلتزام بمعايير المراجعة الدولية على زيادة جودة خدمات المراجعة .

دراسة عيبر 2021م: هدفت الدراسة إلى بيان دور المسؤولية المهنية للمراجع الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء والتقارير عنها". إبراز دور الإلتزام بالمسؤولية المهنية للمراجع الخارجي في تطبيق المعايير المهنية". تمثلت مشكلة الدراسة في ان تحديد مؤشرات جودة المراجعة ومدى ارتباطها بجودة عمل المراجع، لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية: "توجد علاقة ذات دلالة احصائية المسؤولية المهنية للمراجع الخارجي واكتشاف الغش والأخطاء"، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج، أهمها: ساهمت مسؤولية المراجع الخارجي في تحقيق جودة المراجعة من خلال إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة المحاسبية، عملت مسؤولية المراجع الخارجي على تدعيم ثقة المهتمين بجودة الإفصاح المالي، التزم المراجع الخارجي بالمسؤولية المهنية ساهم في اكتشاف الأخطاء والتزوير في التقارير المالية. تناول الباحثان دور المسؤولية المهنية للمراجع الخارجي في جودة المراجعة، بينما إختلفت عنها دراسة الباحثان في تناولها أثر الإلتزام بمعايير المراجعة الدولية على زيادة جودة خدمات المراجعة .

ثانياً : الإطار النظري للدراسة :

1 . مفهوم معايير المراجعة الدوليةمعايير المراجعة الدولية هي إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمره مع معايير المراجعة المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم على أي دولة إهدار معايير مراجعة وطنية خاصة بها (محمد، عبد الوهاب، 2002م، ص 156). عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين معايير المراجعة الدولية بأنها "مصطلح عام يطلق على المعايير التي تطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي تطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيان الإتحاد الدولي للمحاسبين. (1998، ص 4)، عرف معايير المراجعة الدولية بأنها "عبارة عن الأنماط التي يحتوي بها المراجع في أثناء أدائه المهنة والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمهاوليم، أمرسون، 1991م، ص 52).

يستنتج الباحثان أن السمات العامة لمعايير المراجعة الدولية من خلال التعارف أنها:

– إرشادات لمساعدة المراجعين على الوفاء بمسؤولياتها المهنية

– المبادئ الأساسية التي تحكم طبيعة ونطاق قرارات المراجعة عن طريق إجراءات المراجعة.

2. أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية كالأتي:(سندس، 2015 م، ص 392)

أ. للمستثمرين: فقليل من كبار المستثمرين حصروا أنشطتهم داخل حدود بلدهم. وبما أنهم بحاجة للسعي إلى تقييم فرص الاستثمار ومراقبة أداء المحفظة العالمية، فإن استفادة المستثمرين تكمن في الوصول إلى المعلومات المالية التي تم إعدادها وفقاً للمعايير الدولية.

ب. للهيئات التنظيمية: فإن للمنظمين الدوليين، وتمثل بمزايا مماثلة لتلك التي للمستثمرين ، ذلك أنه من الأسهل أن تقبل بأن جهات مصدره خارجية تجمع المعايير اللازمة إذا كان يتم استخدام تلك المعايير لأغراض محلية فضلا عن المعايير الدولية.

3. أهداف المعايير الدولية المراجعة يحقق إصدار معايير المراجعة الدولية بعض الأهداف والمزايا للعديد من الأطراف سوى ممارسي المهنة أو مستخدمي القوائم المالية أو بعض الدول النامية التي لم تصدر معايير المراجعة بعد، أو تلك الدول التي تسعى لتطوير معاييرها المحلية المطبقة في ممارسة المهنة لديها، وذلك بهدف رفع مستوى درجة الكفاءة في الأداء المهني لممارسي المهنة بها وتتلخص أهم هذه الأهداف والمزايا في الآتي (محمد المعتز المجتبى، 2016م، ص39)

أ. وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الاتحاد الدولي للمحاسبة مهمتها المتابعة المستمر لعمليتي تطوير وتحديث المعايير مما يوفر لهذه المعايير سمة المرونة التي تجعلها قادرة على الاستجابة للاحتياجات المتغيرة لأسواق المال والمتعاملين فيها.

ب. معالجة احتمال حدوث مشاكل عند إعداد ومراجعة القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات. (بن قارة إيمان ،

2012م، ص 5

4. مبادئ المراجعة الدولية تتطلب عملية المراجعة من المراجع الالتزام بمجموعة من المبادئ الأساسية لتنفيذ إجراءات المراجعة وقد وضع المعيار رقم (200) من معايير المراجعة الدولية "الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم المراجعة البيانات المالية" هذه المبادئ التي يجب الالتزام بها كالاتي:

أ. **الأمانة والاستقلالية والموضوعية**: يجب على المراجع أن يكون مستقيماً ونزيهاً أميناً ومخلصاً في عمله المهني وعليه أن يتوخى العدالة والموضوعية ولا يتحيز في إصدار حكمه لأي طرف (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 1989م)

ب. **السرية**: يجب على المراجع أن يحافظ على المعلومات التي تتوافر له أثناء عمله وألا يبوح بها إلى أي جهة أخرى دون إقرار خاص بهذا الشأن إلا في الحالات التي يصدر بها حكم قضائي بذلك.

ج. **الكفاءة والعناية المهنية للمدقق** يجب على المراجع عند القيام بعملية المراجعة وإعداد التقرير عنها أن يلتزم بالعناية المهنية اللازمة وعند الاستعانة بمساعدين يجب أن يكونوا قد حصلوا على التدريب اللازم ولديهم الخبرة والكفاءة المناسبة في المراجعة .

د. **عدم ممارسة الأنشطة التي تتعارض مع ممارسة المهنة** يجب على المراجع عدم ممارسة أي عمل أو نشاط يمكن يؤثر على موضوعيته واستقلاله وعلى السمعة الطيبة للمهنة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008م ، ص 63)

5. تصنيف معايير المراجعة الدولية الصادرة من الجمعيات المهنية المتخصصة:

أ. **معايير عامة**: هي تلك التي تتعلق بالمؤهلات الشخصية للقائم بعملية المراجعة وهي مجموعة المعايير المتعلقة بالتكوين الشخصي ، والبعض يطلق عليها المعايير الشخصية تتمثل في الآتي:

- **التأهيل العلمي (التعليم) والعملي (الخبرة والكفاءة للمدقق)**: يجب أن يتم المراجعة من قبل مراجع حسابات خارجي يتمتع بكل من التدريب الكافي والكفاءة اللذان يحولان له القيام بعملية المراجعة الخارجية بالجوودة المرجوة ، ويمكنك تحقيق ذلك من خلال التعليم وخبرة ناتجة عن الممارسة ، وكذا الاستمرارية في الاطلاع على المستجدات في مجال المراجعة .

- الحياد والاستقلالية: غالبا ما يشار إلي الاستقلالية بأنها حجر الزاوية في المراجعة ،حيث يلزم هذا المعيار المراجع على التمسك باستقلالية وحياديته .
- العناية المهنية الواجبة: دائما مايتوقع الجمهور أن المراجع سيؤدي عمله بمهارة وعناية مهنية مرتفعة، لذا يتضمن هذا المعيار بذل العناية الضرورية اللازمة والمعتادة في كافة جوانب المراجعة، فالمراجع مسئول مهنيا عن أداء عمله على نحو جاد و حذر، و لتوضيح الفكرة، يشمل بذل العناية المهنية جوانب مثل: اكتمال أوراق العمل ، كفاية أدلة المراجعة، وموضوعية تقرير المراجع . كما يجب أن يتجنب المراجع (كمهني) الإهمال ، ومع هذا لا يتوقع منه أن يصل للحكم المثالي في كافة الحالات(بن حركو، زواش، 2018م، ص 180)
- ب. **معايير العمل الميداني** تتعلق معايير العمل الميداني بجمع أدلة الإثبات ، والأنشطة الأخرى المتعلقة بأداء وتنحصر في ثلاثة معايير هي:
- التخطيط السليم وتقسيم العمل والإشراف على المساعدين: أهمية التحقق من أن العمل قد تم تخطيطه على نحو جيد لأداء المراجعة بشكل ملائم وبما يوفر الإشراف المناسب على أداء المساعدين، ويعد وجود الإشراف الملائم أمرا ضروريا في المراجعة ، حيث أن العديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها من قبل مساعدين خبراتهم العلمية محدودة.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية: يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل ، وتمثل أهمية هذه الخطوة في أنها تساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة .
- كفاية وصلاحيات أدلة الإثبات :هذا المعيار يتطلب من المراجع جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويتمثل مفهوم دليل الإثبات حجر الأثاث لعملية المراجعة كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميداني، في كافة القرارات التي يصل إليها المراجع تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشد لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات. حركو، زواش، 2018م، ص 182)
- ج. **معايير إعداد التقارير** تتمثل في الآتي:
- مستوى الثقة: أن المعايير الدولية والموحدة تساعد على ضمان الشفافية والاستقرار وبالتالي زيادة الثقة لدي المستثمرين في جميع أنحاء العالم سواء كانوا محليين أو أجنب.
- تقييم المخاطر: تساعد المعايير المحاسبية بإزالة الحواجز أمام الشركات المدرجة عابرة الحدود وسيكون مفيدا للمستثمرين أن يكون أعداد المعلومات الأساسية وفقاً للمعايير الدولية مما يمكنهم من تقييم المخاطر.
- نشاطات الاندماج والاستحواذ: تساعد المعايير الدولية كثيراً في عملية الاندماج والاستحواذ وعبر الحدود بحيث تجعل من الأسهل بالنسبة إلى الأطراف المعنية إعادة تشكيل القوائم المالية.

6. مفهوم جودة خدمات المراجعة فيما يتعلق بمفهوم جودة خدمات المراجعة فإنه لا يوجد اتفاق بين الباحثان ان ين على المفهوم، فمنهم من يرى أن جودة خدمات المراجعة تتمثل في ارتفاع مستوى التأكد بإحتمال عدم إحتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية،

والوفاء بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني بما يعني باحتياجات أصحاب المصالح بشأن التأكد من مصداقية القوائم المالية السيد شحاته ، 2014م، ص 75). وعرفت بأنها تحقيق الاحتياجات، والتوافق مع المتطلبات، والصلاحية في الاستخدام وتحقيق متطلبات العميل (طارق محمد حسين د. أحمد سباعي قطب ، 2003م ، ص 358). وعرفت أيضاً بأنها مجموعة الخصائص الفنية النوعية في الآليات المستخدمة والتي تشبع حاجات أصحاب المصلحة في المشروع، بشأن توفير آلية لمراقبة الأداء المالي والاقتصادي. (وليم توماس، وأمرسون هنكي ، 1989م ، ص 36)

7. أهمية جودة خدمات المراجعة : يرتبط بعملية المراجعة مجموعة من الأطراف كل منهم ينظر إلى جودة المراجعة بحيث تحقق له أهدافاً قد تختلف عما تحققه للأطراف الأخرى، ومع ذلك فإن جودة المراجعة تمثل مطلباً جوهرياً وهاماً لكافة أطرافها ويمكن توضيحها لأصحاب المصالح كالاتي :

- أ. بالنسبة للمنشأة محل المراجعة: تعد إدارة المنشأة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وبالتالي فهي حريصة على أن تكون هذه القوائم ذات ثقة ومصداقية وذلك لتمكين من معرفة وضعها المالي الحقيقي وزيادة التعويضات واستمراريتها في إدارة المنشأة
- ب. تعمل جودة المراجعة الخارجية على زيادة ثقة الجمهور وتحسين نظرة المجتمع لمهنة المراجعة مما تؤدي زيادة أتعاب المراجعة.
- ج. بالنسبة للمراجع: يعمل المراجع على الحفاظ على سمعته المهنية وخصوصاً، في ظل المنافسة المتزايدة، والتزام المراجع بتحقيق جودة المراجعة يؤدي زيادة كفاءته المهنية اللازمة لتحقيق تلك الجودة.
- د. بالنسبة لأصحاب المشروع والمستثمرين: فإنهم يهتمون بجودة عملية المراجعة لضمان حماية أموال المنشأة من الأخطار والغش والتزوير. (خالد أمين عبد الله ، 2000م ، ص 15)
- هـ. بالنسبة للمستثمرين (الحاليين والمستقبليين) : إن الأسواق المالية وخاصة الكفؤة منها تتطرق من فكرة أن الأسهم تستجيب بسرعة لكل معلومة جديدة تكون من شأنها تغيير نظرة المستثمرين ولعل مصدر المعلومات الأساسي لكل مستثمر هو القوائم المالية لكن المستثمر المادي غير قادر على إكتشاف التلاعب والأخطاء الموجودة في القوائم المالية. (جمدان، محمد، 2003م، ص 29)
- و. بالنسبة للمستخدمين: يعبر تقرير المراجع الخارجي عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير بوضوح عن المركز المالي للمنشأة ونتيجته أعمالها، أحد المدخلات الرئيسة لقرارات العديد من المستخدمين، لذلك يحتاجون إلى عملية مراجعة عالية الجودة للتأكد من دقة وعدالة المعلومات الواردة في القوائم المالية للمنشأة بما يساعدهم على ترشيد قراراتهم الاقتصادية. (علي شليبي، 2008م، ص ص 6-7)
- ز. الجهات الحكومية: لها تعتمد على القوائم المالية التي تمت مراجعتها في عدة مجالات مثل التخطيط والرقابة وفرض الضرائب، لذا تسعى هذه الجهات أن تتم عملية بمستوى عالي من الجودة.

ح. البنوك والدائنون والمقرضون والآخرين : يهتمون بشكل فيأنتتم عملية مراجعة القوائم المالية بجودة عالية حيث يقومون على أساسها ببناء قرارات إرتباطهم بالمنشأة وهل سيستمرون في منع المزيد من القروض أو إعادة جدولتها كما تفيد الجودة العالية في المراجعة في التنبؤ بعمليات الفشل المالي أو تعثرها في الشرار .

8. أهداف خدمات المراجعة: تطورت أهداف خدمات المراجعة لتطوير الأوضاع الإقتصادية والإجتماعية وبإختلاف الشكل القانوني للوحدات التي يتم مراجعة حساباتها وقد مدت مهنة المراجعة بأوضاع متعددة برزت فيها التعارض في المصالح بعض إدارة المنشأة وأصحاب الأموال فيها والأطراف المعنية الأخرى مما زاد من الطلب على خدمات المراجعة الخارجية وتمثل في ما يلي (جهان عبد المعز الجمال ، 2014م ، ص 68 – 70)

أ. ترسيخ مفاهيم الجودة الشاملة والقائمة على الفاعلية والفعالية تحت شعارها الدائم أن تعمل الأشياء بطريقة صحيحة من أول مرة وفي كل مرة .

ب. التأكيد على أن جودة وإتقان العمل وحسن إدارة مبدأ سلاسل دفع بنصوص الكتاب والسنة والأخذ به واجب ديني ووطني وأنه من سمات العصر الذي نعيشه وهو مطلوب وظيفي .

ج. تطوير أداء جميع العاملين عن طرق تنمية روح العمل التعاوني الجماعي وتنمية مهارات العمل الجماعي بهدف الإستفادة من كافة الطاقات للعاملين بالمكتب (أنس عثمان مالك، 2005م، ص 84 – 85)

9. خصائص جودة خدمات المراجعة الخارجية من خلال الاستعانة بإرشادات جودة المراجعة الصادر عن الاتحاد الأوروبي وإطار جودة المراجعة الصادر عن مجلس إعداد التقارير، وتتضمن هذه الخصائص:

أ. الكفاءة: ويقصد بهذا العنصر أن يتم تنفيذ عملية المراجعة الخارجية في إطار وجود مجموعة من المهارات الذاتية أو الشخصية.

ب. الفعالية: ويقصد بهذا العنصر أن يتم تحقيق أهداف المراجعة بنجاح وبكفاءة عالية، وذلك لتحقيق مستوى مرغوب فيه من التأكد أن أخطاء العميل قد تم إكتشافها.

ج. الموضوعية: بمعنى أن تتم عملية المراجعة الخارجية بطريقة عادلة ونزيهة بدون أي نوع من أنواع الضرر أو المحاباة وأن تتسم بالاستقلالية.

د. الموثوقية أو مدى الاعتماد: حيث يجب توثيق كافة قرارات ونتائج عملية المراجعة في تقارير المراجعة الخارجية بشكل ملائم تحتوى على جميع العناصر والأهداف المطلوبة (أحمد سامي فتحي إسماعيل، 2014م، ص 275)

هـ. الاقتصاد: بمعنى أن تكون تكلفة تنفيذ عملية المراجعة يجب أن تتيح عائداً مناسباً، في ظل الوقت والجهد المبذول لتحقيق الكفاءة والفعالية المطلوبتين.

و. الثبات: بمعنى أن يقوم المراجع بتنفيذ عملية المراجعة الخارجية بدقة عالية، بمعنى وجود تأكيد أن الرأي الذي توصل إليه

القائم لعملية المراجعة الخارجية قد تم بلورته في ضوء الإلتزام بالمعايير المهنية وآداب وسلوك وقواعد المهنة (أمال محمد محمد

عوض، 2008م، ص

ثالثاً : إجراءات الدراسة الميدانية :

1. إجراءات الدراسة الميدانية: هدف الباحثان أن من إجراء الدراسة الميدانية إلى اختبار فروض الدراسة بهدف تحقيق العلاقة بين معايير المراجعة الدولية وتلبية احتياجات أصحاب المصالح .

أ. مجتمع الدراسة : يتكون مجتمع الدراسة من مكاتب المراجعة بالسودان ، وعلى وجه الخصوص العاملين الذين تربطهم صلة بموضوع الدراسة من مراجع قانوني ومراجع معتمد ومراجع اول ومراجع بالمكتب ومساعد مراجع واخرى.

ب. عينة الدراسة وخصائصها : وتمَّ اختيار مفردات عينة البحث بطريقة العينة العشوائية، حيث تم توزيع عينة (160) استبانة على أن يشمل التوزيع جميع المستويات الموضحة في مجتمع البحث وتم استرجاع (160) استبانة سليمة تم استخدامها في التحليل بيانها.

2. تحليل البيانات الأساسية

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بالمعايير العامة للمراجعة وزيادة جودة خدمات المراجعة

جدول (1) التوزيع التكراري والنسبة المئوية لعبارات الفرضية الأولى

لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارات
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
0	0	0	0	3.8	6	50.6	81	45.6	73	الالتزام بالتطوير والحفاظ علي الكفاءة المهنية اللازمة يزيد من جودة خدمات المراجعة للعملاء
0	0	0.6	1	10.6	17	51.2	82	37.5	60	الالتزام بالمحافظة والتحسين الكفاءة المهنية تسهل الوصول للمعرفة الجديدة المنتجة للمراجعين
0	0	4.4	7	18.8	30	49.4	79	27.5	44	مساعدة المحاسبين المهنيين في معالجة المشاكل الحالية من انعدام الثقة في مهنة المحاسبة يقلل من فجوة توقعات العملاء
0	0	0.6	1	11.2	18	53.1	85	35	56	الحفاظ والتحسين المستمر للمعارف الفنية والمهارات المهنية لأعضاء المهنة وتطبيق تقنيات جديدة مع التطورات الاقتصادية يقلل من فجوة التوقعات
0	0	0.6	1	11.9	19	46.2	74	41.2	66	تطوير الصفات الشخصية الضرورية لتنفيذ الواجبات المهنية والفنية طوال الحياة العملية للمراجع تزيد من جودة خدمات المراجعة
0.6	1	1.2	2	10	16	48.1	77	40	64	توفير تأكيدات معقولة للمستثمرين بشكل عام بأن أعضاء المهنة لديهم المعرفة الفنية والمهارات المهنية والمعايير الأخلاقية المطلوبة لأداء الأنشطة بكفاءة وفعالية يعزز الثقة في المراجع والقبول بخدماته
0	0	1.2	2	6.9	11	54.4	87	37.5	60	تطوير المهارات والاستراتيجيات التعليمية التي تباعد الأفراد علي التعلم بشكل أكثر فعالية واستخدام هذه الاستراتيجيات تزيد من جودة الخدمات المقدمة
0	0	0.6	1	6.2	10	52.5	84	40.6	65	إعداد محاسبين مهنيين أكفاء قادرين علي تقديم مساهمة إيجابية للمهنة والمجتمع الذي يعملون فيه يزيد من جودة خدمات المراجعة المقدمة
0	0	0.6	1	4.4	7	53.8	86	41.2	66	مساعدة المحاسبين المهنيين علي الامام بالتغيرات التي طرأت علي المهنة من تحديث وتقديم علمي وتكنولوجي تزيد الثقة في المراجعين
0	0	0.6	1	8.1	13	40.6	65	50.6	81	رفع الكفاءة المهنية للمراجع عن طريق برامج التعليم المستمر يجود عملية الفحص المستندي للمراجع

من خلال بيانات الجدول (1) يتضح الآتي:

1. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الأوليحيث بلغت نسبتهم (50.6) %، أما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (45.6) %، بينما المحايدون بلغت نسبتهم (3.8) %.
2. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثانية حيث بلغت نسبتهم (51.2) % بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (37.5) %، أما المحايدون فبلغت نسبتهم (10.6) %، أما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (0.6) %.
3. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثالثة حيث بلغت نسبتهم (49.4) %، بينما أفراد العينة الموافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (27.5) %، بينما المحايدون فبلغت نسبتهم (18.8) %، أما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (4.4) %.
4. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الرابعة حيث بلغت نسبتهم (53.1) %، أما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (35) %، بينما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (11.2) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (0.6) %.
5. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الخامسة حيث بلغت نسبتهم (46.2) %، بينما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (41.2) %، إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (11.9) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (0.6) %.
6. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السادسة حيث بلغت نسبتهم (48.1) %، بينما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (40) %، إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (10) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (0) %، أما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (0.6) %.
7. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السابعة حيث بلغت نسبتهم (54.4) %، بينما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (37.5) %، إما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (6.9) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.2) %.
8. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثامنة حيث بلغت نسبتهم (52.5) %، بينما الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (40.6) %، إما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (6.2) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (0.6) %.
9. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة التاسعة حيث بلغت نسبتهم (53.8) %، إما أفراد العينة الموافقون بشدة فبلغت نسبتهم (41.2) %، بينما المحايدون فبلغت نسبتهم (4.4) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (0.6) %.
10. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة العاشرة حيث بلغت نسبتهم (50.6) %، إما أفراد العينة الموافقون فبلغت نسبتهم (40.6) %، بينما المحايدون فبلغت نسبتهم (8.1) %، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (0.6) %.

جدول رقم (2) الإحصاءات الوصفية لعبارات الفرضية الأولى

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
الالتزام بالتطوير والحفاظ علي الكفاءة المهنية اللازمة يزيد من جودة خدمات المراجعة للعملاء	4.4	.56	مرتفعة جدا
الالتزام بالمحافظة والتحسين الكفاءة المهنية تسهل الوصول للمعرفة الجديدة المنتجة للمراجعين	4.2	.66	مرتفعة جدا
مساعدة المحاسبين المهنيين في معالجة المشاكل الحالية من انعدام الثقة في مهنة المحاسبة يقلل من فجوة توقعات العملاء	4	.80	مرتفعة جدا
الحفاظ والتحسين المستمر للمعارف الفنية والمهارات المهنية لأعضاء المهنة وتطبيق تقنيات جديدة مع التطورات الاقتصادية يقلل من فجوة التوقعات	4.2	.66	مرتفعة جدا
تطوير الصفات الشخصية الضرورية لتنفيذ الواجبات المهنية والفنية طوال الحياة العملية للمراجع تزيد من جودة خدمات المراجعة	4.2	.69	مرتفعة جدا
توفير تأكيدات معقولة للمستثمرين بشكل عام بأن أعضاء المهنة لديهم المعرفة الفنية والمهارات المهنية والمعايير الأخلاقية المطلوبة لأداء الأنشطة بكفاءة وفعالية يعزز الثقة في المراجع والقبول بخدماته	4.2	.73	مرتفعة جدا
تطوير المهارات والاستراتيجيات التعليمية التي تباعد الأفراد علي التعلم بشكل أكثر فعالية واستخدام هذه الاستراتيجيات تزيد من جودة الخدمات المقدمة	4.2	.64	مرتفعة جدا
إعداد محاسبين مهنيين أكفاء قادرين علي تقديم مساهمة ايجابية للمهنة والمجتمع الذي يعملون فيه يزيد من جودة خدمات المراجعة المقدمة	4.3	.62	مرتفعة جدا
مساعدة المحاسبين المهنيين علي الالمام بالتغيرات التي طرأت علي المهنة من تحديث وتقديم علمي وتكنولوجي تزيد الثقة في المراجعين	4.3	.59	مرتفعة جدا
رفع الكفاءة المهنية للمراجع عن طريق برامج التعليم المستمر بجود عملية الفحص المستندي للمراجع	4.4	.66	مرتفعة جدا

المصدر : إعداد الباحثان، الدراسة الميدانية ، 2021م

يتضح من الجدول رقم (2) ما يلي:

1. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (4.4) بانحراف معياري(.56) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الأولى.
2. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (4.2) بانحراف معياري(.66) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثانية.
3. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4) بانحراف معياري(.80) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثالثة.
4. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (4.2) بانحراف معياري(.66) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الرابعة.
5. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (4.2) بانحراف معياري(.69) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الخامسة.
6. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (4.2) بانحراف معياري(.73) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السادسة.
7. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (4.2) بانحراف معياري(.64) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السابعة.

8. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة (4.3) بانحراف معياري(62.0) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثامنة.
9. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة (4.3) بانحراف معياري(59) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة التاسعة.
10. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة العاشرة (4.4) بانحراف معياري(66) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة العاشرة.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الإلتزام بمعايير العمل الميداني للمراجعة وزيادة جودة خدمات المراجعة

جدول (3) التوزيع التكراري والنسبة المئوية لعبارات الفرضية الثانية

لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارات
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
0	0	0	0	5	8	44.4	71	50.6	81	الإلتزام بوضع خطة سليمة للعمل المراجعي تزيد من جودة الخدمة المقدمة
0	0	2.5	4	8.1	13	51.9	83	37.5	60	الإلتزام بتخصيص المساعدين علي مهام الفحص يدق من عمل المراجع ويزيد من جودة خدمته
0	0	1.2	2	8.1	13	52.5	84	38.1	61	الإلتزام بالإشراف علي عمل المساعدين وتقييم آدائهم يضبط العمل المراجعي ومن ثم مخرجات العمل الحسابي
0	0	0.6	1	8.1	13	48.8	78	42.5	68	التزام حصول المراجع علي معلومات أولية حول المؤسسة يساهم في التخطيط لسير عملية المراجعة
0	0	0	0	5.6	9	51.9	83	42.5	68	الإلتزام بتخطيط مهمة المراجعة في الوقت المناسب تسهل مهمة المراجعة بتقديم معلومات ملائمة
0.6	1	5	8	14.4	23	46.2	74	33.8	54	التزام اشراك المراجع إدارة المؤسسة محل المراجعة في تخطيط مهمة المراجعة يزيد من جودة الخدمة المقدمة
0	0	1.2	2	11.2	18	55	88	32.5	52	الإلتزام باشتراك الأعوان والمساعدين في وضع خطة العمل المراجعي يساهم في زيادة جودة الخدمة المقدمة
0.6	1	4.4	7	12.5	20	48.8	78	33.8	54	التزام المراجع بوضع خطة وبرنامج لفحص نظام الرقابة الداخلية للشركة يقلل من تكلفة وصول المراجع لنتائج موضوعة
0	0	0	0	10	16	52.5	84	37.5	60	التزام فريق المراجعة ومساعديه بفحص نظام الرقابة الداخلية في حالة المؤسسات الكبيرة الحجم يزيد من سرعة انجاز المراجع لخدماته
0	0	1.2	2	6.2	10	54.4	87	38.1	61	الإلتزام بتبادل الآراء ما بين اعضاء فريق المراجعة يقارب ما بين احكامهم في وجهات النظر وذلك يساهم في زياده الخدمة المقدمة موضوعية

المصدر : إعداد الباحثان ، الدراسة الميدانية ، 2021م

من خلال بيانات الجدول (3) يتضح الآتي:

1. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الأولى حيث بلغت نسبتهم (50.6) %، أما الموافقون فبلغت نسبتهم (44.4) %، بينما المخايدون بلغت نسبتهم (5) %.
2. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثانية حيث بلغت نسبتهم (51.9) % بينما الموافقون بشدة بلغت نسبتهم (37.5) %، أما المخايدون فبلغت نسبتهم (8.1) %، أما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (2.5) %.

3. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثالثة حيث بلغت نسبتهم (52.5%)، بينما أفراد العينة الموافون بشدة فقد بلغت نسبتهم (38.1)%، بينما المحايدون فبلغت نسبتهم (8.1)%، أما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.2)%.
4. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الرابعة حيث بلغت نسبتهم (48.8)%، أما الموافون بشدة فبلغت نسبتهم (42.5)%، بينما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (8.1)%، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (0.6)%.
5. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الخامسة حيث بلغت نسبتهم (51.9)%، بينما الموافون بشدة فبلغت نسبتهم (42.5)%، إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (5.6)%.
6. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السادسة حيث بلغت نسبتهم (46.2)%، بينما الموافون بشدة فبلغت نسبتهم (33.8)%، إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (14.4)%، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (5)%، أما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (0.6)%.
7. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السابعة حيث بلغت نسبتهم (55)%، بينما الموافون بشدة فبلغت نسبتهم (32.5)%، إما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (11.2)%، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.2)%.
8. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الثامنة حيث بلغت نسبتهم (48.8)%، بينما الموافون بشدة فبلغت نسبتهم (33.8)%، إما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (12.5)%، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (4.4)%، بينما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (0.6)%.
9. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة التاسعة حيث بلغت نسبتهم (52.5)%، إما أفراد العينة الموافون بشدة فبلغت نسبتهم (37.5)%، بينما المحايدون فبلغت نسبتهم (10)%.
10. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة العاشرة حيث بلغت نسبتهم (54.4)%، إما أفراد العينة الموافون بشدة فبلغت نسبتهم (38.1)%، بينما المحايدون فبلغت نسبتهم (6.2)%، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.2)%.

جدول رقم (4) الإحصاءات الوصفية لعبارات الفرضية الثانية

العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
الالتزام بوضع خطة سليمة للعمل المراجعي تزيد من جودة الخدمة المقدمة	4.4	.59	مرتفعة جدا
الالتزام بتخصيص المساعدين علي مهام الفحص يدقق من عمل المراجع ويزيد من جودة خدمته	4.2	.70	مرتفعة جدا
الالتزام بالإشراف علي عمل المساعدين وتقييم آدائهم يضبط العمل المراجعي ومن ثم مخرجات العمل الحسابي	4.2	.66	مرتفعة جدا
التزام حصول المراجع علي معلومات أولية حول المؤسسة يساهم في التخطيط لسير عملية المراجعة	4.3	.65	مرتفعة جدا
الالتزام بتخطيط مهمة المراجعة في الوقت المناسب تسهل مهمة المراجعة بتقديم معلومات ملائمة	4.3	.58	مرتفعة جدا
التزام اشراك المراجع إدارة المؤسسة محل المراجعة في تخطيط مهمة المراجعة يزيد من جودة الخدمة المقدمة	4	.85	مرتفعة جدا
الالتزام باشتراك الأعوان والمساعدين في وضع خطة العمل المراجعي يساهم في زيادة جودة الخدمة المقدمة	4.1	.67	مرتفعة جدا
التزام المراجع بوضع خطة وبرنامج لفحص نظام الرقابة الداخلية للشركة يقلل من تكلفة وصول المراجع لنتائج موضوعه	4.1	.82	مرتفعة جدا
التزام فريق المراجعة ومساعديه بفحص نظام الرقابة الداخلية في حالة المؤسسات الكبيرة الحجم يزيد من سرعة إنجاز المراجع لخدماته	4.2	.63	مرتفعة جدا
الالتزام بتبادل الآراء ما بين اعضاء فريق المراجعة يقارب ما بين احكامهم في وجهات النظر وذلك يساهم في زياده الخدمة المقدمة موضوعية	4.2	.64	مرتفعة جدا

المصدر : إعداد الباحثان، الدراسة الميدانية ، 2021م يتضح من الجدول رقم (4) ما يلي:

1. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (4.4) بانحراف معياري (.59) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافون بشدة على العبارة الأولى.

2. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (4.2) بانحراف معياري(.70) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثانية.
3. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4.2) بانحراف معياري(.66) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثالثة.
4. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (4.3) بانحراف معياري(.65) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الرابعة.
5. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (4.3) بانحراف معياري(.58) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الخامسة.
6. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (4) بانحراف معياري(.85) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة السادسة.
7. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (4.1) بانحراف معياري(.67) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة السابعة.
8. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة (4.1) بانحراف معياري(.82) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الثامنة.
9. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة التاسعة (4.2) بانحراف معياري(.63) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة التاسعة.
10. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة العاشرة (4.2) بانحراف معياري(.64) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة العاشرة.

3. اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى:

جدول رقم (5) اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الأولى

العبارات	مربع كاي	درجة الحرية	مستوي الدلالة
الالتزام بالتطوير والحفاظ علي الكفاءة المهنية اللازمة يزيد من جودة خدمات المراجعة للعملاء	63.6	2	.000
الالتزام بالمحافظة والتحسين الكفاءة المهنية تسهل الوصول للمعرفة الجديدة المنتجة للمراجعين	105.3	3	.000
مساعدة المحاسبين المهنيين في معالجة المشاكل الحالية من انعدام الثقة في مهنة المحاسبة يقلل من فجوة توقعات العملاء	68.1	3	.000
الحفاظ والتحسين المستمر للمعارف الفنية والمهارات المهنية لأعضاء المهنة وتطبيق تقنيات جديدة مع التطورات الاقتصادية يقلل من فجوة التوقعات	107.1	3	.000
تطوير الصفات الشخصية الضرورية لتنفيذ الواجبات المهنية والفنية طوال الحياة العملية للمراجع تزيد من جودة خدمات المراجعة	94.8	3	.000
توفير تأكيدات معقولة للمستثمرين بشكل عام بأن أعضاء المهنة لديهم المعرفة الفنية والمهارات المهنية والمعايير الأخلاقية المطلوبة لأداء الأنشطة بكفاءة وفعالية يعزز الثقة في المراجع والقبول بخدماته	161.4	4	.000
تطوير المهارات والاستراتيجيات التعليمية التي تباعد الأفراد علي التعلم بشكل أكثر فعالية واستخدام هذه الاستراتيجيات تزيد من جودة الخدمات المقدم	122.3	3	.000
إعداد محاسبين مهنيين أكفاء قادرين علي تقديم مساهمة إيجابية للمهنة والمجتمع الذي يعملون فيه يزيد من جودة خدمات المراجعة المقدمة	124.5	3	.000
مساعدة المحاسبين المهنيين علي الامام بالتغيرات التي طرأت علي المهنة من تحديث وتقديم علمي وتكنولوجي تزيد الثقة في المراجعين	135	3	.000
رفع الكفاءة المهنية للمراجع عن طريق برامج التعليم المستمر بوجود عملية الفحص المستندي للمراجع	113.9	3	.000

المصدر : إعداد الباحثان، الدراسة الميدانية ، 2021م

ويمكن تفسير نتائج الجدول رقم (5) كالاتي: أن قيم مربع كاي المحسوبة (63.6 ، 105.3 ، 68.1 ، 107.1 ، 94.8 ، 161.4 ، 122.3 ، 124.5 ، 135 ، 113.9) وبدرجات حرية (4--23) وبمستوي معنوية (0.000) لجميع العبارات وعند مقارنة مستوي المعنوية بالمستوي المسموح به (0.05) نجد أن مستوي المعنوية في العبارات تقل عن المستوي المسموح به مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع عبارات الفرضية. مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الرابعة والتي نصت على " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بالمعايير العامة للمراجعة وزيادة جودة خدمات المراجعة " قد تحققت

جدول رقم (6) اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثانية

العبارات	مربع كاي	درجة الحرية	مستوي الدلالة
الالتزام بوضع خطة سليمة للعمل المراجعي تزيد من جودة الخدمة المقدمة	58.7	2	.000
الالتزام بتخصيص المساعدين علي مهام الفحص يدقق من عمل المراجع ويزيد من جودة خدمته	106.8	3	.000
الالتزام بالإشراف علي عمل المساعدين وتقييم آدائهم يضبط العمل المراجعي ومن ثم مخرجات العمل الحسابي	113.7	3	.000
التزام حصول المراجع علي معلومات أولية حول المؤسسة يساهم في التخطيط لسير عملية المراجعة	111.9	3	.000
الالتزام بتخطيط مهمة المراجعة في الوقت المناسب تسهل مهمة المراجعة بتقديم معلومات ملائمة	57.3	2	.000
التزام اشراك المراجع إدارة المؤسسة محل المراجعة في تخطيط مهمة المراجعة يزيد من جودة الخدمة المقدمة	120.8	4	.000
الالتزام باشتراك الأعوان والمساعدين في وضع خطة العمل المراجعي يساهم في زيادة جودة الخدمة المقدمة	109.4	3	.000
التزام المراجع بوضع خطة وبرنامج لفحص نظام الرقابة الداخلية للشركة يقلل من تكلفة وصول المراجع لنتائج موضوعة	135.3	4	.000
التزام فريق المراجعة ومساعديه بفحص نظام الرقابة الداخلية في حالة المؤسسات الكبيرة الحجم يزيد من سرعة إنجاز المراجع لخدماته	44.6	2	.000
الالتزام بتبادل الآراء ما بين اعضاء فريق المراجعة يقارب ما بين احكامهم في وجهات النظر وذلك يساهم في زياده الخدمة المقدمة موضوعية	124.8	3	.000

المصدر : إعداد الباحثان، الدراسة الميدانية ، 2021م

ويمكن تفسير نتائج الجدول رقم (6) كالاتي: أن قيم مربع كاي المحسوبة (58.7 ، 106.8 ، 113.7 ، 111.9 ، 57.3 ، 120.8 ، 109.4 ، 135.3 ، 44.6 ، 124.8) وبدرجات حرية (4--23) وبمستوي معنوية (0.000) لجميع العبارات وعند مقارنة مستوي المعنوية بالمستوي المسموح به (0.05) نجد أن مستوي المعنوية في العبارات تقل عن المستوي المسموح به مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية لجميع عبارات الفرضية. مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الخامسة والتي نصت على " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعايير العمل الميداني للمراجعة وزيادة جودة خدمات المراجعة " قد تحققت

رابعا: ملخص نتائج اختبار الفرضيات:

جدول رقم (7) اختبار مربع كاي لفرضيات الدراسة

الفرضيات	مربع كاي	درجة الحرية	مستوي الدلالة
الفرضية الأولى	130.2	19	.000
الفرضية الثانية	69.1	18	.000

المصدر : إعداد الباحثان، الدراسة الميدانية ، 2021م

ويمكن تفسير نتائج الجدول رقم (7) كالآتي: أن قيم مربع كاي المحسوبة (145.1، 94.3، 80.7، 130.2، 69.1، 87) وبدرجات حرية (17-19) وبمستوي معنوية (0.000) وعند مقارنة مستوي المعنوية بالمستوي المسموح به (0.05) نجد أن مستوي المعنوية للفرضيات تقل عن المستوي المسموح به مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية. مما تقدم نستنتج أن جميع فرضيات الدراسة قد تحققت رابعاً : الخاتمة

النتائج: بعد عرض الإطار النظري وإجراء الدراسة الميدانية توصل الباحثان إلى النتائج الآتية:

1. تطوير الصفات الشخصية الضرورية لتنفيذ الواجبات المهنية والفنية طوال الحياة العملية للمراجع زادت من جودة خدمات المراجعة
 2. الحفاظ والتحسين المستمر للمعارف الفنية والمهارات المهنية لأعضاء المهنة وتطبيق تقنيات جديدة مع التطورات الاقتصادية قلل من فجوة التوقعات
 3. تطوير المهارات والاستراتيجيات التعليمية التي تساعد الأفراد علي التعلم بشكل أكثر فعالية واستخدام هذه الاستراتيجيات زادت من جودة الخدمات المقدمة
 4. التزام اشراك المراجع إدارة المؤسسة محل المراجعة في تخطيط مهمة المراجعة زادت من جودة الخدمة المقدمة
 5. الالتزام باشتراك الأعوان والمساعدين في وضع خطة العمل المراجعي ساهم في زيادة جودة الخدمة المقدمة
 6. الالتزام بالشفافية والاستقلال زاد الثقة لدي المستثمرين ورفع مستوي الخدمة المقدمة للعميل
- التوصيات: من خلال ما تم التوصل اليه من نتائج يوصى الباحثان ان بما يلي:
1. الحفاظ والتحسين المستمر للمعارف الفنية والمهارات المهنية لأعضاء المهنة .
 2. تطوير الصفات الشخصية الضرورية لتنفيذ الواجبات المهنية والفنية طوال الحياة العملية للمراجع.
 3. تطوير المهارات والاستراتيجيات التعليمية التي تساعد الأفراد علي التعلم بشكل أكثر فعالية واستخدام هذه الاستراتيجيات
 4. التزام المراجع بالشفافية والاستقلال المهنيين عند إبداء رأيه في تقرير المراجعة.
 5. اهمية حصول المراجع علي أدلة الإثبات المدعمة برأيه الفني المخايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية

المصادر والمراجع

الكتب :

1. جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، (القاهرة: جامعة بني سويف، كلية التجارة، دار الكتاب الجامعي، 2014م)
 2. خالد أمين عبد الله، علم المراجعة الحسابات الناحية النظرية والعملية (القاهرة: دار وائل للنشر، 2000م)
 3. شحاته السيد شحاته، المراجعة المتكاملة مدخل المراجع العربي للقرن الحادي والعشرين(الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2014م)
 4. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر، المراجعة الخارجية- مفاهيم أساسية وآليات تطبيق، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2002)
 5. وليام توماس ، امرسون هنكي - نظم المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات، دن، 1991
- المجلات العلمية :

1. أحمد سامي فتحي إسماعيل، قياس أثر جودة المراجعة الخارجية على تحسين سمعة المراجع الخارجي، (بورسعيد: جامعة بورسعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 15، العدد 3، 2014م).
2. أمال محمد محمد عوض، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات ، (القاهرة: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة البحوث العلمية، المجلد 45، 2008م).
3. بن حركو غنية، زواش زهير ، دور معايير المراجعة الدولية في تقليص فجوة التوقعات ، (الجزائر: مجلة العلوم الإنسانية ، المجلد ، العدد 49 ، 2018م)

4. حمد المعتز المجتبي ابراهيم، دور معايير المراجعة الدولية للوحدات الحكومية في جودة التقارير المالية (الخرطوم: جامعة النيلين، مجلة كلية الدراسات العليا، المجلد (6)، العدد (23)، ص 2016م)
5. رندة عثمان محمد خليل، دور قواعد سلوك وآداب المهنة الخاصة بالمحاسبين المهنيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين(دليل أخلاقيات) في جودة المراجعة، (السويس: جامعة قناة السويس، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 10، العدد 1، 2019م)، ص 447__462
6. رياض عبده سيف محمد البريهي،، اثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على قياس جودة عملية المراجعة، دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، (السويس: جامعة قناة السويس، مجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 10، العدد 1، 2019م) ص 398-421
7. سندس ماجد رضا الجعفري، العولمة وأدلة المراجعة العراقية والتحديات، (الكوفة: جامعة الكوفة، مجلة الفري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 12، العدد 35، 2015م)
8. طارق محمد حسين د. أحمد سباعي قطب، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، المجلد 42، العدد 6، 2003م)
9. علاء عبد السلام يحيى وآخرون، إسهام أصحاب المصالح في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمنظمات، (بغداد: كلية العلوم والإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 35، العدد 93، 2012م)
10. لبنى زيدان إبراهيم ودعاء محمد عبد الرحمن، معايير المراجعة الدولية ودورها في ترشيد الأحكام الشخصية للمدقق في العراق، (بغداد: مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 159، 2018م)، ص 630-644

الرسائل الجامعية :

1. أنس عثمان مالك، خصائص جودة المراجع، دراسة تحليلية في المحيط المهني في السودان، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة أمدرمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2005م .
2. حمد، زياد جمال ابراهيم، العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بيئة المراجعة دراسة تحليلية، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، كلية إدارة المال والأعمال، 2003م
3. حمدان، محمد، مدى تطبيق المراجع القانوني للإجراءات اللازمة للتوقع بالفشل والصعوبات المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، 1993م،
4. سيف الدين الزين محمد، التخصص الصناعي وأثره في جودة المراجعة الخارجية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة، 2020م)
5. عبده علي شلبي، أثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجي على جودة المراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، 2008م
6. عيبر رحمة محمود سيموي، المسؤولية المهنية للمراجع الخارجي ودورها في تحقيق جودة المراجعة،(الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة، 2021م)

المؤتمرات العملية :

1. بن قارة إيمان، مدي ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر مع المعايير الدولية للمراجعة (الجزائر: جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المؤتمر الدولي الأول، المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية يومي 4 و 5 ديسمبر 2012م)
2. الإتحاد الدولي للمحاسبين. 1998

3. الإتحاد الدولي للمحاسبين، الأدلة الدولية لمراجعة الحسابات (عمان: الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1989 م).
المراجع باللغة الإنجليزية :

1. Coskun Arslan & Denirkan Serkan (Auditing Assurnace services Journal of Accounting finance). 2017, special No Number, PP 1-121-141.
2. International Accounting Education Standards Board (IAESB), " A framework of Best practice of Continuing Professional Development for The Accounting Profession Newyork, 2012)
3. Mf Saltaji, Issam , " **corporate governance and external auditors: high Athenaeum University of Bucharest**, Internal Auditing & Risk auditing quality" Management. June, Vol 11, No 2 2016, P P179-186.