



منشورات جامعة وادي النيل
مجلة النيل للآداب والعلوم الانسانية
(ISSN: 1858 – 7054)
المجلد الرابع، العدد الثاني، 2023م
<http://www.nilevalley.edu.sd>



مراجعة النظر ودورها في جودة عملية المراجعة

(حالة ديوان المراجع القومي وعينة من مكاتب المراجعة والمحاسبة في السودان)

أبوبكر عثمان محمد عثمان¹ ومشرّف الصديق البدري عبد الله²

1كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية- جامعة شندي

2كلية العلوم الإدارية والاقتصادية - جامعة الشيخ عبد الله البدري

ين ممثل المؤلف: abubakerosman4458@gmail.com

مستخلص

تناول البحث مراجعة النظر وأثرها على جودة عملية المراجعة، حيث تمثلت مشكلة البحث في الضغوط المتزايدة والمستمرة التي واجهت مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية بالرغم من خضوع قوائمها المالية للمراجعة من أكبر مكاتب المراجعة. هدف البحث إلى التعرف على مفهوم مراجعة النظر والتحقق من مدى تطبيق مكاتب المحاسبة والمراجعة لمراجعة النظر. توصل البحث إلى مجموعة من النتائج منها: أن مراجعة النظر ساعدت في التزام مكاتب المراجعة ببذل العناية المهنية الكافية في عملية المراجعة، ومراجعة النظر توفر قدراً كافياً من الطمأنينة للمهتمين بالقوائم المالية. خرج البحث بعدد من التوصيات منها: زيادة الاهتمام بالدورات التدريبية في مجال مراجعة النظر ووضع معايير معتمدة لمراجعة النظر من قبل مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة السوداني.

كلمات مفتاحية: مراجعة النظر، جودة المراجعة، المحاسبة.

The Role of Peer Auditing in the Quality of Auditing Process

Abobakr Osman M. Osman¹ and Musharaf Elsidige A. Elbadri²

1Faculty of Economics and Administration Sciences, Shendi University.

2Faculty of Administrative and Economical Sciences, Elsheikh Elbadri University.

Corresponding Author: abubakerosman4458@gmail.com

Abstract

The study treated the peer auditing and its affect on the quality of the auditing process. The problem of the study is represented in the continuing and rising pressures that face the auditing profession in the recent years, due to intrinsic cheating and forgery in the financial statements despite to the thorough auditing run by highly reputed auditing institutions. The study aimed at identifying the peer auditing and insuring its application by the auditing institution to audit the peer. The study found that: peer auditing makes auditing firms more concerned and more perfect in auditing process. Peer auditing gives more reassurance to those interested in the financial statements. The study recommended the following: there should be more training tournaments in the field of peer auditing. The Sudanese accounting and auditing chamber should set accredited standards for peer auditing.

Keywords: peer review, audit quality, accounting

مقدمة

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد

معرفة الأخطاء والتجاوزات وتحديدتها في القوائم المالية تظهر في خطوات عملية المراجعة، والقصور في تحديد هذه الأخطاء والتجاوزات يؤدي إلى ضعف عملية المراجعة وتنتج عندما يقلل المراجع في بذل العناية المهنية الكافية مما يجعله غير قادر على اكتشاف الأخطاء الجوهرية، ويقر بعدالة المركز المالي للمنشأة بالرغم من وجود القصور في هذه القوائم مما يعرضه للمسؤولية القانونية، مما يؤدي إلى فقدان الثقة في مكاتب المراجعة. ولذلك ظهرت الحاجة لمراجعة النظر وهي فحص أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية بواسطة لجان تتكون من مكاتب المحاسبة والمراجعة مع وضع معايير أداء محددة لضمان جودة عملية المراجعة.

يقصد بجودة المراجعة أداء تلك العمليات بكفاءة وفعالية وفقاً للمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني وأدابه الصادرة عن المنظمات المهنية وضوابط رقابة الجودة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة بما يحقق للإطراف ذات الصلة الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق.

ولكي تحقق عملية المراجعة الفائدة المنتظرة منها، التي يحتاج إليها مستخدمو القوائم المالية التي تمت مراجعتها من مراجع خارجي وللتأكد بأن عملية المراجعة تمت وفقاً للمعايير المهنية وأخلاق المهنة وأن جودة عملية المراجعة قد تم تحقيقها كان لا بد من كتابة تقرير عن مكاتب المراجعة الخارجية لتأكد ذلك والذي يتم عبر مراجعة النظر.

مشكلة البحث

واجهت مهنة المراجعة ضغوطاً متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين، وخصوصاً بعد تعرض العديد من الشركات الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للمراجعة من أكبر مكاتب المراجعة. ويمكن صياغتها في الأسئلة التالية:

1. هل هنالك علاقة بين مراجعة النظر وزيادة الثقة في تقارير المراجعة؟
2. ما العلاقة بين مراجعة النظر والالتزام بمعايير المراجعة؟

أهداف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. التعرف على مفهوم مراجعة النظر.
2. التعرف على جودة عملية المراجعة.
3. توضيح العلاقة بين مراجعة النظر وزيادة الثقة في تقارير المراجعة.
4. إبراز العلاقة بين مراجعة النظر والالتزام بمعايير المراجعة.

أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في الآتي:

1. الأهمية العلمية: تنبع أهمية البحث من أهمية مراجعة النظر للدور الذي تقوم به في كسب ثقة المستفيدين من القوائم المالية للمنشآت، وأن البحث يمثل امتداداً للدراسات والبحوث التي دارت حول دور مراجعة النظر في بيئة المراجعة السودانية وبما يساعد في جودة عملية المراجعة.
2. الأهمية العملية: إن فهم مستخدمي مكاتب المحاسبة والمراجعة للدور الذي تلعبه مراجعة النظر سوف يؤدي إلى المحافظة على ممتلكات المساهمين من خلال جانب التفيتش والرقابة على مكاتب المراجعة للقيام بالدور المتوقع منها.

فرضيات البحث

يسعى البحث للتحقق من الفرضيات التالية:

1. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر وزيادة الثقة في تقارير المراجعة.
2. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر والالتزام بمعايير المراجعة.

حدود الدراسة

الحدود المكانية: ديوان المراجع القومي ومكاتب المراجعة القانونية

الحدود الموضوعية: مراجعة النظر وجودة المراجعة.

الحدود الزمانية: عام 2022م

مصادر جمع البيانات

اعتمد الباحثان على جمع البيانات من المصادر التالية:

مصادر أولية: الاستبانة

مصادر ثانوية: تتمثل في الكتب، المراجع، الدوريات، المجلات العلمية والرسائل العلمية.

منهجية البحث

اعتمد البحث على المناهج التالية: المنهج التاريخي لاستعراض الدراسات السابقة والكتب والمراجع، والمنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة، والمنهج الاستقرائي لاختبار الفرضية، والمنهج الوصفي التحليلي لاستخدام الطرق الإحصائية مثل الجداول والتكرارات والنسب المئوية، واختبار مربع كأي لتحديد أثر المتغير المستقل على المتغير التابع، وكذلك استخدام برنامج SPSS لتحليل البيانات.

ثانياً: الدراسات السابقة

تناول الباحثان الدراسات السابقة التي ناقشت موضوع البحث في متغيراته المستقلة والتابعة والتي تمكن الباحثان من الحصول عليها وهي:

يعقوب وآخرون (2021): تناولت الدراسة أثر مراجعة النظر في تقليل مخاطر المراجعة، تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس التالي: هل لتطبيق مراجعة النظر في مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم أثر على تقليل مخاطر المراجعة؟ هدفت الدراسة إلى التعرف على مراجعة النظر ومدى استخدامها بمكاتب المراجعة، ومن ثم معرفة أثرها على تقليل المخاطر في المراجعة. توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن معظم مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم تهتم بتطبيق مراجعة النظر، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من مراجعة النظر والمخاطر الكامنة.

ميرغني والفاضل (2022): تناولت الدراسة مدى تطبيق مراجعة النظرير في مكاتب المراجعة السودانية، وتمثلت مشكلة الدراسة في الأسئلة التالية: هل يتم استخدام مراجعة النظرير في مكاتب المراجعة السودانية؟، وهل يدرك المراجعون السودانيون أهمية مراجعة النظرير؟ هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك المراجعين السودانيين لمراجعة النظرير، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: لا يستخدم المراجعون السودانيون مدخل مراجعة النظرير بصورة كبيرة وأن هنالك تفاوتاً في استخدامها، لم يتلقَ المراجعون السودانيون التدريب الكافي لإجراء مراجعة النظرير.

عبيد (2022): تناولت الدراسة دور تكنولوجيا المعلومات المحاسبية في زيادة جودة المراجعة، وتمثلت مشكلة الدراسة في عدم قدرة المراجع على الاستفادة الكافية من تكنولوجيا المعلومات المحاسبية المتطورة واستخدامها في تطوير نظم المعلومات المحاسبية وتنفيذ عملية المراجعة. وهدفت إلى التعرف على أهم المفاهيم المرتبطة بجودة المراجعة وتكنولوجيا المعلومات، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: إن استخدام نظام المراجعة الإلكتروني يؤدي إلى فاعلية عملية المراجعة.

المحور الأول: الإطار النظري لمراجعة النظرير

أولاً: مفهوم مراجعة النظرير

عرفت مراجعة النظرير بأنها "نظام بمقتضاه يتم استخدام خبرات المستهدفين لمهنة المراجعة في تقييم جودة عمل مهنيين آخرين في ضوء مجموعة من المعايير العامة للأداء، ويكون المراجع القائم بالتقييم لديه خبرة تمكنه من تقييم أداء مكتب مراجعة آخر" (هاشم، 2011).

وكذلك عرفت بأنها "قيام مكتب مراجعة بفحص سياسات وإجراءات رقابة الجودة لمكتب مراجعة آخر، وكذلك فحص عينة من مهام المراجعة التي قام بها مكتب المراجعة تحت الفحص، بحيث يتم تقديم أوراق العمل والوثائق الأخرى المرتبطة بهذه العين من قوائم مالية أو تقارير قام المكتب بإصدارها (علي، 2012م).

وأيضاً تم تعريفها بأنها "أداة لتأكيد جودة عملية المراجعة، وجودة المراحل التي تمر بها العملية ابتداءً من مرحلة تخطيط المراجعة، ومرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة، وأخيراً مرحلة إعداد تقرير المراجعة وذلك من خلال التحقق من أداء أعمال المراجعة خلال المراحل المختلفة وفقاً لمعيار الأداء المهني" (Engles, 2011)

ثانياً: أهمية مراجعة النظرير

يمكن توضيح أهمية مراجعة النظرير في التالي: (محمود، 2017)

1. تعتبر أداة لتأكيد جودة عملية المراجعة وجودة المراحل التي تمر بها ابتداءً من مرحلة التخطيط للمراجعة ومرحلة تنفيذ الإجراءات وتجميع أدلة الإثبات وأخيراً مرحلة إعداد التقرير.
2. تساعد المهتمين للمراجعة على زيادة فعالية الإجراءات التي تتعلق بالتنفيذ العملي لعملية المراجعة.
3. تقدم أساساً لوضع وتنفيذ الخطة الاستراتيجية لتحسين جودتها.
5. تفيد في إخضاع إجراءات وآليات كل مكتب من مكاتب المراجعة المشاركة في برنامج مراجعة النظرير لقواعد وآليات معيارية محددة للبرنامج.
6. تفيد في تحديد نقاط الضعف الأساسية في أداء مكتب المراجعة الذي خضع للتقييم وتوصيل تلك النقاط لذلك المكتب لاتخاذ الإجراءات التصحيحية، كما يقوم فريق العمل القائم بمراجعة النظرير بالاطلاع على تقرير مراجعة النظرير السابق وذلك للوقوف على التوصيات التي قام مكتب المراجعة بتنفيذها.

ثالثاً: أهداف مراجعة النظر

تتمثل أهداف مراجعة النظر في التالي: (إسماعيل وآخرون، 2021)

1. إبداء رأي فني مستقل عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب المحاسبة والمراجعة يوفر له ضماناً معقولاً عن مدى اتساقه مع المعايير المهنية.
2. تقييم مدى ملائمة سياسية مكتب المحاسبة والمراجعة والإجراءات المتعلقة بكل عنصر من عناصر رقابة الجودة.
3. تحديد ما إذا كان نظام رقابة الجودة للمكتب محل الفحص مناسب وشامل وملائم في تصميمه للمكتب.
4. تقييم مدى كفاية التوثيق لسياسات رقابة الجودة وإجراءاتها ومدى التزام الأفراد العاملين بالمكتب بهذه السياسات والإجراءات بغرض التأكد من الالتزام بالمعايير المهنية.
5. تحسين جودة الممارسة من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة توافقا مع معايير الرقابة على جودة أداء عمليات المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.
6. التأكد من اعتماد تقرير المراجعة من شريك ثان بخلاف الشريك المشرف على عملية المراجعة.
7. التأكد من قيام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية لكل شركة مساهمة يتم مراجعتها وتقديم وصف دقيق لأي مهمة في النظام.
8. التأكد من تبنى مكاتب المحاسبة والمراجعة المسجلة لدى الهيئة لمعايير رقابة الجودة.
9. إبداء الرأي حول ما إذا كان نظام الرقابة على الجودة يؤكد لمنشأة المراجعة بصورة معقولة الالتزام بالمعايير المهنية.
10. التحقق من مدى ملائمة سياسات وإجراءات المنشأة بالنسبة لكل عنصر من عناصر الرقابة على الجودة.
11. تحسين أدوات الرقابة على الجودة وتدعيم الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.
12. المحافظة على مركز المهنة فيما يتعلق بجودة الأداء وفعالية عملية المراجعة.
13. تقييم مدى التزام مكاتب المراجعة بالمعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا.
14. الحكم على مدى التزام مكتب المراجعة وجودة أدائه وذلك في إطار التنظيم الذاتي.
15. تقييم مدى كفاية التوثيق لسياسات رقابة الجودة وإجراءاتها ومدى التزام الأفراد العاملين بالمكتب بهذه الإجراءات والتأكد من الالتزام بالمعايير المهنية.

رابعاً: برنامج مراجعة النظر

يقوم بتنفيذ برنامج مراجعة النظر فريق من المراجعين المحترفين من أجل تقييم كفاءة نظام مراقبة الجودة الداخلية لمكاتب المراجعة الأخرى، وموافقها مع معايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها في المهنة ويعرف برنامج مراجعة النظر بأنه مجموعة من المعايير الخاصة صممت لقيادة عملية المراجعة وإدارتها والمحاسبة في الشركات والدوائر الحكومية، وقد تم إصدارها من قبل المراقب العام للولايات المتحدة الأمريكية، وتم نشرها ضمن معايير المحاسبة الحكومية، واحدي متطلبات هذه المعايير هو خضوع المنظمات المالية لبرنامج المراقبة ومراجعة النظر على الأقل مرة كل ثلاث سنوات، ولتلبية متطلبات برنامج مراجعة النظر، قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتطوير برنامج يهدف إلى تقييم مراجعي الحسابات المحليين، وقد حظي برنامج مراجعة النظر بنجاح ملحوظ منذ تأسيسه عام 1991م، وتشمل عملية مراجعة النظر ثلاث مراحل رئيسة تتمثل في الآتي (أبوذر وطه، 2012):

المرحلة الأولى الإعداد: تتضمن عملية الإعداد تزويد المراجعين المسئولين عن عملية المراجعة بكافة المعلومات والبيانات التي يحتاجون إليها في تنفيذ عملية المراجعة، والتي تساعدهم في تحقيق الأهداف المرجوة، بالإضافة إلى مساعدتهم في

انجاز العمل بإتقان وكفاءة أكبر، وتزويدهم بالمعايير التي ينبغي عليهم مراعاتها عند التقييم، ومدى إتباع الشركات والمنظمات لهذه المعايير، كما يتم تزويدهم بوصف لنظام مراقبة الجودة والكيفية التي يجب أن يكون عليها، وتحتاج عملية الإعداد في الغالب إلى فترة شهرين.

المرحلة الثانية زيارة الموقع: يقوم فريق مراجعة النظر بزيارة مكاتب المراجعة ويمكن الفريق مدة أسبوع، يقومون خلالها بمراجعة أوراق عمليات المراجعة، والملفات الإدارية، بالإضافة إلى إجراء مقابلات واجتماعات مع الإدارة والموظفين في مكاتب المراجعة.

المرحلة الثالثة التقرير: يقوم فريق مراجعة النظر في نهاية الزيارة بإعداد تقرير يتضمن رأيهم بمدى موافقة إتباع مكاتب المراجعة لمعايير المراجعة المطبقة، كما يقدم الفريق لإدارة المكتب أو المنظمة توصيات يمكنهم إتباعها من أجل تطوير العمل، وتقديم شرح للإدارة حول عملية المراجعة والملاحظات التي عليها والجوانب التي ينبغي الانتباه والمحافظة عليها، ويتم إصدار هذا التقرير في مدة تتراوح بين أسبوع وأربعة أسابيع بعد الانتهاء من زيارة الموقع.

خامساً: معايير أداء مراجعة النظر

تتمثل معايير مراجعة النظر في الآتي: (يعقوب وآخرون، 2022)

1. فحص نظام رقابة الجودة وتقييمها المصمم والمطبق داخل مكتب المراجعة.
2. إجراء اختبارات للتحقق من مدى شمول سياسات وإجراءات رقابة الجودة وملائمتها المرتبطة بكل عنصر من عناصر رقابة الجودة وموافقتها للمعايير المهنية.
3. التحقق من مدى التزام مكتب المراجعة بسياسات رقابة الجودة الموضوعية وإجراءاتها.
4. التحقق من مدى كفاية توثيق تلك السياسات والإجراءات وتوصيلها للأفراد.
5. فحص ملفات التقارير وأوراق العمل لعينة من عمليات المراجعة لتحديد مدى الالتزام بمعايير المراجعة وعناصر الرقابة.

6. فحص السجلات الداخلية لمكتب المراجعة الخاصة بالآتي:

أ. تعيين الأفراد بالمكتب.

ب. تطوير أداء الأفراد وترقيتهم.

ج. تطبيق برامج التعليم المهني المستمر.

د. تخصص الأفراد على العمليات والمهام.

هـ. اختبارات تقييم وقبول العملاء الخاصة بالمكتب.

يري الباحثان بأن فريق عمل مراجعة النظر لا بد أن يكون متفرغاً لهذا العمل، وأن يكون تابعاً لمجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لضمان استقلاليته ونزاهته، ووضع معايير متفق عليها لتطبيق مراجعة النظر. ويتم إجراء مراجعة النظر بصورة دورية مع اختلاف المدة المطلوبة لإجرائها، ففي الولايات المتحدة الأمريكية يتم إجراء مراجعة النظر مرة على الأقل كل ثلاثة سنوات، أما في بريطانيا فيتم خضوع مكاتب المراجعة الخاصة بالشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية لمراجعة النظراء مرة كل خمس سنوات.

المحور الثاني: الإطار النظري لجودة المراجعة

أولاً: مفهوم جودة المراجعة

عرفت جودة المراجعة بأنها "ضمان قيام المراجع بعمله بما يحقق للأطراف ذات الصلة (مستخدمي القوائم المالية، ومكاتب المراجعة، والمنظمات المهنية، والأجهزة الحكومية، والمنشأة محل المراجعة) الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة" (حسنين وقطب، 2003)

وكذلك تم تعريفها بأنه "مدي قدرة المراجع على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية المراجعة" (Knapp,1991)

وعرفت بأنها "الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة، وقواعد السلوك المهني وأدابه، وإرشادات المراجعة، وكذلك القواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهنة المراجعة، والمحافظة على حياد ونزاهة المراجع" (الصباغ، 1993).

ثانياً: أهمية جودة المراجعة

تتمثل أهمية جودة المراجعة في الآتي: (طلبة، 1997)

1. تحفز المراجعين على الالتزام بمتطلبات تنظيم المهنة.
2. تضيق فجوة التوقعات في المهنة.
3. تخفيض مخاطر أعمال المنشأة محل المراجعة.

ثالثاً: العوامل التي تؤدي إلى تحسين جودة المراجعة

هنالك مجموعة من العوامل تلعب دوراً كبيراً في تحسين جودة المراجعة يمكنه إيجازها بما يلي: (المبروك، 2010)

1. تنظيم مهنة المراجعة وتحديد مسؤوليات المراجعين.
2. التأهيل العلمي والعملية للمراجع والبرامج التدريبية تؤدي إلى زيادة مهارات الاتصال وتبادل المعلومات مما يولد المقدر لدى المراجع في إبداء رأي فتي محايد.
3. توفر الخبرة والمعرفة لدى مكاتب المراجعة في التشغيل الإلكتروني للبيانات، واستخدام المراجعة بالعينات الإحصائية.
4. الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في الشركات محل المراجعة.
5. تحديد دقيق وموثوق للأهداف العامة والمرحلية للارتقاء بالجودة.
6. تشكيل لجان المراجعة للرقابة ومتابعة أعمال المراجعين.
7. التقييم الدوري والإشراف والمتابعة المستمرة للأعمال التي يقوم بها مكتب المراجعة بالاعتماد على مراجعة الخبرة.
8. توفر الضمانات التي تكفل حياد المراجع وموضوعيته واستقلاله المادي والتنظيمي والفكري.
9. الالتزام القانوني بتنفيذ قواعد السلوك المهني وأدابه ومعايير رقابة الجودة وذلك عن طريق المنظمات المهنية والعقوبات والقضايا والتشريع.
10. التخطيط لعمليات التطوير والتحسين في المراجعة وتصميم برامجها.
11. اهتمام كافة المستويات الإشرافية بعملية المراجعة بحيث تكون مرجعاً فنياً لفريق المراجعة.
12. المعرفة العميقة بنشاط العميل من قبل فريق العمل وكافة المستويات الإشرافية من التركيز على جودة تقارير المراجعة.
13. الاهتمام برد فعل مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم وتوقعاتهم.

رابعاً: مكونات لإطار جودة المراجعة الصادر من مجلس معايير التأكيد والمراجعة الدولية (IAASB)

يهدف هذا الإطار إلى رفع الوعي بالعناصر الرئيسية لجودة المراجعة، لدعم وتشجيع كل من المراجعين وشركات المراجعة والمساهمين لرفع جودة المراجعة، ويتألف الإطار من العناصر التالية: (أشرم، 2016: ص 43-45)

1. المدخلات: وتشمل:

أ. عوامل القيم والأخلاق وصفات المراجعين التي تتأثر بالثقافة المنتشرة داخل شركة المراجعة والمعرفة والمهارات وخبرات المراجعين والوقت المخصص لهم لأداء المراجعة.

ب. صفات الجودة التي تطبق بشكل مباشر:

- على مستوى كل عملية ارتباط.

- على مستوى كل شركة مراجعة وبشكل غير مباشر على كل المراجعين.

- على المستوى الوطني وبالتالي بشكل غير مباشر على كل شركات المراجعة العاملة في البلد.

2. العمليات: تتضمن دقة عملية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة التي تؤثر على جودة المراجعة على مستوى كل عملية ارتباط وعلى مستوى كل شركة مراجعة وعلى المستوى الوطني.

3. المخرجات: وتتضمن التقارير والمعلومات التي تأخذ شكلاً رسمياً وترفع من سير عملية المراجعة وتتضمن على سبيل المثال التحسينات بممارسات التقارير المالية للشركة المدققة والرقابة الداخلية على التقارير المالية، وكذلك أمر المخرجات من عملية المراجعة والتي غالباً تتأثر بالمحيط العام للمهنة متضمنة المتطلبات القانونية.

4. التداخلات الرئيسية بمراحل إيصال التقارير المالية: في ظل انفصال المساهمين عن مراحل إيصال التقارير المالية يلعب المساهمون دوراً مهماً في دعم جودة التقارير المالية، فطريقة تدخل المساهمين تؤثر على جودة المراجعة، هذه التداخلات تتضمن الاتصالات الرسمية وغير الرسمية، على سبيل المثال المناقشة بين المراجع ولجنة المراجعة في مرحلة التخطيط يمكن أن تؤثر على استخدام مهارات متخصصة (مدخلات) كما أن شكل تقرير المراجع ومحتواه يحدد وفقاً لما تمليه قواعد الحوكمة (المخرجات).

5. العوامل المحيطة: يوجد العديد من العوامل البيئية أو المحيطة مثل القوانين والأنظمة وحوكمة الشركات التي من المحتمل أن تؤثر بطبيعة التقارير المالية وجودتها بشكل مباشر أو غير مباشر وبالتالي يكون تأثيرها على جودة المراجعة، حيث يستجيب المراجع لهذه العوامل عندما يحدد أفضل الطرق في كيفية الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.

خامساً: معيار الرقابة الدولي على جودة عملية الرقابة

تبني معيار المحاسبة الدولي رقم (220) للرقابة على جودة عملية المراجعة ما يلي: (جبران، 2010، ص 12)

1. مراجعة الأخلاقيات المهنية والاستقلال.

2. الاستشارة الداخلية مثل الأسئلة المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة بالشركة.

3. الإشراف على عملية المراجعة.

4. التوظيف والتطوير المهني وترقية الموظفين.

5. قبول العملاء والاستمرار معهم.

6. التفيتيش الداخلي.

7. الرقابة.

ويلاحظ أن تطبيق هذا المعيار يساهم بصورة مباشرة في تطبيق مراجعة النظر مما يساهم في جودة عملية المراجعة.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية

أولاً: أداة الدراسة

تم تصميم استبانة بشكل خاص لجمع البيانات بالاعتماد على الدراسات السابقة والمراجع للمواضيع المتعلقة بموضوع الدراسة وأراء عدد من المحكمين (فقير وآخرون، 2022) وذلك لتحديد عبارات الاستبانة، تم توجيهها إلى عينة تتكون من 37 فرد من العاملين بديوان المراجعة القومي ومكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة.

ثانياً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الطرق والإجراءات الإحصائية التالية:

- العرض البياني والتوزيع التكراري للإجابات.

- النسب المئوية.

- الوسط الحسابي، الانحراف المعياري ومربع كأي لاختبار فرضيات الدراسة.

ولتطبيق الطرق والأساليب الإحصائية المذكورة أعلاه على البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات العينة تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) Statistical Package for Social Science والذي يعد من أكثر الحزم الإحصائية دقة في النتائج.

ثالثاً: تحليل البيانات

1. تحليل البيانات الشخصية لأفراد العينة:

جدول رقم (1): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

المجموع	أكثر من 60	60-51	50-40	40 – 30	الفئة (سنة)
37	6	17	9	5	التكرار
100	16.2	46	24.3	13.5	النسبة %

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول رقم (1) أن عينة الدراسة قد تراوحت أعمارهم بنسبة (46%) من 60-51 سنة، ونسبة (24.3%) أعمارهم من 50-40 سنة، ونسبة (16.2%) أعمارهم أكثر من 60 سنة، ونسبة (13.5%) أعمارهم من 40-30 سنة وهذا يؤشر إيجاباً على هذه الدراسة.

جدول رقم (2): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المجموع	دكتوراه	ماجستير	دبلوم عالي	بكالوريوس	المؤهل
37	5	8	1	23	التكرار
100	13.5	21.6	2.7	62.2	النسبة %

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح للباحثين من الجدول (2) أن هنالك نسبة (62.2%) مؤهلهم العلمي بكالوريوس، ونسبة (21.6%) مؤهلهم العلمي ماجستير، وأن نسبة (13.5%) حملة الدكتوراه، ونسبة (2.7%) لديهم مؤهل الدبلوم العالي. وهذا يؤشر إلى أن أفراد عينة الدراسة يحملون مؤهلات علمية تساعد في هذه الدراسة.

جدول رقم (3): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

التخصص	محاسبة	إدارة أعمال	اقتصاد	أخرى	المجموع
التكرار	29	4	2	2	37
النسبة %	78.4	10.8	5.4	5.4	100

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول رقم (3) أن نسبة (78.4%) تخصصهم العملي محاسبة، ونسبة (10.8%) تخصصهم إدارة أعمال، ونسبة (5.4%) تخصصهم اقتصاد، ونسبة (5.4%) لديهم تخصصات أخرى. وهذا يؤشر إلى تخصص العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة وديوان المراجع القومي في المجال المحاسبي ويدل على دراية بموضوع الدراسة.

جدول رقم (4): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

الوظيفة	صاحب مكتب	شريك بالمكتب	مدير مراجعة	مراجع بالمكتب	مراجع عام	أخرى	المجموع
التكرار	2	5	8	2	14	6	37
النسبة %	5.4	13.5	21.6	5.4	37.9	16.2	100

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح للباحثين من الجدول رقم (4) أن نسبة (37.9%) مساهم الوظيفي مراجع عام، ونسبة (21.6%) مساهم الوظيفي مدير مراجعة، ونسبة (16.2%) لديهم وظائف مختلفة، وأن نسبة (13.5%) شركاء بمكاتب مراجعة، وأن نسبة (5.4%) مراجعين بمكاتب المراجعة، وأن نسبة (5.4%) أصحاب مكاتب مراجعة، وهذا يؤشر إلى مهنية الباحثين.

جدول رقم (5): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنة	10-5	15-11	20-16	أكثر من 20	المجموع
التكرار	3	4	23	7	37
النسبة %	8.1	10.8	62.2	18.9	100

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح للباحثان من الجدول رقم (5) أن نسبة (62.2%) لديهم خبرة عملية تتراوح بين 20-16 سنة، ونسبة (18.9%) خبرتهم أكثر من 20 سنة، ونسبة (10.8%) تتراوح خبرتهم بين 15-11 سنة، وأن نسبة (8.1%) لديهم خبرة من 10-5 سنوات. وهذا يؤشر لخبرة الباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة.

الفرضية الأولى: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظير وزيادة الثقة في تقارير المراجعة.

جدول رقم (6): التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضية الأولى

العبرة	أو افق بشدة		أو افق		محايد		أو افق		لا أو افق بشدة	
	تكرار	نسبة%	تكرار	نسبة%	تكرار	نسبة%	تكرار	نسبة%	تكرار	نسبة%
الأولى	5	13.5	17	46	12	32.4	3	8.1	-	-
الثانية	17	46	19	51.3	-	-	1	2.7	-	-
الثالثة	7	18.9	23	62.2	4	10.8	3	8.1	-	-
الرابعة	17	46	20	54	-	-	-	-	-	-
الخامسة	24	64.9	13	35.1	-	-	-	-	-	-
السادسة	28	75.7	9	24.3	-	-	-	-	-	-
السابعة	25	67.6	5	13.5	4	10.8	3	8.1	-	-
المجموع	123	47.5	106	40.9	20	7.7	10	3.9	-	-

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يلاحظ من الجدول رقم (5) الآتي:

العبرة الأولى: نسبة (46%) موافقون على أن هنالك اعتماداً لمراجعة النظير لدى مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالسودان، وأن نسبة (32.4%) محايدون وأن نسبة (13.5%) موافقون بشدة، وأن نسبة (8.1%) غير موافقين على ذلك.

العبرة الثانية: نسبة (51.3%) موافقون على أن تطبيق مراجعة النظير يؤدي إلى التزام مكاتب المراجعة ببذل العناية المهنية الكافية، وأن نسبة (46%) موافقون بشدة، وأن نسبة (2.7%) غير موافقين على ذلك.

العبرة الثالثة: نسبة (62.2%) موافقون على أن تطبيق مراجعة النظير يساعد في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة، وأن نسبة (18.9%) موافقون بشدة، والمحايدون يمثلون نسبة (10.8%)، وأن نسبة (8.1%) غير موافقين على ذلك.

العبرة الرابعة: نسبة (54%) موافقون على أن مراجعة النظير توفر قدر كافي لبث الطمأنينة للمهتمين بالقوائم المالية، وأن نسبة (46%) موافقون بشدة على ذلك.

العبرة الخامسة: نسبة (64.9%) موافقون بشدة على أن تطبيق مراجعة النظير تحتم على مكاتب المراجعة التخطيط السليم لعملية المراجعة، وأن نسبة (35.1%) موافقون على ذلك.

العبرة السادسة: نسبة (75.7%) موافقون بشدة على أن تطبيق مراجعة النظير تحتم على رئيس المراجعة الإشراف السليم على فريق العمل التابع لمكتب المراجعة محل الفحص، وأن نسبة (24.3%) موافقون على ذلك.

العبرة السابعة: نسبة (67.6%) موافقون بشدة على أن تطبيق مراجعة النظير يؤدي إلى الحد من مخاطر المراجعة، وأن نسبة (13.5%) موافقون، والمحايدون يمثلون نسبة (10.8%)، وأن نسبة (8.1%) غير موافقين على ذلك.

مما تقدم من عبارات الفرضية الأولى يتضح للباحثين أن معظم المحوئين يوافقون على عبارات الفرضية الأولى بتكرار (229) أي بنسبة (88.4%) مقارنة بغير الموافقين الذين بلغت تكراراتهم (10) أي بنسبة (3.9%) بينما كانت تكرارات المحايدون (20) بنسبة (7.7%).

وبما أن غالبية إجابات أفراد عينة الدراسة تميل نحو الموافقة يدل ذلك على إثبات صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر والالتزام بمعايير المراجعة.

جدول رقم (6): التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضية الثانية

العبارة	أو افاق بشدة		أو افاق		محايد		لا أو افاق بشدة	
	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %	تكرار	نسبة %
الأولي	8	21.6	26	70.3	3	8.1	-	-
الثانية	17	46	18	48.6	2	5.4	-	-
الثالثة	15	40.5	22	59.5	-	-	-	-
الرابعة	25	67.6	9	24.3	3	8.1	-	-
الخامسة	22	59.5	15	40.5	-	-	-	-
السادسة	27	73	10	27	-	-	-	-
السابعة	6	16.2	24	64.9	7	18.9	-	-
المجموع	120	46.3	124	47.9	15	5.8	-	-

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يلاحظ من الجدول رقم (6) الآتي:

العبارة الأولى: نسبة (70.3%) موافقون على أن يتم تدريب فريق عمل مراجعة النظر، وأن نسبة (21.6%) موافقون بشدة، أما المحايدون فيمثلون نسبة (8.1%) من ذلك.

العبارة الثانية: نسبة (48.6%) موافقون على أن يتم التحديد الدقيق لواجبات مكتب المراجعة الخاضع للتقييم، وأن نسبة (46%) موافقون بشدة، ونسبة (5.4%) محايدون من ذلك.

العبارة الثالثة: نسبة (59.5%) موافقون على أن يتم التحديد الدقيق لمحتويات تقرير فريق مراجعة النظر، وأن نسبة (40.5%) موافقون بشدة على ذلك.

العبارة الرابعة: نسبة (67.6%) موافقون بشدة على أن مكتب المراجعة الخاضع للفحص يقدم جميع المستندات وأوراق العمل التي يطلبها فريق العمل، وأن نسبة (24.3%) موافقون، أما المحايدون فيمثلون نسبة (8.1%) من ذلك.

العبارة الخامسة: نسبة (59.5%) موافقون بشدة على أن يتضمن تقرير مراجعة النظر بداية الفترة ونهايتها التي يغطيها فحص فريق العمل، وأن نسبة (40.5%) موافقون على ذلك.

العبارة السادسة: نسبة (73%) موافقون بشدة على أن أعضاء فريق عمل مراجعة النظر يتمتعون بالاستقلالية، وأن نسبة (27%) موافقون على ذلك.

العبارة السابعة: نسبة (64.9%) موافقون على أن وجود فريق تابع لهيئة المراجعة يساعد في الالتزام بمعايير المراجعة من قبل مكاتب المراجعة الخارجية، وأن نسبة (18.9%) محايدون، ونسبة (16.2%) موافقين بشدة على ذلك.

مما تقدم من عبارات الفرضية الثانية يتضح للباحث أن معظم آراء أفراد عينة الدراسة يوافقون على عبارات الفرضية الثانية بتكرار (244) أي بنسبة (94.2%) بينما كانت تكرارات المحايدون (15) بنسبة (5.8%).

وبما أن غالبية إجابات أفراد عينة الدراسة تميل نحو الموافقة يدل ذلك على إثبات صحة الفرضية الثانية

رابعاً: اختبار الفرضيات

جدول رقم (7): الإحصاء الوصفي ونتائج اختبار مربع كاي ل عبارات الفرضيات

الفرضية الثانية				الفرضية الأولى				العبرة
ق. احتمالية	كاي 2	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	ق. احتمالية	كاي 2	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
.000	23.73	.536	1.86	.004	13.48	.824	2.35	الأولى
.001	13.02	.599	1.59	.000	15.78	.555	1.57	الثانية
.250	1.32	.498	1.59	.000	28.18	.795	2.08	الثالثة
.033	4.56	.475	1.32	.622	.243	.505	1.54	الرابعة
.250	1.32	.498	1.41	.071	3.27	.484	1.35	الخامسة
.005	7.81	.450	1.27	.002	9.75	.435	1.24	السادسة
.000	16.59	.600	2.03	.000	35.97	.985	1.59	السابعة

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يلاحظ من الجدول رقم (7) الآتي:

1. أن الوسط الحسابي لغالبية عبارات الفرضية الأولى يقع في الفئة من 1- 2.35 من مقياس ليكارت الخماسي ويعني ذلك أن إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة والموافقة. وأن الانحراف المعياري لغالبية عبارات الفرضية الأولى أقل من الواحد الصحيح وهذا يدل على أن إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة. وأن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي 2 لدلالة الفروق بين إجابات عينة الدراسة عن غالبية عبارات الفرضية الأولى أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى. ويتضح من ذلك أن الفرضية الأولى، التي نصت على أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر وزيادة الثقة في تقارير المراجعة. (قد تحققت)
2. أن الوسط الحسابي لغالبية عبارات الفرضية الثانية يقع في الفئة من 1- 2.03 من مقياس ليكارت الخماسي ويعني ذلك أن إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة بشدة والموافقة. وأن الانحراف المعياري لغالبية عبارات الفرضية الثانية أقل من الواحد الصحيح وهذا يدل على أن إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة. وأن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي 2 لدلالة الفروق بين إجابات عينة الدراسة عن غالبية عبارات الفرضية الثانية أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية. ويتضح من ذلك أن الفرضية الثانية، التي نصت على أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر والالتزام بمعايير المراجعة. (قد تحققت)

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

1. ساعدت مراجعة النظر في التزام مكاتب المراجعة ببذل العناية المهنية الكافية في عملية المراجعة والتخطيط السليم لعمليات المراجعة.
2. توفر مراجعة النظر قدراً كافياً من الطمأنينة للمهتمين بالقوائم المالية.
3. تطبيق مراجعة النظر يساعد في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة ويؤدي إلى الحد من مخاطر المراجعة.
4. تقدم مكاتب المراجعة الخاضعة للفحص لفريق مراجعة النظر كل المستندات والإيضاحات المطلوبة.
5. يتم عقد دورات تدريبية لفرق مراجعة النظر.
6. يتم عمل مراجعة النظر لديوان المراجع القومي السوداني ومكاتب المراجعة الخاصة.
7. يتمتع أعضاء فريق مراجعة النظر بالاستقلالية التامة.

ثانياً: التوصيات

- من خلال النتائج السابقة يوصي الباحثان بالآتي:
1. زيادة الاهتمام بالدورات التدريبية في مجال مراجعة النظر.
 2. وضع معايير معتمدة لمراجعة النظر من قبل مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة السوداني.
 3. زيادة الاهتمام بتفعيل مراجعة النظر.
 4. تحويل ديوان المراجعة القومي إلى هيئة لزيادة صلاحياته ومخصصاته، وتبعية فرق مراجعة النظر له.

المصادر والمراجع

- أبوذر، عفاف اسحق وطه، حازم محمد (2012). أثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (8)، العدد (4)، ص 791-792.
- إسماعيل، إبراهيم يعقوب وآخرون (2021). أثر تطبيق مراجعة النظر على تقليل مخاطر المراجعة. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد (5)، العدد (15)، ص 51-52.
- أشرم، صالح عمر (2016). مدى تأثير جودة المراجعة ببيئة الأسواق المالية. رسالة ماجستير، جامعة دمشق، دمشق.
- جبران، محمد (2010). العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات، جامعة الملك سعود، الندوة (12)، ص 12.
- حسنين، طارق محمد وقطب، أحمد سباعي (2003). دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة- جامعة القاهرة، العدد (60)، ص 359.
- الصباع، أحمد عبد المولي (1993). استخدام اسلوب الفحص بواسطة النظراء لرقابة جودة عمليات المراجعة. مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، القاهرة. العدد (1)، ص 64.
- طلبة، علي إبراهيم (1997). قياس أثر العوامل على جودة مراقب الحسابات. مجلة الإداري، العدد (69)، ص 28. عمان.
- عبد الله، خالدة محمد (2017). مراجعة النظر ودورها في الحد من فجوة التوقعات. الخرطوم، جامعة النيلين، رسالة ماجستير، ص 26.

- عبيد، مفيدة حسن (2022)، دور تكنولوجيا المعلومات المحاسبية في زيادة جودة المراجعة. رسالة دكتوراه، جامعة شندي.
- علي، محمد سامي محمد (2012م). دور الهيئة العامة للرقابة المالية في تحسين جودة أداء عملية المراجعة في مكاتب المراجعة المصرية- دراسة ميدانية. رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص42
- المبروك، عبد السلام (2010). معايير الدولية لرقابة الجودة لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة. <http:info.techaccountants.com>
- ميرغني، الرشيد والفاضل، عفراء (2022). تطبيق مراجعة النظر في مكاتب المراجعة السودانية. عمان، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد (54).
- هاشم، محمد صالح، (2011). إطار متكامل للمتطلبات الإضافية اللازمة لتحسين جودة الأداء المهني لأعمال المراجعة. القاهرة، جامعة القاهرة، مجلة المحاسبة والتأمين، العدد (78)، ص 14
- يعقوب، إبراهيم وآخرون (2021). أثر مراجعة النظر على تقليل مخاطر المراجعة. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد (5)، العدد (15)
- يعقوب، إبراهيم وآخرون (2121). أثر مراجعة النظر على تقليل مخاطر المراجعة. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد (5)، العدد (15)، ص 53.