

[دور لجان المراجعة في جودة خدمات المراجعة الخارجية]

[دراسة حالة على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية]

[إعداد الباحثين]

[د. ابو عبيدة طه جبريل علي . محاسبة جامعة المشرق]

[د. عبد المنعم محمد عبد القيوم محمد . محاسبة . جامعة المشرق]

[أ. محمد عظيم إمام الدين الجيلي محمد . محاسبة . جامعة المشرق]

المستخلص :

تناولت الدراسة دور لجان المراجعة في جودة خدمات المراجعة الخارجية ، وتمثلت مشكلة الدراسة في كيفية قيام لجان المراجعة بتحقيق جودة خدمات المراجعة من خلال إستقلالية وخبرة وسلطات أعضاء لجان المراجعة و توصلت إلى عدة نتائج من أهمها : أن عمل لجان المراجعة كطرف محايد للفصل في المنازعات التي تحدث بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة من شأنه أن يزيد من جودة المراجعة الخارجية ، كما أن إستخدام تكنولوجيا متطورة في مراجعة نشاط المنشأة يساهم في تجويد المراجعة الخارجية و أوصت الدراسة بضرورة أن يتم تفويض لجنة المراجعة ببحث كافة الأمور المتعلقة بالتقارير والقوائم المالية وعملية المراجعة الخارجية والعمل على تطوير الشركات بما يتناسب مع العولمة بإستخدام تكنولوجيا المعلومات .

الكلمات المفتاحية : لجان المراجعة ، المراجعة الخارجية ، إستقلالية المراجع الخارجي .جودة المراجعة .

[The Role of Audit Committees in the Quality of External Audit Services]

Abstract:

The study presented the role of audit committees in the quality of external audit services, the problem of the study represented in how audit committees performed the quality of audit services through the independence, experience and powers of audit committee members. The study reached several conclusions, the most important of them are: That the work of the audit committees as a neutral party to settle disputes between the external auditor and the company management would increase the quality of the external audit. The use of advanced technology to review the activity of the establishment contributes to the improvement of external audit, the study recommended that the audit committee to be delegated to examine all matters related to financial reports and financial statements and the external audit process, to work on the development of the companies in proportion to globalization using information technology

Key Words: Audit committees, External audit, Independence of the external auditor, Quality of the audit.

أولاً : الإطار المنهجي :

تمهيد :

نشأت فكرة تكوين لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية كرد فعل للعديد من حالات الغش والتلاعب في القوائم والتقارير المالية وتعرض المراجع الخارجي لضغوط من قبل الادارة فأوصت الجمعيات والهيئات المهنية بتكوينها في الشركات المساهمة وعليه تم إنشائها مؤخرًا في العديد من الدول الغربية والعربية. جاء الإهتمام من قبل المنظمات الدولية لجودة المراجعة الخارجية باعتبارها ضرورية وذلك من خلال إلزام المراجع بتطبيق المعايير المهنية المتعارف عليها وأن المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة والتمثلة في تقرير المراجع الجودة التامة لأنهم يعتمدون في إتخاذ قراراتهم على تلك القوائم.

مشكلة الدراسة :

تتمثل مشكلة البحث في كيفية قيام لجان المراجعة بتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية وذلك من خلال استقلالية، وخبرة وسلطات أعضاء لجان المراجعة وبذلك تم صياغة مشكلة البحث في صورة التساؤلات الآتية :

1. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مهام ومسئوليات لجان المراجعة وجودة خدمات المراجعة الخارجية؟
2. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخبرة المالية والمحاسبية لدى أعضاء لجان خدمات المراجعة وجودة المراجعة الخارجية؟

فرضيات الدراسة : تسعى الدراسة إلى إختبار الفرضيات التالية :

الفرضية الأولى : "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مهام ومسئوليات لجان المراجعة وجودة خدمات المراجعة الخارجية".

الفرضية الثانية : "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخبرة المالية والمحاسبية لدى أعضاء لجان المراجعة وجودة خدمات المراجعة الخارجية".

أهمية الدراسة :

تنبع أهمية الدراسة من خلال الدور الهام والحيوي الذي تلعبه لجان المراجعة في تدعيم استقلال المراجع الخارجي وبالتالي تحسين جودة المراجعة الخارجية وذلك من خلال ربط العلاقة بين خصائص لجان المراجعة متمثلة في إستقلالية لجان المراجعة والخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان المراجعة ومهام ومسئوليات لجان المراجعة ومعرفة العوامل المؤثرة على جودة خدمات المراجعة الخارجية .

أهداف الدراسة : يمكن بيان أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- إلقاء الضوء على ماهية لجان المراجعة من حيث تشكيلها وأهدافها والمسئوليات الملقاة على عاتقها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.
- بيان مدى التزام أعضاء لجان المراجعة بتطبيق المهام والمسئوليات المنصوص عليها في اللوائح والتعليمات.

منهجية الدراسة :

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة العلاقة بين لجان المراجعة وجود خدمات المراجعة الخارجية، وتم جمع البيانات من المراجعين الخارجيين العاملين بولاية الخرطوم، وتحليلها بالطرق الإحصائية.

حدود الدراسة : تتمثل حدود الدراسة في :

الحدود المكانية : عينات مختلفة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم.
الحدود الزمانية : 2017 م.
ثانياً: الدراسات السابقة :

هنالك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع دور لجان المراجعة في جودة خدمات المراجعة الخارجية وفيما يلي يتناول الباحث أهم الدراسات والمتمثلة في:

دراسة: (حسن ، 2010م) :

تناولت الدراسة فاعليه لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها في تحسين جودة معلومات التقارير المالية المنشورة دراسة تحليلية تطبيقية وتوصلت الدراسة إلي عدة نتائج أهمها أن يكون للجان المراجعة نفس سلطة مجلس الإدارة حيث أن سلطة لجان المراجعة تستمد من تفويض مجلس الإدارة ، وجود لجان المراجعة بشركات المساهمة يؤدي لتحقيق العديد من الفوائد منها تحسين جودة المراجعة الداخلية و تخفيض حالات الغش والتلاعب ونواحي القصور في أنشطة الرقابة على التقرير المالي و زيادة رضا مستخدمي التقارير المالية. أوصت الدراسة بضرورة توافر قانون إلزامي لوجود لجان المراجعة في شركات المراجعة ، وأن توافر شكل للجان المراجعة في شكل ميثاق مكتوب يوضح سلطاتها ومسئولياتها مما يؤدي إلى تنمية خبرات أعضاء لجان المراجعة وزيادة المسئوليات لأعضاء لجان المراجعة حتى تحقق فاعليتها .

دراسة: (Manitaa & Elommalb ، 2010) :

تناولت الدراسة جودة عملية المراجعة دراسة ميدانية من خلال لجان المراجعة ، تمثلت مشكلة الدراسة في أن الفضائح المالية الأخيرة لدى الشركات أوضحت عدم قدرة المناهج الكلاسيكية ومؤشرات القياس لديها لتقرير ملاءمة أعمال المراجعة حيث ترى الدراسة أن مراقبة جودة المراجعة يجب أن تتواجد على مستوى عملية المراجعة وتوصلت الدراسة إلى أن عملية المراجعة هي عملية معقدة تحتاج إلى أن تفهم من خلال العديد من الأبعاد ، وبينت الدراسة أيضاً أن جودة عملية المراجعة لا تعتمد فقط على العملية الفنية المتعلقة بعملية التدقيق ولكن تعتمد على جودة التدقيق والخصائص التنظيمية لشركات مراجعة الحسابات و أوصت الدراسة بضرورة إمكانية بناء مقياس للجودة يكون معتمداً على عملية المراجعة.

دراسة: (فاطمة ، 2010م) :

تناولت الدراسة دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات في البنوك السودانية ، و تمثلت مشكلة الدراسة في أنه بالرغم من أهمية استخدام لجان المراجعة لتفعيل حوكمة الشركات إلا أن استخدام لجان المراجعة في البنك السوداني المصري جاء متأخراً أو غير مطيف بصورة موسعة بداخل البنك السوداني المصري وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أهمها أن وجود لجان مراجعة داخل الشركات يؤدي إلى التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات والالتزام بمعايير تقارير أكثر مصداقية وعدالة من الشركات التي لا تطبق حوكمة الشركات ، وأن وجود حوكمة الشركات تساعد في تخفيض مخاطر الأداء المالي والإداري و أوصت الدراسة بضرورة وجود لجان مراجعة لجميع الشركات حتى يتم التطبيق الأمثل لحوكمة الشركات فيها ، مع ضرورة وجود جهة رسمية لإصدار معايير حوكمة الشركات، وضرورة أن تضع هيئة سوق المال شرط وجود لجنة المراجعة ضمن شروط تسجيل الشركات.

دراسة: (مودة ، 2011م) :

تناولت الدراسة دور لجان المراجعة في تدعيم إستقلالية المراجع الداخلي في البنوك التجارية (دراسة حالة بنك ام درمان الوطني) ، و تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤلات الآتية : هل تدعم لجان المراجعة زيادة مصداقية القوائم والتقارير المالية ؟ وما هي العلاقة بين لجان المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية؟ وتوصلت

الدراسة الي أن الهدف الرئيسي من تكوين لجان المراجعة هو تأكيد وزيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية وأن لجان المراجعة باعتبارها آلية الضبط والرقابة لها دوراً محورياً في الإرتقاء بجودة التقارير والقوائم المالية فهي منوط بها القيام بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكذلك تقييم الرقابة الداخلية وأوصت الدراسة بضرورة مراعاة المصارف الأسس السليمة لأختبار أعضاء لجان المراجعة ومدي علاقتهم بكل من الإدارة والمساهمين ، وضرورة قيام المنظمات المهنية بإصدار إرشادات بخصوص عمل لجان المراجعة.

دراسة: (إبراهيم، 2011م) :

تناولت الدراسة دور لجان المراجعة في الحد من مخاطر عملية المراجعة في السودان وتمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: ما هي طبيعة مكونات المخاطر التي تنطوي عليها عملية المراجعة؟ ما هو دور لجان المراجعة في الحد من هذه المخاطر؟ وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: إعتبار لجان المراجعة أحد الآليات التي تنشأها الشركات بهدف الرقابة على الإدارة التنفيذية ، وتعتبر لجان المراجعة مؤشراً مناسباً لتقديم فعالية نظام المعلومات ، ووجود لجان مراجعة فعالة يؤدي إلى تقويم نظام الرقابة الداخلية ويمنع حدوث التلاعب والغش بما يحد من مخاطر المراجعة وأوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها ضرورة إنشاء لجان المراجعة في المؤسسات الاقتصادية وتفعيل دورها سعياً في تحديد ورفع كفاءة الأداء لتحقيق الأهداف ، الإهتمام بإجراء المزيد من الدراسات والبحوث المتعلقة بلجان المراجعة ، وعلى المراجع القيام بتقديم مخاطر المراجعة قبل البدء في عملية المراجعة لأنها تؤثر في تحديد مسارها.

المبحث الأول

الإطار النظري لمتغيرات الدراسة

متغيرات الدراسة : تشمل متغيرات دراسته الآتي :

أولاً : متغير مستقل متمثل في عنصرين هما (مهام لجان المراجعة والخبرة المالية لأعضاء اللجان).

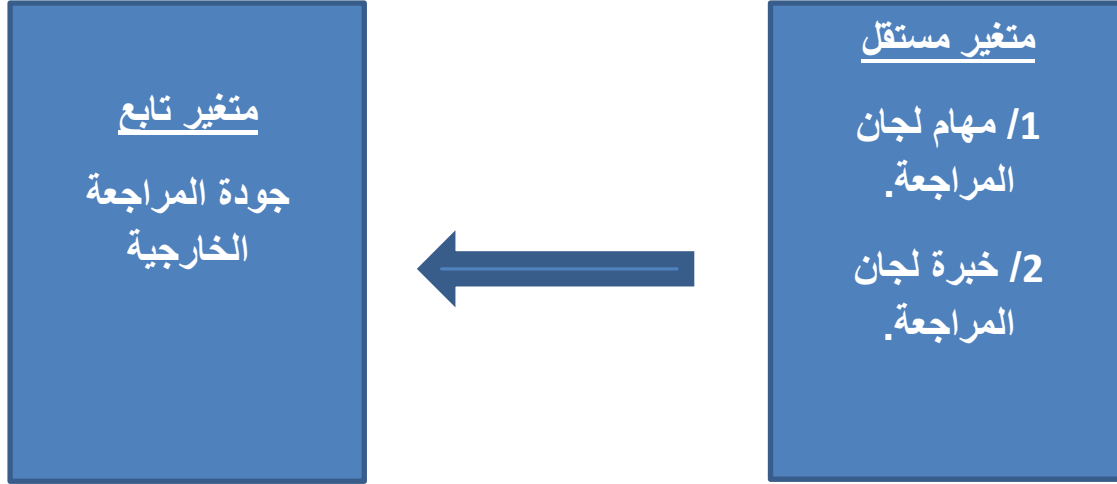
ثانياً : متغير تابع و متمثل في (جودة خدمات المراجعة الخارجية).

فروض الدراسة : تسعى الدراسة إلى إختبار الفرضيتين التاليتين:

الفرضية الأولى: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مهام ومسئوليات لجان المراجعة وجودة خدمات المراجعة الخارجية "

الفرضية الثانية : "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخبرة المالية والمحاسبية لدي أعضاء لجان المراجعة وجودة خدمات المراجعة الخارجية".

شكل رقم (1/1) متغيرات الدراسة



(المصدر : إعداد الباحث) .

نشأة لجان المراجعة:

نبعت فكرة تكوين لجنة المراجعة من أعضاء مجلس إدارة الشركات غير التنفيذيين في الولايات المتحدة الأمريكية على نطاق واسع منذ أواخر السبعينيات نتيجة للتوصيات والضغوط التي مارستها هيئات سوق المال والبورصات والمجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على مجالس إدارة الشركات المساهمة. صدر تقرير لجنة (Fread Way) في عام 1987م والذي أكد ضرورة إنشاء لجنة للمراجعة داخل الشركات المسجلة في بورصات الأوراق المالية الأمريكية ، وفي عام 1999م ثم تكوين لجنة (Blue Ribhon) حيث قامت هذه اللجنة بإصدار مجموعة من التوصيات بهدف زيادة جودة القوائم المالية، وفي عام 2002م وبعد الإنهيارات المالية لبعض الشركات الكبرى ثم إصدار قانون Sarbanes – Oxley الذي أكد على إلزام جميع الشركات بتكوين لجنة للمراجعة داخل الشركة (ابو الجواد، 2007).

وتعد لجان المراجعة إحدى الوسائل الهامة التي يتوقع منها دور فعال في تحقيق الإلتزام الإداري والمحاسبي في المنشآت التي تتواجد بها وهي من المفاهيم الحديثة التي حظيت مؤخراً باهتمام العديد من الدول المتقدمة والدول العربية (عبدالكريم، 2010).

ثانياً: مفهوم لجان المراجعة :

هنالك العديد من المفاهيم المتعلقة بلجان المراجعة منها مايلي:
لجنة المراجعة هي إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة وتعمل حلقة وصل بين المجلس والمراجعين كما تكون أداة للرقابة على أداء الشركة ويجب أن تتضمن مديرين غير تنفيذيين ويعتمد تحديد عدد المديرين الأعضاء في لجنة المراجعة إلى حد كبير على حجم الشركة وحجم مجلس الإدارة (عبدربه، 2010).
عرفت بأنها لجنة مكونة من مديرين مستقلين ذوي علم مالي (أريز، 2013).
وعرفها كاتب آخر أيضاً بأنها لجنة منبثقة من مجلس الإدارة وتتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين وتفوض اللجنة سلطات العمل طبقاً للأحكام المقدره وتقوم كذلك بفحص المجالات التي تتناسب مع أجندتها (إدريس، 2010).

كما تم تعريفها أيضاً بأنها لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة مدراء غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية للإدارة المالية وتعد حلقة الوصل بين المراجعين ومجلس الإدارة (سلطان، 2005).

أسباب ظهور لجان المراجعة:

هناك عدة أسباب أدت إلى ظهور لجان المراجعة في العديد من الشركات (علي والسيد، 2014):

1. الضغوط التي قد تمارسها إدارة تلك الشركات على مراجع الحسابات الخارجي مما قد يؤثر سلباً على إستقلاله وحيادته.
 2. حماية المساهمين وأصحاب رؤوس الأموال من حالات الغش والتلاعب وبالتالي تدعم الثقة في عملية إعداد مراجعة القوائم المالية.
 3. زيادة الضغوط من جانب مستخدمي القوائم المالية على الشركات لإظهار نتيجة أعمالها ومركزها المالي بصورة حقيقية وسليمة مما أدى إلى زيادة الاهتمام بموضوع لجان المراجعة.
- يرى كاتب آخر أن من أهم الأسباب التي أدت إلى الاهتمام بموضوع لجان المراجعة واتجاه معظم الشركات لتشكيلها (هاشم، 2010):

1. تزايد حالات الغش والفسل المالي للعديد من الشركات.
2. حاجة أصحاب المصلحة في الشركات إلى آلية إدارية تساهم في ضبط ورقابة أداء الإدارة كوكيل عنهم بشأن الأمور المالية والرقابية.

أهمية لجان المراجعة:

ترجع أهمية لجان المراجعة إلى ما تحققه من أهداف تعود بالنفع على الكثير من الأطراف خارج و داخل المنشآت ، ومن أهم تلك الأطراف:

- **مجلس الإدارة :** فهي تقوم بمساعدة الأعضاء التنفيذيين وتقوم بمهمة الاتصال المباشر والجيد بين مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية ومساعدتهم في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم خاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبة والمراجعة.
- **الأطراف الخارجية:** تؤدي إلى زيادة الشفافية و الالتزام بمتطلبات البورصات ووجود لجنة مستقلة بالتأكد سوق يؤدي إلى زيادة ثقة الأطراف الخارجية (أمين، 2013).

يستخلص الباحث إلى أن أهمية لجان المراجعة تكمن فيما يلي :

1. تحسين قرار المجلس في إدارة الشركة ومساعدة الأعضاء التنفيذيين.
2. تساعد على إستقلالية مراجع الحسابات حتى يمارس دوره بفاعلية.
3. تحديث وتطوير نظم المراجعة الداخلية وتفعيل دورها.
4. زيادة درجة إطمئنان الأطراف الخارجية إلى خلو القوائم المالية من الغش.

مهام و مسؤوليات لجان المراجعة :

هنالك إهتمام كبير من الهيئات والمنظمات العلمية والعملية في الدول المختلفة بشأن تحديد مهام ومسؤوليات لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة تتمثل بوضوح في (سليمان، 2010):

1. مراجعة القوائم المالية والتقارير .
 2. مراجعة جميع السياسات المحاسبية التي تقوم الشركة بتطبيقها.
 3. العمل على حل المشاكل التي تنشأ بين إدارة الشركة والمراجع الخارجي.
 4. التأكد من إستقلالية المراجع الخارجي ومراجعة الخدمات غير المراجعة التي قد يقوم بها.
- ويرى آخر أن من مهام لجان المراجعة تكمن في النقاط التالية (هاشم، 2013):

- **الإشراف المالي:** أي مراقبة الوضع المالي والتحقق من سلامة ومصداقية القوائم المالية وتقييم مدى ملائمة الأساليب المحاسبية المتبعة ومراقبة أية تصريحات رسمية تتعلق بالأداء المالي.
 - **المراجعة الداخلية وعمليات الرقابة الداخلية:** تقوم بتقييم كفاية وملائمة نظام الرقابة الداخلية وإدارة المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر و مراجعة خطط وتقارير المراجعة الداخلية وتقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح.
 - **ترشيح المراجع ومتابعة أدائه:** تقوم اللجنة بترشيح المراجع الخارجي لمجلس الإدارة، ليحصل المجلس على موافقة الجمعية العمومية عليه ، والتوصية بالتعيين، وإعادة التعيين، وتحديد مكافأة أو عزل المراجع الخارجي.
 - **إدارة المخاطر:** أي تحديد مدى قابلية المنشأة للتعرض للمخاطر المختلفة بشكل عام، ضمان تحديد كافة المخاطر التي يواجهها النشاط وتقييمها والتحقق من وجود نظام مناسب لإدارتها، تحديد مستلزمات رأس المال الحالية والمستقبلية المتعلقة بأهداف المعرفة الإستراتيجية .
- مفهوم الجودة:** تعني تأكيد تحقق الأداء المنشود وفقاً للمعايير من خلال الرقابة (جمعة، 2008). وعرفت بأنها تحقيق الاحتياجات والتوافق مع المتطلبات والصلاحية في الاستخدام وتحقيق متطلبات العميل (حسين وقطب، 2003).
- عرفت الجودة بأنها القدرة على تحقيق رغبات المستهلك بالشكل الذي يتطابق مع توقعاته ويحقق رضاه التام عن السلعة أو الخدمة التي تقدم له (الشيخ، 2000) ، وعرفت أيضاً بأنها القدرة على إكتشاف الأخطاء والتجاوزات في حسابات العميل والمقدرة على تبيان ذلك في التقرير (جمعة، 2000).
- كما عرفت بأنها الملائمة للإستخدام والوفاء بمتطلبات العملاء وإشباع رغباتهم (عبدالله، 2011).
- مفهوم المراجعة الخارجية:** هي التدقيق الذي يقوم به طرف خارجي مستقل إستقلالاً تاماً عن جميع الأطراف ذات العلاقة بالبيانات المالية، والهدف الأساسي من هذا التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد يبين فيه المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها وتدفعاتها النقدية (الزنيبات، 2015).
- وعرف كاتب المراجعة الخارجية بأنها هي التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ، حيث يكون مستقلاً عن إدارة المؤسسة وتهدف بشكل رئيسي إلى تقديم رأي محايد ومستقل حول القوائم المالية لطرف آخر فيما إذا كانت قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً (التعافين ، 2005).
- وعرفت بأنها المراجعة التي تتم بواسطة المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة بصفة مستقلة وفي مكاتب خاصة بهم، فالمراجع الخارجي مستقل عن إدارة الشركة (صقر، 1995).
- مفهوم جودة المراجعة :** فيما يتعلق بمفهوم جودة المراجعة فإنه لا يوجد إتفاق بين الباحثين على المفهوم، ويرى أحد الباحثين أن جودة المراجعة تتمثل في إرتفاع 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 (شحاتة، 2014).
- وعرفت أيضاً بأنها تكامل الملامح والخصائص لمنهج أو خدمة ما، بصورة تمكن من تلبية إحتياجات ومتطلبات محددة ومعروفة ضمناً وهي مجموعة من الخصائص والمميزات لكيان ما تعبر عن قدرتها على تحقيق المتطلبات المحددة أو المتوقعة من قبل المستفيد (مالك، 2005).
- كما عرفت جودة المراجعة باعتبارها مفهوم حديثاً أشمل من مفهوم حياد مراقب الحسابات و من الممكن للمراجع الخارجي أن يكون مستقلاً دائماً ولكن أداءه ليس بالجودة المطلوبة، لذلك يجب التركيز على مفهوم

الجودة كأداء للمفاهيم الحديثة في المراجعة والتي يجب أن تحظى باهتمام الهيئات والجمعيات العلمية والمهنية التي تهتم بمجال المراجعة (طلبة، 1997).
 وعرفت أيضاً بأنها القيام بعملية المراجعة على أكمل وجه ممكن وهو الهدف الحقيقي لأي مراجع حسابات (مفتي، 2014).
 كما عرفت بأنها الإلتزام بمعايير المراجعة والتي تعبر عن مستويات الجودة المقبولة فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية (نور وآخرون، 1997).

أهمية جودة المراجعة : تنبع أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية:

- **تأكيد الإلتزام بالمعايير المهنية:** تعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشاد لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة وتحتوي هذه المعايير خصوصاً معايير الرقابة على الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد مكاتب المراجعة (الطويل، 2012).
- **أداء تنافسية جيدة:** تعتبر المنافسة على أتعاب المراجعة أحد المخاطر التي تهدد مهنة المراجعة وذلك لما لها من تأثير سلبي على إستقلال المراجعين، ونطاق إجراءات المراجعة ومن ثم جودة المراجعة (مدكور، 1995).
- **تضييق فجوة التوقعات في المهنة:** يقصد بفجوة التوقعات إختلاف الأداء المهني للمراجع من حيث الجودة ومعايير الأداء المهني عن المتوقع منه أن يحققه، وقد ترتب على ذلك تصاعد الإنتقادات والدعاوي القضائية ضد المراجعين، والسبيل الأفضل لتضييق فجوة التوقعات هو الإهتمام بجودة عملية المراجعة (هاشم، 2011).

المبحث الثاني

الدراسة الميدانية

مجتمع وعينة البحث :

يتكون مجتمع الدراسة من مكاتب المراجعة الخارجية- ولاية الخرطوم والبالغ عددهم 114 مفردة كما تم اختيار مفردات عينة البحث من مجتمع الدراسة الموضح في الفقرة السابقة عن طريق العينة العشوائية، حيث تم اخذ عينة مكونة من (70) مفردة أي بنسبة (61%) من مجتمع الدراسة الكلي.

الأساليب الاحصائية المستخدمة في تشغيل بيانات الدراسة التطبيقية للنموذج المقترح :

تم استخدام أسلوب التكرارات والنسبة المئوية في التحليل وذلك في البيانات الشخصية والأساسية عن طريق برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) للحصول على النتائج، وكذلك تم استخدام الإحصاءات الوصفية وهي (الوسط الحسابي) لمعرفة إتجاهات عبارات كل محور وإلثبات صحة المحور أو عدم صحته أو مدى توافق العبارات مع الفرض، بالإضافة إلي إستخدام الإنحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير المتغير المستقل علي المتغيرات التابع. الثبات والصدق الظاهري:

يقصد بثبات الإختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة ، ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق إختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم ثم أعيد تطبيق الإختبار نفسه على المجموعة نفسها يكون الإختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والإتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الإختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

✓ طريقة التجزئة النصفية بإستخدام معادلة سييرمان- بروان.

✓ معادلة ألفا- كرونباخ .

✓ طريقة إعادة تطبيق الإختبار.

✓ معادلة جوتمان .

و للتأكد من الصدق الظاهري لإستبيان الدراسة وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض الإستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة والبالغ عددهم (3) محكمين ومن مختلف المواقع الوظيفية والتخصصات العلمية ، وبعد إستعدادات الإستبيان من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليها.

جدول رقم (12)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

المحاور	الثبات	الصدق
المحور الأول	.757	.870
المحور الثاني	.859	.926
المحور الثالث	.779	.882
المحور الرابع	.776	.880

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م.

- يتضح من الجدول أعلاه أن الثبات (معامل ألفا كرونباخ) لعبارات المحور الأول بلغ 0.757 أي 75%، ولعبارات المحور الثاني فقد بلغ 0.859 أي 85%، بينما الثبات لعبارات المحور الثالث فقد بلغ 0.779 أي 77%، ولعبارات المحور الرابع 0.776 أي 77% وهذا يعني أن المقياس يعطي نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة ، والصدق لعبارات المحور الأول 0.870 أي 87%، ولعبارات المحور الثاني 0.926 أي 92%، والصدق لعبارات المحور الثالث 0.882 أي 88%، ولعبارات المحور الرابع 0.880 أي 88% وهذا يعني صلاحية الاستبيان للقياس .

أولاً: إجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات فرضيات الدراسة :

أ/ الفرضية الأولى على الآتي : "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مهام ومسئوليات لجان المراجعة وجودة خدمات المراجعة الخارجية ."

و يوضح الجدول (2.2) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة على الفرضية الأولى :

جدول رقم (22)
التوزيع التكراري والنسبة المئوية لعبارات الفرضية الأولى

لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارة
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
1.4	1	5.8	4	7.2	5	26.1	18	59.4	41	تعمل لجان المراجعة علي دعم استقلال المراجعين الخارجيين
1.4	1	4.3	3	11.6	8	29	20	53.6	37	تعمل لجان المراجعة علي عقد اجتماعات بصورة دورية
0	0	5.8	4	10.1	7	23.2	16	60.9	42	تقوم لجان المراجعة علي الإشراف بعمل المراجعة الداخلية والخارجية
0	0	7.2	5	7.2	5	23.2	16	62.3	43	تهتم لجان المراجعة بتقارير المراجعة الخارجية لأعوام سابقة
4.3	3	1.4	1	15.9	11	27.5	19	50.7	35	تقوم لجان المراجعة بتحديد أتعاب المراجعين الخارجيين
0	0	5.8	4	7.2	5	30.4	21	56.5	39	تقوم لجان المراجعة بمراجعة القوائم المالية قبل اعتمادها ونشرها
1.4	1	1.4	1	10.1	7	29	20	58	40	تعمل لجان المراجعة علي التأكد من عدم وجود أي قيود علي المراجعين الخارجيين عند تنفيذ مهامهم
2.9	2	4.3	3	5.8	4	34.8	24	52.2	36	تقوم لجان المراجعة بفحص ومتابعة الأمور التي قد تؤثر علي استقلالية المراجع الخارجي

المصدر: إعداد الباحث ، الدراسة الميدانية ، 2017م

من خلال بيانات الجدول أعلاه يتضح الآتي:

1. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الأوليحيث بلغت نسبتهم (59.4)% والموافقون بلغت نسبتهم (26.1)%، أما المحايدون فبلغت نسبتهم (7.2)%، بينما أفراد العينة الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (5.8)%، بينما أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (1.4)%.
 2. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الثانية حيث بلغت نسبتهم (53.6)% والموافقون بلغت نسبتهم (29)%، أما المحايدون فبلغت نسبتهم (11.6)%، بينما أفراد العينة الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (4.3)%، بينما أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (1.4)%.
 3. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الثالثة حيث بلغت نسبتهم (60.9)% إما أفراد العينة الموافقون فقد بلغت نسبتهم (23.2)%، بينما الذين المحايدون فبلغت نسبتهم (10.1)%، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (5.8)%.
 4. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الرابعة حيث بلغت نسبتهم (62.3)%، أما الموافقون فبلغت نسبتهم (23.2)%، بينما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (7.2)%، والذين لا يوافقون بلغت نسبتهم (7.2)%.
 5. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الخامسة حيث بلغت نسبتهم (50.7)% والموافقون بلغت نسبتهم (27.5)%، إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (15.9)%، والذين لا يوافقون بلغت نسبتهم (1.4)%، بينما أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (4.3)%.
 6. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة السادسة حيث بلغت نسبتهم (56.5)% والموافقون بلغت نسبتهم (30.4)%، إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (7.2)%، أما أفراد العينة الذين لا يوافقون (5.8)%.
 7. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة السابعة حيث بلغت نسبتهم (58)% والموافقون بلغت نسبتهم (29)%، إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (10.1)%، بينما الذين لا يوافقون والذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (1.4)%.
- أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الثامنة حيث بلغت نسبتهم (52.2)% والموافقون بلغت نسبتهم (34.8)%، إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (5.8)%، والذين لا يوافقون بلغت نسبتهم (4.3)%، بينما أفراد العينة الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (2.9)%.

ب/ الفرضية الثانية نصت على الآتي : "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخبرة المالية و المحاسبية لدى أعضاء لجان المراجعة وجودة خدمات المراجعة الخارجية".
 ويوضح الجدول (3.2) التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة على الفرضية الثانية :

جدول رقم (3-2)
التوزيع التكراري والنسبة المئوية لعبارات الفرضية الثانية

لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		العبارة
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
0	0	1.4	1	2.9	2	27.5	19	68.1	47	يتمتع أعضاء لجان المراجعة بالتأهيل العلمي والعملية
2.9	2	1.4	1	10.1	7	26.1	18	59.4	41	يعمل أعضاء لجان المراجعة علي فهم طبيعة الأعمال
1.4	1	4.3	3	8.7	6	18.8	13	66.7	46	يواكب أعضاء لجان المراجعة التطورات المتلاحقة في مجال المعرفة المحاسبية
1.4	1	1.4	1	4.3	3	29	20	63.8	44	أعضاء لجان المراجعة علي دراية كاملة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها
0	0	1.4	1	11.6	8	26.1	18	60.9	42	توافر خبرة كافية للجان المراجعة في معالجة مخاطر المراجعة الخارجية
1.4	1	1.4	1	11.6	8	31.9	22	53.6	37	القدرة علي تقييم جودة إعداد وعرض التقارير المالية
1.4	1	4.3	3	13	9	29	20	52.2	36	القدرة علي تقييم جودة الاختيار الإداري للسياسات المحاسبية البديلة
2.9	2	1.4	1	7.2	5	27.5	19	60.9	42	القدرة الكافية في تقييم فعالية أساليب الرقابة الداخلية

المصدر: إعداد الباحث ، الدراسة الميدانية ، 2017م

من خلال بيانات الجدول (3-2) يتضح الآتي:

1. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الأوليحيث بلغت نسبتهم (68.1)% والموافقون بلغت نسبتهم (27.5)%، أما المحايدون فبلغت نسبتهم (2.9)%، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.4)%.
2. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الثانية حيث بلغت نسبتهم (59.4)% والموافقون بلغت نسبتهم (26.1)%، أما المحايدون فبلغت نسبتهم (10.1)%، بينما الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.4)%، بينما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (2.9)%.
3. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الثالثة حيث بلغت نسبتهم (66.7)%، والموافقون فبلغت نسبتهم (18.8)%، بينما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (8.7)%، أما أفراد العينة الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (4.3)%، بينما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (1.4)%.
4. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الرابعة حيث بلغت نسبتهم (63.8)%، والموافقون فبلغت نسبتهم (29)%، بينما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (4.3)%، أما أفراد العينة الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.4)%، بينما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (1.4)%.
5. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الخامسة حيث بلغت نسبتهم (60.9)% والموافقون بلغت نسبتهم (26.1)%، أما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (11.6)%، أما أفراد العينة الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.4)%.
6. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة السادسة حيث بلغت نسبتهم (53.6)% والموافقون بلغت نسبتهم (31.9)%، أما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (11.6)%، أما أفراد العينة الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.4)%، بينما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (1.4)%.
7. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة السابعة حيث بلغت نسبتهم (52.2)% والموافقون بلغت نسبتهم (29)%، أما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (13)%، أما أفراد العينة الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (4.3)%، بينما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (1.4)%.
8. أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على العبارة الثامنة حيث بلغت نسبتهم (60.9)% والموافقون بلغت نسبتهم (27.5)%، أما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (7.2)%، أما أفراد العينة الذين لا يوافقون فبلغت نسبتهم (1.4)%، بينما الذين لا يوافقون بشدة فبلغت نسبتهم (2.9)%.

ثانياً : اختبار فرضيات الدراسة :

1/ عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى :

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي :

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مهام ومسئوليات لجان المراجعة وجودة خدمات المراجعة الخارجية "

ومن خلال الجدول التالي تتضح الإحصاءات الوصفية كما يلي :

جدول رقم (42)

الإحصاءات الوصفية لعبارات الفرضية الأولى

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة
.95	4.3	تعمل لجان المراجعة علي دعم استقلال المراجعين الخارجيين
.94	4.2	تعمل لجان المراجعة علي عقد اجتماعات بصورة دورية
.89	4.3	تقوم لجان المراجعة علي الإشراف بعمل المراجعة الداخلية والخارجية
.91	4.4	تهتم لجان المراجعة بتقارير المراجعة الخارجية لأعوام سابقة
1	4.1	تقوم لجان المراجعة بتحديد أتعاب المراجعين الخارجيين
.85	4.3	تقوم لجان المراجعة بمراجعة القوائم المالية قبل اعتمادها ونشرها
.84	4.4	تعمل لجان المراجعة علي التأكد من عدم وجود أي قيود علي المراجعين الخارجيين عند تنفيذ مهامهم
.97	4.2	تقوم لجان المراجعة بفحص ومتابعة الأمور التي قد تؤثر علي استقلالية المراجع الخارجي

المصدر : إعداد الباحث ، الدراسة الميدانية ، 2017م

يتضح من الجدول رقم (42) ما يلي:

1. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (4.3) بانحراف معياري (.95) 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 (.94) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثانية.
3. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4.3) بانحراف معياري (.89) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثالثة.
4. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (4.4) بانحراف معياري (.91) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الرابعة.
5. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (4.1) بانحراف معياري (1) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون على العبارة الخامسة.
6. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (4.3) بانحراف معياري (.85) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السادسة.
7. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (4.4) بانحراف معياري (.84) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السابعة.

8. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة (4.2) بانحراف معياري (0.97) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثامنة. تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط والمتعدد لاختبار الفرضية لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية، ومدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع :

المتغير المستقل :

(x) : مهام ومسئوليات لجان المراجعة .

المتغير التابع :

(y) : جودة المراجعة الخارجية .

جدول رقم (5.2)

نموذج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الأولى

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
2	.774	.599	.593

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.774. وهذا يعني وجود ارتباط طردي قوي بين المتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية) والمتغير المستقل (مهام ومسئوليات لجان المراجعة) كما نجد أن قيمة معامل التحديد 0.599. وهذه يعني 59% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية) يكون تأثير المتغير المستقل (مهام ومسئوليات لجان المراجعة) بينما 41% يعود إلى عوامل أخرى غير متضمنة في النموذج.

جدول رقم (6.2)

تحليل التباين للفرضية الأولى

مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوي المعنوية
الانحدار	9.707	1	9.707	99.994	.000
الأخطاء	6.504	67	.097		
المجموع	16.212	68			

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م.

يتضح من الجدول (6.2) أن مستوي المعنوية 0.000 وهو أقل من (5%) وهذا يقودنا إلى قبول الفرض البديل ومعنوية نموذج الانحدار، مما يعني توجد فروق معنوية بين المتغير المستقل (مهام ومسئوليات لجان المراجعة) بين المتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية).

جدول رقم (7.2)

معاملات الانحدار للفرضية الأولى

المعاملات الانحدار	قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوي المعنوية
B ₀	1.970	7.844	.000
B ₁	.572	10.000	.000

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017

يتضح من الجدول (7.2) أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (1.970) وهي قيمة المتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية) المقدر عندما تكون قيم المتغير المستقل مساوية للصفر، ونجد أن ميل المتغير المستقل (مهام ومسئوليات لجان المراجعة) يساوي 0.572 وهذا يعني زيادة المتغير المستقل (مهام ومسئوليات لجان المراجعة) تؤدي إلى زيادة المتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية) بمعدل 0.572 ، ونلاحظ أن مستوى المعنوية أقل من 0.05 وعلية يقبل الفرض البديل أي أن هذه القيمة لها تأثير معنوي ويعني أن (مهام ومسئوليات لجان المراجعة) له تأثير علي (جودة المراجعة الخارجية).
 مما سبق نستنتج أن الفرضية الثانية التي تنص علي " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مهام ومسئوليات لجان المراجعة وجودة المراجعة الخارجية" قد تحققت.
2/ عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية :

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي :

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخبرة المالية و المحاسبية لدى أعضاء لجان المراجعة وجودة خدمات المراجعة الخارجية".

ومن خلال الجدول رقم (8.2) تتضح الإحصاءات الوصفية كما يلي :

جدول رقم (8.2)

الإحصاءات الوصفية لعبارات الفرضية الثانية

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة
.69	4.6	يتمتع أعضاء لجان المراجعة بالتأهيل العلمي والعملية
.94	4.3	يعمل أعضاء لجان المراجعة علي فهم طبيعة الأعمال
.93	4.4	يواكب أعضاء لجان المراجعة التطورات المتلاحقة في مجال المعرفة المحاسبية
.77	4.5	أعضاء لجان المراجعة علي دراية كاملة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها
.75	4.4	توافر خبرة كافية للجان المراجعة في معالجة مخاطر المراجعة الخارجية
.85	4.3	القدرة علي تقييم جودة إعداد وعرض التقارير المالية
.94	4.2	القدرة علي تقييم جودة الاختيار الإداري للسياسات المحاسبية البديلة
.91	4.4	القدرة الكافية في تقييم فعالية أساليب الرقابة الداخلية

المصدر : إعداد الباحث ، الدراسة الميدانية ، 2017م

يتضح من الجدول رقم (8.2) ما يلي:

1. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (4.6) بانحراف معياري (.69) وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الأولى.

2. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (4.3) بانحراف معياري (94). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثانية.
 3. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (4.4) بانحراف معياري (93). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثالثة.
 4. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (4.5) بانحراف معياري (77). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الرابعة.
 5. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (4.4) بانحراف معياري (75). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الخامسة.
 6. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (4.3) بانحراف معياري (85). 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 (94). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة السابعة.
 8. بلغت قيمة المتوسط لأفراد عينة الدراسة للعبارة الثامنة (4.4) بانحراف معياري (91). وهذه القيمة تدل على أن معظم أفراد العينة موافقون بشدة على العبارة الثامنة.
- تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط والمتعدد لإختبار الفرضية لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية، ومدى تأثير المتغير المستقل علي المتغير التابع:

المتغير المستقل:

(x) : الخبرة المالية والمحاسبية لدي أعضاء لجان المراجعة .

المتغير التابع :

(y) : جودة المراجعة الخارجية .

جدول رقم (9.2)

نموذج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الثانية

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
3	.728	.530	.523

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط بلغت 728. وهذا يعني وجود ارتباط طردي قوي بين المتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية) والمتغير المستقل (الخبرة المالية والمحاسبية لدي أعضاء لجان المراجعة) كما نجد أن قيمة معامل التحديد 0530. وهذه يعني 53% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية) يكون تأثير المتغير المستقل (الخبرة المالية والمحاسبية لدي أعضاء لجان المراجعة) بينما 47% يعود إلي عوامل أخرى غير متضمنة في النموذج.

جدول رقم (10.2)

تحليل التباين للفرضية الثانية

مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوي المعنوية
الانحدار	8.591	1	8.591	75.531	.000
الأخطاء	7.621	67	.114		

			68	16.212	المجموع
--	--	--	----	--------	---------

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017م. يتضح من الجدول أعلاه أن مستوي المعنوية 0.000 وهو أقل من (5%) وهذا يقودنا إلي قبول الفرض البديل ومعنوية نموذج الانحدار، مما يعني توجد فروق معنوية بين المتغير المستقل (الخبرة المالية والمحاسبية لدي أعضاء لجان المراجعة) بين المتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية).

جدول رقم (11.2)

معاملات الانحدار للفرضية الثانية

المعاملات الانحدار	قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوي المعنوية
B ₀	1.521	4.474	.000
B ₁	.662	8.691	.000

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2017 يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (1.521) وهي قيمة المتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية) المقدر عندما تكون قيم المتغير المستقل مساوية للصفر، ونجد أن ميل المتغير المستقل (الخبرة المالية والمحاسبية لدي أعضاء لجان المراجعة) يساوي 0.662 وهذا يعني زيادة المتغير المستقل (الخبرة المالية والمحاسبية لدي أعضاء لجان المراجعة) تؤدي إلي زيادة المتغير التابع (جودة المراجعة الخارجية) بمعدل 0.662 ، ونلاحظ أن مستوي المعنوية أقل من 0.05 وعلية يقبل الفرض البديل أي أن هذه القيمة لها تأثير معنوي ويعني أن (الخبرة المالية والمحاسبية لدي أعضاء لجان المراجعة) له تأثير علي (جودة المراجعة الخارجية).

مما سبق نستنتج أن الفرضية الثانية التي تنص علي " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخبرة المالية والمحاسبية لدي أعضاء لجان المراجعة وجودة المراجعة الخارجية" قد تحققت.

النتائج: بعد دراسة الإطار النظري والجانب التطبيقي توصل الباحث إلى النتائج التالية :

1. أن عمل لجان المراجعة كطرف محايد للفصل في المنازعات التي تحدث بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة من شأنه أن يزيد من جودة المراجعة الخارجية
 2. أن تقييم موضوعية جودة الإفصاح في القوائم المالية من قبل لجان المراجعة يؤدي إلي جودة المراجعة الخارجية.
 3. استخدام تكنولوجيا متطورة في مراجعة نشاط المنشأة يساهم في تجويد المراجعة الخارجية.
 4. المام أعضاء لجان المراجعة بمعايير المحاسبة والمراجعة يؤدي إلي جودة المراجعة الخارجية.
- التوصيات:** وبناءً على النتائج السابقة يوصي الباحث بالآتي :

1. ضرورة أن يتم تفويض لجنة المراجعة ببحث كافة الأمور المتعلقة بالتقارير والقوائم المالية وعملية المراجعة الخارجية.
2. توجيه المزيد من الأبحاث والدراسات لدراسة دور لجان المراجعة في جودة المراجعة الخارجية نظراً لتشعب مجتمع البحث ومتغيراته مع أهميته العلمية والعملية.
3. التأكد من وضع معايير واضحة للمؤهلات المطلوبة في أعضاء لجان المراجعة عند اختيارهم والتي تمكنهم من أداء دورهم بفاعلية.

المراجع :

أولا : الكتب :

- عبد الكريم ، م ، 2010 م ، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة لتدعيم سوق الأوراق المالية المصرية ، جامعة بنها، القاهرة ، مصر .
- عبد ربه، أ ، 2010 م ، المراجعة الداخلية، دار الجنادرية للنشر والتوزيع، ص 334 ، عمان ، الأردن .
- ارنزي، و آخرون ، 2013 م ، المراجعة المحاسبية وخدمات التأكيد، دار المريخ للنشر، ص467، الرياض ، المملكة العربية السعودية .
- علي، ع . و شحاته، ش ، 2014 م ، الرقابة والمراجعة الداخلية والخارجية في بيئة التشغيل الإلكتروني، ص 199، الإسكندرية ، مصر .
- جمعة، أ ، 2008 م ، تطوير معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار صفاء ، ص30 ، عمان ، الأردن .
- الشيخ، ب ، 2000 م ، الجودة الشاملة في العمل الإسلامي، دار الفكر العربي، ص 15، القاهرة ، مصر .
- جمعة، أ ، 2000 م ، التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء، ص 45، الأردن .
- الزنيبات، ع ، 2015 م ، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، المكتبة الوطنية، ص 36، عمان ، الأردن .
- صقر، أ . و حماد، م ، 1995 م ، أصول المراجعة تأهيل علمي وتطبيقي عملي، د. ن، ص212 ، المنصورة ، مصر .
- شحاته، ش ، 2014 ، المراجعة المتكاملة مدخل المراجع العربي للقرن الحادي والعشرين، دار التعليم الجامعي، ص75 ، الإسكندرية ، مصر .
- طلية، ع ، 1997 م ، قياس أثر العوامل على جودة مراقبة الحسابات ، دار وائل للنشر، ص 219 ، عمان ، الأردن .
- نور ، أ . وآخرون، 2007 م ، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، ص 9 ، القاهرة ، مصر .
- مدكور، ف ، 1995 م ، إدارة جودة الإنتاج، ص 17 ، القاهرة ، مصر .

ثانيا : المجلات و الدوريات :

- أبو الجواد، س، 2007، دور لجان المراجعة في مكافحة عمليات غسل الأموال في البنوك، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 2، ص116، القاهرة ، مصر .
- أحمد، م ، دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة فعالية المراجعة الخاصة، مجلة البحوث ، المجلد 15، العدد 12، (2001م)، ص 8 ، القاهرة ، مصر .
- هاشم، م ، 2010 م ، الصعوبات التي تحد من قيام لجنة المراجعة بدورها تجاه الأطراف المختلفة في بيئة الأعمال المعاصرة في ضوء الإصدارات المهنية الدولية وقواعد حوكمة الشركات المصرية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، ص 293 ، القاهرة مصر .
- أمين، ع ، 2013 م ، دور لجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة القرار الاستثماري بسوق الأوراق المالية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 4، ص ص 403، القاهرة ، مصر .
- هاشم، أ ، 2012 م ، تفعيل دور لجان المراجعة في الحد من المخاطر المصرفية الإلكترونية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد 1، ص 316 ، القاهرة ، مصر .

- حسين ، ط . و قطب، أ ، 2003م ، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد 6، ص 358، القاهرة ، مصر.
- التعافين، ه ، 2005م ، التدقيق الخارجي والداخلي وتدقيق السلطات الرقابية الحكومية، مجلة المدقق، العدد 63، ص 7، عمان ، الأردن .
- مفتي، م ، 2004م ، جودة المراجعة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 63، ص 18، القاهرة ، مصر
- هاشم، م ، 2011م ، إطار متكامل للمتطلبات الإضافية اللازمة لتحسين جودة الأداء المهني لأعمال المراجعة في بيئة التجارة الإلكترونية ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 78، ص 45 ، القاهرة ، مصر

ثالثا : الرسائل العلمية :

- خالد، ح ، 2010م، فاعلية لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها في تحسين جودة معلومات التقارير المالية المنشورة ، غير منشورة ، الخرطوم ، السودان.
- إدريس ، ف، 2010 ، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات في البنوك السودانية غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم ، السودان .
- محجوب ، م ، 2011م ، دور لجان المراجعة في تدعيم استقلال المراجع الداخلي في البنوك التجارية ، غير منشورة ، جامعة النيلين، الخرطوم ، السودان.
- عثمان ، أ ، 2011م ، دور لجان المراجعة في الحد من مخاطر عملية المراجعة في السودان ، غير منشورة ، الخرطوم، السودان.
- إدريس، ف ، 2010م ، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات في البنوك السودانية، جامعة السودان ، الخرطوم ، السودان .
- سلطان، ع ، دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لأغراض استمرار المنشأة، غير منشور ، ص 12. القاهرة ، مصر
- عبد الله، ع ، 2011م ، دور المراجع الخارجي في رفع كفاءة وفعالية الحوكمة من منظور لجان المراجعة، رسالة دكتوراه غير منشورة، ص 66 ، الخرطوم ، السودان .
- مالك، أ ، 2005م ، خصائص جودة المراجعة دراسة تحليلية تطبيقية في المحيط المهني في السودان، رسالة غير منشورة، ص 80 ، الخرطوم ، السودان .
- الطويل، س ، 2012م ، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات في قطاع غزة، رسالة غير منشورة، ص 69 ، غزة ، فلسطين.

رابعا: المراجع الأجنبية :

Manitaa R. And Elommalb N, 2010, The Quality of Audit Process An Empirical Study Audit Committees Ceonard De Vinci, International Journal of Business, Vol. 15, No. 1, Paris