

مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة - دراسة ميدانية

د. حسن شلقامي محمود*

ملخص البحث:

يهدف هذا البحث إلى اقتراح إطار بالمقومات التي يجب توافرها لتفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة، وإجراء دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة، وعينة من مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات وذلك لاختبار التحقق الإحصائي لفرضي الدراسة، واختبار الأهمية النسبية لكل مقوم في تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة، وتتمثل أهم نتائج البحث في ضرورة توافر مجموعة من المقومات لتفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة مثل تحديد كل من شروط ومقومات فريق مراجعة النظر، واجبات مكتب المراجعة الخاضع للفحص، واجبات فريق العمل، وثائق ومستندات مراجعة النظر، بينما تتمثل أهم توصيات البحث في ضرورة الاهتمام بتوفير مقومات تفعيل مراجعة النظر مرتبة حسب أهميتها النسبية (تحديد الجهة التي يسند إليها الإشراف على إعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظر وتقييم أداء مكاتب المراجعة الخارجية من خلال مراجعة النظر، وتحديد مقومات فريق مراجعة النظر، وتحديد محتويات برنامج مراجعة النظر، وتحديد واجبات مكتب المراجعة الخاضع للتقييم من خلال مراجعة النظر).

الكلمات المفتاحية:

مراجعة النظر، لجان المراجعة، مقومات تفعيل مراجعة النظر، جودة المراجعة، معايير رقابة الجودة، فريق عمل مراجعة النظر، برنامج مراجعة النظر، تقرير مراجعة النظر.

* مدرس بكلية التجارة جامعة بني سويف

The Qualifications of Making the Role of the Peer Review more Effective as a Control Tool on the Audit Quality – A survey Study.

Abstract:

The aim of this study is to Provide a proposed structure that contains some guidelines to make the process of the peer review more effective , and Carry out a survey study to check the statistical realization of the study's assumptions and to determine the relative importance of each qualification in making the process of the peer review more effective , this study reached a group of conclusions such as the more increasing in the determination of the choice standards of the external auditor , the more effectiveness in the process of the peer review , it recominded with the need to concern with the qualifications to make the process of the peer review more effective as their relative importance (the determination of who carries out peer review program and evaluate the performance of the external auditors according to the requirements of the peer review - the determination of the qualifications of the peer review team work - the determination of the contents of peer review program - the determination of the duties of the external auditor to be evaluated through the peer review).

Key words:

peer review , audit quality , qualifications , peer review report , peer review team work , peer review program , audit committee.

مقدمة البحث:

يقصد بجودة المراجعة أداء تلك العملية بكفاءة وفعالية وفقاً للمعايير المهنية للتدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية وضوابط رقابة الجودة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة بما يحقق للأطراف ذات الصلة الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق. (أمير ٢٠١٢ ص. ٥)

وتعبر معايير رقابة الجودة عن مجموعة من الخطوات والإجراءات التي يتم إتباعها لأداء عملية المراجعة وفقاً للمعايير والمبادئ الأساسية التي تحكم عملية المراجعة، وقواعد السلوك والعرف المهني، وأية شروط قانونية أو تعاقدية تخص المكتب لضمان الجودة في تنفيذ العمليات. (صبا ٢٠٠٩) وقد تبنى معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) الرقابة على جودة عملية المراجعة ما يلي: (عبد السلام ٢٠٠٨ ص. ٧٤)، (محمد جبران ٢٠١٠، ص. ١٢):

- (١) مراجعة الأخلاقيات المهنية والاستقلال.
- (٢) الاستشارة الداخلية مثل الأسئلة المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة بالشركة.
- (٣) الإشراف على عملية المراجعة.
- (٤) التوظيف والتطوير المهني وترقية الموظفين.
- (٥) قبول العملاء والاستمرار معهم.
- (٦) التفقيش الداخلي.
- (٧) الرقابة.

وتتأثر جودة المراجعة بالعوامل التالية: (AM 2010)

- (١) ثقافة مكتب المراجعة ومساعديه.
- (٢) مهارات ومقومات أعضاء وشركاء مكتب المراجعة.
- (٣) كفاءة عمليات المراجعة.
- (٤) موثوقية تقرير المراجعة.
- (٥) الجهات المهنية للمراجعة.

ويترتب على عدم التزام مكتب المراجعة بمعايير رقابة الجودة مواجهة العديد من المشاكل مثل زيادة الدعاوى القضائية المرفوعة ضده، وفقدان الثقة من قبل مستخدمي تقرير المراجعة الخارجية في قدرة التقرير على إضفاء الثقة والمصداقية على التقارير المالية (P. Oustanya & Lauwo 2010) (160)، ونتيجة لزيادة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة من قبل الجهات المستفيدة من تقرير المراجعة نتيجة لعدم أداء عمليات المراجعة بجودة عالية تطلب الأمر ضرورة خضوع مكتب

المراجعة للفحص والتقييم من قبل أطراف أو جهات خارجية محايدة مما أدى إلى ظهور العديد من الأدوات للرقابة على جودة مكاتب المراجعة مثل مراجعة النظير (محمد صالح ٢٠١٠).

طبيعة المشكلة:

نتيجة لزيادة كل من الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة، والضغط على مهنة المحاسبة والمراجعة خصوصاً من قبل الكونجرس أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قسماً لمكاتب المحاسبة يتفرع منه شعبتان الأولى مكاتب المراجعة التي تتولى مراجعة الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية، أما الشعبة الثانية فتتولى مراجعة باقي الشركات، ويشترط للانضمام لأي من الشعبتين توافر شروط معينة منها إجراء مراجعة النظير إلزامياً مرة كل ثلاث سنوات (عبد السلام ٢٠٠٨ ص. ٧٤).

ويشير بعض الكتاب إلى أن مراجعة النظير تمثل أداة لتأكيد جودة عملية المراجعة، وجودة المراحل التي تمر بها تلك العملية ابتداء 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 لمعايير الأداء المهني (Engles 2011, P.1)، وقد أشار المكتب الأسترالي الدولي للمراجعة إلى أن مراجعة النظير تهدف إلى التحقق من أن أداء مكتب المراجعة يتم وفقاً لمعايير الأداء المهني ومعايير رقابة الجودة (Australian National Audit Office 2012, P. 8)، وتعتبر مراجعة النظير وسيلة لقياس مدى التقدم في تحسين نظام الجودة للخاضع للفحص وذلك في المرة التالية للخضوع للفحص من قبل مراجعة النظير. (U. S Department of Education 2007)

ويشير بعض الكتاب (Casterella & Others 2009, PP. 713 - 714) إلى أن مراجعة النظير القائمة على برنامج المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تقيد في تحسين جودة المراجعة من خلال ما يلي:

- (١) تحديد نقاط الضعف في أداء مكتب المراجعة الذي يخضع لتقييم الأداء من خلال مراجعة النظير، وتوصيل تلك النقاط للمكتب والتوصية بالإجراءات التصحيحية.
- (٢) إمكانية استخدام تقرير مراجعة النظير من قبل الجهات التالية:
 - أ- لجان المراجعة والتي تستفيد من تقرير مراجعة النظير في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالتعاقد مع مراجع خارجي جديد أو الاستمرار مع المراجع الحالي.
 - ب- الهيئة القانونية التي تتولى وضع وتنفيذ برنامج مراجعة النظير والتي تستفيد من تقرير مراجعة النظير في الوقوف على مدى حاجة مكتب المراجعة لتحسين أدائه والاشتراك مرة أخرى في برنامج مراجعة النظير.

ج- مكتب المراجعة موضع التقييم والذي يستفيد من تقرير مراجعة النظير في الوقوف على مناطق القوة ومناطق الضعف في الأداء.

(٣) يفيد برنامج مراجعة النظير مكتب المراجعة الحاصل على شهادة باجتياز هذا البرنامج في زيادة المعرفة لدى هذا المكتب بمعايير رقابة الجودة وقواعد وآداب السلوك المهني، كما يزيد من الرغبة لديه في تنفيذها أثناء أداء عملية المراجعة. (Trautmann 2009 P. 686)

(٤) إن وجود مزايا تميز مكتب المراجعة الحاصل على برنامج مراجعة النظير عن غيره من مكاتب المراجعة الأخرى تجعل تلك المكاتب أكثر حرصاً على اجتياز ذلك البرنامج وتنفيذ متطلباته أثناء القيام بعملية المراجعة بما يساهم في تحسين جودة المراجعة.

وتهدف مراجعة النظير إلى التحقق من قيام مكتب المراجعة بتنفيذ عمليات المراجعة وفقاً لمتطلبات كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومعايير المراجعة بما يضمن جودة المراجعة. (Pound 2011)

ولقد أصدر المكتب الأسترالي الدولي للمراجعة عدة توصيات منها التوصية رقم (٤) فقرة (٧٤) والتي أوضحت أنه من الضروري أن يتم تحديد أهداف ومواصفات مراجعة النظير، ومعايير تقييم أداء مكتب المراجعة، وإجراء الاختبارات اللازمة للتأكد من تحقيق تلك الأهداف.

وعند أداء مراجعة النظير يجب التحقق مما يلي: (Association of Local Government Auditors 2011, P. 1)

(١) أن مكتب المراجعة الذي يخضع لتقييم الأداء من خلال فريق مراجعة النظير لديه نظام لرقابة الجودة.

(٢) أن سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة الموضوعة بالمكتب يتم تطبيقها من قبل أعضاء المكتب، وتتفق مع متطلبات كل من معايير المراجعة، وبرنامج مراجعة النظير الذي تم وضعه بواسطة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA. (Alam & Others 2000 P. 412)

وهناك مجموعة من المقومات التي يترتب عليها تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة، وتتعلق تلك المقومات بنقاط متعددة حول مراجعة النظير مثل الجهة التي تتولى وضع وتنفيذ برنامج مراجعة النظير وتقييم أداء مكتب المراجعة، ووطول المدة بين كل عملية تقييم لأداء مكتب المراجعة والعملية التالية لها، وواجبات مكتب المراجعة الذي يخضع لمراجعة النظير، وبرنامج التدريب التي يجب أن يجتازها مكتب المراجعة وتتعلق بمراجعة النظير، ومدى اختلاف تقرير مراجعة النظير عن تقرير المراجعة العادي، وواجبات فريق العمل القائم بتقييم أداء مكتب المراجعة.

ويقوم هذا البحث على تقديم إطار يتضمن مجموعة من الإرشادات بمقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة، وإجراء دراسة ميدانية لاختبار التحقق الإحصائي لفرضي الدراسة واختبار الأهمية النسبية لكل مقوم في تفعيل مراجعة النظير.

هدف البحث:**يهدف البحث إلى ما يلي:**

- (١) اقتراح إطار بالمقومات التي يجب توافرها لتفعيل مراجعة النظر كآداة للرقابة على جودة المراجعة، ويتفرع من هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:
 - أ- تحديد الجهة التي تقوم بإعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظر وتقييم أداء مكتب المراجعة الخارجي وفقاً لمعايير رقابة الجودة ومتطلبات مراجعة النظر.
 - ب- تحديد مقومات ودور فريق العمل القائم بتقييم أداء مكتب المراجعة من خلال مراجعة النظر.
 - ج- تحديد مدى إلزامية أو اختيارية مراجعة النظر وطول الفترة بين كل عملية تقييم من خلال مراجعة النظر وأخرى.
 - د- تحديد واجبات مكتب المراجعة الخاضع للفحص من خلال مراجعة النظر.
 - هـ- تحديد وثائق ومستندات مراجعة النظر.
 - و- تحديد محتويات تقرير مراجعة النظر.
- (٢) إجراء دراسة ميدانية لاختبار التحقق الإحصائي لفرضي الدراسة واختبار الأهمية النسبية لكل مقوم في تفعيل مراجعة النظر كآداة للرقابة على جودة المراجعة.

أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث على المستوى الأكاديمي في تقديم إطار بالمقومات التي يجب توافرها لتفعيل مراجعة النظر كآداة للرقابة على جودة عملية المراجعة، أما من الناحية العملية فتتمثل أهمية البحث في عرض المقومات التي يجب توافرها لتفعيل مراجعة النظر مع مسح ميداني لعينة مكونة من مكاتب المراجعة الخارجية ومراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات لاختبار تحقق فرضي الدراسة، والوقوف على الأهمية النسبية لكل مقوم في تفعيل مراجعة النظر كآداة للرقابة على جودة عملية المراجعة.

تساؤلات البحث:

يقوم هذا البحث على تقديم إطار بمقومات تفعيل مراجعة النظر يجيب عن الأسئلة التالية:

- (١) ماهي العوامل التي تؤثر على تفعيل مراجعة النظر كآداة للرقابة على جودة عملية المراجعة؟
- (٢) ما هي الجهة التي تقوم بإعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظر وتقييم أداء مكتب المراجعة الخارجي وفقاً لمعايير رقابة الجودة ومتطلبات مراجعة النظر؟
- (٣) ما هو دور فريق العمل القائم بتقييم أداء مكتب المراجعة من خلال مراجعة النظر؟
- (٤) ما هي شروط ومقومات فريق مراجعة النظر؟
- (٥) هل يتم القيام بمراجعة النظر وفقاً لقوانين وقواعد محددة أم هي اختيارية؟

(٦) ما هو طول المدة بين كل عملية تقييم والعملية التالية لها؟

(٧) ما هي واجبات مكتب المراجعة الخاضع للفحص؟

(٨) ما هي وثائق ومستندات مراجعة النظر؟

(٩) ما هي محتويات تقرير مراجعة النظر؟

فروض البحث:

يتم إجراء الدراسة الميدانية لاختبار التحقق الإحصائي للفرضين الرئيسيين التاليين:

الفرض الأول ف ١: تتعدد المقومات التي يترتب على وجودها تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة.

الفرض الثاني ف ٢: يتم تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة في حالة توافر مقومات معينة.

خطة البحث:

تحقيقاً لهدف البحث يقترح تناول موضوعاته على النحو التالي:

(١) الدراسات السابقة.

(٢) الإطار المفاهيمي لمراجعة النظر.

(٣) إطار مقترح بمقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة.

(٤) دراسة ميدانية.

(١) الدراسات السابقة:

يتناول الباحث بعض الدراسات الحديثة التي تناولت مراجعة النظر وذلك على النحو التالي:

قدم Casterella & Others 2009 دراسة لفحص العلاقة بين تقرير مراجعة النظر الصادر وفقاً لمعايير ومتطلبات الإرشاد الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وبين جودة المراجعة من حيث إمكانية استخدام تلك المعلومات في التنبؤ بفشل المراجعة وذلك في ظل برنامج المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

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

بينما تهدف الدراسة التي قدمها محمد صالح ٢٠١٠ إلى التعرف على مدى قبول مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية لتطبيق أسلوب مراجعة النظر كأداة للرقابة وتحسين جودة الأداء المهني، وقد

تناولت الدراسة ماهية وأهمية مراجعة النظير ومسئوليات وعقوبات فريق مراجعة النظير وأنواع تقرير مراجعة النظير، وخلصت الدراسة إلى أهمية توافر الاستقلال الكامل لمكاتب المحاسبة والمراجعة التي تقوم بتنفيذ أسلوب مراجعة النظير، وأن تطبيق أسلوب مراجعة النظير بمكاتب المحاسبة والمراجعة يؤدي إلى زيادة عدد العملاء وبالتالي زيادة إيرادات المكتب.

أما دراسة (Rymer & Others 2009) فتهدف إلى إصدار قائمة تتضمن معايير رقابة الجودة التي تستخدم في تقييم أداء مكتب المراجعة باستخدام مراجعة النظير، وتحديد ما يتضمنه برنامج مراجعة النظير، وقد أوضحت الدراسة الشروط أو المقومات التي يجب توافرها في فريق العمل القائم بتقييم أداء مكتب المراجعة في ضوء متطلبات برنامج مراجعة النظير.

وقد خلصت الدراسة إلى الاعتبارات العامة التالية التي يجب مراعاتها عند القيام بمراجعة النظير:

- (١) نظام رقابة الجودة لدى مكتب المراجعة الخاضع للتقييم.
 - (٢) برنامج تأكيد الجودة لدى مكتب المراجعة الخاضع للتقييم.
 - (٣) الخدمات بخلاف المراجعة التي يؤديها مكتب المراجعة الخاضع للتقييم.
 - (٤) مقومات فريق مراجعة النظير.
 - (٥) القواعد المهنية التي تحكم عملية المراجعة.
 - (٦) التوثيق المستندي لمراجعة النظير.
- وقدم Engles 2011 دراسة بهدف الإجابة عن الأسئلة التالية:

- (١) ما هي أسباب القيام بمراجعة النظير؟
- (٢) ما هي فوائد مراجعة النظير؟
- (٣) ما هي مخاطر مراجعة النظير؟
- (٤) ما هي نقاط تركيز مراجعة النظير؟
- (٥) هل يتم نشر نتائج مراجعة النظير؟
- (٦) ما هي أدوات مراجعة النظير؟

وقد تناولت الدراسة الإجابة على الأسئلة السابقة، كما تناولت أهمية التوثيق المستندي لأوراق ومستندات مراجعة النظير وضرورة احتفاظ مكتب المراجعة الخاضع للفحص والتقييم بتلك الأوراق والمستندات حتي المرة التالية للخضوع للفحص بواسطة فريق مراجعة النظير.

وقدم Cheung 2011 دراسة بهدف تحليل ومراجعة الأبحاث المنشورة في مجلة Journal of Second Language والتي تتعلق بمراجعة النظير وذلك عن الفترة من ١٩٩٢ حتى ٢٠٠٩ وذلك لتقديم مجموعة من الإرشادات للبحوث المستقبلية في هذا المجال، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك

اتجاه متزايد في المجال البحثي حول الطرق الوصفية لمراجعة النظرير، وتدريب مكاتب المراجعة على برنامج مراجعة النظرير.

وقدم Bennet 2012 دراسة تهدف إلى تطبيق مراجعة النظرير المزدوجة (*) Paired Peer Review في الجامعات وذلك من خلال توزيع قوائم استقصاء على الطلاب، وقد خلصت الدراسة إلى أن نسبة ٦٥% من عينة الدراسة ترى أن مراجعة النظرير المزدوجة تفيد في تقييم وتخطيط العملية التعليمية، وليس هناك ردود بوجود علاقة سالبة لتطبيق مراجعة النظرير المزدوجة بين المحاضر والطلاب.

وقدم Couple 2013 دراسة تهدف إلى تحليل أفضل الأبحاث عن مراجعة النظرير في مقابل تحليل الدعاوى القضائية والمنشورة في Economics and Finance Journals، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك اختلاف في خصائص ومقومات الأبحاث التي تتناول مراجعة النظرير عن تلك التي تتناول تحليل الدعاوى القضائية.

أما دراسة Legal Aid Agency 2013 فتهدف إلى وضع طريقة لتنفيذ مراجعة النظرير، وقد تناولت الدراسة ماهية مراجعة النظرير، ووضع معايير مراجعة النظرير وذلك في ضوء قياس جودة الخدمات المهنية للمراجعة ومسح متطلبات عملاء مراجعة النظرير ومقاييس المخرجات، وتحديد الملفات التي يجب تنفيذها عند القيام بمراجعة النظرير، وخلصت الدراسة إلى أن معايير مراجعة النظرير يجب أن يتم وضعها في ضوء كل مما يلي:

(١) جودة الخدمات المهنية للمراجعة.

(٢) متطلبات عملاء مراجعة النظرير ومقاييس المخرجات.

(٣) المعلومات التي يتم الحصول عليها من العميل ومن مصادر أخرى.

(٤) النصائح والإرشادات التي يتم تحديدها بناء على المعلومات السابقة.

(٥) الخطوات التي يتم إتباعها بناء على تلك النصائح والإرشادات.

ويمكن عرض ملخص عام للدراسات السابقة كما يلي:

(١) ركزت الدراسات السابقة على النواحي التالية:

أ- فحص العلاقة بين تقرير مراجعة النظرير الصادر وفقاً لمعايير ومتطلبات الإرشاد الصادر عن

المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وبين جودة المراجعة.

ب- تحديد القيمة المضافة لمراجعة النظرير.

ج- تحديد أهمية مراجعة النظرير في تأمين وتحقيق الحماية لقواعد البيانات.

د- تحديد أهمية مراجعة النظرير المزدوجة في تقييم وتخطيط العملية التعليمية.

(*) يقصد بالمراجعة المزدوجة في الجامعات مقارنة تحصيل الطلاب في موضوع معين يلقيه عليهم محاضر معين بتحصيل نفس الطلاب في نفس الموضوع ولكن يلقيه عليهم محاضر آخر .

هـ- مراحل إجراء مراجعة النظر.

و- المخاطر الناتجة عن مراجعة النظر والأدوات التي تستخدمها.

ز- تنفيذ مراجعة النظر في ضوء برنامج رقابة الجودة.

(٢) لم تتعرض تلك الدراسات للمقومات التي يجب توافرها لتفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة وهذا هو اهتمام البحث الحالي.

(٢) الإطار المفاهيمي لمراجعة النظر:

يتضمن الإطار المفاهيمي لمراجعة النظر النقاط التالية:

١/٢ ماهية وأهمية مراجعة النظر

تعرف مراجعة النظر peer review على أنها: تقييم أداء مكتب المراجعة بواسطة عضو أو أكثر من مكاتب المراجعة الأخرى. (Office of the Comptroller and Audit General 2008) وفي تعريف آخر لمراجعة النظر تشير إلى: "قيام مكتب خارجي للمراجعة تابع لهيئة معينة بمراجعة عمل مكتب خارجي آخر للمراجعة تابع لنفس الهيئة". (Raymer & Others 2009) كما تعرف مراجعة النظر على أنها: "نظام يتم بمقتضاه استخدام خبرات الممتحنين لمهنة المراجعة في تقييم جودة عمل ممتحنين آخرين في ضوء مجموعة من المعايير العامة للأداء، ويكون المراجع القائم بالتقييم لديه خبرة تمكنه من تقييم أداء مكتب مراجعة آخر (Legal Aid Agency 2013) ويشير الباحث إلى أن تعريف مراجعة النظر يجب أن يتضمن ما يلي:

(١) الجهة التي تتولى القيام بتقييم أداء مكاتب المراجعة من خلال مراجعة النظر.

(٢) معايير تقييم أداء مكتب المراجعة.

(٣) كفاءة أداء مراجعة النظر.

(٤) إبراز عنصر الخبرة والاستقلال والالزام لدى الجهة القائمة بالتقييم.

(٥) الإثابة والعقاب بالنسبة لمكتب المراجعة الخاضع للتقييم.

(٦) الجهة أو الجهات التي يوجه إليها تقرير مراجعة النظر.

ويلاحظ أن أي من التعريفات السابقة لا يتضمن كل النقاط السابقة بل يقتصر على نقطة أو أكثر

ولكن ليست كل النقاط.

ويعرف الباحث مراجعة النظر على أنها: قيام هيئة عامة قانونية متخصصة بإعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظر لمكاتب المراجعة الخارجية، وتقييم أداء مكتب المراجعة المؤهل في ضوء معايير البرنامج ومعايير رقابة الجودة مع توفير مزايا معينة للحاصلين من مكاتب المراجعة على شهادة اجتياز برنامج مراجعة النظر وتقرير مراجعة نظير نظيف، وإعداد تقرير مراجعة النظر وتوجيهه إلى جهة أو جهات معينة من خلال وسائل نشر متخصصة.

يتضح من التعريف السابق ما يلي:

(١) يتم القيام بمراجعة النظرير بواسطة هيئة عامة يتم إنشاؤها بقانون ومتخصصة في مجال المراجعة، هذه الهيئة تضم فريق عمل بمؤهلات ومقومات معينة، ويتكون هذا الفريق من أعضاء من لجان المراجعة وأكاديميين متخصصين في مجال المراجعة.

(٢) يتم تقييم أداء مكتب المراجعة الخارجي وفقاً لبرنامج مراجعة النظرير بواسطة فريق عمل تابع للهيئة العامة المتخصصة في مجال المراجعة، كما تقوم الهيئة بتنفيذ برنامج مراجعة النظرير واستخراج شهادات اجتياز لمكاتب المراجعة التي اجتازت برنامج مراجعة النظرير.

(٣) يجب أن يتمتع مكتب المراجعة الحاصل على شهادة باجتياز برنامج مراجعة النظرير بمزايا محددة ومقننة مقارنة بمكاتب المراجعة غير الحاصلة على هذه الشهادة.

(٤) يتم توجيه تقرير مراجعة النظرير إلى الجهات التالية:

أ- الهيئة العامة المستقلة التابع لها فريق العمل القائم بفحص أوراق عمل مكتب المراجعة.
ب- مكتب المراجعة الذي خضع للتقييم من خلال مراجعة النظرير وذلك للفت نظره إلى نقاط القوة في أدائه لتدعيمها، ونقاط الضعف لتقويمها.

ج- لجان المراجعة وذلك للاستفادة من هذا التقرير في اتخاذ قرارات معينة مثل القرارات التي تتعلق باختيار المراجع الخارجي، والقرارات التي تتعلق باستمرار التعامل مع المراجع الخارجي أو تغييره.

وتجدر الإشارة إلى ضرورة قيام هيئة عامة قانونية متخصصة بتقييم أداء مكتب المراجعة من خلال متطلبات معايير رقابة الجودة ومتطلبات برنامج مراجعة النظرير، وقد أشار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في القسم رقم ٣١٠٠ من القائمة الصادرة عام ٢٠٠٩ إلى أنه يتم أداء برنامج مراجعة النظرير بواسطة أفراد مستقلين يطلق عليهم مراجعو النظرير أو بواسطة جهة أو كيان معتمد من المعهد (Cheuing 2011 , Bossong 2013 , Bennetti & Others 2012 , AICPA 2009).

وقد أصدر المعهد الأمريكي عدة إصدارات تتعلق بمراجعة النظرير مثل إصدار أغسطس ٢٠١١ (AICPA , Aug. 2111) والذي يتعلق بضرورة القيام بمراجعة النظرير في ضوء مجموعة من القواعد الصادرة عن المعهد، وإصدار مايو ٢٠١٢ (AICPA , May. 2012) والذي يتعلق بتقرير مراجعة النظرير، كما أصدر المعهد المحلي للمراجعين الحكوميين عام ٢٠١١ إصداراً يتعلق بضرورة توافق مكتب المراجعة مع المعايير الدولية وأنه يتم أداء مراجعة النظرير لمكتب المراجعة بواسطة مكتب مراجعة آخر لديه خبرة تمكنه من أداء هذا العمل.

وتتم مراجعة النظرير بدولة الكويت بواسطة جهة مستقلة وذلك لتقييم نظام رقابة الجودة (إيهاب

٢٠٠٩)، وفي هذا المجال يشير الباحث إلى ما يلي:

أ- إن قيام مكتب مراجعة بفحص أعمال مكتب مراجعة آخر قد يؤدي إلى غياب الحياد والموضوعية والمصادقية نتيجة لحدوث نوع من المجاملات أو التواطؤ بين المكتبين.

ب- إن اختيار مكتب المراجعة الخاضع للفحص للمكتب الذي يقوم بمراجعة نظير له يؤدي إلى إمكانية حدوث تأثير من جانبه على تقرير الفحص، مما يترتب عليه عدم إظهار نتائج هامة وجوهرية وبعض أوجه القصور.

ويمكن توضيح أهمية مراجعة النظير في النقاط التالية: (Engles 2011, PP. 1 - 2)

(١) تمثل مراجعة النظير أداة لتأكيد جودة عملية المراجعة، وجودة المراحل التي تمر بها ابتداء من مرحلة تخطيط المراجعة، ومرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة وتجميع أدلة الإثبات، وأخيراً مرحلة إعداد تقرير المراجعة؛ وبالتالي يمكن القول أن هناك علاقة طردية بين مراجعة النظير وجودة المراجعة (Mrton 2010 P. 1118)، حيث تزيد جودة المراجعة كلما كان هناك إقبال ورغبة في تنفيذ برنامج مراجعة النظير، ويضيف البعض أنه يمكن استخدام مراجعة النظير في التنبؤ بفشل مكتب المراجعة حيث تعاني مكاتب المراجعة التي تتعرض للفشل من ضعف نظام رقابة الجودة بها (Casterella & Others 2009 , P. 716)، كما أن برنامج مراجعة النظير يفيد المتدربين في التعرف على الفرص المتاحة لمزاولة المهنة بمستوى مرتفع من الجودة. (Department of Health , Social Services and Public Safety 2001)

(٢) تفيد مراجعة النظير في التحقق من قيام مكتب المراجعة بمراحل عملية المراجعة وفقاً لمعايير الأداء المهني حيث تجيب عن التساؤل الذي يتعلق بمن يراجع عمل المراجع. (Graff 2009 , P. 81)

(٣) تساعد مراجعة النظير الممتهين للمراجعة على زيادة فعالية الإجراءات التي تتعلق بالتنفيذ العملي لعملية المراجعة.

(٤) تساعد عملية ممارسة مراجعة النظير على تحسين طريقة أداء الوظائف الرئيسية للمراجعة وتقديم النصح والإرشاد في هذا المجال. (AICPA , Jan. 2010 , P. 3)

(٥) تقدم مراجعة النظير الأساس لوضع وتنفيذ الخطة الاستراتيجية لتحسين مهنة المراجعة وتحسين جودتها. (Fracs 2008 , P. 8)

(٦) تفيد مراجعة النظير في إخضاع إجراءات وآليات كل مكتب من مكاتب المراجعة المشاركة في برنامج مراجعة النظير لقواعد وآليات معيارية محددة بالبرنامج. (Poulson & Others 2007 , P. 306)

(٧) تفيد مراجعة النظير 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 النظير بالاطلاع على تقرير مراجعة النظير السابق وذلك للوقوف على التوصيات التي قام مكتب المراجعة بتنفيذها.

(٨) يشير الباحث إلى أن القيام بمراجعة النظير وفقاً لمعايير معينة موثقة في برنامج مراجعة النظير الذي يتم إعداده بواسطة الأكاديميين والمهنيين المتخصصين يساعد في التوثيق المستندي لعملية المراجعة من حيث ما يلي:

- أ- الخطوات المنهجية لتخطيط المراجعة.
- ب- كيفية توزيع العمل على المساعدين.
- ج- الإجراءات المنهجية للتفاوض والتعاقد مع العميل وإصدار خطاب القبول.
- د- الإجراءات المنهجية لتجميع أدلة الإثبات.
- هـ- الإجراءات المنهجية لإعداد تقرير المراجعة.
- و- الإجراءات المنهجية لتقييم أعمال المساعدين بالمكتب.
- ز- الإجراءات المنهجية للاستعانة بعمل مراجع آخر.
- ح- الحالات التي يرفض فيها المراجع الخارجي قبول أمر التكاليف.
- ط- أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع الخارجي.
- ي- برامج التدريب اللازمة لحصول المراجع الخارجي على رخصة مراجعة النظير ومحتويات كل برنامج.

- ك- برنامج تدريبي متخصص في صناعة معينة.
- ل- إلزام لجان المراجعة باختيار المراجع الحاصل على برنامج متخصص في مراجعة النظير لمراجعة حسابات المنظمة.

(٩) يمكن استخدام تقرير مراجعة النظير بواسطة كل مما يلي:

- أ- الهيئة العامة المستقلة التابع لها فريق العمل القائم بالفحص وذلك لاستخدام ذلك التقرير في إثابة أو لفت نظر مكتب المراجعة الخاضع للتقييم من خلال مراجعة النظير.
- ب- لجان المراجعة وذلك فيما يتعلق بالقرارات الخاصة بالتعاقد مع مراجع خارجي.
- ج- مكتب المراجعة الذي خضع للتقييم من خلال مراجعة النظير وذلك للوقوف على نقاط القوة في الأداء لتدعيمها ونقاط الضعف لاتخاذ الإجراءات التصحيحية، كما تفيد مراجعة النظير في تخفيض عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة نتيجة لتحسين جودة الأداء، ويشير أحد الكتاب إلى أنه كلما انخفض عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة دل ذلك على تحسين جودة المكتب. (عبد الله ٢٠٠٨ ص. ٤٩٤)، كما أن إلزام مكتب المراجعة بالرد على ملاحظات النظراء يعد أداة فعالة للارتقاء بالمستوى المهني، وفي المقابل

- فإن عدم اجتياز مكتب المراجعة لاختبار برنامج مراجعة النظر مع إصدار تقرير مراجعة النظر غير نظيف من شأنه أن يعرض المكتب لعقوبات تأديبية انضباطية وشطب عضويته من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. (AICPA 2009)
- (١٠) يفيد برنامج مراجعة النظر مكتب المراجعة الحاصل عليه في زيادة المعرفة لديه بمعايير رقابة الجودة وقواعد وآداب السلوك المهني ومن ثم زيادة الرغبة لدى هذا المكتب في تنفيذ تلك المعايير والقواعد أثناء أداء عملية المراجعة.
- (١١) إن وجود مزايا تميز مكتب المراجعة الحاصل على شهادة باجتياز برنامج مراجعة النظر مقارنة بغيره من مكاتب المراجعة غير الحاصلة على تلك الشهادة تجعل تلك المكاتب حريصة على الاشتراك في برنامج مراجعة النظر، وتنفيذ متطلباته أثناء القيام بعملية المراجعة.
- (١٢) تفيد المعلومات الواردة في تقرير مراجعة النظر في التنبؤ بفشل المراجعة.
- (١٣) تعتبر مراجعة النظر أحد وسائل الرقابة على جودة المراجعة حيث تساعد في تقييم أداء مكتب المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة وقواعد وأداب السلوك المهني، ومن الضروري اشتراك مكتب المراجعة في برنامج مراجعة النظر كمتدرب، وقد أصدر مكتب الفحص العام الأمريكي تقريراً أوضح فيه أن الهدف من مراجعة النظر هو تحديد ما إذا كان نظام رقابة الجودة داخل مكتب المراجعة يتم تطبيقه ويتفق بكفاءة مع معايير الأداء المهني لتأكيد الجودة. Department of (Health , Social Services and Public Safety 2006)
- وعلى الرغم من الفوائد السابقة يشير أحد الباحثين (عبد السلام ٢٠٠٨ ص. ٧٧) إلى أن مراجعة النظر يوجه إليها الانتقادات التالية:
- (١) يتم أداء مراجعة النظر بشكل روتيني ويهتم القائمون بها بالشكل أكثر من المضمون، ويشير الباحث إلى أنه يمكن تلافي ذلك الانتقاد من خلال تقنين مراجعة النظر من حيث تحديد شروط الاشتراك في برنامج مراجعة النظر كمتدرب، وطول الفترة بين كل عملية تقييم والعملية التالية لها، وواجبات كل من فريق العمل القائم بتقييم أداء مكتب المراجعة باستخدام مراجعة النظر، ومكتب المراجعة الخاضع للتقييم.
- (٢) يتم القيام بمراجعة النظر بواسطة أشخاص غير متفرغين لهذا العمل، ويشير الباحث إلى أنه يمكن تلافي ذلك الانتقاد من خلال القيام بالتقييم من خلال فريق عمل بمقومات معينة ويتبع الهيئة القانونية المتخصصة.
- (٣) يحمل هذا الأسلوب شبهة المجاملة فيما بين مكاتب المراجعة، فقد سمح قسم مراجعة النظر التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لمكتب المراجعة أن يختار المكتب الذي يقوم بمراجعة أوراق العمل وتقييم أدائه مما يؤثر على استقلالية وحيادية المراجع القائم بالفحص (Gleicher 2013)

(P. 413 ؛ وبالتالي التأثير على موضوعية تقرير الفحص، ويشير أحد الكتاب إلى أن المجاملة في حالة مراجعة النظير ترجع إلى غياب المعايير التي تحكم تلك العملية (أمين ٢٠٠٤ ص. ١٠)، ويشير الباحث إلى أنه يمكن تلافي ذلك الانتقاد من خلال تكليف الهيئة القانونية المتخصصة بتكليف أشخاص تختارهم من فريق العمل وتحدد لهم مواعيد الزيارات لمكتب المراجعة دون علم مسبق لمكتب المراجعة بتلك المواعيد، كما تقوم تلك الهيئة بترتيبات السفر والإقامة لفريق العمل والرجوع بها على مكتب المراجعة الخاضع للتقييم.

ويتم إجراء مراجعة النظير بصورة دورية مع اختلاف المدة المطلوبة لإجرائها من بلد لآخر، ففي الولايات المتحدة الأمريكية يتم إجراء مراجعة النظير مرة على الأقل كل ثلاث سنوات، أما في بريطانيا فيتم خضوع مكاتب المراجعة الخاصة بالشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية لمراجعة النظراء مرة كل خمس سنوات. (عبد السلام ٢٠٠٨ ص. ٧٥).

وقد أصدر مكتب الفحص العام للتكامل والفحص Council of the Inspectors General on Integrity and Efficiency (CIGIE) قائمة تتطلب من مكاتب المراجعة أن تخضع مرة على الأقل كل ثلاث سنوات لمراجعة النظير، كما تتطلب هذه القائمة ما يلي: (Raymer 2009 , P. 1).

(١) تحديد نطاق مراجعة النظير.

(٢) تحديد متطلبات التقرير عن نتائج مراجعة النظير.

(٣) تحديد مقومات فريق مراجعة النظير.

(٤) توزيع تقرير مراجعة النظير.

٢/٢ واجبات مكتب المراجعة:

تتمثل واجبات مكتب المراجعة الذي يتم تقييم أدائه من خلال مراجعة النظير فيما يلي: (Association of Local Government Auditors 2011, PP. 6 - 7)

(١) تهيئة موقع العمل لفريق العمل القائم بالفحص والتابع للهيئة العامة المستقلة التي تتولى عملية تقييم أداء مكتب المراجعة، ويتم تهيئة موقع العمل من خلال تجهيز متطلبات فريق العمل، وتجهيز أوراق ومستندات العمل التي يتطلبها فريق مراجعة النظير.

(٢) مناقشة فريق العمل والرد على كل الأسئلة التي يتم توجيهها للمكتب، وتوضيح الغموض واللبس لدى فريق العمل.

(٣) توضيح تقرير المراجعة الصادر منه، والأسس التي بنى عليه المكتب رأيه في التقرير.

(٤) الاحتفاظ بورقة عمل موثقة توضح إجراءات مراجعة النظير، والمراحل التي مرت بها، وتقرير مراجعة النظير، ويجب أن يوثق مكتب المراجعة الذي يخضع لبرنامج مراجعة النظير مدى التوافق مع إجراءات وسياسات رقابة الجودة، وأن يحتفظ بمثل هذا التوثيق لفترة كافية لتمكين

القائمين على مراجعة النظراء من تقييم مدى تطبيق المكتب لسياسات وإجراءات الرقابة على الجودة. (Raymer 2009)

(٥) جعل تقرير مراجعة النظير متاح على الانترنت، ويختلف الباحث مع هذا الرأي حيث أن تقرير مراجعة النظير يجب أن يقتصر على جهات معينة وهي الهيئة العامة التي تتولى عملية التقييم، ولجان المراجعة، ومكتب المراجعة الخاضع للفحص على أن يتم نشره في جريدة متخصصة.

(٦) يشير الباحث إلى أنه في حالة وجود مراجع شريك فإنه يجب على المراجع الأساسي أو المراجع المسئول عن إصدار تقرير المراجعة أن يوفر لفريق العمل تصديق الشريك الثاني على إصدار تقرير المراجعة.

(٧) التعاون مع فريق العمل القائم بالتقييم، وتوفير البيانات والمستندات التي يحتاجها في التقييم، وتتمثل أسباب إلغاء فريق العمل لمستندات مكتب المراجعة أو إصدار تقرير متحفظ في فشل مكتب المراجعة محل التقييم في إبلاغ فريق العمل بوسائل الاتصال المناسبة للحصول على أدلة الإثبات التي يرى فريق العمل أنها ضرورية، أو تقديمه بيانات خاطئة لفريق العمل. (AICPA , Aug 2012 , P. 5)

٣/٢ واجبات الهيئة العامة القانونية المتخصصة في مجال المراجعة:

أصدر المكتب الأسترالي الدولي للمراجعة عدة توصيات تتعلق بواجبات الهيئة القائمة على تقييم أداء مكتب المراجعة من خلال مراجعة النظير، وتتمثل تلك الواجبات فيما يلي: (Australian National Audit Office 2012 , P. 10)

(١) تحديث إرشادات ومعايير تنفيذ مراجعة النظير، وتحسين الاتصال بين أعضاء فريق مراجعة النظير. (*)

(٢) تحديد المقومات التي يجب توافرها في فريق العمل القائم بالتقييم من حيث خبرة العضو واستقلاله والمؤهل العلمي ومقومات الاستقلال والموضوعية. (*)

(٣) تحديد معايير تقرير مراجعة النظير وذلك من حيث محتوياته، والفترة التي يغطيها، ومسئولية كل من مكتب المراجعة الخاضع للتقييم وفريق العمل القائم بالتقييم.

ويضيف الباحث ما يلي:

(٤) اختيار فريق العمل الذي يقوم بتقييم أداء مكتب المراجعة.

(٥) إصدار خطاب موجه لمكتب المراجعة الخاضع للفحص يحدد فيه طبيعة المهمة لفريق العمل، وأسماء فريق العمل، كما تحدد تلك الهيئة مواعيد الفحص بالاتفاق مع فريق العمل دون علم مسبق لمكتب المراجعة الخاضع للفحص.

(٦) وضع جدول زمني لتقييم أداء مكتب المراجعة.

(*) التوصية رقم (١) فقرة (٣٨) والتوصية رقم (٢) فقرة (٤٤) Australian National Audit Office 2012

(*) التوصية رقم (٥) فقرة (٧٥) Australian National Audit Office 2012

- (٧) إجراء ترتيبات الانتقال والإقامة لفريق العمل القائم بالفحص، والرجوع على مكتب المراجعة بتكاليف تلك الترتيبات.
- (٨) استخدام تقرير مراجعة النظير في إثابة أو لفت نظر مكتب المراجعة الخاضع للتقييم من خلال مراجعة النظير.

٤/٢ واجبات فريق العمل

- تتمثل واجبات فريق العمل القائم بتقييم أداء مكتب المراجعة من خلال مراجعة النظير فيما يلي:
- (١) استكمال قائمة الاستقلال والمقومات الصادرة عن المجمع الحكومي المحلي للمراجعين (Association of Local Government Auditors (AIGA)، وتوضح تلك القائمة المقومات التي يجب توافرها في كل عضو، وسنوات الخبرة لكل عضو من أعضاء فريق العمل، ودرجة الاستقلالية التي يجب توافرها لكل عضو، ويشير الباحث إلى أن هذه القائمة يجب أن تكون متوافرة لدى الهيئة العامة المستقلة القائمة على إعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظير، كما أنه يجب أن تكون مستوفاة لكل عضو حيث تعتبر شرطاً أساسياً لانضمام العضو لتلك الهيئة.
- (٢) تخطيط وتنفيذ برنامج مراجعة النظير وفحص أوراق العمل لدى مكتب المراجعة الخاضع للفحص.
- (٣) تحديد درجة توافق أداء مكتب المراجعة مع معايير رقابة الجودة.
- (٤) إعداد تقرير مراجعة النظير.
- (٥) الاستقلال التام عن المكتب الخاضع للفحص وتقييم الأداء، والإلمام بمعايير المراجعة المتعارف عليها. (Ash 2012)
- (٦) الحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كان أداء مكتب المراجعة محل الفحص يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها ومتطلبات مراجعة النظير.
- (٧) الإطلاع على تقرير مراجعة النظير في المرة السابقة وذلك للوقوف على مدى قيام مكتب المراجعة محل الفحص بتنفيذ ما جاء في تقرير مراجعة النظير السابق من توصيات، ويجب أن يحدد كل عضو من أعضاء فريق مراجعة النظير سجلات مكتب المراجعة الخاضع للفحص التي تم فحصها وأن يوقع العضو على السجل الذي تم فحصه. Comptroller and Auditor General of India (2010)
- (٨) يجب أن يبدي فريق مراجعة النظير ملاحظاته حول النقاط التالية: (Australian National Audit Office 2012)
- أ- إدارة المساعدين في مكتب المراجعة محل الفحص من خلال تدريبهم وتوجيههم نحو إتباع السلوك المهني السليم.

ب- إدارة مراحل المراجعة داخل مكتب المراجعة محل الفحص من تخطيط المراجعة، وفحص المستندات وأوراق العمل، وإعداد تقرير مراجعة النظر.

ج- مدى متابعة مكتب المراجعة محل الفحص لتنفيذ توصيات تقرير مراجعة النظر السابق.
(٩) من الضروري أن يحتفظ فريق العمل القائم بتقييم أداء مكتب المراجعة من خلال مراجعة النظر بالمستندات المستخدمة في التقييم.

(١٠) يشير أحد الباحثين إلى أن متطلبات فريق مراجعة النظر تتمثل فيما يلي: (إيهاب ٢٠٠٩)
أ- معرفة معايير المراجعة المرتبطة بالعمل الذي تتم مراجعته، وأساليب وتقنيات القيام بمراجعة النظر.

ب- الاستقلال عن مكتب المراجعة الخاضع للفحص وعن العاملين بالمكتب.

ج- وضع الاختصاصات المطلوبة لكل مجال من الأعمال التي سيتم مراجعتها.

(١١) يقوم فريق مراجعة النظر بمراجعة ما يلي: (Stuiveling 2009 , P. 6)

أ- نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب المراجعة محل الفحص للتحقق من مدى مطابقته مع معايير الأداء المهني، وفي نفس السياق يشير أحد الباحثين (إباد ٢٠٠٥ ص. ١٧) إلى أنه من الضروري التحقق من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة والمراجعة قد تم تصميمه طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن سياسات وإجراءات رقابة الجودة قد تم تطبيقها كما هو مخطط لها.

ب- الوقوف على تنفيذ التوصيات التي تتعلق بمراجعة النظر في المرة السابقة بمعنى متابعة تنفيذ ما جاء بتقرير مراجعة النظر.

وتتمثل أوجه القصور في فريق مراجعة النظر في أن هذا الفريق قد يكون غير مؤهل للقيام بمراجعة النظر وإصدار التقرير، أو فشله في الإبلاغ عن القيود أو الحدود التي واجهها أثناء قيامه بإجراءات مراجعة النظر. (AICPA , Aug. 2012 , P. 5)، ويشير الباحث إلى أنه يمكن تلافي ذلك بوجود معايير معينة لاختيار فريق العمل، وتحديد العقوبات في حالة مخالفة عضو فريق العمل لمعايير الأداء.

٥/٢ مراحل مراجعة النظر

يشير الباحث إلى أن مراجعة النظر^(*) ابتداء من إعداد برنامج مراجعة النظر حتى إصدار تقرير مراجعة النظر تمر بالمراحل التالية:

(*) يتم النظر لمراجعة النظر على أنها تتضمن إعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظر ، وتقييم أداء مكتب المراجعة الخارجي من خلال مراجعة النظر .

- (١) إعداد الهيئة القانونية المتخصصة القائمة على مراجعة النظر بالتنسيق مع كل من الأكاديميين المتخصصين والمهنيين في مجال المراجعة برنامج مراجعة النظر.
 - (٢) تعاقد تلك الهيئة مع الأكاديميين والمدرّبين لعمل دورات تدريبية للمتدربين من مكاتب المراجعة.
 - (٣) تحديد واختيار مكاتب المراجعة لتدريبهم على برنامج مراجعة النظر، وتنفيذ برنامج مراجعة النظر.
 - (٤) عقد الاختبارات لمكاتب المراجعة المتدربة، وإصدار الهيئة القانونية المتخصصة القائمة على مراجعة النظر شهادات باجتياز برنامج مراجعة النظر.
 - (٥) تحديد مكاتب المراجعة التي يتم تقييم أدائها وفقاً لمعايير رقابة الجودة ومتطلبات برنامج مراجعة النظر.
 - (٦) تحديد فريق العمل الذي يقوم بتقييم أداء مكتب المراجعة.
 - (٧) تحديد المزايا التي يحصل عليها مكتب المراجعة عند اجتياز برنامج مراجعة النظر، والعقوبات التي تقع عليه حالة عدم وصول أدائه لمستوى معين.
 - (٨) إجراء ترتيبات الانتقال والإقامة لفريق العمل القائم بالفحص، والرجوع على مكتب المراجعة بتكاليف تلك الترتيبات.
 - (٩) تقييم أداء مكتب المراجعة وفقاً لمعايير رقابة الجودة ومتطلبات برنامج مراجعة النظر.
 - (١٠) إصدار تقرير مراجعة النظر، ومتابعة تنفيذ مكتب المراجعة للتوصيات الواردة في هذا التقرير في المرة التالية للفحص.
- ويتم في كندا إعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظر من خلال إجراء العديد من المقابلات مع مكاتب المراجعة الخارجية، والأكاديميين، والأطراف التي تستخدم تقرير المراجعة، وإعداد محتويات برنامج مراجعة النظر، وتحديد المراجعين الخارجيين القائمين بالتقييم، وتحديد مكاتب المراجعة التي يتم تقييم أدائها من خلال مراجعة النظر، وتنفيذ مراجعة النظر وكتابة التقرير. (National Sciences and Engineering Council of Canada 2014)

٦/٢ دور مراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة

تشير جودة المراجعة إلى مجموعة من القواعد والإجراءات والسياسات التي يتم الالتزام بها في أداء العمل بمكتب المراجعة، ويتم وضع تلك القواعد في ضوء معايير رقابة الجودة وقواعد السلوك المهني، ويترتب على تنفيذها تحسين مستوى جودة الأداء بالمكتب. (Mc Carty & Others 2012 P. 927)

كما ينظر إلى جودة تدقيق الحسابات على أنها: "مجموعة من الخصائص الفنية والنوعية في عمليات التدقيق المنسجمة مع المعايير المهنية المتعارف عليها والتي توفر المصداقية والرأي الفني المحايد في القوائم المالية المدققة وتشبع حاجات المستفيد منها". (سعيد ٢٠١٤، ص. ٣١)

ويتم تقييم أداء مكتب المراجعة باستخدام مراجعة النظر في ضوء معايير رقابة الجودة والتي تمثل - كما يشير أحد الكتاب - مجموعة متكاملة من السياسات والإجراءات التي تهدف إلى تحسين أداء عملية المراجعة والتأكيد على الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية عند تنفيذ ممارسات المراجعة مع فرض العقوبات والجزاءات على الأداء والسلوك المخالف (محمد صالح ٢٠١٠ ص. ١٤٩)، وقد أصدر مكتب الفحص العام الأمريكي تقريراً عام ٢٠٠٦ أوضح فيه أن تطبيق معايير الأداء المهني لتأكيد الجودة يؤدي إلى توفير تأكيد معقول بأن أداء المكتب يتم وفقاً لمعايير رقابة الجودة. (Department of Defense Office of the Inspector General , 2006 , P. 3)

وقد حدد مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) القواعد التالية التي يجب على مكاتب المراجعة المسجلة لديه الالتزام بها: (عبد السلام ٢٠٠٨ ص. ٧٤)

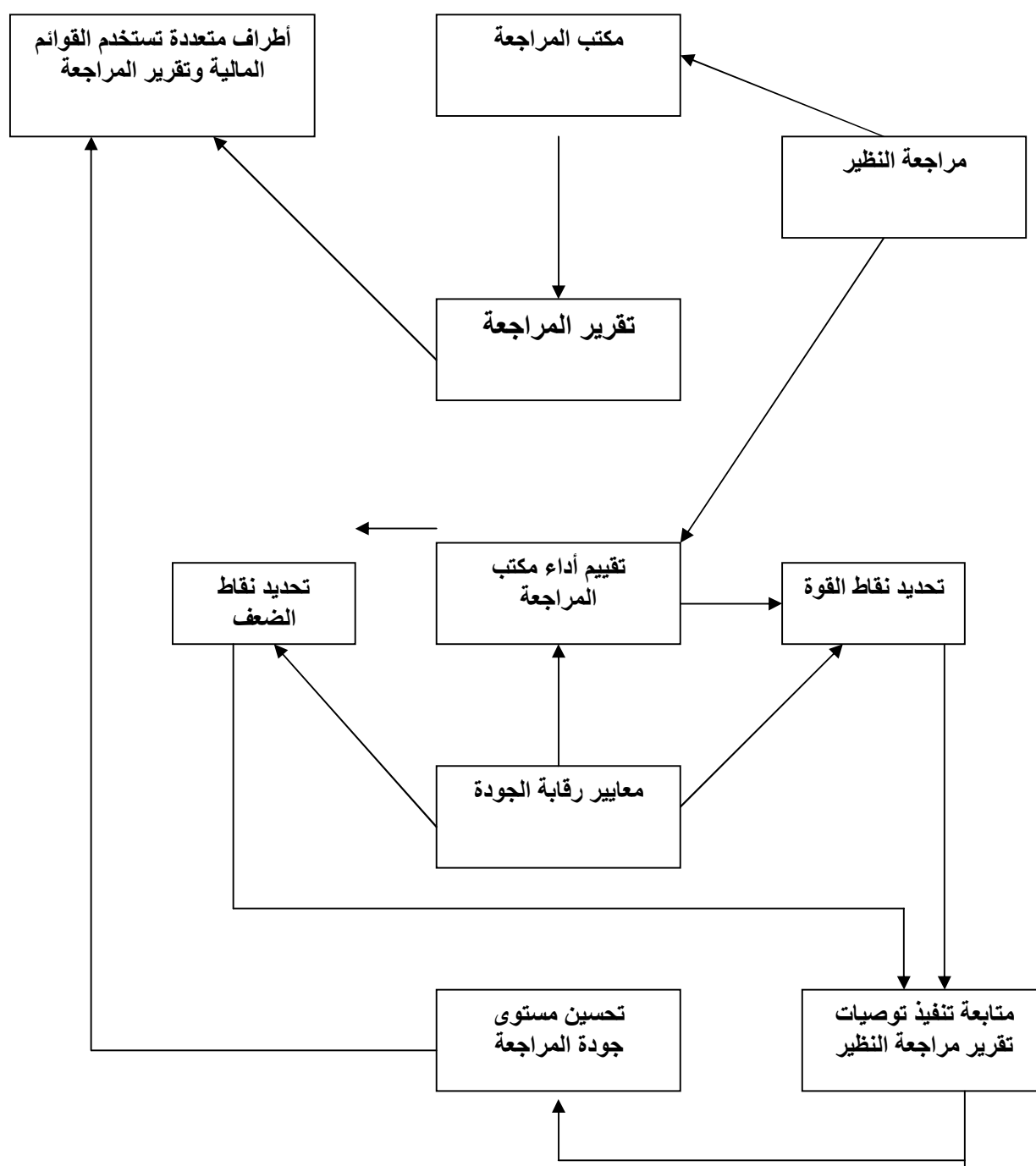
- (١) ضرورة إعداد أوراق عمل المراجعة والاحتفاظ بها وبأية معلومات متعلقة بتقرير المراجعة وبشكل تفصيلي للفترة لا تقل عن سبع سنوات وذلك لدعم الاستنتاجات التي تتصل بهذا التقرير.
- (٢) تقديم موافقة ومصادقة الشريك الثاني على تقرير المراجع، أو موافقة ومصادقة إصدار تقرير المراجعة من قبل شخص مؤهل خلاف الشخص القائم بتنفيذ المراجعة.
- (٣) توضيح مجال اختبار المراجع لهيكل الرقابة الداخلية والإجراءات المتعلقة به في تقرير المراجعة أو في تقرير منفصل.

وقد تبنى معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) للرقابة على جودة عملية المراجعة ما يلي: (عبد السلام ٢٠٠٨ ص. ٧٤)، (محمد جبران ٢٠١٠، ص. ١٢)

- (١) مراجعة الأخلاقيات المهنية والاستقلال.
- (٢) الاستشارة الداخلية مثل الأسئلة المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة بالشركة.
- (٣) الإشراف على عملية المراجعة.
- (٤) التوظيف والتطوير المهني وترقية الموظفين.
- (٥) قبول العملاء والاستمرار معهم.
- (٦) التفقيش الداخلي.
- (٧) الرقابة.

وتتمثل عناصر نظام رقابة الجودة فيما يلي: (البريد الإلكتروني hserie – eldin @ cma. Gov eg - الموقع على الإنترنت www. cma – gov – eg)، ندوة رقابة الجودة على أعمال مراقبي الحسابات ٢٣ يوليو ٢٠١١، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية). (١) مسؤوليات قادة المؤسسة تجاه الجودة داخل المؤسسة.

- (٢) المتطلبات الأخلاقية والسلوكية: ويضع الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة المبادئ التالية لأخلاقيات المهنة.
- أ- النزاهة.
 - ب- الموضوعية.
 - ج- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.
 - د- السرية.
 - هـ- السلوك المهني.
- (٣) قبول واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام المحدودة.
- (٤) الموارد البشرية.
- (٥) أداء المهام.
- (٦) المراقبة.
- (٧) التوثيق.
- ويوضح الباحث دور مراجعة النظير في تحسين جودة المراجعة في الشكل التالي:



شكل (١): دور مراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة.

المصدر من إعداد الباحث.

ويمكن توضيح الشكل السابق في النقاط التالية:

- (١) يصدر مكتب المراجعة تقرير المراجعة الذي يستفيد منه أطراف متعددة من مستخدمي القوائم المالية.
- (٢) تقوم الهيئة العامة القانونية المتخصصة بتقييم أداء مكتب المراجعة في ضوء معايير رقابة الجودة ومتطلبات برنامج مراجعة النظر.
- (٣) يترتب على تقييم أداء مكتب المراجعة تحديد كل من نقاط القوة في أداء المكتب لتدعيمها، ونقاط الضعف لتقويمها مع مراعاة أنه يتم تحديد تلك النقاط في ضوء معايير رقابة الجودة.
- (٤) عند تقييم أداء مكتب المراجعة في المرة التالية يتم الإطلاع على تقرير مراجعة النظر للمرة السابقة للوقوف على ما تم تنفيذه من توصيات بذلك التقرير.
- (٥) يتم تحسين مستوى جودة المراجعة باستخدام مراجعة النظر من خلال ما يلي:
 - أ- متابعة تنفيذ توصيات تقرير مراجعة النظر السابق.
 - ب- الوقوف على مدى تدعيم مكتب المراجعة لنقاط القوة وتقويمه لنقاط الضعف في الأداء.
- (٦) يترتب على تحسين جودة المراجعة تعظيم استفادة مستخدمي تقرير المراجعة والقوائم المالية.

٧/٢ العوامل التي تؤثر في تفعيل مراجعة النظر

يشير الباحث إلى أن تفعيل من مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة عملية المراجعة يتأثر بالعوامل التالية:

- (١) وجود المعاهد العلمية والمهنية المتخصصة في مجال المراجعة: يعتبر وجود تلك المعاهد أحد العوامل الرئيسية لوجود مراجعة النظر حيث تقوم تلك المعاهد بوضع برنامج مراجعة النظر وتحديد محتوياته، واختيار كل من المدربين ومكاتب المراجعة المشتركة كمدربين، وتقييم أداء مكاتب المراجعة في ضوء معايير رقابة الجودة ومتطلبات مراجعة النظر.
- (٢) وجود قوانين وقواعد منظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة: تعتبر تلك القوانين الأساس في وجود مراجعة النظر، وتفعيل تنفيذ برنامج مراجعة النظر، وتقييم أداء مكاتب المراجعة وفقاً لأسس محددة حيث أنه كلما كانت خطوات وشروط ومتطلبات مراجعة النظر مقننة كلما كانت أكثر إلزاماً.
- (٣) ثقافة المجتمع: تعتبر ثقافة المجتمع من العوامل التي تؤثر على وجود وتفعيل مراجعة النظر وذلك لأنه كلما كان أفراد المجتمع تميل ثقافتهم إلى أهمية تقييم الأداء وفقاً لمعايير محددة، وكلما كان أفراد المجتمع من المحاسبين والمراجعين أكثر إماماً بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، ومتطلبات مراجعة النظر كلما كانوا أكثر حرصاً على الاشتراك في برنامج مراجعة النظر

كمُتدربين، والسعي نحو تقييم أدائهم من خلال مراجعة النظير وذلك لتحقيق منافع ذاتية وكسب رضا أفراد المجتمع.

- (٤) الرقابة الذاتية لأعضاء مكتب المراجعة: تلعب الرقابة الذاتية لأعضاء مكتب المراجعة دوراً رئيسياً في تفعيل مراجعة النظير، حيث أنه كلما كان كل عضو من أعضاء مكتب المراجعة لديه رقابة ذاتية في تقييم أعماله استناداً إلى قواعد العرف المهني كلما كان حريصاً على أداء المهام المكلف بها في ضوء معايير رقابة الجودة وقواعد وآداب السلوك المهني ومن ثم زيادة احتمال حصول مكتب المراجعة عند تقييم أدائه على تقرير مراجعة نظير نظيف.
- (٥) التقدم التكنولوجي وتكنولوجيا المعلومات: يمثل التقدم التكنولوجي في مجال الحاسب والمعلومات ركيزة أساسية في نجاح برنامج مراجعة النظير من حيث توثيق محتويات البرنامج، وتوثيق شهادات اجتياز هذا البرنامج، واختيار عينة من مكاتب المراجعة لتخضع للتقييم من خلال مراجعة النظير.

٨/٢ برنامج مراجعة النظير

قدم Croydon برنامجاً لمراجعة النظير في أحد المراكز الطبية أوضح فيه أن البرنامج يتضمن كلاً من المرضى، والأطباء، والممرضات، وأسس تقييم أداء الأطباء والممرضات , Corydon available at: [www. Walesdeanery. org](http://www.Walesdeanery.org)، ويشير الباحث إلى أن برنامج مراجعة النظير عبارة عن قاعدة بيانات تتضمن قدر من المعرفة عن النواحي التالية:

- (١) ماهية وأهمية مراجعة النظير.
- (٢) معايير رقابة جودة عملية المراجعة ومتطلبات تنفيذ تلك المعايير، والإجراءات والسياسات التي يتضمنها نظام رقابة الجودة الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين. (AICPA) (Sept. 2013)
- (٣) مؤهلات ومقومات مراقب الحسابات التي ينبغي توافرها.
- (٤) مؤهلات ومقومات المساعدين في مكتب المراجعة الخارجي.
- (٥) شروط انضمام مكتب المراجعة للهيئة القانونية المتخصصة والتي تتولى إعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظير وتقييم أداء مكتب أو مكاتب المراجعة وفقاً لمعايير رقابة الجودة ومتطلبات مراجعة النظير.
- (٦) محتويات تقرير مراجعة النظير ومدى اختلافه عن تقرير المراجعة العادي.
- (٧) أوجه التعاون بين المتدربين خلال التدريب على برنامج مراجعة النظير. Department of Health , Social Services and Public Safety 2001 , P. 6)
- (٨) واجبات مكتب المراجعة الذي يخضع للفحص وتقييم الأداء من خلال مراجعة النظير.

(٩) إلزامية خضوع مكتب المراجعة للفحص وتقييم الأداء من خلال مراجعة النظير، والعقوبات التي يتحملها في حالة عدم وصول أداء المكتب لمعايير رقابة الجودة ومتطلبات مراجعة النظير، والمزايا التي تعود عليه في حالة حصوله على برنامج مراجعة النظير وصدور تقرير نظيف لمراجعة النظير بخصوص مكتبه.

٩/٢ تقرير المراجعة العادي وتقرير مراجعة النظير

يتم إعداد تقرير مراجعة المراجعة العادي بواسطة مكتب المراجعة الذي يخضع للفحص والتقييم (أمين ٢٠١٣ ص ٥١٣ - ٥٥٠)، بينما يتم إعداد تقرير مراجعة النظير بواسطة فريق عمل تابع لهيئة قانونية متخصصة، ويتم تسليم نسخة منه للمكتب محل الفحص ونسخة أخرى للمنظمة المشرفة على عملية الفحص، ومن الضروري أن يتضمن التقرير الفقرات التالية:

الفقرة الأولى: تتضمن اسم الهيئة القائمة على تنفيذ مراجعة النظير، واسم التقرير، ومكتب المراجعة الخاضع لمراجعة النظير، والفترة التي يغطيها الفحص، فإذا كان الفحص يتم كل ثلاث سنوات فإن التقرير يحدد أنه يختص بالفترة من بدايتها حتى نهايتها مثل تقرير مراجعة النظير عن الفترة من ١ / ٢٠١٠ حتى ٣١ / ١٢ / ٢٠١٢.

الفقرة الثانية: تتضمن مسؤولية مكتب المراجعة عن إعداد تقرير المراجعة، ومسؤولية فريق العمل التابع للهيئة العامة المتخصصة عن فحص مستندات وأوراق المراجعة لمكتب المراجعة في ضوء معايير رقابة الجودة ومتطلبات مراجعة النظير، والتقرير عن نتائج الفحص.

الفقرة الثالثة: تتضمن رأي فريق الفحص في نظام الجودة الخاص بالمكتب محل الفحص وما إذا كان يعطي ضماناً معقولاً بأن الأداء داخل المكتب يتم وفقاً لمعايير رقابة الجودة ومتطلبات مراجعة النظير.

ويتضمن تقرير مراجعة النظير النقاط التالية: @ clump p , and Verbrugge , Goodman (AICPA , May 2012) and (AICPA , May 2013) , (cs. Megill – ca.)

(١) الجهة القائمة على تنفيذ مراجعة النظير.

(٢) تاريخ التقرير.

(٣) النقاط الإيجابية في أداء مكتب المراجعة.

(٤) مناطق التركيز الرئيسية لتحسين وتطوير أداء مكتب المراجعة.

(٥) الرأي فيما يتعلق بجودة أداء مكتب المراجعة.

يوضح الباحث مقارنة بين تقرير المراجعة العادي وتقرير مراجعة النظير كما في الجدول التالي:

وجه المقارنة	تقرير المراجعة العادية	تقرير مراجعة النظير
(١) جهة الإصدار.	تقرير صادر عن مكتب مراجعة خارجي.	تقرير صادر عن هيئة عامة قانونية متخصصة.
(٢) ———— الضمون التقرير.	تقرير يتعلق بإبداء الرأي في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة معينة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.	تقرير يتعلق بتقييم أداء مكتب مراجعة خارجي للوقوف على تطابق أداء ذلك المكتب مع رقابة الجودة ومتطلبات برنامج مراجعة النظير.
(٣) الأعمال السابقة لإصدار التقرير.	يتم إصدار التقرير بعد تخطيط عملية المراجعة، وتجميع أدلة الإثبات للتحقق من أن القوائم المالية للمنشأة محل الفحص تعبر بصدق ووضوح عن نتيجة نشاطها خلال فترة معينة والمركز المالي لها في نهاية تلك الفترة.	يتم إصدار التقرير بعد تقييم أداء مكتب المراجعة وأوراق العمل الخاصة به، والتحقق من أن إجراءات المراجعة تتم وفقاً لمتطلبات رقابة الجودة.
(٤) موقف المراجع الخارجي.	المراجع الخارجي هو الذي يصدر الرأي بشأن القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة.	المراجع الخارجي هو الذي يخضع لتقييم الأداء من قبل هيئة عامة قانونية متخصصة، ويمكن أن يقوم المراجع بتقييم أداء مكتب مراجعة آخر وفي هذه الحالة قد تكون هناك شبهة مجاملة.
(٥) الجهة أو الجهات التي يوجه إليها التقرير.	تتعدد الجهات التي تستخدم تقرير المراجع الخارجي مثل الجهات الضريبية والمستثمرين ولجان المراجعة... إلخ.	تتمثل الجهة أو الجهات التي يوجه إليها التقرير فيما يلي: * لجان المراجعة. * مكتب المراجعة الخارجي الذي خضع لمراجعة النظير. * الهيئة العامة القانونية المتخصصة.
(٦) الفترة التي يغطيها التقرير.	سنة واحدة. ^(٩)	تختلف وفقاً لمتطلبات المنظمات المهنية ففي الولايات المتحدة الأمريكية يتم إجراء مراجعة النظير مرة كل ثلاث سنوات؛ وبالتالي فإن التقرير يغطي الثلاث سنوات السابقة له، أما في المملكة المتحدة يتم إجراء مراجعة النظير مرة كل خمس سنوات.
(٧) عنوان التقرير.	يبدأ العنوان باسم مكتب المراجعة القائم بفحص حسابات الشركة، ثم اسم التقرير وهو تقرير المراجعة المستقل.	يبدأ العنوان باسم الهيئة القائمة على تنفيذ مراجعة النظير، ثم اسم التقرير وهو تقرير مراجعة النظير للمكتب الخاضع للفحص.

جدول (١): تقرير المراجعة العادي وتقرير مراجعة النظير.

المصدر: من إعداد الباحث.

^(٩) يلاحظ أن هناك قوائم مالية فترية أو مرحلية يتم فحصها ويقدم عنها تقرير مراجعة عن فترة أقل من سنة .

ويوضح الباحث تقرير مراجعة النظر في الجدول التالي:

اسم الهيئة القائمة على التقييم:.....	
تقرير مراجعة النظر لمكتب..... للمحاسبة والمراجعة الكائن في.....	
وذلك عن الفترة من..... حتى.....	
المسئولية:	
تتمثل مسؤولية مكتب المراجعة الخاضع للتقييم في فحص أوراق ومستندات الشركة وتجميع أدلة الإثبات المناسبة والكافية، وإصدار تقرير المراجعة، وتوفير أوراق ومستندات المراجعة التي يطلبها فريق العمل، أما مسئوليتنا نحن كفريق عمل تابع للهيئة القائمة على التقييم فتتمثل في التحقق من أن مكتب المراجعة يقوم بأداء عمليات المراجعة وفقاً لمعايير رقابة الجودة.	
الرأي:	
وفي رأينا كفريق للبحث والتقييم أن برنامج رقابة الجودة بالمكتب (يتماشى - لا يتماشى مع) مع معايير رقابة الجودة، وأنه يعاني من أوجه القصور التالية:	
.....	
.....	
.....	
أما نقاط القوة في أداء مكتب المراجعة محل التقييم فتتمثل فيما يلي:	
.....	
.....	
.....	
توقيع فريق العمل	
الاسم	التوقيع
.....	
.....	
.....	
.....	
تحريراً في:.....	

جدول (٢): تقرير مراجعة النظر.

المصدر: من إعداد الباحث.

وبتسأل الباحث عن نشر تقرير مراجعة النظير في الجريدة الرسمية أم ما إذا كان يقتصر على جريدة متخصصة للصناعة التي تتعلق بها، ويرد الباحث على هذا التساؤل بأنه من الضروري أن يقتصر نشر تقرير مراجعة النظير في مجلة متخصصة في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة محل المراجعة، فعلى سبيل المثال يتم نشر تقرير مراجعة النظير لصناعة الحديد والصلب في مجلة متخصصة للحديد والصلب حيث يقتصر الحصول على تلك المجلة على الشركات التي تعمل في مجال الحديد والصلب، مع ملاحظة أن تقرير مراجعة النظير يجب أن يقتصر على جهات معينة وهي الهيئة العامة التي تتولى عملية التقييم، ولجان المراجعة، ومكتب المراجعة الخاضع للفحص.

١٠/٢ مراجعة النظير ومراجعة الشريك الثاني (الآخر)

يشير أحد الباحثين (عبد السلام ٢٠٠٨ ص. ٧٤) إلى أنه يقصد بمراجعة الشريك الثاني (الآخر) أن يتم فحص أوراق العمل داخل مكتب المراجعة والإجراءات المتبعة خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة أي العمل الذي قام به المراجع الشريك الذي يقود فريق المراجعة بواسطة مراجع شريك في المكتب وذلك قبل إصدار تقرير المراجعة.

ويختلف الشريك الثاني عن الشريك المسئول والذي يعرفه المعيار المصري لمراقبة الجودة رقم (٢٢٠) بأنه شريك أو شخص آخر في المؤسسة والذي يجب أن يكون حاصلاً على الصلاحية الملائمة من الجهة التنظيمية أو القانونية أو المهنية. (البريد الإلكتروني hserie - eldin @ cma. Gov - eg الموقع على الإنترنت www. cma - gov - eg).

ويقوم الشريك الثاني (الآخر) بفحص ما قبل الإصدار والذي يشير إلى - وفقاً للمعيار المصري لمراقبة الجودة رقم (٢٢٠) - عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي قبل صدور التقرير عن الأحكام العامة التي أعطاها فريق العمل والاستنتاجات التي توصل إليها عند صياغة التقرير.

وتعتبر مراجعة الشريك الثاني (الآخر) أحد وسائل الرقابة على جودة العمل في مكاتب المراجعة الكبيرة حيث يخصص شريك لكل عملية مراجعة، ويعتبر هذا الشريك مسؤولاً عن إجراء فحص انتقادي شامل لكافة ملفات العملية قبل استكمال تقرير المراجعة بواسطة الشريك الأول ويطلق عليه فحص ما قبل الإصدار. (عبد السلام ٢٠٠٨ ص. ٧٤)

ويوضح الباحث في الجدول التالي مقارنة بين مراجعة الشريك الثاني (الآخر) ومراجعة النظير:

وجه المقارنة	مراجعة النظير	مراجعة الشريك الثاني
(١) المفهوم.	قيام فريق عمل تابع لهيئة قانونية متخصصة بفحص أوراق وخطوات العمل خلال مراحل المراجعة وتقديم تقرير عن نتيجة الفحص لتلك الهيئة.	قيام الشريك الثاني بفحص أوراق وخطوات العمل خلال مراحل المراجعة وإعطاء تصديق بإصدار تقرير المراجعة للمراجع المسئول.
(٢) القائم بالعمل.	فريق عمل تابع لهيئة قانونية متخصصة.	الشريك الثاني بمكتب المراجعة.

(٣) الهدف أو الأهداف.	التحقق من التزام مكتب المراجعة بمعايير رقابة جودة الأداء خلال مراحل عملية المراجعة.	التصديق على عمل الشريك الأول الذي قاد فريق المراجعة، والتصريح له بإصدار تقرير المراجعة.
(٤) المزاي.	*زيادة الثقة والمصادقية لدى مستلمي تقرير المراجعة الخارجية. *التقييم الداخلي لأداء مكتب المراجعة الخارجي بواسطة هيئة خارجية مستقلة.	تحقيق المسؤولية التضامنية بين الشريك الأول والشريك الثاني بخصوص صحة عملية المراجعة والتقرير عن نتيجة الفحص.
(٥) الانتقادات.	قد تكون هناك مجاملة بين مكاتب المراجعة وذلك في حالة حرية اختيار مكتب المراجعة الذي يراجع حساباته كما يسمح به المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.	التقييم الداخلي لأداء مكتب المراجعة الخارجي بواسطة شريك آخر مما يعني أن عملية التقييم شكلية فقط.
(٦) موضوعية التقييم.	* يعتبر تقييم أداء مكتب المراجعة موضوعياً في حالة قيام فريق عمل تابع تابع لهيئة عامة قانونية بمراجعة النظر.	يعتبر تقييم أداء مكتب المراجعة شكلياً وليس موضوعياً حيث يقتصر الهدف من التقييم على الحصول على التصديق بإصدار تقرير المراجعة.
(٧) شروط الانضمام	* الحصول على شهادة اجتياز برنامج مراجعة النظر.	ليست هناك شروط لاشتراك شريك مع آخر في مكتب المراجعة.
(٨) طبيعة العمل.	مكتب المراجعة الذي يخضع لمراجعة النظر.	مؤسسة أو شركة يقوم الشريك الأول بمراجعة حساباتها.

جدول (٣): مراجعة الشريك الثاني ومراجعة النظر.

المصدر: من إعداد الباحث.

١١/٢ علاقة مراجعة النظر بالمراجعة غير المنظمة

تعتبر المراجعة غير المنظمة Irregular Audit عن العديد من الممارسات التي تخل بالمعايير والقواعد الأساسية لممارسة مهنة المراجعة، هذه الممارسات تتضمن خللاً وظيفياً عن قواعد السلوك النمطي المتعارف عليه في ضوء مجموعة من المتغيرات الداخلية والخارجية بعضها يخص مكتب المراجعة كضغوط الوقت، وبعضها الآخر يخص البيئة التي يعمل فيها مكتب المراجعة كالمنافسة، وتؤدي هذه الممارسات إلى نتائج سلبية بشكل جوهري على نتائج ومخرجات عملية المراجعة ؛ وبالتالي على مصداقية المعلومات المحاسبية والقرارات التي تتخذ بناء عليها. (آمال ٢٠٠٨ ص. ١٧)، ويشير الباحث إلى أن وجود متغيرات داخلية أو خارجية لا يعطي مبرراً لمكتب المراجعة أن يخل بمعايير رقابة جودة الأداء وقواعد وآداب السلوك المهني خلال مراحل عملية المراجعة.

ويشير الباحث إلى أن مراجعة النظر تحد من ممارسات المراجعة غير المنظمة وذلك لما يلي:

- (١) إن خضوع مكتب المراجعة لمراجعة النظير من قبل فريق عمل تابع لهيئة عامة قانونية يجعل المراجع أكثر حرصاً على استكمال كل إجراءات المراجعة خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة (تخطيط عملية المراجعة - تجميع أدلة الإثبات - إعداد تقرير المراجعة) ؛ وبالتالي الحد من ممارسات المراجعة غير المنظمة.
- (٢) إن حصول مكتب المراجعة على شهادة باجتياز برنامج مراجعة النظير من قبل هيئة عامة قانونية يجعل المراجع أكثر إلماً بمعايير وضوابط جودة المراجعة مما يجعله أكثر حرصاً على تطبيق تلك الضوابط والمعايير خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة ؛ وبالتالي الحد من ممارسات المراجعة غير المنظمة.
- (٣) إن تميز مكتب المراجعة الحاصل على شهادة باجتياز برنامج مراجعة النظير من قبل هيئة عامة قانونية عن غيره من مكاتب المراجعة غير الحاصل على هذه الشهادة يجعل المراجع أكثر حرصاً على تطبيق برنامج مراجعة النظير ؛ وبالتالي الحد من ممارسات المراجعة غير المنظمة.
- (٤) إن حصول مكتب المراجعة على شهادة باجتياز برنامج مراجعة النظير من قبل هيئة عامة قانونية، وفي نفس الوقت يعلم أنه يخضع لمراجعة النظير يجعلان المراجع أكثر حرصاً في توزيع العمل على المساعدين، وتخطيط عملية المراجعة، وتجميع أدلة إثبات كافية ؛ وبالتالي الحد من ممارسات المراجعة غير المنظمة.
- (٥) إن تقييم أداء مكتب المراجعة في ضوء معايير رقابة الجودة وقواعد السلوك المهني تجعل المكتب والعاملين به أكثر حرصاً على تنفيذ تلك المعايير ؛ وبالتالي الحد من ممارسات المراجعة غير المنظمة.
- (٦) إن حصول مكتب المراجعة على شهادة باجتياز برنامج مراجعة النظير، وتقرير أداء عمل لمراجعة النظير نظيف يتضمن الاعتراف بأداء جيد للمكتب، وحسن سمعة المكتب بين مكاتب المراجعة يساهم كل ذلك في جعل المكتب حريصاً على التحسين المستمر للأداء، وكذلك فإن تحديد العقوبات التي يتعرض لها مكتب المراجعة في حالة عدم وصول أدائه للمستوى المرضي مهنيّاً يجعل مكتب المراجعة حريصاً على حث أعضائه على ضرورة إتباع السلوك المهني السليم ؛ وبالتالي الحد من ممارسات المراجعة غير المنظمة.
- (٧) إن حصول مكتب المراجعة على شهادة باجتياز برنامج مراجعة النظير، وتقرير أداء عمل لمراجعة النظير نظيف يجعل المكتب حريصاً على تحقيق الريادة في الأداء، ويقارن أدائه بمكتب المراجعة الرائد وفقاً لمدخل القياس المرجعي Benchmarking ؛ وبالتالي الحد من ممارسات المراجعة غير المنظمة.

(٨) إن قيام الهيئة القانونية المتخصصة بتحديد المزايا التي يحصل عليها مكتب المراجعة الحاصل على شهادة باجتياز برنامج مراجعة النظر وحصوله على تقرير نظيف لمراجعة النظر يجعل مكتب المراجعة حريصاً على تطبيق متطلبات برنامج رقابة الجودة ؛ وبالتالي الحد من ممارسات المراجعة غير المنظمة.

(٣) إطار مقترح بمقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة:

يقترح الباحث إطاراً يتضمن مجموعة من الإرشادات التي تتعلق بالمقومات التي يجب توافرها لتفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة، وتتمثل تلك الإرشادات فيما يلي:

١/٣ إرشادات تتعلق بالجهة التي تتولى مراجعة النظر من حيث تحديد محتويات برنامج مراجعة النظر، وتنفيذ ذلك البرنامج، وتحديد إجراءات تقييم أداء مكتب المراجعة الخارجي باستخدام مراجعة النظر، وتحديد محتويات تقرير مراجعة النظر، وتحديد الثواب والعقاب بناء على الرأي في تقرير مراجعة النظر:

يشير الباحث إلى أنه يتم اتخاذ القرار الذي يتعلق بمراجعة النظر في ضوء الإرشادات التالية:

١/٣/١ الإرشاد الأول: يتعلق بالجهة التي تقوم بإعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظر: يقوم هذا الإرشاد على قيام هيئة قانونية متخصصة بالتعاون مع الأكاديميين والمهنيين المتخصصين في المراجعة بتحديد محتويات البرنامج التدريبي مع مراعاة أن تتضمن محتويات البرنامج كل من معايير الرقابة على جودة المراجعة ومتطلبات مراجعة النظر، كما تقوم تلك الهيئة بتنفيذ البرنامج التدريبي لمراجعة النظر وذلك من خلال مجموعة من الأكاديميين والمهنيين (كمدرسين) ومجموعة من مكاتب المراجعة (كمدرسين)، وتقوم تلك الهيئة أيضاً بعقد اختبارات لتحديد اجتياز مكتب المراجعة لبرنامج مراجعة النظر وإصدار الشهادات بناء على نتيجة الاختبار.

١/٣/٢ الإرشاد الثاني: يتعلق بالجهة التي تتولى الأعمال الإدارية التي تتعلق بتنفيذ برنامج مراجعة النظر وتقييم أداء مكتب المراجعة في ضوء معايير رقابة الجودة ومتطلبات برنامج مراجعة النظر: يقوم هذا الإرشاد على قيام هيئة قانونية متخصصة مستقلة بتحديد مكاتب المراجعة التي تشترك في برنامج مراجعة النظر كمدرسين، وتحديد مكاتب المراجعة التي يتم فحص وتقييم أدائها وفقاً لمراجعة النظر، وتحديد فريق العمل الذي يتولى عملية التقييم، وإصدار خطاب تكليف لفريق العمل موضحة فيه أسماء أعضاء الفريق، ومكتب المراجعة الخاضع للتقييم، والفترة التي يتم خلالها تقييم أداء مكتب المراجعة، كما تقوم تلك الهيئة بإجراء ترتيبات الانتقال والإقامة لفريق العمل القائم بالفحص، والرجوع على مكتب المراجعة بتكاليف تلك الترتيبات، وتقوم أيضاً بتحديد المزايا التي يحصل عليها مكتب

المراجعة عند اجتيازها برنامج مراجعة النظر، والعقوبات التي تفرض على مكتب المراجعة في حالة عدم وصول أدائه للمستوى المحدد في برنامج مراجعة النظر.

وبفقد ذلك الإرشاد في تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة كما يلي:

(١) إن قيام هيئة قانونية متخصصة مستقلة بتحديد مكاتب المراجعة المشتركة في برنامج مراجعة النظر كمتدربين يجعل عملية التحديد أكثر موضوعية وبعيدة عن التحيز الشخصي، كما أن قيام تلك الهيئة بتحديد تكاليف البرنامج التدريبي لمراجعة النظر وتوزيع تلك التكاليف على المتدربين تجعل مكاتب المراجعة أكثر التزاماً بتدبير وسداد المستحق عليها.

(٢) إن قيام هيئة قانونية متخصصة مستقلة بتنفيذ البرنامج التدريبي بالتعاون مع الأكاديميين والمهنيين لعملية المراجعة يجعل البرنامج أكثر فائدة للمتدربين.

(٣) إن تدريب مكتب المراجعة على المقاييس التي يتم بناء عليها تقييم أدائه - وهي معايير الرقابة على جودة المراجعة ومتطلبات مراجعة النظر - تجعل تلك المكاتب أكثر دراية بالأسس التي يتم تقييم أدائها بناء عليها؛ ومن ثم تسعى تلك المكاتب جاهدة للوصول لتلك المقاييس.

(٤) إن قيام هيئة قانونية متخصصة مستقلة بتحديد المزايا التي يحصل عليها مكتب المراجعة عند اجتيازها برنامج مراجعة النظر يجعل مكاتب المراجعة الأخرى حريصة على اجتياز ذلك البرنامج، كما أن تحديدها للعقوبات التي تفرض على مكتب المراجعة في حالة عدم وصول أدائه للمستوى المحدد في برنامج مراجعة النظر يجعل مكتب المراجعة حريصاً على الوصول للمستوى المطلوب من الأداء.

٢/٣ إرشادات تتعلق بدور فريق العمل في تقييم أداء مكتب المراجعة : يشير الباحث إلى أنه يتم اتخاذ القرار الذي يتعلق بمراجعة النظر في ضوء الإرشادات التالية:

٣ / ٢ / ١: الإرشاد الأول: يتعلق بالجهة التي تحدد أسماء فريق العمل والأمور التي تتعلق به: يقوم هذا الإرشاد على قيام هيئة قانونية متخصصة بتحديد أسماء فريق العمل القائم بتقييم أداء مكتب المراجعة وإصدار خطاب تكليف له تحدد فيه أسماء الفريق ومكتب المراجعة الخاضع للفحص، كما تحدد له الفترة التي يتم خلالها تقييم أداء مكتب المراجعة، ومواعيد زيارات مكتب المراجعة مع مراعاة أن تكون تلك المواعيد سرية لا يعلم بها مكتب المراجعة الخاضع للفحص مسبقاً.

٣ / ٢ / ٢: الإرشاد الثاني: يتعلق بدور فريق العمل: يقوم هذا الإرشاد على قيام فريق العمل بتخطيط عملية مراجعة النظر، وتحديد المستندات وأوراق العمل التي يحتاج الإطلاع عليها، ومقارنة أداء مكتب المراجعة بمعايير رقابة الجودة ومتطلبات مراجعة النظر، وإصدار تقرير مراجعة النظر وتسليمه للهيئة العامة التابع لها والتي كلفته بتقييم أداء مكتب المراجعة.

٣ / ٢ / ٣ : الإرشاد الثالث: يتعلق بمقومات فريق العمل: يقوم هذا الإرشاد على ضرورة أن يكون كل عضو من أعضاء فريق العمل قادراً على اكتشاف الخطأ والتعامل مع الغير وتوجيه الأسئلة التي تكشف بشكل غير مباشر عن وجود أخطاء، هذا بالإضافة إلى السمعة الطيبة والاستقلال والنزاهة والموضوعية والولاء للهيئة العامة المستقلة التي يتبعها ،

وتفيد الإرشادات السابقة في تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة كما يلي:

(١) إن سرية مواعيد زيارات فريق العمل لمكتب المراجعة تفيد في عدم إخفاء ذلك المكتب لمستندات ومعلومات جوهرية وعدم أخذ احتياطاته لتلك الزيارات.

(٢) إن وجود معايير أو مقاييس لفريق العمل يتم على أساسها تقييم أداء مكتب المراجعة يجعل عملية التقييم واضحة ومحددة وأكثر موضوعية.

(٣) إن تمتع فريق العمل بمقومات معينة وولائه للهيئة العامة المستقلة التي يتبعها تجعله أكثر حرصاً على الفحص بعناية وتقديم تقرير موضوعي لتلك الهيئة.

٣ / ٣ : إرشاد يتعلق بالزامية أو اختيارية خضوع مكتب المراجعة لتقييم أدائه من خلال

مراجعة النظير : يشير الباحث إلى أنه يتم اتخاذ القرار الذي يتعلق بتفعيل مراجعة النظير في ضوء الإرشاد التالي والذي يقوم على أن خضوع مكتب المراجعة للتقييم من خلال مراجعة النظير يمثل عملية إلزامية تقوم بها هيئة قانونية متخصصة، ويتم تقنين تلك العملية من حيث تحديد الفترة التي يخضع خلالها المكتب للتقييم، وطول المدة بين كل عملية تقييم والعملية التالية لها، والعقوبات المفروضة على مكتب المراجعة في حالة عدم وصول أدائه لمعايير رقابة جودة المراجعة ومتطلبات برنامج مراجعة النظير.

وفيد هذا الإرشاد في تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة في أن تقنين عملية خضوع مكتب المراجعة للتقييم والفحص من خلال مراجعة النظير يجعل عملية التقييم أكثر وضوحاً وإلزامية من قبل مكتب المراجعة.

٣ / ٤ : إرشاد يتعلق بطول المدة بين كل عملية تقييم والعملية التالية لها : يشير الباحث إلى أنه يتم اتخاذ القرار الذي يتعلق بتفعيل مراجعة النظير في ضوء الإرشاد التالي والذي يقوم على أن المدة بين كل عملية تقييم والعملية التالية لها يجب أن تكون متوسطة (كل ثلاث سنوات مثلاً) وليست طويلة أو قصيرة الأجل.

وفيد هذا الإرشاد في تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة كما يلي:

(١) إن عدم خضوع مكتب المراجعة للتقييم والفحص من خلال فريق مراجعة النظير سنوياً يترتب عليه عدم تحمل مكتب المراجعة نفقات التقييم سنوياً.

(٢) إن عدم خضوع مكتب المراجعة للتقييم والفحص من خلال فريق مراجعة النظرير كل فترة طويلة يترتب عليه عدم تعرض المكتب لمخاطر عدم متابعة سير الأداء به.

٣ / ٥: إرشاد يتعلق بواجبات مكتب المراجعة الخاضع للفحص : يشير الباحث إلى أنه يتم اتخاذ القرار الذي يتعلق بتفعيل مراجعة النظرير في ضوء الإرشاد التالي والذي يقوم على أنه يجب على مكتب المراجعة الخاضع للفحص توفير المستندات وأوراق العمل التي يطلبها فريق العمل، والاحتفاظ بأوراق وتقرير مراجعة النظرير حتى المرة القادمة للتقييم.

وبفقد هذا الإرشاد في تفعيل مراجعة النظرير كأداة للرقابة على جودة المراجعة في زيادة الإلزام لمكتب المراجعة الخاضع للفحص بتوفير المستندات وأوراق العمل المطلوبة.

٣ / ٦: إرشادات تتعلق بوثائق ومستندات مراجعة النظرير: يشير الباحث إلى أنه يتم اتخاذ القرار الذي يتعلق بتفعيل مراجعة النظرير في ضوء الإرشادات التالية:

٣ / ٦ / ١: الإرشاد الأول: يتعلق بضرورة احتفاظ مكتب المراجعة بتقرير مراجعة النظرير: يقوم هذا الإرشاد على ضرورة احتفاظ مكتب المراجعة الخاضع للفحص بتقرير مراجعة النظرير وذلك حتى المرة التالية التي يخضع فيها المكتب للفحص بواسطة فريق مراجعة النظرير لعرضه على ذلك الفريق عند طلبه.

٣ / ٦ / ٢: الإرشاد الثاني: يتعلق بضرورة احتفاظ مكتب المراجعة وفريق العمل بأوراق العمل: يقوم هذا الإرشاد على ضرورة أن يحتفظ كل من مكتب المراجعة وفريق العمل بأوراق العمل التي استخدمت في التقييم وذلك حتى المرة التالية التي يخضع فيها المكتب للفحص بواسطة فريق مراجعة النظرير وذلك حتى يمكن لفريق العمل من المقارنة بينهما في المرة التالية.

٣ / ٧: إرشاد يتعلق بمحتويات برنامج مراجعة النظرير: : يشير الباحث إلى أنه يتم اتخاذ القرار الذي يتعلق بتفعيل مراجعة النظرير في ضوء الإرشاد التالي والذي يقوم على أنه من الضروري أن يتضمن برنامج مراجعة النظرير بيانات تتعلق بمراجعة النظرير من حيث ماهية وأهمية مراجعة النظرير، ومعايير رقابة جودة عملية المراجعة ومتطلبات تنفيذ تلك المعايير، ومؤشرات ومقومات مراقب الحسابات التي ينبغي توافرها، ومؤشرات ومقومات المساعدين في مكتب المراجعة الخارجي، وشروط انضمام مكتب المراجعة للهيئة العامة المتخصصة والتي تتولى إعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظرير، ومحتويات تقرير مراجعة النظرير ومدى اختلافه عن تقرير المراجعة العادي، وأسباب ومعوقات المراجعة غير المنظمة ووسائل عدم تحقق تلك الأسباب والمعوقات، وواجبات مكتب المراجعة الذي يخضع للفحص وتقييم الأداء من خلال مراجعة النظرير، وإلزامية خضوع مكتب المراجعة للفحص وتقييم الأداء من خلال مراجعة النظرير، والعقوبات التي يتحملها في حالة عدم وصول أدائه لمعايير رقابة الجودة ومتطلبات

مراجعة النظير، والمزايا التي تعود عليه في حالة حصوله على برنامج مراجعة النظير وصدور تقرير نظيف لمراجعة النظير بخصوصه.

٣ / ٨ : إرشادات تتعلق بتقرير مراجعة النظير : يشير الباحث إلى أنه يتم اتخاذ القرار الذي يتعلق بتفعيل مراجعة النظير في ضوء الإرشادات التالية:

٣ / ٨ / ١ : الإرشاد الأول: يتعلق بعنوان تقرير مراجعة النظير: يقوم هذا الإرشاد على ضرورة أن يتضمن عنوان تقرير مراجعة النظير اسم الهيئة القائمة على تنفيذ مراجعة النظير، واسم التقرير، ومكتب المراجعة الخاضع لمراجعة النظير.

٣ / ٨ / ٢ : الإرشاد الثاني: يتعلق بتضمين تقرير مراجعة النظير بداية ونهاية فترة الفحص: يقوم هذا الإرشاد على ضرورة أن يتضمن تقرير مراجعة النظير بداية ونهاية الفترة التي يغطيها فحص فريق العمل لأوراق العمل ومستندات مكتب المراجعة الخاضع للتقييم من خلال مراجعة النظير.

٣ / ٨ / ٣ : الإرشاد الثالث: يتعلق بتضمين تقرير مراجعة النظير مسؤولية كل من فريق العمل القائم بالفحص ومكتب المراجعة الخاضع للفحص: يقوم هذا الإرشاد على ضرورة أن يتضمن تقرير مراجعة النظير مسؤولية مكتب المراجعة عن إعداد تقرير المراجعة، ومسؤولية فريق العمل التابع للهيئة العامة المتخصصة عن فحص مستندات وأوراق المراجعة لمكتب المراجعة في ضوء معايير رقابة الجودة ومتطلبات مراجعة النظير، والتقرير عن نتائج الفحص.

٣ / ٨ / ٤ : الإرشاد الرابع: يتعلق بتضمين تقرير مراجعة النظير رأي فريق الفحص: يقوم هذا الإرشاد على ضرورة أن يتضمن تقرير مراجعة النظير رأي فريق الفحص في نظام الجودة الخاص بالمكتب محل الفحص وما إذا كان يعطي ضماناً معقولاً بأن الأداء داخل المكتب يتم وفقاً لمعايير رقابة الجودة ومتطلبات مراجعة النظير.

(٤) دراسة ميدانية:

يجري الباحث دراسة ميدانية يتم تناول محاورها على النحو التالي:

٤ / ١ مجتمع الدراسة الميدانية:

يتمثل مجتمع الدراسة الميدانية في عدد من مكاتب المراجعة الخارجية وعدد من المراجعين الخارجيين من موظفي المراقبة المالية بالجهاز المركزي للمحاسبات، وقد تم اختيار عينة تحكمية مكونة مما يلي:

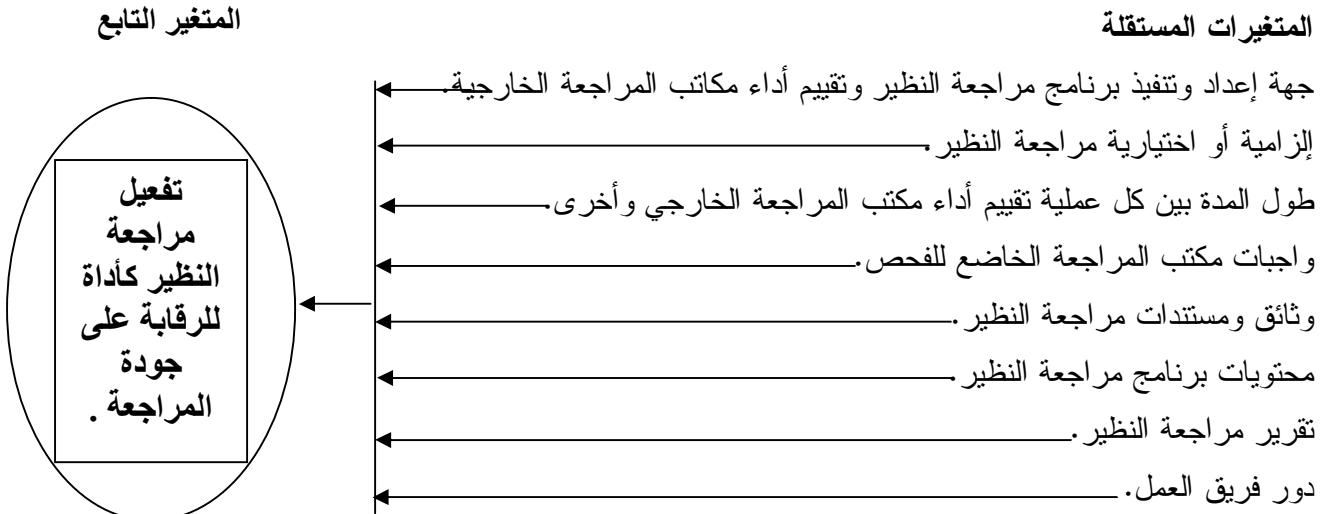
أ- عدد ٢٠ مكتب من مكاتب المراجعة والموجودة على الموقع الإلكتروني عبر شبكة الانترنت.

ب- عدد ٣٠ مراجع خارجي من موظفي المراقبة المالية بالجهاز المركزي للمحاسبات.

٤ / ٢ وسائل تجميع بيانات الدراسة الميدانية:

يستخدم الباحث قائمة الاستقصاء لتجميع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية ويتم استيفاء بياناتها من المستقصى منهم من خلال المقابلات الشخصية. (١)

٤ / ٣ المتغيرات التابعة والمتغيرات المستقلة: تتمثل المتغيرات التابعة في مظاهر تفعيل مراجعة النظر كآداة للرقابة على جودة المراجعة ، بينما تتمثل المتغيرات المستقلة في مقومات تفعيل من مراجعة النظر كما في الشكل التالي:



شكل (٢): المتغيرات المستقلة والمتغير التابع في الدراسة الميدانية.

٤ / ٤ الفروض الرئيسية للدراسة الميدانية:

يتم إجراء الدراسة الميدانية لاختبار تحقق الفرضين الرئيسيين للدراسة وهما:

ف ١ الفرض الرئيسي الأول: " تتعدد المقومات التي يترتب على وجودها تفعيل مراجعة النظر كآداة للرقابة على جودة المراجعة "، ويقاس هذا الفرض المتغيرات المستقلة للدراسة الميدانية، وتعتبر هذه المتغيرات عن مقومات تفعيل مراجعة النظر، ويتم اختبار تحقق هذا الفرض من خلال التحليل الإحصائي للردود الخاصة بالعبارات من رقم (١) حتى رقم (١٥) بقائمة الاستقصاء.

ف ٢ الفرض الرئيسي الثاني: " يتم تفعيل مراجعة النظر كآداة للرقابة على جودة المراجعة في حالة توافر مقومات معينة "، ويقاس هذا الفرض المتغير التابع للدراسة الميدانية، والذي يعبر عن تفعيل مراجعة النظر، ويتم اختبار تحقق هذا الفرض من خلال التحليل الإحصائي للردود الخاصة بالعبارات من رقم (١٦) حتى (٢٣).

(١) أنظر ملحق (١) قائمة الاستقصاء .

٤ / ٥ المقاييس الوصفية المستخدمة:

يستخدم الباحث الرمز M1 للتعبير عن أرفض بشدة، والرمز M2 للتعبير عن أرفض، والرمز M3 للتعبير عن محايد، والرمز M4 للتعبير عن أوافق، والرمز M5 للتعبير عن أوافق بشدة. ^(١)، كما استخدم الباحث الرموز من Q 1 حتى Q 23 للتعبير عن أرقام العبارات من رقم (١) حتى رقم (23).

وتتمثل المقاييس الوصفية المستخدمة فيما يلي:

(١) مقياس الثبات Reliability.

(٢) مقياس الارتباط Correlation.

ويتعلق الجدول رقم (١) من الملحق الإحصائي للبحث بقياس ثبات ومصادقية عبارات قائمة الاستقصاء مجتمعة في التعبير عن مشكلة البحث، ويشير هذا الجدول إلى أن نسبة ثقة ومصادقية عبارات قائمة الاستقصاء في التعبير عن مشكلة البحث تصل إلى ٩٠,٣ %، وفي نفس الاتجاه يعبر الجدول رقم (٢) عما إذا كان حذف عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء يؤدي إلى زيادة الثبات والمصادقية (إذا كانت Cronbach's Alpha if Item Deleted لأي عبارة أكبر من ٩٠,٣ %)، ويشير هذا الجدول إلى أنه ليست هناك عبارة سيؤدي حذفها إلى زيادة الثبات والمصادقية، ويدل ذلك على زيادة أهمية كل عبارات القائمة في التعبير عن مشكلة البحث.

وباستخدام مقياس ليكرت الخماسي (أرفض بشدة ١ - ١,٧٩، أرفض ١,٨ - ٢,٣٣، محايد ٢,٣٤ - ٣,١٤، موافق ٣,١٥ - ٣,٩٥، موافق بشدة ٣,٩٦ - ٥) يتضح (كما بالجدول رقم ٣) أن متوسط الإجابات يتراوح بين ٤,٤٤، ٤,٧٢ أي أن معظم الاختيارات تكون أوافق بشدة، وأن الانحراف المعياري يقل بين الإجابات لكل عبارة مما يعني انخفاض انحرافات الإجابات عن المتوسط وأن عبارات القائمة تعكس آراء مفردات عينة الدراسة.

ويتعلق الجدول رقم (٤) بتطبيق اختبار (T test) لعبارات القائمة حيث يشير هذا الجدول إلى تحقق فرض الدراسة الأول حيث أن قيمة (ت) لكل عبارة من رقم (١) حتى رقم (١٥) أكبر من قيمة (ت) الجدولية (١,٩٦)، وتبلغ قيمة sig. لكل عبارة من تلك العبارات صفر (أقل من ٠,٠٥) واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية Ho و قبول الفرضية البديلة Ha والتي تقضي بتعدد المقومات التي يترتب على وجودها تفعيل مراجعة النظر كإداة للرقابة على جودة المراجعة، وتطبيق اختبار (ت) لعبارات القائمة من رقم (١٦) حتى رقم (٢٣) كما بالجدول رقم (٤) يتضح أن قيمة (ت) لكل عبارة من تلك العبارات أكبر من قيمة (ت) الجدولية (١,٩٦)، وتبلغ قيمة sig. لكل عبارة من تلك العبارات صفر، واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية Ho و قبول الفرضية البديلة Ha والتي تقضي بأنه يتم تفعيل مراجعة النظر كإداة للرقابة على جودة المراجعة في حالة توافر

(١) أنظر الملحق الإحصائي للبحث .

مقومات معينة، لذلك يوصي الباحث ضرورة توافر المقومات التي اقترحها في الدراسة النظرية وذلك لتعظيم الاستفادة من مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة.

بتطبيق اختبار (كا^٢) (Chi-Square Test) لعبارات القائمة من رقم (١) حتى رقم (١٥) كما بالجدول رقم (٥) والذي يشير إلى تحقق فرض الدراسة الأول حيث تبلغ قيمة sig. لكل عبارة من تلك العبارات صفر (أقل من ٠,٠٥) واستناداً لقاعدة القرار نرفض الفرضية العدمية Ho وقبول الفرضية البديلة Ha، كما يشير الجدول إلى تحقق فرض الدراسة الثاني حيث تبلغ قيمة sig. لكل عبارة من رقم (١٦) حتى رقم (٢٣) صفر.

وبتطبيق اختبار التباين في اتجاه واحد (A NOVA) تبلغ قيمة sig. لكل عبارة من عبارات القائمة أقل من ٠,٠٥، ويعني ذلك أنه ليست هناك فروق معنوية بين مفردات الدراسة الميدانية (سواء مراجع خارجي أو مراجع بالجهاز المركزي للمحاسبات)، مما يمكن معه القول أن إدراك مفردات الدراسة الميدانية لمقومات تفعيل تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة، وأنه يتم تفعيل تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة بتوافر تلك المقومات لا يختلف باختلاف المفردات من حيث ما يلي:

- (١) الوظيفة سواء بالجهاز المركزي للمحاسبات أو بمكتب مراجعة خارجي.
- (٢) سنوات الخبرة منذ العمل بالجهاز المركزي للمحاسبات أو بمكتب مراجعة خارجي.
- (٣) سنوات الخبرة منذ العمل بالوظيفة الحالية.
- (٤) المؤهل العلمي.

وباستخدام مقياس الارتباط بين المتغيرات المستقلة والتي تمثل مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة من حيث أثرها على المتغير التابع وهو تفعيل مراجعة النظير، ويتم قياس ذلك الارتباط من خلال قيمة sig. فإذا كانت قيمة sig. أقل من ٠,٠٥ دل ذلك على وجود علاقة معنوية بين المقومين والعكس صحيح.

ويشير الجدول رقم (٦) بالملحق الإحصائي للبحث إلى أن هناك ترابط بين مفردات العبارات من رقم (١) حتى رقم (٢٣) والتي تمثل إرشادات بمقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة من حيث التأثير على تفعيل مراجعة النظير، ويوضح الجدول رقم (٧) ترتيب هذه الإرشادات (المتغيرات) حسب أهميتها النسبية والتي تعكس ارتباط العبارة (كمتغير) بباقي العبارات وذلك على النحو التالي:

(١) تأخذ عملية تحديد الجهة التي تقوم بإعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظير، وتقييم أداء مكاتب المراجعة الخارجية من خلال مراجعة النظير الأهمية النسبية رقم (١) من حيث تأثيرها على باقي العبارات التي تعكس المتغيرات المستقلة أو التابعة فالعبارة رقم (١) بقائمة الاستقصاء ترتبط بتحديد

تلك الجهة ويرتبط بها (١٧) عبارة، وكذلك العبارة رقم (٢) يرتبط بها (١٧) متغير، ومن ناحية أخرى تؤثر عملية تحديد الجهة القائمة على مراجعة النظرير على باقي متغيرات الدراسة الميدانية المستقلة والتي تتمثل فما يلي:

أ- إلزامية أو اختيارية مراجعة النظرير.

ب- طول المدة بين كل عملية مراجعة النظرير والعملية التالية لها.

ج- واجبات مكتب المراجعة الخاضع للفحص.

د- وثائق ومستندات مراجعة النظرير.

هـ- محتويات برنامج مراجعة النظرير.

و- تقرير مراجعة النظرير.

ز- دور فريق العمل القائم بتقييم أداء مكتب المراجعة الخارجي.

لذلك يوصي الباحث بضرورة العناية في تحديد الجهة التي يسند إليها الإشراف على إعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظرير، وتقييم أداء مكاتب المراجعة الخارجية من خلال مراجعة النظرير بحيث تكون تلك الجهة ممثلة في هيئة قانونية متخصصة يكون لها السلطة التي تمكنها من الوفاء بمسؤولياتها.

(٢) تأخذ عملية تحديد مقومات ومؤهلات فريق العمل التابع للهيئة القائمة على مراجعة النظرير والذي يقوم بتقييم أداء مكتب المراجعة الخارجي من خلال مراجعة النظرير الأهمية النسبية رقم (١) من حيث تأثيرها على باقي العبارات التي تعكس المتغيرات المستقلة فالعبارة رقم (٥) بقائمة الاستقصاء ترتبط بتحديد تلك الجهة ويرتبط بها (١٧) عبارة، لذلك يوصي الباحث بضرورة أن يتمتع كل عضو من أعضاء فريق العمل القائم بالتقييم بالمقومات التالية:

أ- القدرة على اكتشاف الخطأ والتعامل مع الغير.

ب- القدرة على توجيه الأسئلة التي تكشف بشكل غير مباشر عن وجود أخطاء.

ج- السمعة الطيبة بين أعضاء المهنة والاستقلال والنزاهة والموضوعية والولاء للهيئة التابع لها.

(٣) تأخذ عملية تحديد محتويات برنامج مراجعة النظرير (من حيث ضرورة أن يتضمن ماهية وأهمية مراجعة النظرير، ومعايير رقابة جودة المراجعة، ومتطلبات اجتياز برنامج مراجعة النظرير، ومحتويات تقرير مراجعة النظرير) الأهمية النسبية رقم (١) من حيث تأثيرها على باقي العبارات التي تعكس المتغيرات المستقلة فالعبارة رقم (١١) بقائمة الاستقصاء ترتبط بتحديد تلك الجهة ويرتبط بها (١٧) عبارة، لذلك يوصي الباحث بضرورة مراعاة العناية في تحديد محتويات برنامج مراجعة النظرير بحيث يمكن تعظيم استفادة مكاتب المراجعة المشتركة في البرنامج كمتدربين.

(٤) تأخذ عملية تحديد واجبات مكتب المراجعة الخاضع للتقييم من خلال مراجعة النظرير (من حيث ضرورة احتفاظ المكتب بتقرير مراجعة النظرير وأوراق العمل التي استخدمت في التقييم حتى المرة

التالية للتقييم لتقديم أي منهما لفريق العمل عند الطلب (الأهمية النسبية رقم ٢) من حيث تأثيرها على باقي العبارات التي تعكس المتغيرات المستقلة فالبعبارة رقم (٩) بقائمة الاستقصاء ترتبط بتحديد تلك الجهة ويرتبط بها (١٦) عبارة، وكذلك العبارة رقم (١٠) يرتبط بها (١١) عبارة، لذلك يوصي الباحث بضرورة أن يحتفظ مكتب المراجعة الخاضع للتقييم بكل من تقرير مراجعة النظر وأوراق العمل التي استخدمت في التقييم حتى عملية التقييم التالية.

(٥) تأخذ عملية إلزامية خضوع مكتب المراجعة للتقييم من خلال مراجعة النظر الأهمية النسبية رقم (٣) من حيث تأثيرها على باقي العبارات التي تعكس المتغيرات المستقلة فالبعبارة رقم (٦) بقائمة الاستقصاء ترتبط بإلزامية الخضوع ويرتبط بها (١٤) عبارة، لذلك يوصي الباحث بضرورة أن تكون عملية خضوع مكتب المراجعة للتقييم من خلال مراجعة النظر عملية إلزامية بقانون يحدد ما يلي:

أ- الجهة القائمة على إعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظر.

ب- مقومات فريق العمل القائم بالتقييم.

ج- واجبات مكتب المراجعة الخاضع للتقييم.

د- المزايا التي تعود على مكتب المراجعة عند صدور تقرير مراجعة نظير إيجابي بتقييم أدائه.

هـ- طول المدة بين كل عملية تقييم والعملية التالية لها.

(٥) نتائج وتوصيات البحث:

٥ / ١: نتائج البحث:

تتمثل أهم نتائج البحث فيما يلي:

(١) تعرف مراجعة النظر على أنها: قيام هيئة عامة قانونية متخصصة بإعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظر لمكاتب المراجعة الخارجية، وتقييم أداء مكتب المراجعة المؤهل في ضوء معايير البرنامج ومعايير رقابة الجودة مع توفير مزايا معينة للحاصلين من مكاتب المراجعة على شهادة اجتياز برنامج مراجعة النظر وتقرير مراجعة نظير نظيف، وإعداد تقرير مراجعة النظر وتوجيهه إلى جهة أو جهات معينة من خلال وسائل نشر متخصصة.

(٢) يتم القيام بمراجعة النظر بواسطة هيئة عامة يتم إنشاؤها بقانون ومتخصصة في مجال المراجعة وتضم فريق عمل بمؤهلات ومقومات معينة، ويتكون هذا الفريق من أعضاء من لجان المراجعة وأكاديميين متخصصين في مجال المراجعة،

(٣) يتم توجيه تقرير مراجعة النظر إلى الجهات التالية:

أ- الهيئة العامة المستقلة التابع لها فريق العمل القائم بفحص أوراق عمل مكتب المراجعة.

ب- مكتب المراجعة الذي خضع للتقييم من خلال مراجعة النظير وذلك للفت نظره إلى نقاط القوة في أدائه لتدعيمها، ونقاط الضعف لتقويمها.

ج- لجان المراجعة وذلك للاستفادة من هذا التقرير في اتخاذ قرارات معينة مثل القرارات التي تتعلق باختيار المراجع الخارجي، والقرارات التي تتعلق باستمرار التعامل مع المراجع الخارجي أو تغييره.

(٤) تمثل مراجعة النظير أداة لتأكيد جودة عملية المراجعة، وجودة المراحل التي تمر بها ابتداء من مرحلة تخطيط المراجعة، ومرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة، وأخيراً مرحلة إعداد تقرير المراجعة وتعتبر العلاقة بينهما علاقة طردية حيث أنه مع زيادة الاتجاه نحو تفعيل مراجعة النظير تزيد جودة المراجعة.

(٥) يوجه إلى مراجعة النظير بعض الانتقادات مثل أن هذا الأسلوب يحمل شبهة المجاملة فيما بين مكاتب المراجعة، ويمكن تلافي تلك الانتقادات من خلال تشكيل هيئة عامة قانونية متخصصة في مجال المراجعة تتولى إعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظير، وتقييم أداء مكاتب المراجعة الخارجية في ضوء معايير رقابة الجودة ومتطلبات برنامج مراجعة النظير، كما تقوم تلك الهيئة بتحديد مكاتب المراجعة التي يتم تقييم أدائها من خلال مراجعة النظير، وإبلاغ مكاتب المراجعة بذلك، وتحديد فريق العمل القائم على التقييم دون علم مسبق لمكتب المراجعة الخاضع للفحص، وتحديد الفترة التي يتم تقييم أداء المكتب خلالها، وأوراق العمل والمستندات التي يجب على مكتب المراجعة توفيرها لفريق العمل... إلخ.

(٦) تتأثر عملية تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة عملية المراجعة بالعوامل التالية:

أ- وجود المعاهد العلمية والمهنية المتخصصة في مجال المراجعة.

ب- وجود قوانين وقواعد منظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة.

ج- ثقافة المجتمع.

د- الرقابة الذاتية لأعضاء مكتب المراجعة.

هـ- التقدم التكنولوجي وتكنولوجيا المعلومات.

(٧) يختلف تقرير مراجعة النظير عن تقرير المراجعة العادي في عدة نواحي مثل جهة الإصدار، ومضمون التقرير، والأعمال السابقة لإصدار التقرير، والفترة التي يغطيها التقرير.

(٨) تحد مراجعة النظير من ممارسات المراجعة غير المنظمة لعدة أسباب منها ما يلي:

أ- إن خضوع مكتب المراجعة لمراجعة النظير من قبل فريق عمل تابع لهيئة عامة قانونية يجعل المراجع أكثر حرصاً على استكمال كل إجراءات المراجعة خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة (تخطيط عملية المراجع - تجميع أدلة الإثبات - إعداد تقرير المراجعة) ؛ وبالتالي الحد من ممارسات المراجعة غير المنظمة.

ب- إن حصول مكتب المراجعة على شهادة باجتياز برنامج مراجعة النظير من قبل هيئة عامة قانونية يجعل المراجع أكثر إلماماً بمعايير وضوابط جودة المراجعة مما يجعله أكثر حرصاً على تطبيق تلك الضوابط والمعايير خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة ؛ وبالتالي الحد من ممارسات المراجعة غير المنظمة.

(٩) هناك مجموعة من المقومات التي يجب توافرها لتفعيل الاستفادة من مراجعة النظير، وتدور تلك المقومات حول ما يلي:

أ- الجهة التي تقوم بإعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظير وتقييم أداء مكتب المراجعة الخارجي وفقاً لمعايير رقابة الجودة ومتطلبات مراجعة النظير.

ب- شروط ومقومات فريق مراجعة النظير ودوره في مراجعة النظير.

ج- إلزامية أو اختيارية القيام بمراجعة النظير.

د- طول المدة بين كل عملية تقييم والعملية التالية لها.

هـ- واجبات مكتب المراجعة الخاضع للفحص.

و- وثائق ومستندات مراجعة النظير.

ز- محتويات تقرير مراجعة النظير، ومدى اختلافه عن تقرير المراجعة العادي.

ح- واجبات فريق العمل.

(١٠) إن إدراك مفردات الدراسة الميدانية لمقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة، وأنه يتم تفعيلها بتوافر تلك المقومات لا يختلف باختلاف المفردات من حيث ما يلي:

أ- الوظيفة سواء بالجهاز المركزي للمحاسبات أو بمكتب مراجعة خارجي.

ب- سنوات الخبرة منذ العمل بالجهاز المركزي للمحاسبات أو بمكتب مراجعة خارجي.

ج- سنوات الخبرة منذ العمل بالوظيفة الحالية.

د- المؤهل العلمي.

٥ / ٢: توصيات البحث:

يوصي الباحث - كنتاج للدراسة الميدانية - بضرورة العناية بمقومات تفعيل مراجعة النظير مرتبة حسب أهميتها النسبية كما يلي:

أ- تحديد الجهة التي يسند إليها الإشراف على إعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظير، وتقييم أداء مكاتب المراجعة الخارجية من خلال فريق عمل تابع لها، ويتم تقييم أداء مكتب المراجعة في ضوء متطلبات مراجعة النظير.

ب- تحديد مؤهلات ومقومات فريق مراجعة النظير.

- ج- تحديد محتويات برنامج مراجعة النظر.
- د- تحديد واجبات مكتب المراجعة الخاضع للتقييم من خلال مراجعة النظر.
- هـ- إلزامية خضوع مكتب المراجعة للتقييم من خلال مراجعة النظر.

(٦) مراجع البحث:

٦ / ١: المراجع العربية:

٦ / ١ / ١: الدوريات:

- (١) إيهاب عبده نفاذي، "مراجعة النظر كأساس للرقابة على جودة التدقيق بدويان المحاسبة بدولة الكويت"، الأكاديمية العربية البريطانية للتعليم العالي، سبتمبر ٢٠٠٩. [www. Abahe. uk](http://www.Abahe.uk)
- (٢) د. آمال محمد محمد عوض، "أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، العدد الثاني، المجلد رقم (٤٥)، يوليو ٢٠٠٨.
- (٣) د. أمين السيد أحمد لطفي، "حوكمة مهنة ومنشآت المحاسبة والمراجعة في ضوء متطلبات قانون Sarbans Oxley"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، العدد الأول، مارس ٢٠٠٤.
- (٤) د. سالم سعيد باعجاجة، "جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة بالملكة العربية السعودية - دراسة تطبيقية"، الملة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد الأول ٢٠٠٧.
- (٥) د. سعيد مخلد النعيمات، "تحليل العوامل المؤثرة على جودة وكفاءة مهنة التدقيق المحاسبي دراسة اختبارية في المحيط الأردني"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، يوليو ٢٠١٣، ص. ٣١.
- (٦) د. سمير كامل عيسى محمد، "أثر جودة المراجعة على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلد (٤٥)، يوليو ٢٠٠٨.
- (٧) د. عبد الله عبد العظيم هلال، تأثير التزام مراقبي الحسابات بقواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة على جودة المراجعة مع دراسة تطبيقية على بيئة الممارسة المهنية في مصر"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، العدد الثاني، ٢٠٠٨.
- (٨) د. محمد صالح هاشم، "تقييم مدى قبول أسلوب مراجعة النظراء كأداة للرقابة الخارجية على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، العدد الثاني ٢٠١٠.
- (٩) د. نصر طه حسن عرفه، د. مجدي مليجي عبد الحليم، "مقترحات لتطوير جودة المراجعة وموقف البيئة المصرية منها"، المجلة العلمية التجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلد الثاني، العدد الثاني ٢٠١٣.

(١٠) صبا أحمد سعيد، " نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات دراسة على عدد من مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوي "، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الموصل، كلية الاقتصاد والإدارة، العدد السابع والسبعون، ٢٠٠٩.

٦ / ١ / ٢: الرسائل العلمية:

(١) أمير جمال القيق، مدى تطبيق رفاة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة - دراسة ميدانية"، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، كلية التجارة، ٢٠١٢.

(٢) إياد حسن حسين أبو هين، " العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الحكومية في فلسطين - دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة "، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، ٢٠٠٥.

(٣) عبد السلام سليمان قاسم الاهلال، " العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية دراسة نظرية ميدانية "، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أسيوط، كلية التجارة، ٢٠٠٨.

٦ / ١ / ٣: أخرى:

(١) ندوة رقابة الجودة على أعمال مراقبي الحسابات ٢٣ يوليو ٢٠١١، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

(٢) د. محمد علي جبران، " العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن "، بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: " مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين "، الرياض، جامعة الملك سعود، كلية إدارة الأعمال، قسم المحاسبة، ٤ - ٥ جماد الآخر ١٤٣١ الموافق ١٨ - ١٩ مايو ٢٠١٠.

٦ / ٢: المراجع الأجنبية:

6 / 2 / 1: Books:

- (1) Fracs , Tony Green , " Surgical Audit and Peer Review " , Department of Professional Standards , Royal Australasian College of Surgeons Gardens , Australia , 3rd. Ed., 2008.
- (2) Ware , Mark , " Peer Review: Benefits , Pereceptions and Alternatives " , Publishing Research Consortium , Great Brirain , 2008.
- (3) U. S Department of Education of Elementary and Secondary Education , " Standards and Assessments Peer Review Guidance: Information and Exammples for Meeting Requirements of the No Child Left Behind Act of 2001 " , Washington , D. C. 20202 , Dec. 2007.

6 / 2 / 2: Periodicals:

- (1) Alam Pervaiz and Others , " Perceptions of the Peer Review Program of the Audit Profession Implications for Management " , Journal of Managerial Issues , Vol. 12 , No. 4 , 2000.
- (2) Australian National Audit Office , " International Peer Review of the Supreme Audit Institution of India " , Oct. 2012.

- (3) Association of Local Government Auditors , " Peer Review Guide for Assessing Conformance with International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing " , the Association of Local Government Auditors , Third Ed., 2011.
- (4) Bennetl , Paul N and Others " Paired Peer Review of University Classroom Teaching in a School of Nursing and Midwifery " , Nurse Education Today , No. 32 , 2012.
- (5) Bossong , Raphael , " Peer Reviews in the Fight against Terrorism: A hidden Dimension of European Security Governance " , Vol. 47 , No. 4 , 2013.
- (6) Casterella , Jeffery R. and Others , " Is Self Regulated Peer Review Effective at Signing Audit Quality " , The Accounting Review , Vol. 84 , No. 3 , 2009.
- (7) Cheung , Yin Ling , " Critical Feedback on Peer Review Research " , Procedia Social and Behavioral Sciences , No. 15 , 2011.
- (8) Couple , Tom , " Peer Review Versus Citations: An analysis of Best Paper Prizes " , Research Policy , No. 32 , 2013.
- (9) Department of Defense Office of the Inspector General , " Ensuring Audit Quality Peer Reviews " , Mid – America Intergovernmental Audit forum , Dec. 2006.
- (10) Engles , Dieter , " Peer Review " A Quality Assurance Tool for SAIS " , International Journal of Government Auditing , Vol. 38 , No. 4 , 2011.
- (11) Gleicher , Norbert , " Avoiding Currently Unavoidable Conflicts of Interest in Medical Publishing by Transparent Peer Review " , Reproductive Biomedicine Online , No. 26 , 2013.
- (12) Graff , Nelson , " Approaching Authentic Peer Review " , The English Journal , Vol. 96 , No. 5 , May 2009.
- (13) Mc Carty , Lynn and Others , " Information Quality Regulatory Decision Making: Peer Review Versus Good Laboratory Practice " , Environmental Health Perspectives , Vol. 120 , No. 7 , July 2012.
- (14) Morton , Daniel and Others , " Recommendations for Pathology Peer Review " , Toxicologic Pathology , Vol. 38 , No. 7 , 2010.
- (15) Otusanya , Julims O. and Lauwo , Sarah , " The role of Auditors in the Nigerian Banking Crisis " , Accountancy Business and the Public Interest , Vpl. 19 , 2010.
- (16) Poulson , Eric J. and Others , " Peer Review Re – viewed: Investgating and Juxtaposition of Compostion Students' Eye Movements and Peer Review Processes " , Research in the Teaching of English , Vol. 41 , No. 3 , Feb. 2007.
- (17) Pound , William T. , " Peer Review State of Washington Joint Legislatures Audit and Review Commettee " , National of Conference of State Legislatures the form of America 's ideas , 2011.
- (18) Rymer , John , Audit Committee Policy Statement on Systems of Quality Control and the External Peer Review " in: The Inspectors General , " Guide

for Conducting External Peer Reviews of the Organizations of the Federal Offices of Inspector General " , March 2009.

- (19) Stuiveling , Sakia J. , " Peer Review of the Audit Board of Republic of Indonesia , Board of Republic of Indonesia , Indonesia , July , 2009.
- (20) Trautmann , Nancy M. , " Interactive Learning Through Web- Mediated Peer Review of Student Science Reports " , Educational Technology Research and Development , No. 57 , 2009.

6 / 2 / 3: Papers:

- (1) Legal Aid Agency , " Independent Peer Review of Legal Advice and Work " , Final Process Paper , April 2013.

6 / 2 / 4: Others:

- (1) AICPA , " Peer Review Program Manual: Standards for Performing and Reporting on Peer Reviews " , Section 3100 , 2009 , available at: [http // www. aicpa. Org](http://www.aicpa.org).
- (2) AICPA , " Peer Review Program Manual: Standards for Performing and Reporting on Peer Reviews " , Section 1000 , 2009 , available at: [http // www. aicpa. Org](http://www.aicpa.org).
- (3) AICPA , Peer Review Board Resolution , " Peer Review Program , Sept. 2013.
- (4) AICPA , Peer Review Board Resolution , " Open Session Meeting Minutes , Jan. 2010.
- (5) AICPA , Peer Review Board Resolution , " Proposed Guidance: Recall of Peer Review Program , May. 2013.
- (6) AICPA , Peer Review Board Resolution , " Proposed Guidance: Recall of Peer Review Documents , Aug. 2012.
- (7) AM , Jeffery Lucy , " Audit Quality in Australia A strategic Review " , The Treasury , March 2010 , Commonwealth Copyright Administration , Available at: [http: // www. Ag. Gov. au. / ecu](http://www.Ag.Gov.au/ecu) , Email: [auditquality @ treasury. gov. au](mailto:auditquality@treasury.gov.au).
- (8) National Sciences and Engineering Research Council of Canada , " Peer Review Manual 2013 – 14 " , NSERC CRSNG , 2014.
- (9) " Peer Audit Program Summary from Training to Completion " , C: / DOCUME 1 / HEATHE / LOCALS / 1 / Temp / College peer Audit Program Training to Completion. DOC.
- (10) Ash , Alan , " Auditor General's Office External Peer Review – 2012 " available at e- mail: [aash. @ toronto. ca](mailto:aash.toronto.ca)
- (11) Department of Health , Social Services and Public Safety , " Clinical Audit and Peer Review in General Dental Practice , September 2001.
- (12) Comptroller and Auditor General of India , " Peer Review Report of Royal Audit Authority Bhutan " , Dec. 2010.
- (13) Corydon , Katie , " Clinical Audit and Peer review Cook Book A Guide to Understanding A Clinical Audit Report " , Dental PostgraduateDepartment , available at: [www. Walesdeanery. org](http://www.Walesdeanery.org).

-
- (14) Goodman , Josh and Verbrugge , Clark , " A Peer Auditing for Cheat Detection in MMOGS " , clump p @ cs. Megill – ca.
- (15) hsarie – eldin @ cma. Gov – eg (15) www. cma – gov – eg sarie – eldin @ cma. Gov – eg , www. cma – gov – eg

ملحق (١) قائمة الاستقصاء.

السيد الفاضل / السيدة الفاضلة:

تحية طيبة وبعد

يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية تتعلق بمراجعة النظرير (*) بـرجاء التكرم باستيفاء بيانات قائمة الاستقصاء والتي تستخدم بياناتها لأغراض البحث العلمي فقط لتدعيم علاقة الجامعة بالمجتمع وأملاً في تقديم بلدنا الحبيب مصر.

الباحث: دكتور: حسن شلقامي محمود

المدرس بقسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة بني سويف

(*) يقصد بمراجعة النظرير تقييم أداء مكتب المراجعة وفقاً لمعايير رقابة الجودة بواسطة هيئة قانونية متخصصة .

أولاً: استقصاء عن الحالة الوظيفية ومستوى الخبرة والمؤهل العلمي:

الوظيفة:

- | | |
|-----|-------------------|
| () | مدير عام بالجهاز |
| () | رئيس شعبة بالجهاز |
| () | مراجع بالجهاز |
| () | صاحب مكتب مراجعة |
| () | مراجع بالمكتب |
| () | أخرى وهي |

سنوات الخبرة:

- | | |
|-----|----------------------------|
| () | منذ العمل بالجهاز |
| () | منذ العمل بمكتب المراجعة |
| () | منذ العمل بالوظيفة الحالية |

المؤهل العلمي:

- | | |
|-----|------------------|
| () | مؤهل متوسط |
| () | مؤهل فوق المتوسط |
| () | مؤهل جامعي |
| () | أخرى وهي |

ثانياً: استقصاء حول مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة:
يرجى إبداء الرأي في كل عبارة وذلك باختيار أي من أوافق بشدة أو أوافق أو محايد أو أرفض
أو أرفض بشدة في الجدول التالي:

م	المقومات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	أرفض	أرفض بشدة
١	من الضروري قيام هيئة قانونية متخصصة بالتعاون مع الأكاديميين والمهنيين المتخصصين في المراجعة بتحديد محتويات البرنامج التدريبي مع مراعاة أن تتضمن محتويات البرنامج كل من معايير الرقابة على جودة المراجعة ومتطلبات مراجعة النظير، كما تقوم تلك الهيئة بتنفيذ البرنامج التدريبي لمراجعة النظير وذلك من خلال مجموعة من الأكاديميين والمهنيين (كمدرسين) ومجموعة من مكاتب المراجعة (كمدرسين)، وتقوم تلك الهيئة أيضاً بعقد اختبارات لتحديد اجتياز مكتب المراجعة لبرنامج مراجعة النظير وإصدار الشهادات بناء على نتيجة الاختبار.					
٢	من الضروري قيام هيئة عامة قانونية متخصصة مستقلة بتحديد مكاتب المراجعة التي تشترك في برنامج مراجعة النظير كمدرسين، وتحديد مكاتب المراجعة التي يتم فحص وتقييم أدائها وفقاً لمراجعة النظير، وتحديد فريق العمل الذي يتولى عملية التقييم، وإصدار خطاب تكليف لفريق العمل الذي توضح فيه أسماء أعضاء الفريق، ومكتب المراجعة الخاضع للتقييم، والفترة التي يتم خلالها تقييم أداء مكتب المراجعة خلالها، كما تقوم تلك الهيئة بإجراء ترتيبات الانتقال والإقامة لفريق العمل القائم بالفحص، والرجوع على مكتب المراجعة بتكاليف تلك الترتيبات، وتقوم أيضاً بتحديد المزايا التي يحصل عليها مكتب المراجعة عند اجتيازه برنامج مراجعة النظير، والعقوبات التي تفرض على مكتب المراجعة في حالة عدم وصول أدائه للمستوى المحدد في برنامج مراجعة النظير.					
٣	من الضروري قيام هيئة عامة قانونية متخصصة بتحديد أسماء فريق العمل القائم بتقييم أداء مكتب المراجعة وإصدار خطاب تكليف له تحدد فيه أسماء الفريق ومكتب المراجعة الخاضع للفحص، كما تحدد له الفترة التي يتم خلالها تقييم أداء مكتب المراجعة، ومواعيد زيارات مكتب المراجعة مع					

					مراجعة أن تكون تلك المواعيد سرية لا يعلم بها مكتب المراجعة الخاضع للفحص.
٤					من الضروري قيام فريق العمل بتخطيط عملية مراجعة النظر، وتحديد المستندات وأوراق العمل التي يحتاج الإطلاع عليها، ومقارنة أداء مكتب المراجعة بمعايير رقابة الجودة ومتطلبات مراجعة النظر، وإصدار تقرير مراجعة النظر وتسليمه للهيئة العامة التابع لها والتي كلفته بتقييم أداء مكتب المراجعة.
٥					من الضروري أن يكون كل عضو من أعضاء فريق العمل قادراً على اكتشاف الخطأ والتعامل مع الغير وتوجيه الأسئلة المفيدة والتي تكشف بشكل غير مباشر عن وجود أخطاء، هذا بالإضافة إلى السمعة الطيبة والاستقلال والموضوعية والنزاهة والولاء للهيئة العامة المستقلة التي يتبعها.
٦					من الضروري خضوع مكتب المراجعة للتقييم من خلال مراجعة النظر يمثل عملية إلزامية تقوم بها هيئة عامة مستقلة متخصصة قانونية، ويتم تقنين تلك العملية من حيث تحديد الفترة التي يخضع خلالها المكتب للتقييم، وطول المدة بين كل عملية تقييم والعملية التالية لها، والعقوبات المفروضة على مكتب المراجعة حالة عدم وصول أدائه لمعايير رقابة جودة المراجعة ومتطلبات برنامج مراجعة النظر.
٧					يجب أن تكون المدة بين كل عملية تقييم والعملية التالية لها متوسطة (كل ثلاث سنوات مثلاً) وليست طويلة أو قصيرة.
٨					يجب على مكتب المراجعة الخاضع للفحص توفير المستندات وأوراق العمل التي يطلبها فريق العمل، والتنسيق مع الهيئة العامة المستقلة بشأن ترتيبات انتقال وإقامة فريق العمل القائم بالفحص.
٩					من الضروري احتفاظ مكتب المراجعة الخاضع للفحص بتقرير مراجعة النظر وذلك حتى المرة التالية التي يخضع فيها المكتب للفحص بواسطة فريق مراجعة النظر لعرضه على ذلك الفريق عند طلبه.
١٠					من الضروري أن يحتفظ كل من مكتب المراجعة وفريق العمل بأوراق العمل التي استخدمت في التقييم وذلك حتى المرة التالية التي يخضع فيها المكتب للفحص بواسطة فريق مراجعة النظر وذلك حتى يمكن لفريق العمل من المقارنة

					بينهما في المرة التالية.	
					من الضروري أن يتضمن برنامج مراجعة النظرير بيانات تتعلق بمراجعة النظرير مثل ماهية وأهمية مراجعة النظرير، ومعايير رقابة جودة عملية المراجعة، ومتطلبات اجتياز برنامج مراجعة النظرير، ومحتويات تقرير مراجعة النظرير.	١١
					من الضروري أن يتضمن عنوان تقرير مراجعة النظرير اسم الهيئة القائمة على تنفيذ مراجعة مراجعة النظرير ومكتب المراجعة الخاضع للفحص.	١٢
					من الضروري أن يتضمن تقرير مراجعة النظرير بداية ونهاية الفترة التي يغطيها فحص فريق العمل لأوراق العمل ومستندات مكتب المراجعة الخاضع للتقييم من خلال مراجعة النظرير.	١٣
					من الضروري أن يتضمن تقرير مراجعة النظرير مسئولية مكتب المراجعة عن إعداد تقرير المراجعة، ومسئولية فريق العمل التابع للهيئة العامة المتخصصة عن فحص مستندات وأوراق المراجعة لمكتب المراجعة في ضوء معايير رقابة الجودة ومتطلبات مراجعة النظرير، والتقرير عن نتائج الفحص.	١٤
					من الضروري أن يتضمن تقرير مراجعة النظرير رأي فريق الفحص في نظام الجودة الخاص بالمكتب محل الفحص وما إذا كان يعطي ضماناً معقولاً بأن الأداء داخل المكتب يتم وفقاً لمعايير رقابة الجودة ومتطلبات مراجعة النظرير.	١٥
					يتم تحسين جودة المراجعة من خلال مراجعة النظرير عندما يتم التحديد الدقيق للجهة التي تقوم بإعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظرير وتقييم أداء مكتب المراجعة الخارجي وفقاً لمعايير رقابة الجودة ومتطلبات مراجعة النظرير.	١٦
					يتم تحسين جودة المراجعة من خلال مراجعة النظرير عندما يتم التحديد الدقيق لشروط ومقومات فريق مراجعة النظرير، ودوره في مراجعة النظرير.	١٧
					يتم تحسين جودة المراجعة من خلال مراجعة النظرير عندما تتم مراجعة النظرير وفقاً لقوانين وقواعد محددة.	١٨
					يتم تحسين جودة المراجعة من خلال مراجعة النظرير عندما يتم التحديد الدقيق لطول المدة بين كل عملية تقييم لأداء مكتب المراجعة من خلال مراجعة النظرير والعملية التابعة	١٩

					لها.	
					يتم تحسين جودة المراجعة من خلال مراجعة النظر عندما يتم التحديد الدقيق لواجبات مكتب المراجعة الخاضع للتقييم من خلال مراجعة النظر.	٢٠
					يتم تحسين جودة المراجعة من خلال مراجعة النظر عندما يتم التحديد الدقيق لوثائق ومستندات مراجعة النظر.	٢١
					يتم تحسين جودة المراجعة من خلال مراجعة النظر عندما يتم التحديد الدقيق لمحتويات تقرير مراجعة النظر، ونشره في جريدة متخصصة في الصناعة التي تعمل بها.	٢٢
					يتم تحسين جودة المراجعة من خلال مراجعة النظر عندما يتضمن برنامج مراجعة النظر معلومات تفيد المتدربين تتعلق بمراجعة النظر.	٢٣

ملحق رقم (٢) الملحق الإحصائي للبحث:

Reliability Statistics	
N of Items	Cronbach's Alpha
23	.903

جدول (١) : مقياس الثبات لعبارات قائمة الاستقصاء مجتمعة.

Item-Total Statistics				
Cronbach's Alpha if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Scale Variance if Item Deleted	Scale Mean if Item Deleted	
.895	.680	75.429	100.40	q1
.897	.625	76.418	100.30	q2
.900	.487	77.068	100.44	q3
.901	.453	78.459	100.30	q4
.896	.646	73.990	100.36	q5
.897	.596	75.267	100.28	q6
.900	.480	76.653	100.40	q7
.897	.623	75.480	100.30	q8
.898	.564	77.471	100.28	q9
.899	.551	79.087	100.12	Q10
.897	.671	77.985	100.12	Q11
.898	.598	77.798	100.28	Q12
.899	.546	78.093	100.22	Q13
.900	.507	75.337	100.36	Q14
.904	.335	78.934	100.38	Q15
.903	.331	80.431	100.24	Q16
.903	.323	80.600	100.18	Q17
.899	.555	79.047	100.12	Q18
.899	.549	77.666	100.26	Q19
.897	.630	77.941	100.24	Q20
.903	.327	81.133	100.36	Q21
.903	.372	79.011	100.36	Q22
.900	.498	79.375	100.18	q23

جدول (٢): مقياس الثبات لكل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء .

Std. Error of Kurtosis	Kurtosis التفرطح	Std. Error of Skewness	Skewness الالتواء	Std. Deviation الانحراف المعياري	Mode	Mean الوسط الحسابي	N		
							Missing	Valid	
.662	1.287	.337	-1.242-	.733	5	4.44	0	50	q1
.662	2.484	.337	-1.597-	.706	5	4.54	0	50	q2
.662	1.446	.337	-1.353-	.808	5	4.40	0	50	q3
.662	2.484	.337	-1.597-	.706	5	4.54	0	50	q4
.662	4.538	.337	-2.045-	.886	5	4.48	0	50	q5
.662	5.853	.337	-2.264-	.837	5	4.56	0	50	q6
.662	3.917	.337	-1.806-	.861	5	4.44	0	50	q7
.662	7.371	.337	-2.354-	.788	5	4.54	0	50	q8
.662	.368	.337	-1.264-	.675	5	4.56	0	50	q9
.662	2.514	.337	-1.805-	.536	5	4.72	0	50	q10
.662	2.514	.337	-1.805-	.536	5	4.72	0	50	q11
.662	.191	.337	-1.075-	.611	5	4.56	0	50	q12
.662	4.846	.337	-1.965-	.635	5	4.62	0	50	q13
.662	5.640	.337	-2.300-	.953	5	4.48	0	50	q14
.662	2.521	.337	-1.710-	.838	5	4.46	0	50	q15
.662	4.428	.337	-1.859-	.639	5	4.60	0	50	q16
.662	5.865	.337	-2.201-	.626	5	4.66	0	50	q17
.662	2.514	.337	-1.805-	.536	5	4.72	0	50	q18
.662	3.493	.337	-1.769-	.673	5	4.58	0	50	q19
.662	.269	.337	-1.094-	.571	5	4.60	0	50	q20
.662	-1.106-	.337	-.315-	.544	5	4.48	0	50	q21
.662	7.687	.337	-2.233-	.762	5	4.48	0	50	q22
.662	1.140	.337	-1.413-	.557	5	4.66	0	50	q23

جدول (٣): المقاييس الوصفية لكل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء .

One-Sample Test						
Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	Df	T	
Upper	Lower					
4.65	4.23	4.440	.000	49	42.837	q1
4.74	4.34	4.540	.000	49	45.474	q2
4.63	4.17	4.400	.000	49	38.500	q3
4.74	4.34	4.540	.000	49	45.474	q4
4.73	4.23	4.480	.000	49	35.747	q5
4.80	4.32	4.560	.000	49	38.528	q6
4.68	4.20	4.440	.000	49	36.466	q7
4.76	4.32	4.540	.000	49	40.744	q8
4.75	4.37	4.560	.000	49	47.775	q9
4.87	4.57	4.720	.000	49	62.262	Q10
4.87	4.57	4.720	.000	49	62.262	Q11
4.73	4.39	4.560	.000	49	52.733	Q12
4.80	4.44	4.620	.000	49	51.418	Q13
4.75	4.21	4.480	.000	49	33.249	Q14
4.70	4.22	4.460	.000	49	37.628	Q15
4.78	4.42	4.600	.000	49	50.913	Q16
4.84	4.48	4.660	.000	49	52.613	Q17
4.87	4.57	4.720	.000	49	62.262	Q18
4.77	4.39	4.580	.000	49	48.136	Q19
4.76	4.44	4.600	.000	49	56.922	Q20
4.63	4.33	4.480	.000	49	58.274	Q21
4.70	4.26	4.480	.000	49	41.552	Q22
4.82	4.50	4.660	.000	49	59.124	Q23

جدول (٤): اختبار (ت) لفرضي الدراسة.

Test Statistics			
Asymp. Sig.	Df	Chi-Square	
.000	3	37.200 ^a	Q1
.000	3	48.400 ^a	Q2
.000	3	34.800 ^a	Q3
.000	3	48.400 ^a	Q4
.000	4	72.800 ^b	Q5
.000	3	60.880 ^a	Q6
.000	3	41.360 ^a	Q7
.000	3	51.440 ^a	Q8
.000	2	25.480 ^c	Q9
.000	2	42.880 ^c	Q10
.000	2	42.880 ^c	Q11
.000	2	23.560 ^c	Q12
.000	3	58.320 ^a	Q13
.000	3	52.080 ^a	Q14
.000	3	43.600 ^a	Q15
.000	3	55.280 ^a	Q16
.000	3	65.360 ^a	Q17
.000	2	42.880 ^c	Q18
.000	3	53.200 ^a	Q19
.000	2	27.040 ^c	Q20
.000	2	22.120 ^c	Q21
.000	3	43.600 ^a	Q22
.000	2	33.880 ^c	Q23

جدول (٥): اختبار (كا٢) لفرضي الدراسة.

Q20	q19	q18	q17	q16	q15	q14	q13	q12	q11	q10	q9	q8	q7	Q6	Q5	q4	Q3	q2	Q
.380"	.300"	0.268	0.244	0.253	.295"	.451"	.279"	.395"	.476"	.424"	.482"	.428"	.560"	.355"	.548"	.439"	.524"	.754"	1
0.006	0.035	0.06	0.088	0.077	0.038	0.001	0.05	0.004	0	0.002	0	0.002	0	0.011	0	0.001	0	0	
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.293"	0.058	.300"	0.054	0.217	0.227	.426"	0.148	.325"	.462"	.408"	.552"	.346"	.340"	.307"	.458"	.550"	.651"	1	.7
0.039	0.691	0.034	0.707	0.13	0.113	0.002	0.304	0.021	0.001	0.003	0	0.014	0.016	0.03	0.001	0	0		0
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
0.221	0.015	0.17	-.008-	0.198	0.265	.408"	0.064	.281"	.358"	0.264	.591"	0.263	0.241	.326"	.382"	.365"	1	.651"	.5
0.123	0.918	0.239	0.956	0.169	0.063	0.003	0.661	0.048	0.011	0.064	0	0.065	0.092	0.021	0.006	0.009		0	0
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
0.192	0.015	.408"	0.147	-.009-	.296"	.426"	0.194	0.136	.462"	.408"	.380"	0.125	0.071	0.134	.458"	1	.365"	.550"	.4
0.181	0.92	0.003	0.309	0.95	0.037	0.002	0.177	0.346	0.001	0.003	0.006	0.385	0.623	0.353	0.001		0.009	0	0
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.306"	.448"	0.203	0.227	0.058	.356"	.326"	.294"	.360"	.375"	0.246	.360"	.644"	.493"	.648"	1	.458"	.382"	.458"	.5
0.031	0.001	0.158	0.114	0.691	0.011	0.021	0.038	0.01	0.007	0.085	0.01	0	0	0		0.001	0.006	0.001	0
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.393"	.535"	0.175	0.02	0.122	.324"	0.219	0.255	.332"	.493"	.357"	.373"	.739"	.614"	1	.648"	0.134	.326"	.307"	.3
0.005	0	0.225	0.889	0.398	0.022	0.126	0.074	0.019	0	0.011	0.008	0	0		0	0.353	0.021	0.03	0
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
0.241	.502"	0.096	0.056	0.215	0.081	-.014-	0.125	0.259	.317"	.317"	0.27	.696"	1	.614"	.493"	0.071	0.241	.340"	.5
0.092	0	0.509	0.699	0.133	0.574	0.923	0.386	0.069	0.025	0.025	0.058	0		0	0	0.623	0.092	0.016	0
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.308"	.475"	0.172	0.09	0.114	0.172	0.055	.296"	.503"	.414"	.414"	.571"	1	.696"	.739"	.644"	0.125	0.263	.346"	.4
0.029	0	0.232	0.534	0.432	0.231	0.702	0.037	0	0.003	0.003	0		0	0	0	0.385	0.065	0.014	0
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
0.275	0.079	.329"	0.122	.293"	0.04	0.208	0.173	.510"	.555"	.499"	1	.571"	0.27	.373"	.360"	.380"	.591"	.552"	.4
0.053	0.585	0.019	0.4	0.039	0.781	0.147	0.229	0	0	0		0	0.058	0.008	0.01	0.006	0	0	0
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.360"	0.233	.361"	.319"	0.262	0.247	0.069	0.221	0.239	.787"	1	.499"	.414"	.317"	.357"	0.246	.408"	0.264	.408"	.4
0.01	0.103	0.01	0.024	0.066	0.084	0.635	0.124	0.094	0		0	0.003	0.025	0.011	0.085	0.003	0.064	0.003	0
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.493"	.403"	.503"	.440"	0.262	0.111	0.229	.340"	.364"	1	.787"	.555"	.414"	.317"	.493"	.375"	.462"	.358"	.462"	.4
0	0.004	0	0.001	0.066	0.444	0.11	0.016	0.009		0	0	0.003	0.025	0	0.007	0.001	0.011	0.001	0
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.421"	.385"	.550"	.294"	.324"	0.005	.370"	.664"	1	.364"	0.239	.510"	.503"	0.259	.332"	.360"	0.136	.281"	.325"	.3
0.002	0.006	0	0.038	0.022	0.974	0.008	0		0.009	0.094	0	0	0.069	0.019	0.01	0.346	0.048	0.021	0
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.528"	.383"	.640"	.335"	.422"	0.105	.577"	1	.664"	.340"	0.221	0.173	.296"	0.125	0.255	.294"	0.194	0.064	0.148	.2

0	0.006	0	0.017	0.002	0.468	0		0	0.016	0.124	0.229	0.037	0.386	0.074	0.038	0.177	0.661	0.304	0
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.547 ^{***}	.321 ⁺	.468 ^{***}	0.074	0.221	.382 ^{***}	1	.577 ^{***}	.370 ^{***}	0.229	0.069	0.208	0.055	-.014-	0.219	.326 ⁺	.426 ^{***}	.408 ^{***}	.426 ^{***}	.4
0	0.023	0.001	0.61	0.123	0.006		0	0.008	0.11	0.635	0.147	0.702	0.923	0.126	0.021	0.002	0.003	0.002	0
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
0.179	0.277	0.065	0.187	-.069-	1	.382 ^{***}	0.105	0.005	0.111	0.247	0.04	0.172	0.081	.324 ⁺	.356 ⁺	.296 ⁺	0.265	0.227	.2
0.214	0.051	0.652	0.193	0.636		0.006	0.468	0.974	0.444	0.084	0.781	0.231	0.574	0.022	0.011	0.037	0.063	0.113	0
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.503 ^{***}	0.171	.322 ⁺	0.163	1	-.069-	0.221	.422 ^{***}	.324 ⁺	0.262	0.262	.293 ⁺	0.114	0.215	0.122	0.058	-.009-	0.198	0.217	0
0	0.235	0.023	0.257		0.636	0.123	0.002	0.022	0.066	0.066	0.039	0.432	0.133	0.398	0.691	0.95	0.169	0.13	0
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
0.24	.429 ^{***}	.501 ^{***}	1	0.163	0.187	0.074	.335 ⁺	.294 ⁺	.440 ^{***}	.319 ⁺	0.122	0.09	0.056	0.02	0.227	0.147	-.008-	0.054	0
0.094	0.002	0		0.257	0.193	0.61	0.017	0.038	0.001	0.024	0.4	0.534	0.699	0.889	0.114	0.309	0.956	0.707	0
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.426 ^{***}	.403 ^{***}	1	.501 ^{***}	.322 ⁺	0.065	.468 ^{***}	.640 ^{***}	.550 ^{***}	.503 ^{***}	.361 ⁺	.329 ⁺	0.172	0.096	0.175	0.203	.408 ^{***}	0.17	.300 ⁺	0
0.002	0.004		0	0.023	0.652	0.001	0	0	0	0.01	0.019	0.232	0.509	0.225	0.158	0.003	0.239	0.034	0
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.510 ^{***}	1	.403 ^{***}	.429 ^{***}	0.171	0.277	.321 ⁺	.383 ^{***}	.385 ^{***}	.403 ^{***}	0.233	0.079	.475 ^{***}	.502 ^{***}	.535 ^{***}	.448 ^{***}	0.015	0.015	0.058	.3
0		0.004	0.002	0.235	0.051	0.023	0.006	0.006	0.004	0.103	0.585	0	0	0	0.001	0.92	0.918	0.691	0
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
1	.510 ^{***}	.426 ^{***}	0.24	.503 ^{***}	0.179	.547 ^{***}	.528 ^{***}	.421 ^{***}	.493 ^{***}	.360 ⁺	0.275	.308 ⁺	0.241	.393 ^{***}	.306 ⁺	0.192	0.221	.293 ⁺	.3
	0	0.002	0.094	0	0.214	0	0	0.002	0	0.01	0.053	0.029	0.092	0.005	0.031	0.181	0.123	0.039	0
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.368 ^{***}	.395 ^{***}	.401 ^{***}	0.249	0.153	0.222	.295 ⁺	.303 ⁺	.280 ⁺	0.19	0.261	-.024-	0.097	0.106	0.07	0.19	.321 ⁺	0.019	0.055	0
0.009	0.005	0.004	0.081	0.289	0.121	0.038	0.033	0.049	0.185	0.068	0.866	0.502	0.462	0.629	0.187	0.023	0.898	0.703	0
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.403 ^{***}	0.242	0.236	0.05	0.109	0.158	.323 ⁺	.384 ^{***}	0.243	0.236	0.136	0.102	0.239	0.138	0.21	0.166	0.115	0.146	.419 ^{***}	0
0.004	0.091	0.099	0.732	0.451	0.272	0.022	0.006	0.088	0.099	0.347	0.483	0.094	0.339	0.144	0.251	0.425	0.313	0.002	0
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
.461 ^{***}	.373 ^{***}	.358 ⁺	.305 ⁺	0.183	0.167	0.083	.377 ^{***}	.450 ^{***}	.358 ⁺	.358 ⁺	.408 ^{***}	.520 ^{***}	0.233	0.242	0.255	0.113	0.217	0.269	0
0.001	0.008	0.011	0.031	0.202	0.247	0.567	0.007	0.001	0.011	0.011	0.003	0	0.103	0.091	0.074	0.434	0.129	0.059	0
50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50

جدول (٦): معامل الارتباط بين متغيرات الدراسة.

الوزن النسبي	إجمالي عدد العبارات المرتبطة به	رقم العبارات التي ترتبط به بالقائمة	رقم الإرشاد أو العبارة بالقائمة
(١)	١٧	(١٠)، (٩)، (٨)، (٧)، (٦)، (٥)، (٤)، (٣)، (٢)، (١)، (١١)، (١٢)، (١٤)، (١٥)، (١٩)، (٢٠)، (٢٢).	(١)
(١)	١٧	(١١)، (٩)، (٨)، (٧)، (٦)، (٥)، (٤)، (٣)، (٢)، (١)، (١٢)، (١٣)، (١٤)، (١٥)، (١٧)، (١٩)، (٢٠).	(٥)
(١)	١٧	(١٠)، (٩)، (٨)، (٧)، (٦)، (٥)، (٤)، (٣)، (٢)، (١)، (١١)، (١٢)، (١٣)، (١٤)، (١٧)، (١٩)، (٢٠).	(١١)
(٢)	١٧	(١٠)، (٩)، (٨)، (٧)، (٦)، (٥)، (٤)، (٣)، (٢)، (١)، (١١)، (١٢)، (١٤)، (١٨)، (٢٢)، (٢٣).	(٢)
(٢)	١٦	(١٠)، (٩)، (٨)، (٧)، (٦)، (٥)، (٤)، (٣)، (٢)، (١)، (١١)، (١٢)، (١٣)، (١٦)، (١٧)، (١٨).	(٩)
(٣)	١٤	(١١)، (١٠)، (٩)، (٨)، (٧)، (٦)، (٥)، (٤)، (٢)، (١)، (١٢)، (١٥)، (١٩)، (٢٠).	(٦)
(٤)	١٣	(١١)، (١٠)، (٩)، (٨)، (٧)، (٦)، (٥)، (٢)، (١)، (١٢)، (١٣)، (١٩)، (٢٣).	(٨)
(٤)	١١	(١١)، (١٠)، (٩)، (٨)، (٧)، (٦)، (٤)، (٣)، (٢)، (١)، (١٢).	(١٠)
(٤)	١١	(١٢)، (١١)، (١٠)، (٨)، (٧)، (٦)، (٣)، (٢)، (١)، (١٣)، (١٤).	(٢٠)
(٥)	١٠	(١١)، (١٠)، (٩)، (٥)، (٤)، (٣)، (٢)، (١).	(٤)
(٥)	١٠	(١٢)، (١١)، (١٠)، (٩)، (٨)، (٦)، (٥)، (٣)، (١)، (١٣)، (١٤).	(١٢)
(٥)	١٠	(١٤)، (١٣)، (١٢)، (١١)، (٥)، (٤)، (٣)، (٢)، (١)، (١٥).	(١٤)
(٦)	٩	(١١)، (١١)، (٩)، (٦)، (٥)، (٤)، (٣)، (٢)، (١)، (١٢)، (١٣)، (١٤).	(٣)
(٧)	٨	(١١)، (١٠)، (٨)، (٧)، (٦)، (٥)، (٢)، (١).	(٧)
(٧)	٨	(١٥)، (١٣)، (١٢)، (١١)، (١٠)، (٩)، (٣)، (١).	(١٨)
(٧)	٨	(١٥)، (١٤)، (١٣)، (١٢)، (١١)، (١٠)، (٨)، (١).	(١٩)

جدول (٧): الأهمية النسبية لعبارات القائمة.