

أ.د/ شحاتة السيد شحاتة<sup>1</sup>

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة- جامعة الإسكندرية

د/ دينا فضالي<sup>2</sup>

أستاذ المحاسبة المساعد وعميد كلية الإدارة والتكنولوجيا-

فرع جنوب الوادي

الباحث/ محمد سعيد عصمت<sup>3</sup>

ماجستير محاسبة الاكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا

## أثر عوامل قياس الجودة والعصف الذهني على زيادة فاعلية جودة المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في مصر)

### ملخص البحث

هدفت الدراسة إلي بيان العوامل الأكثر تأثيرا علي فاعلية جودة المراجعة الخارجية، من خلال بحث أثر كلاً من حجم مكتب المراجعة والتأهيل العلمي والعملی، وخبرة فريق المراجعة وإستقلالية المراجع وفترة التعاقد وأتعاب المراجع وأسلوب جلسات العصف الذهني، حيث تشكل تلك العوامل أهمية لتحقيق جودة المراجعة الخارجية، فقد تمحورت أشكالية الدراسة الحالية في البحث حول تلك العوامل التي يمكن أن تعمل على تحسين مستوى فاعلية جودة المراجعة الخارجية، وتم صياغة التساؤل الرئيسي للدراسة والذي نص على انه ما هي العوامل المؤثرة على تحسين مستوى فاعلية جودة الاداء في مهنة المراجعة الخارجية في جمهورية مصر العربية؟، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستقرائي، وقد تم الاعتماد على اداة إستبانة الاراء والتي تم توزيعها على عينة ميسرة من المراجعين ومديروا المراجعة بالمكاتب (الكبيرة Big4- المتوسطة- الصغيرة) في نطاق القاهرة والجيزة والاسكندرية وعددهم (73) مفردة في (39) مكتب وشركة، وتوصلت نتائج الدراسة أن الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة على فاعلية جودة المراجعة الخارجية جاءت بمستوى (79.32%)، وأن هناك مستوى مرتفع من فاعلية جودة المراجعة الخارجية في المكاتب والشركات عينة الدراسة بنسبة (82%)، حيث هناك التزام بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني لتحسين جودة المراجعة، وقد أوضحت النتائج أن عينة الدراسة تعمل على تحسين جودة المراجعة وتقليل الخطر الكلي للأخطاء وتجنبها بشكل مستمر، مما يساهم في ان تخرج القوائم المالية بصورة تعبر عن فاعلية عملية المراجعة وتحقيق أهدافها وتضييق فجوة التوقعات.

<sup>1</sup> E.mail: Shehata2001eg@yahoo.com

<sup>2</sup> E.mail: dinafadaly@aast.edu

<sup>3</sup> E.mail: msa\_10002000@yahoo.com

ومن ثم فإن العوامل التي أعتمدت عليها الدراسة تفسر التغير الحاصل في فاعلية جودة المراجعة الخارجية بنسبة 38.57% وفقا لمعامل التحديد (R2)، وان القوة التفسيرية للعوامل قدرها 37.97% وفقا لمعامل التحديد المعدل، عند مستوى معنوية مقبول احصائيا بدرجة ثقة اكبر من 95%، وتوصى الدراسة بان تعمل مكاتب وشركات المراجعة علي الاخذ بنتائج نماذج الانحدار التي تم التوصل اليها لما يمكن أن تساهم في زيادة فاعلية جودة المراجعة الخارجية، مع ضرورة التوعية بأهمية معرفة المراجعين بأهمية عوامل قياس الجودة لما لها من تأثير إيجابي علي زيادة فاعلية جودة المراجعة الخارجية.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة الخارجية- الفاعلية- الجودة- العصف الذهني.

## Abstract

Our study is aiming to show the most effectiveness factors which affecting external auditing quality by examining the impact of each of the size of The audit office, the practical and scientific qualification, the experience of the audit teamwork, auditor independency, contract period and brainstorming sessions. All of the above will improve the standard of external auditing quality by more effectively ways through formatting a suggested model or framework. Also, I suggested the main purpose of my study which stating that "What are the effective factors that effecting the quality of external audit profession in Arab Republic of Egypt? The study is depended on analytical descriptive method, inductive approach and opening questionnaire tool which was distributed to little sample of auditors and auditor managers in office (large Big 4- Medium – Small) in Cairo, Giza and Alexandria, and they numbered (73) units in (39) offices and companies. The results of the study are found that the relative importance of the factors which affecting the effectiveness of external audit quality by (79.32%).Also there is a high level of effectiveness of the quality of external audit in the offices and companies by studying sample (82%), Where there is a commitment to standards of auditing and rules of professional which improving audit quality.

The final results are showed that the study sample is working to improve the quality of auditing, reduce the overall risk of errors and avoid them from repeating. Finally all of the above will contribute in presenting perfect financial statements which are coming out in a way that reflects the effectiveness of the audit process and achieving its goals. However that will close the gap between the external auditor's expectations and the financial statements users. Hence, the factors are the

studied depending on explaining the change in the effectiveness of the external audit quality by 38.57% according to the coefficient of determination ( $R^2$ ), and the explanatory power of the factors is 37.97% according to the modified coefficient of determination, at a statistically acceptable level of significance with a degree of Confidence greater than 95%. Also, the study recommends that audit offices and companies should take into their consideration the results of the regression models that have been concluded, which contributing in increasing the effectiveness of external audit quality. No none can deny that the importance of raising the standard of awareness of auditors' knowledge about quality measurement factors, because of their positive impact on increasing the effectiveness of the external audit quality at all.

**Key words:** External Audit, Effectiveness, Quality and Brainstorming.

## 1- المقدمة

تعد المراجعة الخارجية منذ ظهورها أداة فعالة لإضفاء الثقة والمصداقية علي المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية كما تسعى مهنة المراجعة الخارجية بصفة أساسية إلي إبداء رأي فني محايد عن مدي صدق وعدالة القوائم المالية للشركات محل المراجعة من خلال عملية منظمة تهدف لخدمة العديد من الأطراف ذوي العلاقة بالقوائم المالية للشركة.

وتستمد مهنة المراجعة أهميتها من الدور الذي تؤديه في إضفاء الثقة والمصداقية علي القوائم المالية والتي تمكن المستثمرين من إتخاذ القرارات الاستثمارية، علاوة علي زيادة قدرة المراجعين علي إكتشاف حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية (علياء، 2018).

وتمثل جودة المراجعة مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية المراجعة، ولذلك إزدادت الحاجة إلي ضرورة البحث عن اليات جديدة لزيادة فاعلية جودة المراجعة الخارجية بالتزامن مع ظهور معيار المراجعة الدولي رقم (220) والخاص بالرقابة علي جودة أعمال المراجعة، الامر الذي تطلب من مهنة المراجعة وضع معايير تضمن جودة الاداء المهني وتوفير أساليب للرقابة علي علي تلك الجودة بما يضمن الإلتزام بالمعايير المهنية ويدعم دور مهنة المراجعة وتنال ثقة المجتمع.

ولقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتأسيس ثلاث مراكز خاصة بجودة المراجعة، تهدف إلي الرقي بجودة خدمة مراجعة الحسابات، وكذلك قامت الكثير من الهيئات العربية المهنية بإنشاء أقسام خاصة بمراقبة جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة في المنطقة منها هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون في الخليج العربي (GCCAAO)، والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، ومن ثم لقيت جودة المراجعة أهتمام كبير من الباحثين من خلال دراسة وتحليل العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة وتأثيرها علي جودة عملية المراجعة.

ويعد العصف الذهني من المفاهيم الجوهرية والضرورية لممارسة مهنة التدقيق، اذ شجعت معايير التدقيق علي تنفيذ جلسات العصف الذهني للوصول الي تأكيد معقول عن مدي صحة أدلة الاثبات والمعلومات التي حصل عليها المدقق لاكتشاف الاحتيال، اذ ان تنفيذ جلسات العصف الذهني أثناء عملية التدقيق تؤدي الي زيادة جودة التدقيق وبالتالي رفع ثقة المجتمع المالية بمهنة التدقيق من جديد بعد تعرضها لازمات عديدة ادت إلي فقدان المجتمع المالي الثقة بمهنة التدقيق (الكعبي والعماني، 2020).

كما تعد الية العصف الذهني لأعضاء فريق المراجعة من أهم الأليات التي استحدثتها معايير المراجعة (SAS 99 & ISA 240)، ويقصد بها عقد جلسات مناقشة بين أعضاء فريق المراجعة في كل عملية مراجعة بهدف طرح أفكار حول احتمالات الغش خلال جميع مراحل المراجعة بداء من التخطيط وإنتهاء

بكتابة تقرير المراجعة، حيث تحسن جلسات العصف الذهني من إجراءات التخطيط من جانب أعضاء فريق المراجعة، كما أن التفكير من جانب عدة أشخاص أفضل من التفكير من جانب شخص واحد حيث تعمل علي تحفيز أعضاء الفريق علي التفكير العقلاني والاستراتيجي وتساعدهم علي الإبداع والإبتكار ومن ثم توليد أفكار عالية الجودة (مني محمد، 2017 )

## 2- مشكلة الدراسة

تمثل عملية تحسين فاعلية جودة المراجعة الخارجية إشكالية للعديد من الأطراف وعلى رأسهم القائمين على عملية المراجعة من المراجعين ومدبروا المراجعة، في ظل السعي إلي الإلتزام بمعايير مهنة المراجعة الخارجية وخفض مستوى التحريفات الجوهرية او كشف البيانات الوهمية، بجانب الحد من عدم تماثل المعلومات وخفض فجوة التوقعات بين الإدارة ومستخدمى القوائم المالية كمعايير تعبر عن تحقيق المراجعة الخارجية لإهدافها أو ماتسمى بفاعلية جودة المراجعة الخارجية، ولكن للتوصل إلي مستوى مرتفع من الفاعلية فإن ذلك يتطلب الوقوف على العوامل الأكثر تأثيرا حتى يمكن ضبط مستوى الجودة، فقد مرت مهنة المراجعة الخارجية بالعديد من المراحل التي دعت الجهات المنظمة إلي إبتكار الوسائل الجديدة التي تعمل علي التنبؤ بمستوى الفاعلية المطلوب تحقيقها، وتحسين جودة إداء المراجع الخارجي، ومن ثم تحولت إشكالية الدراسة الحالية فى البحث حول تلك العوامل التي يمكن إن تساعد في التأثير علي فاعلية جودة المراجعة الخارجية لغرض تحسينها، مع اتجاه الدراسة الحالية الي إضافة عامل أخر يساهم في تحسين فاعلية الجودة وهو العصف الذهني لذلك فقد تمحورت الإشكالية، وتم صياغة التساؤل الرئيسي للدراسة على النحو التالي:

- ما هي العوامل المؤثرة على تحسين مستوى فاعلية جودة الاداء في مهنة المراجعة الخارجية؟

1- ما هو أثر عوامل قياس الجودة علي زيادة فاعلية جودة المراجعة الخارجية بمصر؟

2- ما هو أثر العصف الذهني علي زيادة فاعلية جودة المراجعة الخارجية بمصر؟

## 3- أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى التعرف علي العوامل التي من شأنها أن تؤثر علي فاعلية جودة المراجعة الخارجية، من خلال بحث أثر كلا من حجم مكتب المراجعة والتأهيل العلمى والعملى، وخبرة فريق المراجعة وإستقلالية المراجع وفترة التعاقد وإتباع المراجع ودراسة متغير جديد وهو جلسات العصف الذهني ومدى أثره علي زيادة فاعلية جودة المراجعة، حيث تشكل تلك العوامل أهمية لتحقيق جودة المراجعة الخارجية، وتحسين مستوى الفاعلية لجودة عملية المراجعة بالتطبيق علي مكاتب المراجعة (الكبيرة- المتوسطة-

الصغيرة)، وذلك من خلال الإجابة علي التساؤلات المطروحة في مشكلة البحث، حيث يمكن إيضاح أهداف الدراسة في النقاط التالية:

1- عرض الإطار النظري والمفاهيمي للعوامل التي تؤثر علي زيادة جودة المراجعة الخارجية ليتضمن آراء الباحثين مما تم إستقرائه من الدراسات السابقة والأدبيات التي تناولت جودة المراجعة الخارجية وخصائصها وأهميتها وبيان العلاقة النظرية بين فاعلية جودة المراجعة الخارجية وتحسين جودة الاداء المهني.

2- دراسة العوامل المؤثرة على زيادة جودة المراجعة الخارجية مع اضافة العصف الذهني كمتغير يحقق إضافة بحثية وبيان تأثيره على جودة المراجعة، اعتمادا على ما تم إستقرائه من الدراسات السابقة.

3- صياغة التوصيات من خلال النتائج التي تم التوصل إليها ووضع تلك التوصيات أمام متخذي القرار في مكاتب المراجعة حتى تتحقق الإستفادة من الدراسة الميدانية .

#### 4- أهمية الدراسة

تمثلت أهمية الدراسة في (أهمية نظرية – أهمية عملية) على النحو التالي:

- الأهمية النظرية: تشكل الأهمية النظرية فيما تحويه الدراسة من آراء وعرض المفاهيم حول العوامل المؤثرة على فاعلية جودة المراجعة الخارجية، حيث أنه بالرغم من تعدد الدراسات التي ناقشت جودة عملية المراجعة الخارجية الا أن إختلاف بيئة العمل وتعدد الأبعاد المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية ووجود ندرة في الدراسات التي تناولت تأثير جلسات العصف الذهني علي زيادة فاعلية جودة المراجعة الخارجية، قد مثل ذلك أهمية للبحث ومن خلاله يمكن التعرف على مستوى جودة الأداء للمراجعة الخارجية، بذلك يضيفي البحث المزيد من الثقة لدي مستخدمي القوائم والتقارير المالية، في محاولة للتأكيد علي أهمية دراسة الأبعاد المختلفة لتحسين مستوى المراجعة الخارجية

- الأهمية العملية: أن تناول جودة المراجعة الخارجية له من الأهمية العملية قدراً مرتفعاً سواء لدى المراجعين أو مستخدمي التقارير والقوائم المالية، حتى يمكن أن يتم تحقيق الهدف الأساسي وهو زيادة ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح وخلق بيئة ومناخ عمل مستقر، وذلك من خلال العناصر المؤثرة علي المراجعة الخارجية والمساعدة في زيادة فاعلية المراجعة الخارجية التي تتعكس علي جودة الأداء، وتتبع أهمية البحث من خلال إستخدام أساليب حديثة لتطوير أداء فريق المراجعة في ظل العوامل التي يمكن أن تؤثر على عملية المراجعة واعتمدت عليها الدراسة الحالية لزيادة الفاعلية.

## 5- الدراسات السابقة

الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة:

دراسة (محمد نشأت، 2018) بعنوان "دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة علي جودة المراجعة" أستهدفت هذه الدراسة إلي وضع إطار عام لجودة المراجعة الخارجية والذي تم تقسيمه إلي ستة أجزاء رئيسية، حيث عرض الجزء الاول مفهوم جودة المراجعة والذي تناول المفاهيم التي وردت بشأن جودة المراجعة والتي تم عرضها وفقاً لإتجاهاتها المختلفة من خلال إستقراء الدراسات التي تناولت جودة المراجعة، وتناول الجزء الثاني أهمية جودة المراجعة، وتناول الجزء الثالث خصائص جودة المراجعة، وتناول الجزء الرابع العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة والتي تم تصنيفها الي خمسة مجموعات كما يلي: العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة، والعوامل المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة، والعوامل المرتبطة بعملية المراجعة، والعوامل المرتبطة بالمنظمات المهنية، والعوامل المرتبطة بفريق المراجعة، وتبين من خلال ذلك إلي أن بعض تلك العوامل ذو أثر إيجابي علي جودة المراجعة والبعض الآخر ذو أثر سلبي، في حين أن بعض العوامل لم تستقر الدراسات علي نوعية أثرها علي جودة المراجعة، وتناول الجزء الخامس الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات المهنية الخاصة برقابة جودة عملية المراجعة الصادرة من كلا من المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين ومجمع القانونيين بإنجلترا وويلز، والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمعهد المصري للمحاسبين القانونيين وهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليج والاتحاد الدولي للمحاسبين، وتناول الجزء السادس بعض المؤشرات لقياس جودة مراجعة الحسابات وهي تشير إلي ما إذا كانت المراجعة التي يؤديها مكتب معين ذات جودة مرتفعة أو منخفضة ومن هذه المؤشرات حجم مكتب المراجعة وخبرة مكتب المراجعة وإستقلال المراجع وحجم الشركة محل المراجعة والنزعات القضائية ومدى الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها والتغيير الإلزامي لمراجعي الحسابات والمنافسة بين مكاتب المراجعة، وقد توصلت الدراسة إلي النتائج التالية: هناك تباين حول مفهوم وحيد لجودة المراجعة نظراً لتعدد وجهات النظر والأطراف المستفيدة منها، وأن هناك أطراف عديدة داخلية وخارجية تستفيد من جودة المراجعة مثل: المجتمع والادارة وحملة الأسهم والدائنين والموردين، وأن لا يوجد اتفاق عام حول خصائص موحدة لجودة المراجعة، وأن هناك عوامل ذات تأثير إيجابي علي جودة المراجعة والبعض الآخر ذات تأثير سلبي في حين أن بعض العوامل لم تستقر الدراسات علي نوعية أثرها علي جودة المراجعة.

دراسة (موسي، 2017) بعنوان "أهمية الرقابة الذاتية علي خدمات مكاتب المراجعة الخاصة ودورها علي جودة عملية المراجعة" أستهدفت هذه الدراسة إلي تناول السياسات والإجراءات التي تتعلق بالرقابة الذاتية علي جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الخاصة في ليبيا، ومدى أهميتها لجودة عملية المراجعة، ومدى تطبيقها والإلتزام بها من قبل المكاتب. وقد توصلت الدراسة إلي النتائج التالية: أن أغلب

المكاتب تولي أهمية كبيرة للرقابة الذاتية وينعكس ذلك علي الجودة وبدرجات متفاوتة، تولي أغلب مكاتب المراجعة أهتماً كبيراً بعناصر ومعايير الرقابة علي الجودة ولكن بدرجات متفاوتة، تولي المكاتب أهمية كبيرة للاستقلالية كأحد عناصر الرقابة علي الجودة، في حين أنها لا تولي عملية التدريب اي أهمية.

**دراسة (موسي أيوب، 2016) بعنوان "دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة علي جودة المراجعة في الجزائر- دراسة تحليلية لأراء مراجعي الحسابات الخارجيين بولاية ورقلة"** أستهذفت هذه الدراسة لتحليل والتعرف علي العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة في الجزائر، وهي دراسة تحليلية ميدانية علي مكاتب مراجعي الحسابات في ولاية ورقلة، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضيتها والإجابة علي تساؤلاتها تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي، ولغرض جمع البيانات ميدانياً تم إعداد وتصميم إستبانة تتناسب مع متغيرات ومشكلة الدراسة وفرضيتها، حيث وزعت علي مكاتب المراجعة في ولاية ورقلة، ولتحليل بيانات الاستبيان التي بلغت 46 استمارة صالحة تم استخدام برنامج الاحصائي SPSS وبعض الاختبارات والتحليل الإحصائية المناسبة، وتوصلت الدراسة في نتائجها أنها توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والمهنية للمراجع الخارجي والإستقلالية والحيادية التي يتميز بها والأتعاب والمستحقات التي يتحصل عليها، وتنظيم وسمعة مكتب المراجعة وشهرته والتزامه بمعايير المراجعة والتشريعات والقوانين المتعارف عليها تأثير علي جودة مهنة المراجعة.

**دراسة (نهي مصطفى، 2016) بعنوان "تأثير خصائص منشأة العميل علي جودة المراجعة- دراسة نظرية تطبيقية"** أستهذفت الدراسة إلي تحديد خصائص منشأة العميل محل المراجعة ومدى تأثيرها علي مستوي جودة عملية المراجعة بالإضافة إلي تحليل المفاهيم التي وردت في الادب المحاسبي والمتعلقة بجودة المراجعة. وتوصلت الدراسة إلي وجود اختلافات معنوية حول تأثير بعض خصائص المنشأة علي جودة المراجعة مثل حجم وطبيعة ونشاط ونوعية ملكية المنشأة محل المراجعة، وكذلك عدم وجود إختلافات معنوية حول تأثير بعض الخصائص الاخرى للمنشأة علي جودة المراجعة مثل هيكل الرقابة الداخلي والهيكل التمويلي والشكل القانوني للمنشأة محل المراجعة، كما ان هيكل الرقابة الداخلي للمنشأة هي الخاصية الأكثر تأثيراً علي مستوي جودة المراجعة بينما نوع ملكية المنشأة محل المراجعة هي الخاصية الأقل تأثيراً علي مستوي جودة المراجعة، بالنسبة لنوع تأثير خصائص المنشأة علي جودة المراجعة فنجد جميعها تميل للإيجابية بنسبة كبيرة.

**دراسة (سهيلة مجدي، 2015) بعنوان "العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين للحسابات- دراسة عينة بولاية ورقلة، الجزائر"** أستهذفت الدراسة اجراء إستقصاء لأراء المراجعين الخارجيين العاملين بولاية ورقلة، وتمحورت الإشكالية في: ما هي العوامل المؤثرة علي جودة عملية المراجعة الخارجية من منظور مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية ورقلة. ويسعي هذا



البحث الي تحقيق أهداف متمثلة في التعرف علي أهم الخصائص والمعايير المحددة لجودة المراجعة الخارجية في البيئة الاقتصادية الجزائرية ولاية ورقلة، وتحديد الأهمية النسبية لكل عامل. ولتحقيق هذه الدراسة واختبار الفرضيات أتمدت الباحثة علي المنهج الوصفي التحليلي اذا تم بناء وتوزيع استبانة علمية حكمة علي مكاتب المراجعة في ولاية ورقلة. كما قامت الباحثة بتحليل بيانات الإستبانة البالغ عددها 34 استمارة من خلال برنامج SPSS وباستخدام مجموعة من الإختبارات الإحصائية المتنوعة، وقد توصلت إلي النتائج أهمها: أن وجود علاقة ذات معنوية وإحصائية بين كل من التأهيل العلمي والخبرات العلمية والاستقلالية الموضوعية وسمة وحجم وشهرة مكتب المراجعة الخارجية للحسابات، وعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب المراجع وجودة المراجعة الخارجية للحسابات.

**دراسة (نوري محمد سالم، 2015) بعنوان "العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين: دراسة تطبيقية علي مكاتب المراجعة في مدينة طرابلس" أستهدفت الدراسة إلي التعرف علي العوامل المؤثرة علي جودة مراجعة الحسابات الخارجيين من وجهة نظر المراجعين، والتي تتم تصنيفها الي نوعين من العوامل: عوامل خاصة بمكاتب المراجعة، وعوامل خاصة بفريق المراجعة (المراجع). وقد تم إجراء فحص وتحليل الدراسات والانتباحت السابقة في هذا المجال من أجل التواصل الي العوامل ذات التأثير علي جودة المراجعة. وبعد ذلك قام الباحث بأجراء دراسة ميدانية من خلال إستخدام قائمة إستبيان للتعرف علي وجهة نظر المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة التي تزاوّل نشاطها في مدينة طرابلس في تأثير هذه العوامل علي جودة المراج. وقد إستخدم الباحث في تحليل أداة الدراسة برامج البيانات الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). وتوصلت الدراسة الي ان 61.7% من عينة الدراسة تري أن جودة المراجعة تتحقق عند التزام المراجع بالمعايير المهنية وقواعد وإداب السلوك المهني التي تصدرها المنظمات المهنية المشرفة علي مهنة المراجعة , كما أظهرت نتائج الدراسة أن هناك أثراً واضحاً للعوامل محل الدراسة علي جودة المراجعة وإلي موافقة عينة الدراسة علي أن هذه العوامل لها تأثير إيجابي علي جودة المراجعة، وقد حلت العوامل المتعلقة بالمراجع في المرتبة الاولي من حيث تأثيرها علي جودة المراجعة بنسبة 81.58%، بينما حلت العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة بالمرتبة الثانية من حيث تأثيرها علي جودة المراجعة بنسبة 81.18%. وقد أختتمت الدراسة ببعض التوصيات الموجهة إلي مراجعي الحسابات والنقابة العامة للمحاسبين والمراجعين الليبيين.**

### **التعقيب علي الدراسات السابقة المتعلقة بجودة المراجعة**

وبعد إستعراض للدراسات السابقة العربية والأجنبية يمكن التعرف علي المتغيرات التي اعتمدت عليها معظم الدراسات في قياس جودة اداء المراجعة ما بين التأهيل العلمي والعملية، حجم مكتب المراجعة، سمعة مكتب المراجعة، التخصص الصناعي لمكتب المراجعة، هيكل الرقابة الداخلية، خبرة فريق

المراجعة، الإستقلالية، الالتزام بالمعايير المهنية، أتعاب المراجع، وأتضح من ذلك مجموعة من النقاط من خلال أستعراض الدراسات السابقة وهي:

عدم وجود أفاق بين هذه الدراسات السابقة حول الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة، مع وجود تفاوت كبير بين عدد العوامل التي أعتمدت عليها كل دراسة.

أن معظم الدراسات التي تناولت دراسة العوامل المؤثرة علي عملية المراجعة لم توضح الأسباب التي أدت إلى اختلاف الآراء بين تلك المجموعات حول الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وهل ترجع الاختلافات إلى اختلاف المفاهيم التي تستخدمها كل مجموعة منها لجودة المراجعة، أم ترجع لسبب آخر .

وأختلفت الآراء بين ما هو إيجابي وما هو سلبي للعوامل المؤثرة علي جودة المراجعة.

### الدراسات التي تناولت العصف الذهني وتأثيره علي جودة المراجعة

دراسة (جعفر الكعبي؛ صفاء العاني، 2020) بعنوان " تأثير العصف الذهني علي جودة المراجعة وإنعكاسها في الكشف عن مخاطر الإحتيال " أستهدفت الدراسة إلي شرح أثر العصف الذهني كمفهوم معاصر في أكتشاف مخاطر الإحتيال وكذلك دوره في تحسين جودة التدقيق في الشركات ومكاتب التدقيق العراقية من خلال أستمارة إستبيان وزعت علي علي عينة من المراجعين العراقيين، والبالغ عددها 112 استمارة وشرح أثر المتغيرات من خلال أستخدام النماذج الإحصائية بأستخدام أسلوب المربعات الصغري ونموذج الانحدار الخطي وبعد اختبار فرضيات البحث تم التوصل إلي مجموعة من النتائج، تمثلت في تنفيذ المراجعين في الشركات العراقية ومكاتب التدقيق لجلسات العصف الذهني تساعم في تحسين جودة التدقيق من خلال مساعدة حسابات المراجعين علي إجراء تقييمات أفضل لمخاطر الإحتيال، حيث يمكن للمدققين بدء عملهم من خلال النظر في إشارات فرضية مثلث الإحتيال، وذلك بإستخدام جلسات العصف الذهني أثناء التخطيط للتدقيق من خلال إكتشاف الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الإحتيال أو الأخطاء التي تؤدي الي الحفاظ علي ثقة المجتمع المالي في مهنة التدقيق، كما أوصي الباحث بضرورة أن تؤكد الهيئات التشريعية والرقابية في العراق علي أهمية العصف الذهني وحاجة المدققين الي ممارسة جلسات العصفاء الذهني أثناء التخطيط لعملية التدقيق وتنفيذها مما يؤدي الي زيادة جودة التدقيق.

دراسة (رضا صالح؛ ايمان الجهودي؛ هبة هنداي، 2019) بعنوان "دور جلسات العصف الذهني في تحسين مستوي الشك المهني للمراجع لمواجهة خطر إدارة العميل لعملية المراجعة" أستهدفت الدراسة في التعرف علي دور جلسات العصف الذهني في تحسين مستوي الشك المهني في ظل اتباع العميل لممارسات إدارة عملية المراجعة، ودور هذه الجلسات في التغلب علي ممارسات إدارة عملية المراجعة. وتم

إجراء دراسة تجريبية علي عينة مكونة من 60 مراجع من المراجعين العاملين في مكاتب المحاسبة بجمهورية مصر العربية في 6 مكاتب مراجعة منهم 3 مكاتب تابعة لمؤسسات دولية، وتم تقسيم عينة الدراسة إلي مجموعتين، مجموعات ضابطة لا تقوم بأداء العصف الذهني ومجموعات تجريبية تقوم بإداء العصف الذهني وطلب من مفردات عينة البحث تحديد الحسابات التي من المحتمل أن تحتوي علي تحريفات جوهرية بسبب الغش، والاجابة علي بعض العبارات والتي تعكس مستوي الشك المهني لهم. وأعتمد الباحث علي قوائم مالية افتراضية (مقارنة لمدة ثلاث سنوات) مستقاة من القوائم المالية المنشورة لإحدى شركات المساهمة المصرية بعد تعديلها بما يتناسب مع الظاهرة محل البحث حيث يتم إدراج نوعين من الاخطاء الأول يهدف الي التأثير علي رقم صافي الربح (أخطاء جوهرية ناتجة عن الغش) والثاني يهدف الي لفت الانتباه المراجع إلي مناطق لا تتضمن أخطاء مؤثرة علي صافي الربح (ممارسات إدارة المراجعة). وقد توصلت الدراسة الي أن جلسة العصف الذهني تعتبر الحل الأمثل لمشكلة إدارة عملية المراجعة من قبل العميل، حيث تعمل هذه الجلسات علي الحد من التأثير السلبي لممارسات العميل لإدارة عملية المراجعة، والمتمثلة في تخفيض مستوي الشك المهني للمراجعين، وخصوصا المراجعين الأقل خبرة، حيث تعمل هذه الجلسات عي تحسين مستوي الشك المهني للمراجعين، وأن جلسة العصف الذهني تعتبر فرصة لتدريب المراجعين الأقل خبرة وتعليمهم كيفية استخدام وتطبيق الشك المهني بشكل مناسب وهذا دليل لما أشار إليه معيار المراجعة الامريكي SAS99 بأن هناك تأكيد في جلسة العصف الذهني علي أهمية الشك المهني وضرورة المحافظة عليه طوال عملية المراجعة.

دراسة (DeZoort and Harrison, 2016) بعنوان **"Undrestanding AuditorsSense of Responsibility for Detecting Frod Within Organizations"** أستهدفت هذه الدراسة اختبار مدي تأثير جلسات العصف الذهني علي تأدية المراجع لمسئولياته في ضوء أهمية العصف الذهني في عملية المراجعة، وتوصلت الدراسة إلي استفادة المراجعين من جلسات العصف الذهني من خلال زيادة التعليم والتدريب، وايضاً زيادة الشك المهني ومراقبة الجودة في مجال الكشف عن الغش، كما توصلت الدراسة ان جلسات العصف الذهني تعمل علي تحسين التركيز علي مهام المراجعة، الإلتزام المهني، والسيطرة علي الشخصية وبالتالي تحسين أداء المراجع.

دراسة (Mohd-Nassir et al,2016) بعنوان **"Effect of Brainstorming and on Froud Risk Assessment"** Expertise الإحتيال" أستهدفت الدراسة إلي بيان التأثير المباشر والتفاعلي لجلسات العصف الذهني علي خبرة المدقق بشأن تقييم ادائه المهني المتعلق بتحديد مخاطر الإحتيال، وتوصلت الدراسة إلي أن العصف الذهني يحسن من الاداء المهني للمدقق بشأن تقييم مخاطر الإحتيال، وأكدت الدراسة علي تعزيز المبادئ

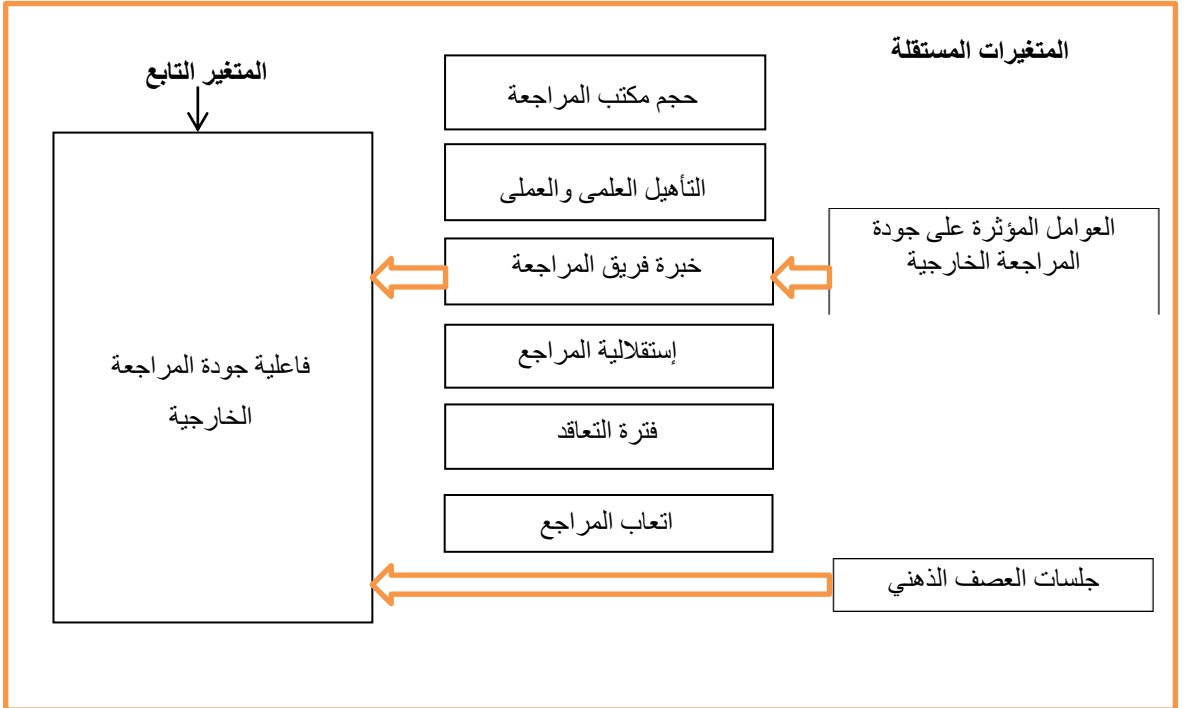
التوجيهية من خلال تكثيف جلسات العصف الذهني في التخطيط لعملية التدقيق وخاصة في تقييم مخاطر الاحتيال.

### التعقيب علي الدراسات السابقة المتعلقة بالعصف الذهني

وبعد استعراض للدراسات السابقة العربية والأجنبية يمكن القول أن جلسات العصف الذهني تلعب دوراً هاماً وحيوي في تبادل الأفكار لإكتشاف الأخطاء والأحتيالات، كما أن جلسات العصف الذهني تعمل علي زيادة الإلتزام بالمعايير المهنية، والتخطيط السليم لعملية المراجعة، وإكتشاف الغش، وجودة القوائم والتقارير المالية كما أوضحت الدراسات السابقة، وتعمل علي خفض التكلفة الخاصة بإجراءات المراجعة مما يؤثر كل ذلك علي جودة عملية المراجعة.

### 6- نموذج الدراسة

يوضح الشكل التالي رقم (1-1) نموذج متغيرات الدراسة، وينقسم إلى متغيرات مستقلة ومتغير تابع على النحو التالي:



### الشكل رقم (1-1): نموذج الدراسة

المصدر: النموذج من إعداد الباحث بناءً علي المطالعة الأدبية للدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة

## الفجوة البحثية

فيما يخص الدراسات السابقة التي تناولت العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة أقتصرت علي عوامل الفاعلية التقليدية الا أن الدراسة الحالية أتجهت الي دراسة أهم عوامل قياس الجودة مع إضافة عنصر يساهم في تحسين فاعلية الجودة وهو العصف الذهني، مع ندرة الدراسات السابقة في تطبيقه علي فاعلية جودة المراجعة الخارجية.

## 7- التصميم المنهجي للبحث

أعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، والمنهج الإستقرائي، حيث تم صياغة فروض البحث وتساؤلات الدراسة وفقا لما تم إستقراءه من الدراسات السابقة التي تناولت العوامل المؤثرة على فاعلية جودة المراجعة الخارجية، مع تحقيق إضافة بحثية تتمثل في إضافة عامل يساهم في تحسين فاعلية الجودة وهو العصف الذهني، وبناء عليه تم صياغة نموذج مقترح للدراسة من خلال المنهج الوصفي التحليلي والتوصل إلى نموذج للتنبؤ بمستوى فاعلية جودة المراجعة الخارجية في مصر، حيث تم الإعتماد على المنهج الوصفي الذي يسمح بالتعمق في الجانب النظري للبحث المتمثل في إستكشاف العوامل التي تؤثر على الفاعلية، حيث أن أسلوب القياس الوصفي يسعى إلي وصف الظاهرة وتعميق الدراسة وتأكيداها والإعتماد على الواقع وملاحظة الظاهرة كما توجد لكي يتم وصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كفيماً وكمياً، ومن ثم فإن المنهج الوصفي يمكن من خلاله قياس توافر الإبعاد (حجم مكتب المراجعة والتأهيل العلمي والعمل، وخبرة فريق المراجعة وإستقلالية المراجع وفترة التعاقد وإتباع المراجع وجلسات العصف الذهني) وبيان مستوى فاعلية جودة المراجعة الخارجية، من خلال الإعتماد على اداة الدراسة ممثلة في إستبانة الاراء تم توزيعها على عينة الدراسة سواء من خلال التواصل المباشر او عبر البريد الالكتروني، حيث تم تحكيمها من محكمين لغرض ضبط الصياغة ضمن اختبار الصدق، قبل عرضها على عينة من فرق العمل بمكاتب المراجعة (الكبيرة - المتوسطة - الصغيرة)، وقد تم إجراء الإختبارات الإحصائية من خلال برنامج الحزم الاحصائية (SPSS-26) ومن ثم اختبار فروض البحث والتوصل الى نتائج وتوصيات الدراسة.

## 9- مجتمع وعينة الدراسة

يتشكل مجتمع الدراسة من مجموعة المكاتب المحاسبية مختلفة الحجم من حيث ( الكبيرة Big4 - المتوسطة- الصغيرة) على مستوى محافظات القاهرة والجيزة والإسكندرية، ونظراً لصعوبة الوصول إلي كافة المكاتب المحاسبية، تم الاعتماد على اسلوب الحصر الشامل بالنسبة لمكاتب المراجعة Big4 وفقاً لترتب اداء المكاتب الكبرى لعام 2021، وتم الاعتماد على اسلوب العينة الميسرة للمكاتب المتوسطة والصغيرة نظرا لصعوبة الحصر مع مراعات المحددات الخاصة بتقييم المكاتب من حيث ( رؤوس اموال

الشركات التي يتم تدقيقها- القيد في سجل الهيئة العامة للرقابة المالية- عدد المراجعين بالمكتب) لتحديد مستوى المكاتب، وبشكل يضمن تمثيل واسع للمكاتب في عينة الدراسة وذلك على النحو التالي:

### جدول 1: عينة الدراسة

من حيث حجم المكتب			من حيث المكان		
عينة المبحوثين (مفردة)	عدد المكاتب	المستوى	عينة المبحوثين (مفردة)	عدد المكاتب	المكان
22	4	كبيرة الحجم Big4	38	18	القاهرة
23	10	المتوسطة	23	14	الجيزة
28	25	الصغيرة	12	7	الاسكندرية
73		الاجمالي	73		الاجمالي

ومن ثم تمثلت إجمالي عينة الدراسة في (39) مكتب، حيث تم توزيع عدد (90) إستمارة لإستبيان اراء المراجعين بمكاتب المراجعة حول العوامل المؤثرة على فاعلية جودة المراجعة الخارجية، وتشكلت العينة النهائية في (73) مفردة بنسبة استجابة قدرها (81.1%) كمتوسط إستجابة لإجمالي مجتمع الدراسة بما فيه من المكاتب الكبيرة والمتوسطة والصغيرة.

ومن ثم يمكن توضيح عينة الدراسة على النحو المبين في الجدول التالي رقم (2) لبيان عدد الاستمارات الموزعة والاستمارات المستردة والاستمارات غير المكتملة والاستمارات المكتملة (العينة النهائية).

### جدول 2: بيان إجمالي عينة الدراسة

النسبة المئوية	الاستمارات المكتملة (العينة النهائية)	الاستمارات غير المكتملة	الاستمارات المستردة	الاستمارات الموزعة (عينة الدراسة)	
81.1%	73 مفردة	9 مفردة	82 مفردة	90 مفردة	الاجمالي

ووفقا لبيانات الإستمارات المكتملة ( العينة النهائية ) يتضح أن إجمالي عدد الإستمارات التي تم توزيعها 90 استمارة وأن إجمالي عدد الاستمارات المستردة 82 استمارة، منهم عدد 9 استمارة غير مكتملة لتصبح العينة النهائية 73 مفردة وبالتالي أن النسبة المئوية لإجمالي المسترد 81.11% من إجمالي عدد الاستمارات الموزعة وهي نسبة مقبولة، وقد تم إجراء الدراسة على البيانات التي أمكن الحصول عليها.

حيث تشكلت خصائص عينة الدراسة وفقاً لاسلوب العينة الطبقية كما هو موضح بالجدول رقم (3)

### جدول 3: وصف خصائص عينة الدراسة

المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	بكالوريوس	21	28.77%
	دبلوم دراسات عليا	18	24.66%
	ماجستير	26	35.62%
	دكتوراه	8	10.96%
الاهتمامات المهنية	زمالة جمعية مهنية	22	30.14%
	عضوية جمعية مهنية	51	69.86%
الوظيفة	مدير مراجعة	29	39.73%
	مراجع	44	60.27%
سنوات الخبرة في مجال المراجعة	اقل من 5 سنوات	6	8.22%
	من 5 الى 10 سنوات	13	17.81%
	اكثر من 10 الى 15 سنوات	22	30.14%
	اكثر من 15 سنة	32	43.84%
حجم مكتب المراجعة	كبير-4 Big	22	30.14%
	متوسط	23	31.51%
	صغير	28	38.36%

يتضح من الجدول توزيع عينة الدراسة وفقاً للخصائص الديموغرافية، أن نسبة 28.7% من عينة الدراسة من الحاصلين على درجة بكالوريوس، بينما 24.6% حاصلين على دبلوم دراسات عليا، وأن نسبة 35.6% حاصلين على درجة ماجستير، وأن نسبة 10.9% حاصلين على دكتوراه، وبالنسبة للاهتمامات المهنية فإن نسبة 30.1% حاصلين على زمالة جمعية مهنية، وأن نسبة 69.86% حاصلين على عضوية جمعية مهنية.

ومن حيث الوظيفة فإن نسبة 60.27% من عينة الدراسة بوظيفة مراجع بينما نسبة 39.73% من عينة الدراسة بوظيفة مدير مراجعة، ومن حيث عدد سنوات الخبرة فإن نسبة 8.22% من عينة الدراسة لديهم خبرة أقل من 5%، بينما نسبة 17.81% لديهم خبرة من 5 إلى 10 سنوات، ونسبة 30.14% لديهم خبرة أكبر من 10 سنوات إلى 15 سنة، بينما نسبة 43.84% لديهم خبرة أكبر من 15 سنة.

ومن حيث حجم مكتب المراجعة فإنه تم استطلاع عينة من المكاتب الأربعة الكبرى في مصر (Big4) بنسبة 30.14%، بجانب عينة نسبتها 31.51% من المكاتب المتوسطة، وعينة نسبتها 38.36% من المكاتب الصغيرة.

ومن ثم يمكن توضيح عينة الدراسة على النحو المبين في الجدول التالي رقم (4-7) لبيان عدد الاستثمارات الموزعة والاستثمارات المستردة والاستثمارات غير المكتملة والاستثمارات المكتملة (العينة النهائية).

## 9- فرضيات الدراسة

وفقا لم تم استقراءه من الدراسة السابقة وفي إطار اختبار تأثير المتغيرات المستقلة كإبعاد مؤثرة على جودة المراجعة الخارجية (حجم مكتب المراجعة والتأهيل العلمي والعملية، وخبرة فريق المراجعة وإستقلالية المراجع و فترة التعاقد وأتعاب المراجع) والمتغير المستقل الآخر وهو (جلسات العصف الذهني) فإنه قد تم صياغة فروض الدراسة على النحو التالي:

- الفرض الرئيسي الاول "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عوامل قياس الجودة وفاعلية جودة المراجعة الخارجية"
- الفرض الفرعي الاول "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة وفاعلية جودة المراجعة الخارجية"
- الفرض الفرعي الثاني "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمي والعملية وفاعلية جودة المراجعة الخارجية"
- الفرض الفرعي الثالث "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين خبرة فريق المراجعة وفاعلية جودة المراجعة الخارجية"
- الفرض الفرعي الرابع "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين إستقلالية المراجع وفاعلية جودة المراجعة الخارجية"
- الفرض الفرعي الخامس "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين فترة التعاقد مع العميل وفاعلية جودة المراجعة الخارجية"
- الفرض الفرعي السادس "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين أتعاب المراجع وفاعلية جودة المراجعة الخارجية"
- الفرض الرئيس الثاني "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين جلسات العصف الذهني وفاعلية جودة المراجعة الخارجية"



## 10- نتائج التحليل الإحصائي

لاستعراض نتائج الدراسة التي تم الحصول عليها من عينة عددها (73) من المراجعين ومديروا المراجعة بمكاتب وشركات المراجعة (الكبرى- المتوسطة- الصغيرة)، فقد تم استخدام برنامج SPSS26 لتحليل الآراء وفقاً لمنهجية الدراسة وبالاعتماد على الإساليب الإحصائية التي تم أستعراضها في فصل منهجية الدراسة.

فقد تم إجراء التحليل الوصفي لجميع متغيرات نموذج الدراسة وفقاً لأستجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الواردة في قائمة الاستقصاء، حيث أحتسبت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وتم ترتيبها تنازلياً حسب أهميتها النسبية إستناداً لقيمة المتوسط الحسابي طبقاً لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الدراسة وإستناداً إلي ذلك فإن قيم المتوسطات الحسابية التي وصلت إليها الدراسة، حيث كما أشرنا في الفصل السابق اذا كان قيمة المتوسط الحسابي للفقرات أكبر من أو تساوى (3.5) فيكون مستوى تقدير استجابة افراد العينة مرتفعاً، اما اذا كان قيمة المتوسط الحسابي للفقرات (2.5-3.49) فيكون مستوى تقدير استجابة افراد العينة متوسط، واذا كان قيمة المتوسط الحسابي للفقرات أقل من أو يساوى (2.49) فيكون مستوى تقدير استجابة افراد العينة منخفض.

ومن خلال تحليل أجابات المبحوثين ولغرض الوصول إلي مستوي تطبيق كل بعد من الأبعاد فقد تم إجراء التحليل الوصفي لجميع متغيرات نموذج الدراسة وفقاً لإستجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الواردة في قائمة الإستقصاء، حيث احتسبت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وتم ترتيبها تنازلياً حسب أهميتها النسبية إستناداً لقيمة المتوسط الحسابي طبقاً لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الدراسة وإستناداً إلي ذلك فإن قيم المتوسطات الحسابية التي وصلت إليها الدراسة.

ويشير الجدول التالي رقم (4) الى المتوسط الحسابي وترتيب العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من حيث الاهمية النسبية لكل بعد.

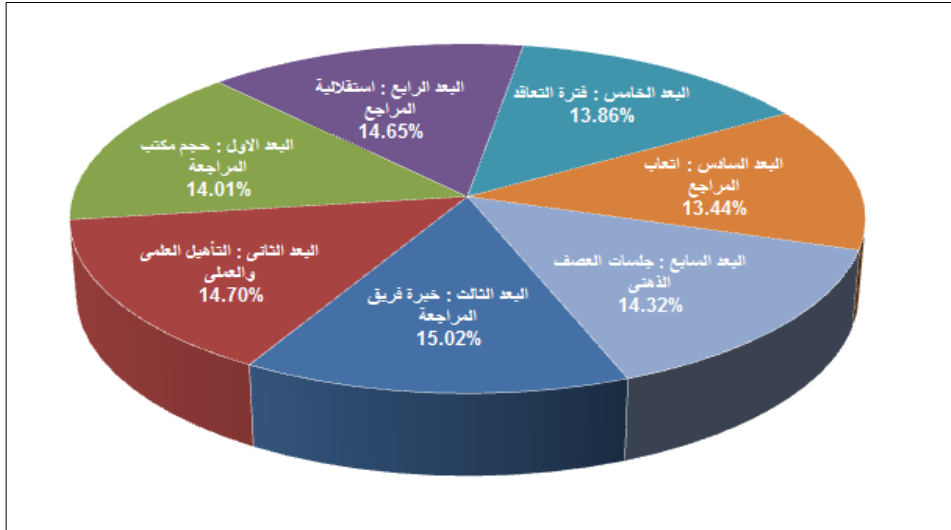
**جدول 4: المتوسط الحسابي للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية المتوسط الحسابي للعوامل المؤثرة على فاعلية جودة المراجعة الخارجية**

م	البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	ترتيب الاهمية
1	البعد الاول : حجم مكتب المراجعة	3.8904	0.3600	77.81%	5
2	البعد الثاني : التأهيل العلمى والعملى	4.0822	0.2007	81.64%	2
3	البعد الثالث : خبرة فريق المراجعة	4.1699	0.2163	83.40%	1
4	البعد الرابع : أستقلالية المراجع	4.0658	0.2074	81.32%	3
5	البعد الخامس : فترة التعاقد	3.8466	0.1976	76.93%	6

م	البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية	ترتيب الاهمية
6	البعد السادس : أتعاب المراجع	3.7315	0.2082	74.63%	7
7	البعد السابع : جلسات العصف الذهني	3.9753	0.2052	79.51%	4
-	المتوسط الحسابي	3.9660	0.2699	79.32%	-

حيث يظهر الجدول رقم (4) ترتيب العوامل المؤثرة على فاعلية جودة المراجعة الخارجية، وقد جاء في المرتبة الاولى خبرة فريق المراجعة بأهمية نسبية قدرها 83.40%، يلي ذلك في المرتبة الثانية بعد التأهيل العلمي والعملی بأهمية نسبية قدرها 81.64%، ثم في المرتبة الثالثة بعد إستقلالية المراجع بأهمية نسبية قدرها 81.32%، يلي ذلك في المرتبة الرابعة بعد جلسات العصف الذهني بأهمية نسبية قدرها 79.51%، وجاء في المرتبة الخامسة معيار حجم مكتب المراجعة بأهمية نسبية قدرها 77.81%، يلي ذلك في المرتبة السادسة بعد فترة التعاقد بأهمية نسبية قدرها 76.93%، ثم في المرتبة السابعة والاخيرة من حيث الأهمية النسبية أتعاب المراجعة حيث جاء بأهمية نسبية قدرها 74.63%، حيث تظهر نتائج الإحصاء الوصفي توافر مستوى مرتفع من الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة والتي اظهرت مستوى أهمية نسبية قدرها 79.32% مجتمعة في مكاتب وشركات المراجعة عينة الدراسة.

ويشير شكل رقم (2) إلي درجة التمثيل النسبي لكل بعد من الأبعاد التي اعتمدت عليها الدراسة كعوامل مؤثرة على فاعلية جودة المراجعة الخارجية .



شكل 2: التمثيل النسبي لاهمية كل بعد من العوامل المؤثرة على فاعلية جودة المراجعة الخارجية

حيث أظهر بعد خبرة فريق المراجعة تمثيل نسبي قدره 15.02% من إجمالي العوامل المؤثرة على فاعلية جودة المراجعة، يليه بعد التاهيل العلمي والعملية بتمثيل نسبي قدره 14.70%، يليه بعد إستقلالية المراجع بتمثيل نسبي قدره 14.65%، يليه بعد جلسات العصف الذهني بتمثيل نسبي قدره 14.32%، يليه حجم مكتب المراجعة بتمثيل نسبي قدره 14.01%، يليه بعد فترة التعاقد حجم المراجعة بتمثيل نسبي قدره 13.86% من إجمالي الأبعاد، يليه بعد أتعاب المراجع بتمثيل نسبي قدره 13.44% من إجمالي العوامل التي اعتمدت عليها الدراسة.

ويوضح جدول رقم (5) الإحصائية الوصفية لمستوى جودة المراجعة الخارجية في المكاتب عينة الدراسة

**جدول 5: استجابات عينة الدراسة حول المحور الثاني للدراسة ممثلا في فاعلية جودة**

### المراجعة الخارجية

مستوى معنوية *Sig	ترتيب الاهمية	الاهمية النسبية	الانحراف المعياري	الفروقات الاحصائية T	المتوسط الحسابي	الفقرات
0.0000	1	86.92%	0.2791	10.3113	4.3458	1 اعمل على الالتزام بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني لتحسين جودة المراجعة
0.0000	6	81.27%	0.2483	10.1051	4.0636	2 لدي القدرة على اكتشاف الاحطاء و الافصاح عنها في القوائم المالية
0.0000	2	83.25%	0.2278	9.9030	4.1623	3 اعمل على تحسين جودة المراجعة وتقليل الخطر الكلي للاخطاء وتجنيبها بشكل مستمر
0.0000	7	80.99%	0.2614	9.7049	4.0494	4 تعطى التقارير التي يصدرها المكتب درجة مرتفعة من الامان والثقة لمستخدمي القوائم المالية
0.0000	9	80.42%	0.2388	9.5108	4.0212	5 اعمل على زيادة جودة المعلومات والبيانات في التقارير والقوائم المالية
0.0000	4	82.40%	0.2476	9.6250	4.1200	6 تساهم عملية المراجعة في تضييق فجوة التوقعات الكائنة بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم
0.0000	8	80.71%	0.2473	9.7405	4.0353	7 تظهر التقارير مستوى مرتفع من الدقة والمصادقية وعدم وجود بيانات وهمية وخلوها من الغش والتدليس
0.0000	3	82.68%	0.2236	9.8573	4.1341	8 تعبر التقارير والقوائم عن فاعلية عملية المراجعة وتحقيق اهدافها

مستوى معنوية *Sig	ترتيب الاهمية	الاهمية النسبية	الانحراف المعياري	الفروقات الاحصائية T	المتوسط الحسابي	الفقرات
0.0000	5	81.55%	0.2617	9.9756	4.0777	يتم التمييز بين الأحداث الجوهرية وغير الجوهرية مع الأخذ في الاعتبار ظروف الحدث
0.0000	10	79.86%	0.2381	10.0953	3.9930	اهتم بتخفيض عدم تماثل المعلومات بين حاملي الأسهم والإدارة ومستخدمى القوائم المالية
0.0000	-	82.00%	0.2437	9.8829	4.1002	المتوسطات الحسابية

يوضح الجدول رقم (5) الإحصاءات الوصفية لمستوى فاعلية جودة المراجعة الخارجية فى المكاتب والشركات عينة الدراسة، حيث جاءت الفقرة التى تنص على أنه اعمل على الإلتزام بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني لتحسين جودة المراجعة فى المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.3458) وبأهمية نسبية قدرها (86.92%)، يليها فى المرتبة الثانية الفقرة التى تنص على أنه اعمل على تحسين جودة المراجعة وتقليل الخطر الكلى للإخطاء وتجنبها بشكل مستمر بمتوسط حسابي قدره (4.1623) وبأهمية نسبية قدرها (83.25%)، بينما جاءت فى المرتبة الثالثة الفقرة التى تنص على أنه تعبر التقارير والقوائم عن فاعلية عملية المراجعة وتحقيق أهدافها بمتوسط حسابي قدره (4.1341) وبأهمية نسبية قدرها (82.68%)، وجاءت فى المرتبة الرابعة الفقرة التى تنص على أنه تساهم عملية المراجعة فى تضيق فجوة التوقعات الكائنة بين المراجع الخارجى ومستخدمى القوائم بمتوسط حسابي قدره (4.1200) وبأهمية نسبية قدرها (82.40%)، وجاءت فى المرتبة الخامسة الفقرة التى تنص على أنه يتم التمييز بين الأحداث الجوهرية وغير الجوهرية مع الأخذ فى الاعتبار ظروف الحدث بمتوسط حسابي قدره (4.0777) وبأهمية نسبية قدرها (81.55%)، وجاءت فى المرتبة السادسة الفقرة التى تنص على أنه لدي القدرة على إكتشاف الأخطاء والافصاح عنها فى القوائم المالية بمتوسط حسابي قدره (4.0636) وبأهمية نسبية قدرها (81.27%)، وجاءت فى المرتبة السابعة الفقرة التى تنص على أنه تعطى التقارير التى يصدرها المكتب درجة مرتفعة من الأمان والثقة لمستخدمى القوائم المالية بمتوسط حسابي قدره (4.0494) وبأهمية نسبية قدرها (80.99%)، وجاءت فى المرتبة الثامنة الفقرة التى تنص على أنه تظهر التقارير مستوى مرتفع من الدقة والمصادقية وعدم وجود بيانات وهمية وخلوها من الغش والتدليس بمتوسط حسابي قدره (3.0353) وبأهمية نسبية قدرها (80.71%)، وجاءت فى المرتبة التاسعة الفقرة التى تنص على أنه اعمل على زيادة جودة المعلومات والبيانات فى التقارير والقوائم المالية بمتوسط حسابي قدره (4.0212) وبأهمية نسبية قدرها (80.42%)، وجاءت فى المرتبة العاشرة الفقرة التى تنص على أنه اهتم بتخفيض

عدم تماثل المعلومات بين حاملي الأسهم والإدارة ومستخدمى القوائم المالية بمتوسط حسابى قدره (3.9930) وبأهمية نسبية قدرها (79.86%)، ووفقا لما سبق فإن المتوسط الحسابى للمحور جاء مقبول إحصائيا وبمستوى مرتفع عند متوسط حسابى قدره (4.1002) وبأهمية نسبية للمحور ككل قدرها (82%) يعبر عن مستوى جودة مرتفعة لمراجعة الخارجية فى مكاتب وشركات المراجعة عينة الدراسة.

يوضح الجدول رقم (6) نتائج نموذج الانحدار الخطى المتعدد لبيان تأثير المتغيرات المستقلة ممثلة فى العوامل المؤثرة على المراجعة الخارجية بأبعادها ( ماعدا العصف الذهني ) على المتغير التابع جودة المراجعة الخارجية.

جدول 6: نتائج اختبار معاملات الانحدار الخطى المتعدد لبيان درجة تأثير العوامل المؤثرة على المراجعة الخارجية ماعدا (العصف الذهني) على فاعلية جودة المراجعة الخارجية

	معلمات نموذج الانحدار		اختبار الفروق الاحصائية T-Test	مستوى المعنوية Sig.	
	معامل الانحدار $\beta$	مقدار الخطا العشوائى			
المتغيرات المستقلة	الجزء الثابت (العوامل الاخرى)	0.1416	0.0086	16.4655	0.000
	البعد الاول : حجم مكتب المراجعة	0.2368	0.0127	18.6497	0.000
	البعد الثانى : التأهيل العلمى والعملى	0.4073	0.0214	19.0388	0.000
	البعد الثالث : خبرة فريق المراجعة	0.4401	0.0294	14.9655	0.000
	البعد الرابع : إستقلالية المراجع	0.4262	0.0101	42.2026	0.000
	البعد الخامس : فترة التعاقد	0.3932	0.0077	51.0838	0.000
	البعد السادس : أتعاب المراجع	0.3829	0.0061	62.7990	0.000
مقدار الخطا (Std. Error) = 0.000236		تباين النموذج (F) = 169.978		معنوية النموذج (Sig*) = 0.000	
معامل التحديد المعدل ( $R^2$ ) = 31.98%		معامل التحديد ( $R^2$ ) = 32.67%		معامل الارتباط (R) = 57.14%	

Predictors: (Constant), (العوامل المؤثرة على جودة الأداء)

b. Dependent Variable: (فاعلية جودة المراجعة الخارجية)

حيث تظهر النتائج المشار اليها فى جدول رقم (6) وجود أثر معنوى للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية على فاعلية جودة المراجعة (ماعدا العصف الذهني)، حيث أن النموذج جاء بمستوى معنوية اقل من 5% بدرجة ثقة اكبر من 95% تشير لوجود تأثير معنوى للمتغيرات التى اعتمدت عليها الدراسة على فاعلية جودة المراجعة الخارجية.

ووفقا لنتائج الانحدار الخطى المتعدد فانه يمكن صياغة نموذج الانحدار كنموذج مقترح للتنبؤ بمستوى جودة المراجعة الخارجية فى ظل العوامل التى اعتمدت عليها الدراسة.

$$\text{جودة المراجعة الخارجية} = 0.1416 + (0.2368 * \text{حجم مكتب المراجعة}) + (0.4073 * \text{التأهيل العلمى والعملى}) + (0.4401 * \text{خبرة فريق المراجعة}) + (0.4262 * \text{إستقلالية المراجع}) + (0.3932 * \text{فترة التعاقد}) + (0.3829 * \text{أتعاب المراجع}) + 0.000236$$

حيث تشير النتائج إلي أن العوامل التي اعتمدت عليها الدراسة تفسر التغير الحاصل في جودة المراجعة الخارجية بنسبة 32.67% وفقا لمعامل التحديد ( $R^2$ )، وان القوة التفسيرية للعوامل قدرها 31.98% وفقا لمعامل التحديد المعدل، عند مستوى معنوية مقبول احصائيا بدرجة ثقة اكبر من 95%.

ولبيان الأثر الناتج من العصف الذهني ضمن العوامل التي اعتمدت عليها الدراسة فإنه تم اعادة اجراء اختبار الانحدار الخطى بادخال متغير العصف الذهني، وذلك على النحو المبين في جدول رقم (7)

جدول 7: نتائج اختبار معاملات الانحدار الخطى المتعدد لبيان درجة تأثير العوامل المؤثرة بعد ادخال متغير العصف الذهني على المراجعة الخارجية على فاعلية جودة المراجعة الخارجية

	معلمات نموذج الانحدار		اختبار الفروق الاحصائية T-Test	مستوى المعنوية Sig.	
	معامل الانحدار $\beta$	مقدار الخطأ العشوائى			
المتغيرات المستقلة	الجزء الثابت (العوامل الاخرى)	0.1384	0.0076	18.2105	0.000
	البعد الاول : حجم مكتب المراجعة	0.3254	0.0177	18.3842	0.000
	البعد الثانى : التأهيل العلمى والعملى	0.513	0.0374	13.7166	0.000
	البعد الثالث : خبرة فريق المراجعة	0.5461	0.0457	11.9497	0.000
	البعد الرابع : إستقلالية المراجع	0.4916	0.0131	37.8154	0.000
	البعد الخامس : فترة التعاقد	0.2965	0.0177	16.7514	0.000
	البعد السادس : أتعاب المراجع	0.2861	0.0161	17.7702	0.000
	جلسات العصف الذهني	0.5292	0.0162	32.6667	0.000
مقدار الخطأ (Std. Error) = 0.000193		تباين النموذج (F) = 120.361		معنوية النموذج (Sig*) = 0.000	
معامل التحديد المعدل ( $R^2$ ) = 37.97%		معامل التحديد ( $R^2$ ) = 38.57%		معامل الارتباط (R) = 62.11%	

Predictors: (Constant) , (العوامل المؤثرة على جودة الاداء)

b. Dependent Variable: (فاعلية جودة المراجعة الخارجية)

حيث تظهر النتائج المشار اليها في جدول رقم (7) وجود أثر معنوى للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية على فاعلية جودة المراجعة، حيث أن النموذج جاء بمستوى معنوية اقل من 5% بدرجة ثقة اكبر من 95% تشير لوجود تأثير معنوى للمتغيرات التي اعتمدت عليها الدراسة على فاعلية جودة المراجعة الخارجية.

ووفقا لنتائج الإنحدار الخطى المتعدد فانه يمكن صياغة نموذج الإنحدار كنموذج مقترح للتنبؤ بمستوى جودة المراجعة الخارجية فى ظل العوامل التي اعتمدت عليها الدراسة.

$$\begin{aligned} \text{جودة المراجعة الخارجية} = & 0.1384 + (0.3254 * \text{حجم مكتب المراجعة}) + (0.5130 * \text{التأهيل العلمى والعملى}) \\ & + (0.5461 * \text{خبرة فريق المراجعة}) + (0.4916 * \text{إستقلالية المراجع}) + (0.2965 * \text{فترة التعاقد}) \\ & + (0.2861 * \text{أتعاب المراجع}) + (0.5292 * \text{جلسات العصف الذهني}) + 0.000193 \end{aligned}$$

حيث تشير النتائج إلي أن العوامل التي اعتمدت عليها الدراسة تفسر التغير الحاصل في جودة المراجعة الخارجية بنسبة 38.57% وفقا لمعامل التحديد ( $R^2$ )، وان القوة التفسيرية للعوامل قدرها 37.97% وفقا لمعامل التحديد المعدل، حيث يتضح زيادة مقدار القدرة التفسيرية للعوامل التي اعتمدت عليها الدراسة بعد ادخال متغير العصف الذهني، عند مستوى معنوية مقبول احصائيا بدرجة ثقة اكبر من 95%.

ولبيان العلاقة المباشرة بين العوامل التي اعتمدت عليها الدراسة فإنه تم اجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط، وذلك على النحو المبين في جدول رقم (8).

### جدول 8: نتائج اختبار معاملات الانحدار الخطي البسيط لبيان العلاقة بين العوامل المؤثرة على المراجعة الخارجية وفاعلية جودة المراجعة الخارجية

المتغيرات المستقلة	القطع الثابت $\alpha$	معامل الانحدار $\beta$	معامل الارتباط R	معامل التحديد $R^2$	التباين F	مستوى المعنوية Sig*
البعد الاول : حجم مكتب المراجعة	0.1623	0.2929	0.6794	0.4616	172.69	0.000
البعد الثاني : التأهيل العلمي والعملي	0.1164	0.4644	0.6941	0.4818	174.28	0.000
البعد الثالث : خبرة فريق المراجعة	0.1022	0.4925	0.7215	0.5206	158.71	0.000
البعد الرابع : إستقلالية المراجع	0.1109	0.4321	0.6836	0.4673	161.05	0.000
البعد الخامس : فترة التعاقد	0.1256	0.2509	0.6617	0.4378	188.81	0.000
البعد السادس : أتعاب المراجع	0.1201	0.2617	0.5961	0.3553	167.93	0.000
جلسات العصف الذهني	0.1167	0.4452	0.7166	0.5135	199.94	0.000

b. Dependent Variable: (فاعلية جودة المراجعة الخارجية)

ومن ثم ووفقا لنتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد والبسيط وبناء على النتائج المشار اليها في الجدول رقم (6) و (7) و (8) يمكن التوصل إلي نتائج اختبار فروض الدراسة.

#### - نتائج اختبار الفرض الرئيسي الاول

نص الفرض الرئيسي الاول على انه "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عوامل قياس الجودة وفاعلية جودة المراجعة الخارجية" ولاختبار الفرض الرئيسي يجب التوصل الى نتائج اختبار الفروض الفرعية

#### نتائج اختبار الفرض الفرعي الاول

نص الفرض الاول على انه "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة و فاعلية جودة المراجعة الخارجية" حيث وفقا لنتائج اختبار الانحدار فانه يمكن التوصل إلي نتيجة اختبار الفرض. ويوضح جدول رقم (8) نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لقياس تأثير المتغير حجم المكتب ضمن العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، بجانب نموذج الانحدار الخطي المتعدد بالجدول رقم (6) أن هناك

أثر معنوى عند مستوى معنوية اقل من 5% ودرجة ثقة اكبر من 95%، وان معامل التباين قدره (172.69)، حيث يظهر معامل التحديد ان القوة التاثيرية لحجم المكتب يفسر مانسبته (46.16%) من التغير الحاصل فى المتغير التابع فاعليةجودة المراجعة الخارجية ، وهى تعد درجة تاثيرية مرتفعة تعبر عن وجود علاقة ايجابية بين حجم مكتب المراجعة وبين جودة المراجعة الخارجية بمعامل ارتباط قدره (67.94%) ، وبالتالي يمكن التوصل الى معادلة الانحدار على النحو التالى:

$$\text{جودة المراجعة الخارجية} = 0.1623 + (0.2929 * \text{حجم مكتب المراجعة}) + 0.0019$$

وبالتالى فانه كلما ارتفع حجم المكتب ادى ذلك على زيادة فى جودة المراجعة الخارجية بمقدار ميل الانحدار، ومن ثم يمكن قبول الفرض الاول حيث "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة و فاعلية جودة المراجعة الخارجية"

#### – نتائج اختبار الفرض الفرعي الثانى

نص الفرض الثانى على انه "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التأهيل العلمى والعملى وفاعلية جودة المراجعة الخارجية" حيث وفقا لنتائج اختبار الانحدار فانه يمكن التوصل إلى نتيجة اختبار الفرض.

ويوضح جدول رقم (8) نتائج اختبار الانحدار الخطى البسيط لقياس تاثير المتغير التأهيل العلمى والعملى ضمن العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، بجانب نموذج الإندار الخطى المتعدد بالجدول رقم (6) أن هناك أثر معنوى عند مستوى معنوية اقل من 5% ودرجة ثقة اكبر من 95%، وان معامل التباين قدره (174.28)، حيث يظهر معامل التحديد أن القوة التاثيرية للتأهيل العلمى والعملى يفسر مانسبته (48.18%) من التغير الحاصل فى المتغير التابع فاعليةجودة المراجعة الخارجية، وهى تعد درجة تاثيرية مرتفعة تعبر عن وجود علاقة ايجابية بين التأهيل العلمى والعملى أو بين جودة المراجعة الخارجية بمعامل ارتباط قدره (69.41%)، وبالتالي يمكن التوصل إلى معادلة الانحدار على النحو التالى:

$$\text{جودة المراجعة الخارجية} = 0.1164 + (0.4644 * \text{التأهيل العلمى والعملى}) + 0.0022$$

وبالتالى فانه كلما ارتفع التأهيل العلمى والعملى ادى ذلك على زيادة فى جودة المراجعة الخارجية بمقدار ميل الانحدار، ومن ثم يمكن قبول الفرض الثانى حيث "توجد علاقة معنوية ذات دلالة غحصائية بين التأهيل العلمى والعملى وفاعلية جودة المراجعة الخارجية"



## - نتائج اختبار الفرض الفرعي الثالث

نص الفرض الثالث على انه "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين خبرة فريق المراجعة وفاعلية جودة المراجعة الخارجية" حيث وفقا لنتائج اختبار الانحدار فانه يمكن التوصل إلي نتيجة اختبار الفرض. ويوضح جدول رقم (8) نتائج اختبار الانحدار الخطى البسيط لقياس تأثير المتغير خبرة فريق المراجعة ضمن العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، بجانب نموذج الانحدار الخطى المتعدد بالجدول رقم (6) أن هناك أثر معنوى عند مستوى معنوية اقل من 5% ودرجة ثقة اكبر من 95%، وان معامل التباين قدره (158.71)، حيث يظهر معامل التحديد أن القوة التاثيرية لخبرة فريق المراجعة يفسر مانسبته (52.06%) من التغير الحاصل فى المتغير التابع فاعلية جودة المراجعة الخارجية، وهى تعد درجة تاثيرية مرتفعة تعبر عن وجود علاقة إيجابية بين خبرة فريق المراجعة وبين جودة المراجعة الخارجية بمعامل ارتباط قدره (72.15%)، وبالتالي يمكن التوصل الى معادلة الانحدار على النحو التالى:

$$\text{جودة المراجعة الخارجية} = 0.1022 + (0.4925 * \text{خبرة فريق المراجعة}) + 0.0016$$

وبالتالى فانه كلما ارتفع مستوى خبرة فريق المراجعة ادى ذلك على زيادة فى جودة المراجعة الخارجية بمقدار ميل الانحدار، ومن ثم يمكن قبول الفرض الثالث حيث "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين خبرة فريق المراجعة و فاعلية جودة المراجعة الخارجية"

## - نتائج اختبار الفرض الفرعي الرابع

نص الفرض الرابع على انه "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين استقلالية المراجع وفاعلية جودة المراجعة الخارجية" حيث وفقا لنتائج اختبار الانحدار فانه يمكن التوصل إلي نتيجة اختبار الفرض. ويوضح جدول رقم (8) نتائج اختبار الانحدار الخطى البسيط لقياس تأثير المتغير استقلالية المراجع ضمن العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، بجانب نموذج الانحدار الخطى المتعدد بالجدول رقم (6) أن هناك أثر معنوى عند مستوى معنوية اقل من 5% ودرجة ثقة اكبر من 95%، وان معامل التباين قدره (161.05)، حيث يظهر معامل التحديد أن القوة التاثيرية لإستقلالية المراجع يفسر مانسبته (46.73%) من التغير الحاصل فى المتغير التابع فاعلية جودة المراجعة الخارجية، وهى تعد درجة تاثيرية مرتفعة تعبر عن وجود علاقة إيجابية بين إستقلالية المراجع وبين جودة المراجعة الخارجية بمعامل ارتباط قدره (68.36%)، وبالتالي يمكن التوصل الى معادلة الانحدار على النحو التالى:

$$\text{جودة المراجعة الخارجية} = 0.1109 + (0.4321 * \text{إستقلالية المراجع}) + 0.0029$$

وبالتالى فإنه كلما ارتفع مستوى استقلالية المراجع ادى ذلك على زيادة فى جودة المراجعة الخارجية بمقدار ميل الانحدار، ومن ثم يمكن قبول الفرض الرابع حيث "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين استقلالية المراجع وفاعلية جودة المراجعة الخارجية"

#### – نتائج اختبار الفرض الفرعي الخامس

نص الفرض الخامس على انه "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين فترة التعاقد و فاعلية جودة المراجعة الخارجية" حيث وفقا لنتائج اختبار الانحدار فإنه يمكن التوصل إلى نتيجة اختبار الفرض.

ويوضح جدول رقم (8) نتائج اختبار الانحدار الخطى البسيط لقياس تاثير المتغير فترة التعاقد ضمن العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، بجانب نموذج الانحدار الخطى المتعدد بالجدول رقم (6) أن هناك أثر معنوى عند مستوى معنوية اقل من 5% ودرجة ثقة اكبر من 95%، وأن معامل التباين قدره (188.81)، حيث يظهر معامل التحديد أن القوة التاثيرية لفترة التعاقد يفسر مانسبته (43.78%) من التغير الحاصل فى المتغير التابع فاعلية جودة المراجعة الخارجية، وهى تعد درجة تاثيرية مرتفعة تعبر عن وجود علاقة إيجابية بين فترة التعاقد وبين جودة المراجعة الخارجية بمعامل ارتباط قدره (66.17%)، وبالتالي يمكن التوصل إلى معادلة الانحدار على النحو التالى:

$$\text{جودة المراجعة الخارجية} = 0.1256 + (0.2509 * \text{فترة التعاقد}) + 0.0008$$

وبالتالى فإنه كلما ارتفع مستوى فترة التعاقد ادى ذلك على زيادة فى جودة المراجعة الخارجية بمقدار ميل الانحدار، ومن ثم يمكن قبول الفرض الخامس حيث "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين فترة التعاقد وفاعلية جودة المراجعة الخارجية"

#### – نتائج اختبار الفرض الفرعي السادس

نص الفرض السادس على انه "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين أتعاب المراجع وفاعلية جودة المراجعة الخارجية" حيث وفقا لنتائج اختبار الانحدار فإنه يمكن التوصل الى نتيجة اختبار الفرض.

ويوضح جدول رقم (8) نتائج اختبار الانحدار الخطى البسيط لقياس تاثير المتغير أتعاب المراجع ضمن العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، بجانب نموذج الانحدار الخطى المتعدد بالجدول رقم (6) أن هناك أثر معنوى عند مستوى معنوية اقل من 5% ودرجة ثقة اكبر من 95%، وأن معامل التباين قدره (167.93)، حيث يظهر معامل التحديد أن القوة التاثيرية لأتعاب المراجع يفسر مانسبته (35.53%) من التغير الحاصل فى المتغير التابع فاعلية جودة المراجعة الخارجية، وهى تعد درجة تاثيرية مرتفعة

تعبّر عن وجود علاقة إيجابية بين أتعاب المراجع وبين جودة المراجعة الخارجية بمعامل ارتباط قدره (59.61%)، وبالتالي يمكن التوصل إلي معادلة الانحدار على النحو التالي:

$$\text{جودة المراجعة الخارجية} = 0.1201 + (0.2617 * \text{أتعاب المراجع}) + 0.0014$$

وبالتالي فإنه كلما ارتفع مستوى أتعاب المراجع أدى ذلك على زيادة في جودة المراجعة الخارجية بمقدار ميل الانحدار، ومن ثم يمكن قبول الفرض السادس حيث "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين أتعاب المراجع وفاعلية جودة المراجعة الخارجية"

ووفقاً لنتائج اختبار الانحدار الخطى المتعدد بجدول (6) وقياس اثر العوامل التي اعتمدت عليها الدراسة (ماعداد العصف الذهني) فإنه تم التوصل الى وجود اثر معنوى بدرجة ثقة اكبر من 95%، تشير الى وجود قدرة تاثيرية بنسبة 32.67% وفقاً لمعامل التحديد ( $R^2$ ) على فاعلية جودة المراجعة الخارجية، وان القوة التفسيرية للعوامل قدرها 31.98% وفقاً لمعامل التحديد المعدل، وبالتالي يمكن قبول الفرض الرئيسي الاول والذي نص على انه "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عوامل قياس الجودة وفاعلية جودة المراجعة الخارجية"

#### نتائج اختبار الفرض الرئيسي الثاني

نص الفرض الرئيسي الثاني "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين جلسات العصف الذهني و فاعلية جودة المراجعة الخارجية" حيث وفقاً لنتائج اختبار الانحدار فإنه يمكن التوصل إلي نتيجة اختبار الفرض.

ويوضح جدول رقم (8) نتائج اختبار الانحدار الخطى البسيط لقياس تاثير المتغير جلسات العصف الذهني ضمن العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، بجانب نموذج الانحدار الخطى المتعدد بالجدول رقم (7) أن هناك أثر معنوى عند مستوى معنوية اقل من 5% ودرجة ثقة اكبر من 95%، وأن معامل التباين قدره (199.94)، حيث يظهر معامل التحديد أن القوة التاثيرية لجلسات العصف الذهني يفسر مانسبته (44.52%) من التغير الحاصل في المتغير التابع فاعلية جودة المراجعة الخارجية، وهي تعد درجة تاثيرية مرتفعة تعبر عن وجود علاقة إيجابية بين جلسات العصف الذهني وبين جودة المراجعة الخارجية بمعامل ارتباط قدره (71.66%)، وبالتالي يمكن التوصل إلي معادلة الانحدار على النحو التالي:

$$\text{جودة المراجعة الخارجية} = 0.1167 + (0.4452 * \text{جلسات العصف الذهني}) + 0.0029$$

وبالتالى فإنه كلما ارتفع مستوى جلسات العصف الذهني ادى ذلك على زيادة فى جودة المراجعة الخارجية بمقدار ميل الانحدار، بجانب أن النتائج المشار إليها فى كلا من جدول (6) و (7) تشير الى وجود تحسن فى مستوى القدرة التفسيرية للنموذج الاحصائى بعد أذخال متغير العصف الذهني حيث ارتفع معامل التحديد R2 من مستوى 32.67% الى مستوى 38.57% ومن ثم يمكن قبول الفرض الرئيسى الثانى حيث "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين جلسات العصف الذهني و فاعلية جودة المراجعة الخارجية"

## 11- نتائج البحث

1. تظهر نتائج الأحصاء الوصفى أن هناك مستوى مرتفع من توافر العوامل المؤثرة على فاعلية جودة المراجعة الخارجية بنسبة 79.32%، وقد جاء فى المرتبة الاولى عامل خبرة فريق المراجعة بأهمية نسبية قدرها 83.40%، يليه ذلك فى المرتبة الثانية بعد التأهيل العلمى والعملى بأهمية نسبية قدرها 81.64%، ثم فى المرتبة الثالثة بعد إستقلالية المراجع بأهمية نسبية قدرها 81.32%، يلي ذلك فى المرتبة الرابعة بعد جلسات العصف الذهني بأهمية نسبية قدرها 79.51%، وجاء فى المرتبة الخامسة معيار حجم مكتب المراجعة بأهمية نسبية قدرها 77.81%، يلي ذلك فى المرتبة السادسة بعد فترة التعاقد بأهمية نسبية قدرها 76.93%، ثم فى المرتبة السابعة والاخيرة من حيث الاهمية النسبية اتعاب المراجعة حيث جاء بأهمية نسبية قدرها 74.63% مما يعبر عن وجود أهمية نسبية للعوامل التى اعتمدت عليها الدراسة فى تحقيق فاعلية جودة المراجعة الخارجية.

2. انتهت نتائج الأحصاء الوصفى أن هناك مستوى مرتفع من فاعلية جودة المراجعة الخارجية فى المكاتب والشركات عينة الدراسة بنسبة (82%)، حيث هناك التزام بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني لتحسين جودة المراجعة، وقد أوضحت النتائج أن عينة الدراسة يعملوا على تحسين جودة المراجعة وتقليل الخطر الكلى للاخطاء وتجنبها بشكل مستمر، مما يساهم فى أن تخرج القوائم المالية بصورة تعبر عن فاعلية عملية المراجعة وتحقيق أهدافها وتضيق فجوة التوقعات الكائنة بين المراجع الخارجى ومستخدمى القوائم، بجانب انه يتم التمييز بين الأحداث الجوهرية وغير الجوهرية مع الأخذ فى الاعتبار ظروف الحدث، والقدرة على إكتشاف الأخطاء والأفصاح عنها فى القوائم المالية، وبالتالي فإنه تعطى التقارير التى يصدرها المكتب درجة مرتفعة من الأمان والثقة لمستخدمى القوائم المالية، بجانب أن التقارير التى تصدر عن مكاتب المراجعة عينة الدراسة تظهر مستوى مرتفع من الدقة والمصدقية وعدم وجود بيانات وهمية وخلوها من الغش والتدليس، حيث يعمل المراجعين على زيادة جودة المعلومات والبيانات فى التقارير والقوائم المالية، وهناك أهتمام بتخفيض عدم تماثل المعلومات بين حاملي الأسهم والإدارة ومستخدمى القوائم المالية.

3. توصلت نتائج الدراسة انه توجد علاقة معنوية ذات دلالة أحصائية بين حجم مكتب المراجعة وفاعلية جودة المراجعة الخارجية بمعامل ارتباط قدره (67.94%) وان القوة التاثيرية لحجم المكتب يفسر مانسبته (46.16%) من التغير الحاصل فى فاعلية جودة المراجعة الخارجية.
4. انتهت النتائج انه توجد علاقة معنوية ذات دلالة أحصائية بين خبرة فريق المراجعة وفاعلية جودة المراجعة الخارجية بمعامل ارتباط قدره (72.15%) وان القوة التاثيرية لخبرة فريق المراجعة يفسر مانسبته (52.06%) من التغير الحاصل فى المتغير التابع فاعلية جودة المراجعة الخارجية.
5. انتهت نتائج الدراسة الى انه توجد علاقة معنوية ذات دلالة أحصائية بين التأهيل العلمى والعملى وفاعلية جودة المراجعة الخارجية بمعامل ارتباط قدره (69.41%) وان القوة التاثيرية للتأهيل العلمى والعملى يفسر مانسبته (48.18%) من التغير الحاصل فى المتغير التابع فاعلية جودة المراجعة الخارجية.
6. توصلت نتائج الدراسة انه توجد علاقة معنوية ذات دلالة أحصائية بين إستقلالية المراجع و فاعلية جودة المراجعة الخارجية بمعامل ارتباط قدره (68.36%) وان القوة التاثيرية لإستقلالية المراجع يفسر مانسبته (46.73%) من التغير الحاصل فى المتغير التابع فاعلية جودة المراجعة الخارجية.
7. انتهت النتائج الى انه توجد علاقة معنوية ذات دلالة أحصائية بين فترة التعاقد وفاعلية جودة المراجعة الخارجية بمعامل ارتباط قدره (66.17%) وان القوة التاثيرية لفترة التعاقد يفسر مانسبته (43.78%) من التغير الحاصل فى المتغير التابع فاعلية جودة المراجعة الخارجية.
8. توصلت نتائج الدراسة الى انه توجد علاقة معنوية ذات دلالة أحصائية بين اتعاب المراجع وفاعلية جودة المراجعة الخارجية بمعامل ارتباط قدره (59.61%) القوة التاثيرية لاتعاب المراجع يفسر مانسبته (35.53%) من التغير الحاصل فى المتغير التابع فاعلية جودة المراجعة الخارجية.
9. انتهت النتائج الى انه توجد علاقة معنوية ذات دلالة أحصائية بين جلسات العصف الذهنى وفاعلية جودة المراجعة الخارجية بمعامل ارتباط قدره (71.66%) وان القوة التاثيرية لجلسات العصف الذهنى يفسر مانسبته (44.52%) من التغير الحاصل فى المتغير التابع فاعلية جودة المراجعة الخارجية.
10. كلما ارتفع مستوى جلسات العصف الذهنى ادى ذلك على زيادة فى جودة المراجعة الخارجية بمقدار ميل الانحدار، تؤدي الى وجود تحسن فى مستوى القدرة التفسيرية للنموذج الاحصائى بعد إدخال متغير العصف الذهنى حيث ارتفع معامل التحديد R2 من مستوى 32.67% الى مستوى 38.57% ومن ثم يتضح مدي تأثير جلسات العصف الذهنى علي فاعلية جودة المراجعة الخارجية.

11. تعتبر جودة مهنة المراجعة ضرورة للمكاتب التي ترغب في تجنب العقوبات والغرامات، حيث أن حصول المراجع علي ترخيص لمزاولة المهنة يعني التزامه بإتباع المعايير المراجعة والتشريعات والقوانين المتعارف عليها، وبالتالي فإن عدم إتباعه لهذه المعايير والقوانين من شأنه تعريض المكتب إلي العقوبات والجزاءات المهنية التي تقررها الهيئات المهنية أو الجهات الرقابية الخاصة.

## 12- توصيات البحث

1. يجب علي مكاتب المراجعة الإشراف علي فريق المراجعة، والحرص علي أختيار مراجعي الحسابات ممن تتوافر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي المناسب والخبرة العملية الكافية، وأن يكونوا علي معرفة ودراية بمبادئ ومعايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها، مع ضرورة التركيز علي مواكبة التطورات الحديثة للمهنة.
2. تفعيل دور الجهاز المركزي للحسابات وجمعية المحاسبين والمراجعين ونقابة المحاسبين والمراجعين المصرية في الأشراف علي مكاتب المراجعة والمراجعين، والمساهمة في تطوير مهنة المراجعة في مصر.
3. ضرورة معرفة المراجعين بأهمية عوامل قياس الجودة لما لها من تأثير إيجابي علي زيادة فاعلية جودة المراجعة الخارجية.
4. عدم المنافسة الغير مهنية بين مكاتب المراجعة خاصة في محاولة تخفيض الأتعاب لجلب اكبر عدد ممكن من العملاء لأن ذلك يؤثر بالسلب علي فاعلية جودة المراجعة الخارجية.
5. تشجيع أعضاء مهنة المراجعة لاعتماد أسلوب العصف الذهني كعامل من عوامل قياس جودة عملية المراجعة الخارجية.
6. تشجيع المراجعين علي ضرورة المشاركة في تبادل المعرفة والخبرات من خلال جلسات العصف الذهني وذلك بهدف زيادة خبرة وكفاءة المراجعين قليلة الخبرة.
7. قيام جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بتنظيم دورات تدريبية لتدريب المراجعين علي كيفية إستخدام العصف الذهني عند اداء عملية المراجعة.
8. الأهتمام بتدريس مفهوم العصف الذهني وقواعده ومبادئه ومتطلباته في كليات التجارة، بالإضافة الي كيفية استخدامه في مجال المراجعة.

## المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية

- الوكيل، حسام السعيد (2019). " مدخل مقترح للرقابة علي جودة الاداء المهني لمكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية " مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية - مجلد 3 - العدد (1)، 343 - 265.
- ايمان عبد الفتاح (2019). " إطار مقترح لتفعيل دور المراجع الخارجي في إكتشاف الرشاوي بشركة عميل المراجعة لدعم مصدقية القوائم المالية - دراسة ميدانية "مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد التاسع، يناير، ص 223-259.
- جعفر الكعبي، صفاء العاني (2020). " تأثير العصف الذهني في جودة التدقيق وانعكاسه علي اكتشاف مخاطر الاحتيال " مجلة الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد 26، ص 428-443.
- رضا صالح، ايمان الجمهوري، هبه عثمان (2019). "دور جلسات العصف الذهني في تحسين مستوي الشك المهني للمراجع لمواجهة خطر إدارة العميل لعملية المراجعة" مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد السادس، يناير.
- سهيلة محدي (2015). "العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين للحسابات- دراسة عينة بولاية ورقلة" رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر.
- شحاتة السيد شحاتة (2015). " أثر خبرة مراقب الحسابات وحجم منشأته علي جودة المراجعة الخارجية - دراسة تجريبية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية، المجلد (52)، العدد الثاني، ص 1-32 .
- عبد السلام سليمان (2008). " العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية - دراسة تطبيقية : ميدانية " رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة اسويط .
- عبد العظيم عبدالله جمعة (2020). " دور العصف الذهني في تطوير اداء المراجعة المشتركة" مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة الأربعون، العدد الثاني، ص 25-45.
- علياء صابر صالح (2018). " العوامل المؤثرة في قياس جودة المراجعة الخارجية - دراسة نظرية " مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، مجلد (1) العدد الأول، ص 430-458.

- محمد نشأت فؤاد (2018). " دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة علي جودة المراجعة " مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مجلد 32، العدد (4)، 472-435 .
- موني محمد علي (2018). " دور جلسات العصف الذهني الالكتروني لفريق المراجعة في تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة : دراسة استكشافية في البيئة المصرية " مجلة كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد (21)، العدد الأول، ص 1147-1204 .
- موسي، علي محمد علي (2017). " اهمية الرقابة الذاتية علي خدمات مكاتب المراجعة الخاصة ودورها علي جودة عملية المراجعة " المجلة الليبية للدراسات، العدد الثاني عشر، ص 44 - 64.
- موسي أيوب (2016). " دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة علي جودة المراجعة في الجزائر: دراسة تحليلية لأراء مراجعي الحسابات الخارجيين بولاية ورقلة " كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصد مرياح، ورقلة، ص1-73.
- نهي جمال مصطفى (2016). " تأثير خصائص منشأة العميل علي جودة المراجعة - دراسة نظرية تطبيقية " رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة سوهاج.
- نوري محمد سالم (2015). " العوامل المؤثرة علي جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين: دراسة تطبيقية علي مكاتب المراجعة في مدينة طرابلس " مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة الزيتون، العدد (7)، ص 130-189.

### ثانياً: المراجعة باللغة الأجنبية

- Aobdia, D., C. J. Lin, and R. Petacchi. 2015. Capital Market Consequences of Audit Partner Quality. The Accounting Review 90(6):2143-2176.
- Brown, R. L. (2015)"The effect of time pressure on auditor attention to qualitative aspects of misstatements indicative of potential fraudulent financial reporting", the journal Accounting, Organizations and Society Vol. 11, No. 5.p.p.30-59.
- Chirstensen, B., Glover, S., Omer, T. and Sheiley, M., 2016, Understanding Audit Quality: Insights from Audit Professionals and Investors, Contemporary Accounting Research, Vol.33, No.4, PP.1648-1684 .
- Dang, C., Fargher, N., and Lee, G., 2016, Audit Quality For Us-Listed Chinese Companies, International Journal of Auditing, Vol.21, No.2PP.150-163 .



- DeZoort, F Todd; and Harrison, Paul D., (2016), "Understanding Auditors Sense of Responsibility for Detecting Fraud Within Organization", *Journal of Business Ethics*, 12 Feb, Available at:
- Floyd, W., M. McNichols, P.C.O'Brien, and R.E. Tomy . 2017. The Effect of office-level factors on Audit Quality. Available at: [www.google.com](http://www.google.com).
- Johnson, E., Reichelt, K., Soileau, J. (2018), "No news is bad news: Do PCAOB part II reports have an effect on annually inspected firms' audit fees and audit quality?", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 41, pp.106-126.
- Knechel, W., 2016, *Audit Quality and Regulation*, *International Journal of Auditing*, Vol.20, PP.215-223 .
- Mohd-Nassir, Mohd-Daniel; Mohd-Sanusi, Zuraidah; and Ghani, Erlane K., (2016), "Effect of Brainstorming and Expertise on Fraud Risk Assessment".