

## مدى تطبيق مراجعة النظر في مكاتب المراجعة السودانية

### (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة السودانية)

أ.الرشيد ميرغني محمد

محاسب قانوني - مكتب الرشيد للمراجعة والاستشارات الفنية

د. عفراء الفاضل محمد عثمان

باحث - جامعة أم درمان الاسلامية

#### المستخلص :

تناولت الدراسة مدى تطبيق مراجعة النظر في مكاتب المراجعة السودانية - دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة السودانية، وتمثلت مشكلة الدراسة في الاجابة على السؤال التالي: هل يتم إستخدام مراجعة النظر في مكاتب المراجعة السودانية، وهل يدرك المراجعون السودانيون أهمية مراجعة النظر، وهدفت الدراسة الي التعرف على مفهوم مراجعة النظر وأهدافها، والتعرف على مدى إدراك المراجعون السودانيون لمراجعة النظر، وتوصلت الدراسة الى العديد من النتائج أهمها لا يستخدم المراجعين السودانيون مدخل مراجعة النظر بصورة كبيرة وهناك تفاوت في استخدامه، وإدراك المراجعين السودانيون لأهمية مراجعة النظر يعد منخفضاً قليلاً، ولم يلتقى المراجعين السودانيون التدريب الكافي لإجراءات مراجعة النظر، وإستخدام مراجعة النظراء يحقق جودة المراجعة في مكاتب المراجعة السودانية، وأوصت الدراسة بضرورة عقد دورات تدريبية للمراجعين السودانيون حول إستخدام مراجعة النظر من قبل مجلس تنظيم مهنة المراجعة في السودان، وعلى مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة السوداني وضع معايير معتمدة عن إجراءات مراجعة النظر .

الكلمات المفتاحية : مراجعة النظر- مكاتب المراجعة السودانية- المكتب القائم بالفحص- المكتب الخاضع للفحص.

**Abstract :**

The study investigated the extent of application of peer audit in Sudanese auditing firms , a field study on a sample of Sudanese auditing offices, The problem of the study was to answer the following question : Is peer audit used in Sudanese audit offices, and are Sudanese auditors aware of the importance of peer audit? The study aimed to identify the concept of peer audit and its objectives, and identifying the extent of the Sudanese auditors 'awareness of peer audit. The study results, the most important of which is that the Sudanese auditors do not use the peer audit approach significantly, and there is a variation in its use, and the Sudanese auditors perception of the importance of peer audit is slightly low, and the Sudanese auditors have not met with adequate training for peer audit procedures.. The study recommended the necessity of holding training courses for Sudanese auditors on the use of peer audit by the Council for the Regulation of the Auditing Profession in Sudan, and that the Sudanese Accounting and Auditing Profession Regulatory Council should set approved standards for peer audit procedures.

Key words: peer audit - Sudanese audit firms - examining office - examined office.

## مقدمة :

بالرغم من مسئولية المراجع وما ينبغي ان يواكبها من أداء مهام المراجعة بجودة عالية إلا أن هناك بعض المراجعين قد لا يستطيع إنجاز عمليات المراجعة بالجودة المناسبة وذلك للعديد من الأسباب منها اختلاف خلفية المعلومات والخبرة لدى المراجع وتعقد مهام المراجعة بسبب التطور الهائل والمستمر في نظم المعلومات، وايضاً كان لحدوث الازمات المالية العالمية لعدد من شركات المحاسبة والمراجعة وظهور حالات الغش والمعلومات المضللة أثر كبير في تعرض مهنة المراجعة للكثير من الانتقادات وتوجيه التهم اليها بالتقصير في أداء الدور المطلوب منها، هذا الوضع دفع المؤسسات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية الى المطالبة برقابة أكبر على المهنة من قبل الهيئات الحكومية المتخصصة في الأمور المالية والمحاسبية، لذا تحركت المؤسسات المهنية الي وضع خطوات جادة لتبني آلية مراجعة النظر التي رأت المهنة من خلالها انها يمكن ان تحسن من جودة الخدمات التي يقدمها أعضائها وتكثيف عمليات المراجعة، وبناءً على ذلك وغيره من العوامل جاءت هذه الدراسة لدراسة مدى تطبيق مراجعة النظر بمكاتب المراجعة السودانية.

**مشكلة الدراسة:** تتمثل مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

1. هل يتم استخدام مراجعة النظر في مكاتب المراجعة السودانية؟.
2. هل يدرك المراجعون السودانيون أهمية إستخدام مراجعة النظر؟.

## أهداف الدراسة :

1. التعرف على مراجعة النظر ومفهومها وأهدافها.
2. فحص مدى أدراك المراجعين السودانيين لأهمية إستخدام مراجعة النظر.
3. فحص مدى أدراك المراجعين السودانيين لمتطلبات مراجعة النظر.

## أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من خلال معالجتها لموضوع حيوي ومهم بالنسبة للمراجعين السودانيين من خلال الآتي :

**الأهمية العلمية :** إلقاء الضوء علي إستخدامات مراجعة النظر و مدى تطبيقها في مكاتب المراجعة السودانية وقلة الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع في بيئة الأعمال السودانية مما يجعل

موضوع البحث مجالاً حديثاً وخصباً لإجراء المزيد من البحوث والدراسات في هذا المجال وإمداد المكتبة بموضوعات في المراجعة.

### الأهمية العملية :

اهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان بمراجعة النظر وبيان دورها في جودة المراجعة.

### فرضيات الدراسة:

من خلال مشكلة الدراسة تم صياغة الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى: يستخدم المراجعين السودانيين مدخل مراجعة النظر في مكاتب المراجعة السودانية.

الفرضية الثانية: يدرك المراجعين السودانيين أهمية استخدام مراجعة النظر ومتطلبات تطبيقها.

### منهجية الدراسة:

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي معتمدة على المصادر الأولية من خلال استمارة استبانة، أما المصادر الثانوية تمثلت في الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة والكتب العلمية المتخصصة والدوريات والبحوث العلمية.

### حدود الدراسة : تتمثل حدود البحث في الآتي:

الحدود المكانية : تمثلها عينة من مكاتب وشركات المراجعة السودانية.

الحدود الزمانية : العام 2021م.

### أولاً: الدراسات السابقة:

دراسة: محمد (2010):

تمثلت مشكلة الدراسة في مدى قبول مكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية لهذا الأسلوب كأداة للرقابة الخارجية على جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسب والمراجعة المصرية، و تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب رقابة جودة الأداء المهني لعملية المراجعة بصفة عامة وتقييم مدى وأسباب قبول تطبيق مراجعة النظراء في مصر، توصلت الدراسة الي عدة نتائج اهمها أهمية توافر الإمكانيات المادية والكوادر الفنية والثقافة الفكرية لتطبيق أسلوب مراجعة النظراء واهمية توافر الاستقلال الكامل لمكاتب المحاسبة والمراجعة التي تقوم بتنفيذ أسلوب مراجعة النظراء.

### دراسة: شلقامي (2014):

تمثلت مشكلة الدراسة في العوامل التي تؤثر علي تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة علي جودة عملية المراجعة، والجهة التي تقوم إعداد وتنفيذ مراجعة النظر، كما هدفت الدراسة إلي اقتراح إطار بالمقومات التي يجب توافرها لتفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة علي جودة المراجعة، ويتم تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة علي جودة المراجعة في حالة توافر مقومات معينه ، تتمثل أهم النتائج في تتوافر مجموعة من المقومات لتفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة علي جودة المراجعة مثل تحديد كل من شروط ومقومات فريق مراجعة النظر وواجبات مكتب المراجعة الخاضع للفحص وواجبات فريق العمل ووثائق ومستندات المراجعة، أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتوفير مقومات تفعيل مراجعة النظر مرتبة حسب أهميتها النسبية.

### دراسة : أزهرى ( 2016):

تمثلت مشكلة الدراسة في أنه هل توجد علاقة بين مراجعة النظر وتحسين تقرير المراجعة؟ وهل توجد علاقة مراجعة بين مراجعة النظر وتطبيق معايير الرقابة على جودة المراجعة؟ وهل توجد علاقة بين مراجعة النظر وتنظيم الداء بمكاتب، هدفت الدراسة إلي معرفة أثر تطبيق مراجعة النظر علي تقارير المراجعة الخارجية، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها يؤدي استخدام أسلوب مراجعة النظر إلي تحقيق سمعة جيدة لمكتب المراجعة، تراعي مكاتب المراجعة توصيل السياسات والإجراءات العامة للرقابة علي الجودة إلي جميع العاملين بالمكتب، أوصت الدراسة باستمرار مكاتب مراجعة النظر برقابة الجودة بهدف تحسين جودة أدائها المهني.

### دراسة: حسن (2017):

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة العلاقة بين مراجعة النظر والالتزام بمعايير المراجعة الخارجية من ناحية ومن ناحية أخرى مراجعة النظر والالتزام بآداب وسلوك المهنة، وهدفت الدراسة الي معرفة مدى اثر أسلوب مراجعة النظر في جودة مكاتب المراجعة الخارجية وتوصلت الدراسة الي أن مراجعة النظر لها دور كبير في تعزيز الالتزام بمعايير المراجعة، وعند إجراء مراجعة النظر يقلل الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة، وأوصت الدراسة يجب إعطاء موضوع جودة المراجعة أكبر قدر من الاهتمام من قبل المنظمات المهنية والهيئات العلمية في السودان لما له أهمية وأثر علي مهنة المراجعة.

## ثانياً: الإطار المنهجي:

**1- مفهوم مراجعة النظر:** يعنى بمراجعة النظر الاختبارات التي يؤديها مراقبو حسابات آخرون لرقابة الجودة في المكتب وتكون بصيغة دراسة شاملة لوثيقة رقابة الجودة في المكتب تتضمنها مقابلات مع الأفراد العاملين بالتدقيق في المكتب ومجموعة مختارة من عقود التدقيق بغرض الدراسة التفصيلية لجودة العمل والالتزام بمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً ومعايير رقابة الجودة ويجب التنويه هنا، أن إجراءات الجودة تم وضعها من قبل مكتب التدقيق نفسه، ولأجل التأكد من إجراءات الجودة الموضوعه فقد طالبت الجمعيات المهنية الرائدة أن يقوم بها محاسب قانوني آخر وفي بعض الأحيان لجان معينه تابعة للدولة أو الجمعية المهنية نفسها لأجل تقييم الجودة، (التميمي، 2006، ص 26).

ويقصد بمراجعة النظر أن يقوم مكتب مراجعة أعمال مكتب مراجعة آخر (حلمي، 1997، ص563).

وعرفت بأنها شكل من أشكال الرقابة الخارجية على جودة المراجعة يقوم بها مكتب نظير مماثل بهدف رقابة جودة أداء مكتب آخر وذلك بهدف التعرف على ما إذا كان المكتب محل المراجعة يحتفظ بأنظمة ملائمة لرقابة الجودة ويقوم بتطبيقها أم لا (كامل، 2001، ص 16).

## 2- أهداف مراجعة النظر: تتمثل أهداف مراجعة النظر التي تسعى الي تحقيقها في الاتي:

أ- التأكد من أن مكتب المراجعة ملتزم بمعايير الرقابة علي جودة المراجعة ، وذلك من خلال فحص أوراق العمل والوثائق الأخرى (مصطفى، 1991، ص 38).

ب- إبداء رأي فني مستقل عما اذا كان نظام رقابة الجودة المطبقة بمكتب المراجعة يوفر للمكتب ضمان معقول عن اتساق عملياته مع المعايير المهنية (الصباغ، 1993، ص86).

ج- تقويم مدى ملائمة سياسة مكتب المراجعة والإجراءات المتعلقة بكل عنصر من عناصر رقابة الجودة .

د- التأكد من قيام المراجع الخارجي بتقويم نظام الرقابة الداخلية لكل شركة مساهمة يتم مراجعتها وتقديم وصف دقيق لأي مهمة في النظام (عفاف، 2012، ص 791).

هـ- إبداء لرأي حول ما اذا كان نظام الرقابة على الجودة يؤكد لمنشأة المراجعة بصورة معقولة الالتزام بالمعايير المهنية .

و- تقييم مدى كفاية التوثيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة ومدى التزام الافراد العاملين بالمكتب بهذه الإجراءات والتأكد من الالتزام بالمعايير المهنية (إيهاب، 2009، ص 87).

ز- دراسة وتقييم نظام رقابة الجودة لمكتب من حيث مدى ملائمة ومناسبة تصميمه للمكتب ومدى كفاية التوثيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وتوصيلها الي الأشخاص العاملين بالمكتب وتخفيض حالات فشل المراجع أو منع حدوثها.

### 3-أهمية مراجعة النظر: تكمن أهمية مراجعة النظر في الاتي :

أ-تمثل واحدة من أدوات الرقابة علي جودة الأداء المهني لعملية المراجعة .

ب-مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاضعة لمراجعة النظر تتمتع بميزة تنافسية مقارنة بالمكاتب غير المطبقة لهذا الأسلوب ، الأمر الذي يدعوها الي تحسين جودة الأداء المهني لها للحصول على أكبر حصة سوقية من العملاء (محمد، 2010، ص161).

ت- ثقة الجمهور في التقارير المالية الصادرة من مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاضعة لمراجعة النظر.

ث- إن تطبيق أسلوب مراجعة النظر شرط أساسي لانضمام مكاتب المحاسبة والمراجعة الي عضوية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين .

ج- إهتمام أسلوب مراجعة النظر بتقييم عناصر الرقابة علي الجودة من منطلق ان الرقابة علي الجودة هي أساس النهوض بأداء عملية المراجعة.

د- تساعد الممتهين للمراجعة على زيادة فعالية الإجراءات التي تتعلق بالتنفيذ العملي لعملية المراجعة .

هـ- تساعد في تحسين طريقة الأداء الرئيسية للمراجع وتقديم النصح والإرشاد في هذا المجال (ممدوح،2012، ص17).

ومن ناحية أخرى يعد المراجعون النظراء تقريراً عن كل مكتب مراجعة يتم فحصه موضحين النقاط التي اكتشفها المراجعون النظراء أثناء الفحص، والتي تتطلب اتخاذ إجراء تصحيحي من جانب المسؤولين بمكتب المراجعة محل الفحص، أو تلك العناصر التي تتطلب تطويراً جوهرياً في نظام رقابة الجودة، أو تطوير مدى الالتزام به وفقاً لمتطلبات قسم المنشآت، ويطلب من مكتب المراجعة أن يجيب كتابة على كافة ملاحظات وتعليقات النظراء، وعلى أن تعلن التقارير والإجابات للجمهور، وهذا يعني أن تطبيق أسلوب

مراجعة النظر يؤدي إلى توفير الشفافية الكافي للجمهور وهذه الاجراءات تنعكس على عمليات المراجعة التي سيقوم بها مكتب المراجعة الخاضع للفحص مستقبلاً من إكتشاف.

ونجد ان اسلوب مراجعة النظر الذي يحقق العديد من المزايا ممثلة في الجمهور والمهنة والمكتب والمكتب الخاضع للفحص وذلك على النحو التالي (عبدالرحمن، 2013، ص88):

1/ المنافع التي تعود على الجمهور :

\* حماية مصالحه من خلال التأكد من التزام مكتب المراجعة الخاضع للفحص بتطبيق عناصر رقابة جودة المراجعة.

\*المساعدة في اختيار مكتب المراجعة الصحيح وذلك بعد الاطلاع على نتيجة تقرير الفحص.

\*تقارير مراجعة النظر المنشوره تفيد مستخدمى القوائم المالية في إتخاذ قراراتهم الخاصة.

## 2/ المنافع التي تعود للمهنة :

\*انخفاض تكاليف التأمين ضد مخاطر المسئولية المهنية

\*تجنب التدخل الخارجي من جهات غير منتمية للمهنة

\*نشر تقارير النظراء يعد حافزا للإلتزام بمعايير الجودة.

\*تحقيق المزيد من رقابة الجودة والارتقاء بالمستوى المهني.

## 3/ المنافع التي تعود على المكتب القائم بالفحص

\*المكافآت المالية التي يحصل عليها فريق الفحص.

\*زيادة كفاءة الافراد الفاحصين نتيجة اكتساب خبرات عديدة ومعرفة واسعة مما يدفعهم الى تطوير العمل بمكتبهم.

## 4/ المنافع التي تعود على مكتب المراجعة الخاضع للفحص

\*تحسين نوعية المراجعة من خلال معرفة العيوب الاساسية لمكتب المراجعة محل الفحص

\*زيادة عدد العملاء وبالتالي زيادة الإيرادات.

\*امكانية مواجهة المنافسين.

\*استخدام الاساليب الحديثة في المراجعة وخاصة استخدام الحاسب الآلي.

\*تحسين سمعة مكتب المراجعة ومركزه التنافسي داخل مجتمع المراجعين.



ومن مميزات مراجعة النظير أيضا مساعدة مكتب المراجعة على تحقيق معايير رقابة الجودة وتحسين أداء الممارسين وتنفيذ المراجعة وفق مستوى مرتفع من الجودة وتحسين سمعة مكاتب المراجعة الخاضعة لهذا البرنامج.

### تطبيق مراجعة النظير في السودان:

في السودان تنحصر مراجعة النظير في مفهوم فحص عينة من مهام المراجعة التي قام مكتب المراجعة تحت الفحص، بحيث يتم فحص أوراق العمل والوثائق الأخرى بالمرتبطة بهذه العينة من قوائم مالية أو تقارير قام المكتب بإصدارها، حيث تقوم مراجعة النظراء غالباً بإجراءات من المحكمة أو قسم الجودة مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة السوداني، أو العمليات الفنية المتعلقة بمصحتي الضرائب والذكاة. (الرشيد ميرغني، 2021م)

### الآثار الايجابية والسلبية المحتملة لتطبيق مراجعة النظراء في السودان:

#### أولاً: الإيجابيات:

- 1- الحرص على تقديم عمل مهني جيد.
- 2- وجود معايير إقليمية / محلية مطبقة يمكن القياس للجودة عليها.
- 3- تطبيقها يؤدي الى إيجاد لجنة رقابة فاعلة ومهنية.

#### ثانياً: السلبيات:

- 1- وجود صعوبة بدرجة ما في تكوين لجنة ممارسة مهنية محايدة.
- 2- قد يؤدي تطبيقها الى الحقد المهني (في حالة إختلاف التقارير).
- 3- التأهيل المهني في نفس المجال. (مثال لذلك مكتب مراجعة في الخرطوم وجد صعوبة في مراجعة شركة ملاحية بمدينة بورتسودان الساحلية لان العمل والتحاسب في شركات الملاحية غير موجود في بقية انحاء السودان مما اضطر المجلس للاستعانة بمكتب مراجعة من مدينة بورتسودان).
- 4- المنافسة الغير شريفة (عدم الإيثار). (الرشيد ميرغني، 2021م)

#### رابعاً: الدراسة الميدانية:

تم توزيع عدد (120) استمارة على العينة المحددة مسبقاً والمستهدفة للتحقق من فرضيات الدراسة وتم جمع عدد (120) استمارة لتحليلها، أي بنسبة (100%).

للخروج بنتائج دقيقة وتعميمها على مجتمع الدراسة حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

1. الافراد من مختلف الاعدار (أقل من 30 سنة، من 30 وأقل من 45 سنة، من 45 واطل من 60 سنة، 60 سنة فاكث)
  2. الافراد من مختلف المؤهلات العلمية (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه، اخرى).
  3. الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (محاسبة وتمويل، تكاليف ومحاسبة ادارية، إدارة أعمال، نظم معلومات محاسبية، دراسات مالية ومصرفية، اقتصاد، أخرى).
  4. الافراد من مختلف المؤهلات المهنية ( زمالة المحاسبين القانونيين السودانية، زمالة المحاسبين القانونيين العربية، زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية، زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية)
  5. الأفراد من مختلف المسميات الوظيفية (مساعد مراجع، مراجع، رئيس فريق مراجعة، مدير مكتب مراجعة، اخرى).
  6. الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (اقل من 5 سنوات، من 5 واطل من 10 سنوات، من 10 واطل من 15 سنة، أكثر من 20 سنة).

#### أداة الدراسة:

أداة الدراسة هي الوسيلة التي يستخدمها الباحث لجمع البيانات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة، وقد اعتمد الباحثان على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات من عينة الدراسة حيث تتمثل مزايا الاستبانة في الآتي:

1. يمكن تطبيقها للحصول على معلومات من عدد من الأفراد.
2. قلة تكلفتها وسهولة تطبيقها
3. سهولة وضع أسئلة الاستبانة وترميم أفاظها وأسئلتها.
4. توفر الاستبانة الوقت للمبحوث وتعطيه فرصة للتفكير.
5. يشعر المبحوثين في الاستبانة بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

## الثبات والصدق الإحصائي:

يقصد بثبات الاختبار ان يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، ويعني الثبات انه أيضا إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها، يكون الاختبار ثابتاً تماماً، كما يعرف أيضا بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار.

من أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

1. طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان - براون.

2. طريقة ألفا - كرونباخ .

3. طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجات الصدق لدى المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين.

## تطبيق الاستبيان على عينة استطلاعية :

تم توزيع الاستبيان على عينة مكونة من (120) أفراد من مجتمع البحث ومن خارج عينة البحث متفقة في خواصها مع عينة الدراسة وذلك لحساب معامل الثبات، ولتحديد درجة استجابة المبحوثين للاستبيان والتعرف على الأسئلة الغامضة وإتاحة الاختبار المبدئي للفرضيات، وإيضاح بعض مشاكل التصميم والمنهجية.

جدول رقم (1) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الاول إدراك أهمية  
مراجعة النظر:

التكرار والنسبة %										العبارة	الرقم	
أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة				
ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك			
	49		19		17		20		15		1	يتم التأكد من إجراءات الجودة الموضوعية في مكتب المراجعة المفحوص
	40		43		18		9		10		2	يبدى المكتب الفاحص رأي فني مستقل لضمان معقول عن اتساق عمليات المكتب المفحوص مع المعايير المهنية
	40		46		10		8		16		3	تطبيق مراجعة النظر أدى الى انخفاض تكاليف التأمين ضد مخاطر المسؤولية المهنية
	39		40		10		15		16		4	تطبيق مراجعة النظراء أدى الى زيادة كفاءة الافراد الفاحصين نتيجة اكتساب خبرات عديدة
	44		42		8		15		11		5	تطبيق مراجعة النظراء أدى الى تحسين سمعة مكاتب المراجعة ومركزها التنافسي

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الاستبيان، 2021م

من خلال الجدول (1) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات المحور الذي ينص على: " إدراك المراجعين

السودانيين أهمية مراجعة النظر

يلاحظ الباحثان في العبارة الأولى القائلة " يتم التأكد من إجراءات الجودة الموضوعية في مكتب المراجعة المفحوص نجد أن (68) مبحوث وبنسبة (56.6%) من العينة يوافقون على ما جاء بالعبارة، و (17) مبحوث وبنسبة (14.2%) محايد، بينما يوجد (35) مبحوث وبنسبة (29.2%) من العينة من لا يوافق من العينة المبحوثة.

العبارة الثانية: والتي تنص على " يبدي المكتب الفاحص رأي فني مستقل لضمان معقول عن اتساق عمليات المكتب المفحوص مع المعايير المهنية "نجد أن (83) مبحوث وبنسبة (69.1%) من العينة يوافقون على ما جاء بالعبارة، و (18) مبحوث وبنسبة (15%) محايد، بينما يوجد (19) مبحوث وبنسبة (15.8%) من العينة من لا يوافق من العينة المبحوثة.

العبارة الثالثة: والتي تنص على " تطبيق مراجعة النظر أدى الى انخفاض تكاليف التأمين ضد مخاطر المسؤولية المهنية نجد أن (86) مبحوث وبنسبة (71.6%) من العينة يوافقون على ما جاء بالعبارة، و (10) مبحوث وبنسبة (8.3%) محايد، بينما يوجد (24) مبحوث وبنسبة (20%) من العينة من لا يوافق من العينة المبحوثة.

العبارة الرابعة: والتي تنص على " تطبيق مراجعة النظراء أدى الى زيادة كفاءة الافراد الفاحصين نتيجة اكتساب خبرات عديدة "نجد أن (79) مبحوث وبنسبة (65.8%) من العينة يوافقون على ما جاء بالعبارة، و (10) مبحوث وبنسبة (8.3%) محايد، بينما يوجد (21) مبحوث وبنسبة (25.8%) من العينة من لا يوافق من العينة المبحوثة.

العبارة الخامسة: والتي تنص على " تطبيق مراجعة النظراء أدى الى تحسين سمعة مكاتب المراجعة ومركزها التنافسي "نجد أن (86) مبحوث وبنسبة (71.7%) من العينة يوافقون على ما جاء بالعبارة، و يوجد (8) مبحوث وبنسبة (6.7%) محايد، بينما يوجد (26) مبحوث وبنسبة (21.7%) من العينة من لا يوافق من العينة المبحوثة.

الجدول (2) الاحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الاول:

ت	العبارات	الوسط الحسابي	المنوال	التفسير
1	" يتم التأكد من إجراءات الجودة الموضوعية في مكتب المراجعة المفحوص.	3.56	5	اوافق بشدة
2	يبدى المكتب الفاحص رأي فني مستقل لضمان معقول عن اتساق عمليات المكتب المفحوص مع المعايير المهنية.	4.11	4	اوافق
3	تطبيق مراجعة النظر أدى الى انخفاض تكاليف التامين ضد مخاطر المسؤولية المهنية.	3.72	4	اوافق
4	تطبيق مراجعة النظراء أدى الى زيادة كفاءة الافراد الفاحصين نتيجة اكتساب خبرات عديدة	3.59	4	اوافق
5	تطبيق مراجعة النظراء أدى الى تحسين سمعة مكاتب المراجعة ومركزها التنافسي	3.78	5	اوافق بشدة

الباحثان من بيانات الاستبانة، 2021م

من خلال الجدول (2) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات المحور الاول التي ينص على (إدراك المراجعين السودانيين أهمية مراجعة النظر) فان الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (3.56-4.11) والمنوال يقع في المدى (4-5) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة والموافقة بشدة.

المحور الثاني: "إستخدام المراجعين السودانيين لمراجعة النظر"

جدول (3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الثاني:

الرقم	العبارة	التكرار والنسبة %									
		لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة	
		ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك
1	يؤدي المراجعون السودانيون إختبارات لرقابة الجودة في مكتب مراجعة آخر.	26	21.7%	11	9.2%	5	4.2%	46	38.3%	32	26.7%
2	يُدرس المراجعين السودانيين بصورة تفصيلية جودة العمل والالتزام بمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً	9	7.5%	15	12.5%	1	0.8%	57	47.5%	38	31.7%
3	تطبيق مراجعة النظر زاد التأهيل المهني للمراجعين .	22	18.3%	17	14.2%	4	3.3%	48	40%	29	24.2%
4	تطبيق مراجعة النظر أدى الى زيادة عدد العملاء وبالتالي زيادة الإيرادات.	20	16.7%	10	8.3%	18	15%	44	36.7%	28	23.3%
5	يتلقى المراجعين السودانيين تدريباً كافياً لاستخدام مراجعة النظر	30	25%	9	7.5%	5	4.2%	45	37.5%	31	25.8%

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الاستبيان، 2021م

من خلال الجدول (3) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات المحور الذي ينص على: "إستخدام المراجعين السودانيين لمراجعة النظر يلاحظ الباحثان في العبارة الأولى القائلة " يؤدي المراجعون السودانيون إختبارات لرقابة الجودة في مكتب مراجعة آخر. نجد أن (78) مبحوث وبنسبة (65%) من العينة يوافقون على ما جاء بالعبارة، و(5) مبحوث وبنسبة (4.2%) محايد، بينما يوجد(37) مبحوث من العينة لا يوافق وبنسبة (30.9%) من العينة المبحوثة.

العبارة الثانية: والتي تنص على " يدرس المراجعين السودانيين بصورة تفصيلية جودة العمل والالتزام بمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً " نجد أن (95) مبحوث وبنسبة (79.2%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، يوجد مبحوث محايد وبنسبة (0.8%)، و يوجد (24) مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة وبنسبة (20%).

العبارة الثالثة: والتي تنص على " تطبيق مراجعة النظر زاد التأهيل المهني للمراجعين " نجد أن (77) مبحوث وبنسبة (64.2%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، أما المحايدون بلغ عددهم (4) مبحوث من العينة ويمثلون نسبة (3.3%) من العينة، و يوجد (39) مبحوث لا يوافق من العينة المبحوثة وبنسبة (32.5%).

أما العبارة الرابعة التي تنص على تطبيق مراجعة النظر أدى الى زيادة عدد العملاء وبالتالي زيادة الإيرادات نجد أن (72) مبحوث بنسبة (60%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم (18) مبحوث ويمثلون نسبة (15%)، و يوجد (30) مبحوث لا يوافقون وبنسبة (25%) من العينة المبحوثة.

أما العبارة الخامسة والتي تنص على " يتلقى المراجعين السودانيين تدريباً كافياً لاستخدام مراجعة النظر " نجد أن (76) مبحوث بنسبة (63.3%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم (5) مبحوث ويمثلون نسبة (4.2%)، و يوجد (39) مبحوث لا يوافق وبنسبة (32.5%) من العينة المبحوثة.

الجدول (4) الاحصاء الوصفي والوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الثاني:

ت	العبارات	الوسط الحسابي	المنوال	التفسير
1	يؤدي المراجعون السودانيون إختبارات لرقابة الجودة في مكتب مراجعة آخر.	3.39	4	اوافق
2	يدرس المراجعين السودانيون بصورة تفصيلية جودة العمل والالتزام بمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً.	3.83	4	اوافق
3	تطبيق مراجعة النظر زاد التأهيل المهني للمراجعين .	3.78	4	اوافق
4	تطبيق مراجعة النظر أدى الى زيادة عدد العملاء وبالتالي زيادة الإيرادات.	3.42	4	اوافق
5	يتلقى المراجعين السودانيون تدريباً كافياً لاستخدام مراجعة النظر.	3.32	4	اوافق

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الاستبانة ، 2021م

من خلال الجدول (4) يلاحظ الباحثان أن الإحصاءات الوصفية للعبارات المحور الثاني التي ينص على " استخدام المراجعين السودانيين لمراجعة النظر" فان الاوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (3.32- 3.83) والمنوال (4) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة والموافقة بشدة.

1. إختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي: "يستخدم المراجعين السودانيين مدخل مراجعة النظر في مكاتب المراجعة السودانية.

تهدف هذه الفرضية إلى بيان مدى استخدام مراجعة النظر في مكاتب المراجعة السودانية، وللتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث تم تحديد استخدام مراجعة النظر كمتغير مستقل ممثل بـ (x1) ومكاتب المراجعة السودانية كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:



الجدول (5) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الاولى.

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	2.517	1.576	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	3.650	0.515	$\hat{B}_1$
			0.49	معامل الارتباط (R)
			0.55	معامل التحديد ( $R^2$ )
			73.300	أختبار (F)
النموذج معنوي				
$Y = 1.576 + 0.515X$				

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الاستبانة، 2021م

يتضح للباحثان من الجدول (5) قد أظهرت النتائج وجود ارتباط قوي بين استخدام مراجعة النظر كمتغير مستقل ومكاتب المراجعة السودانية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.49)، وبلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.55)، هذه القيمة تدل على ان استخدام مراجعة النظر كمتغير مستقل تؤثر بـ (55%) على مكاتب المراجعة السودانية (المتغير التابع)، و نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (73.300) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)، و متوسط أثر استخدام مراجعة النظر على مكاتب المراجعة السودانية يساوي مرتين، 3.650، وتعني أن استخدام مراجعة النظر تؤثر على مكاتب المراجعة السودانية بـ 50%.

مما تقدم يستنتج الباحثان أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على: " يستخدم المراجعين السودانيين مدخل مراجعة النظر في مكاتب المراجعة السودانية قد تحققت.

2. إختبار الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي: " يدرك المراجعين السودانيين أهمية استخدام مراجعة النظر ومتطلبات تطبيقها تهدف هذه الفرضية إلى بيان مدى إدراك المراجعين السودانيين أهمية استخدام مراجعة النظر ، وللتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث تم تحديد مدى إدراك المراجعين السودانيين كمتغير مستقل ممثل بـ (x1) و أهمية استخدام مراجعة النظر كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

الجدول (6) نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الثانية.

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	3.672	1.030	$\hat{B}_0$
معنوية	0.000	10.206	0.667	$\hat{B}_1$
			0.74	معامل الارتباط (R)
			0.54	معامل التحديد ( $R^2$ )
النموذج معنوي			104.111	أختبار (F)
$Y = 1.030 + 0.667X$				

المصدر: إعداد الباحثان من من بيانات الاستبانة، 2021م

يتضح للباحثان من الجدول (4/3/23) قد أظهرت النتائج وجود ارتباط قوي بين إدراك المراجعين السودانيين كمتغير مستقل أهمية استخدام مراجعة النظر كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.74)، وبلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.54)، هذه القيمة تدل على ان إدراك المراجعين السودانيين كمتغير مستقل تؤثر بـ (54%) على أهمية استخدام مراجعة النظر (المتغير التابع)، و نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (104.111) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000)، 3.672، ومتوسط إدراك المراجعين السودانيين على أهمية استخدام مراجعة النظر يساوي (3) مرات، 10.206: وتعني أن إدراك المراجعين السودانيين تؤثر على أهمية استخدام مراجعة النظر بـ 54%. مما تقدم يستنتج الباحثان أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على: " يدرك المراجعين السودانيين أهمية استخدام مراجعة النظر ومتطلبات تطبيقها قد تحققت.

## نتائج الدراسة :

- بناءً على تحليل البيانات والنتائج التي تم التوصل إليها آنفاً فإن نتائج هذه الدراسة تتمثل في الآتي:
- 1- لا يستخدم المراجعين السودانيين مدخل مراجعة النظر بصورة كبيرة وهناك تفاوت في استخدامه.
  - 2- إدراك المراجعين السودانيين لأهمية مراجعة النظر يعد منخفضاً قليلاً .
  - 3- لا يوجد إدراك كافٍ لمتطلبات استخدام مراجعة النظر في مكاتب المراجعة السودانية.
  - 4- لم يلتقى المراجعين السودانيين التدريب الكافي لإجراءات مراجعة النظر.
  - 5- استخدام مراجعة النظراء يحقق جودة المراجعة في مكاتب المراجعة السودانية .

## التوصيات التي خرجت بها الدراسة :

- 1- ضرورة عقد دورات تدريبية للمراجعين السودانيين حول استخدام مراجعة النظر من قبل مجلس تنظيم مهنة المراجعة في السودان.
- 2- على مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة السوداني وضع معايير معتمدة عن إجراءات مراجعة النظر .
- 3- على المراجعين السودانيين الاهتمام بدراسة إجراءات مراجعة النظر وآليات تطبيقها.
- 4- على الجهات الاشرافية عقد ورش عمل عن إجراءات مدخل مراجعة النظر.
- 5- على الباحثين والاكاديميين والمهتمين بمهنة المراجعة البحث بصورة أكبر عن موضوع مراجعة النظراء.

## المراجع

- الرشيد ميرغني محمد، مقابلة شخصية ، محاسب قانوني، مكتب الرشيد للمراجعة والاستشارات الفنية عضو مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة - السودان.
- محمد صالح هاشم، تقييم مدى قبول أسلوب مراجعة النظراء كأداة للرقابة الخارجية علي جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية ، (بني سويف : مجلة الدراسات المالية والتجارية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، العدد2، 2010م).
- هادي التميمي، مدخل الي التدقيق من الناحية النظرية والعملية، (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع،2006م).
- اماني حسن كامل، مراجعة النظر كإسلوب رقابي لتحسين جودة المراجعة،( القاهرة : جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، العدد9 ، 2001م).
- مصطفى عيسي خضير ، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات ( الرياض : مطابع جامعة الملك سعود ، 1991م).
- احمد عبد المولي الصباغ - استخدام أسلوب الفحص بواسطة النظراء لرقابة جودة عملية المراجعة وإمكانية تطبيقه في البيئة المصرية،(مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد1، 1993م).
- عفاف اسحق أبو ذر، أثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق،(عمان المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الاردنية، عمادة البحث العلمي، العدد4،2012م).
- إيهاب عبده بغادي، مراجعة النظر كأحد أسس الرقابة على جودة التدقيق، ( الكويت : دار النبراس للنشر والتوزيع ، 2009م).
- ممدوح أبو السعود ، نموذج تقرير مراجعة النظر، (القاهرة : مجلة المحاسب، العدد2، 2012م).
- حسن النور حسن بشير، مراجعة النظر واثرها علي جودة المراجعة الخارجية،(جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة،2017م).

- حسن شلقامي محمود، مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة علي جودة المراجعة، (القاهرة، جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والمراجعة، العدد الأول، المجلد2، 2014م).
- محمد أزهرى محمد عبد الله، مراجعة النظر ودورها في رفع كفاءة الرقابة علي جودة المراجعة، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2016م).
- محمود اسحق عبد الرحمن - دور جودة المراجعة وحوكمة الشركات في تقليل مخاطر الإستثمار في اسواق الاوراق المالية، (الخرطوم، جامعة امدرمان الاسلامية، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2013م).