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

الكلمات المفتاحية : مراجعة النظير– مكاتب المراجعة السودانية– المكتب القائم بالفحص– المكتب الخاضع للفحص.

Abstract :

The stdy 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 النظير التي رأت المهنة من خلالها انها يمكن ان تحسن من جودة الخدمات التي يقدمها أعضائها وتكثيف عمليات المراجعة، وبناءاً على ذلك وغيره من العوامل جاءت هذه الدراسة لدراسة مدى تطبيق مراجعة النظير بمكاتب المراجعة السودانية.

مشكلة الدراسة: تتمثل مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

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

أهداف الدراسة :

1. **التعرف على مراجعة النظير ومفهومها وأهدافها.**
2. **فحص مدى أدراك المراجعيين السودانيين لأهمية إستخدام مراجعة النظير.**
3. **فحص مدى أدراك المراجعيين السودانيين لمتطلبات مراجعة النظير.**

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من خلال معالجتها لموضوع حيوي ومهم بالنسبة للمراجعيين السودانيين من خلال الاتي :

الأهمية العلمية : إلقاء الضوء علي إستخدامات مراجعة النظير 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 النظير وبيان دورها في جودة المراجعة.

فرضيات الدراسة:

من خلال مشكلة الدراسة تم صياغة الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى: يستخدم المراجعيين السودانيين مدخل مراجعة النظير في مكاتب المراجعة السودانية.

الفرضية الثانية: يدرك المراجعيين السودانيين أهمية إستخدام مراجعة النظير 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 النظير كأداة للرقابة علي جودة عملية المراجعة، والجهة التي تقوم إعداد وتنفيذ مراجعة النظير، كما هدفت الدراسة إلي اقتراح إطار بالمقومات التي يجب توافرها لتفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة علي جودة المراجعة، ويتم تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة علي جودة المراجعة في حالة توافر مقومات معينه ، تتمثل أهم النتائج في تتوافر مجموعة من المقومات لتفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة علي جودة المراجعة مثل تحديد كل من شروط ومقومات فريق مراجعة النظير وواجبات مكتب المراجعة الخاضع للفحص وواجبات فريق العمل ووثائق ومستندات المراجعة، أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتوفير مقومات تفعيل مراجعة النظير مرتبة

حسب أهميتها النسبية.

دراسة : أزهري (2016):

تمثلت مشكلة الدراسة في أنه هل توجد علاقة بين مراجعة النظير وتحسين تقرير المراجعة؟ وهل توجد علاقة مراجعة بين مراجعة النظير وتطبيق معايير الرقابة على جودة المراجعة؟ وهل توجد علاقة بين مراجعة النظير وتنظيم الداء بمكاتب، هدفت الدراسة إلي معرفة أثر تطبيق مراجعة النظير علي تقارير المراجعة الخارجية، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها يؤدي استخدام أسلوب مراجعة النظير 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 النظير برقابة الجودة بهدفتحسين جودة أدائها المهني .

دراسة: حسن (2017):

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة العلاقة بين مراجعة النظير والالتزام بمعايير المراجعة الخارجية من ناحية ومن ناحية أخرى مراجعة النظير والالتزام بآداب وسلوك المهنة، وهدفت الدراسة الي معرفة مدى اثر أسلوب مراجعة النظير في جودة مكاتب

المراجعة الخارجية وتوصلت الدراسة الي أن مراجعة النظير لها دور كبير في تعزيز الالتزام بمعايير المراجعة، وعند إجراء مراجعة النظير يقلل الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة، وأوصت الدراسة يجب إعطاء موضوع جودة المراجعة اكبر قدر من الاهتمام من قبل المنظمات المهنية والهيئات العلمية في السودان لما له أهمية وأثر علي مهنة المراجعة.

ثانياَ: الإطار المنهجي:

1-مفهوم مراجعة النظير: يعنى بمراجعة النظير الاختبارات التي يؤديها مراقبو حسابات آخرون لرقابة الجودة في المكتب وتكون بصيغة دراسة شاملة لوثيقة رقابة الجودة في المكتب تتضمنها مقابلات مع الإفراد 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 الموضوعة 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 النظير أن يقوم مكتب مراجعة بمراجعة 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 النظير: تتمثل أهداف مراجعة النظير 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).

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

ب- 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).

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

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

ه- 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 النظير: تكمن أهمية مراجعة النظير في الاتي :

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

ب-مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاضعة لمراجعة النظير 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 النظير.

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

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

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

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

ومن ناحية أخرى يعد المراجعون النظراء تقريرا عن كل مكتب مراجعة يتم فحصه موضحين النقاط التي اكتشفها المراجعون النظراء أثناء الفحص، والتي تتطلب اتخاذ إجراء تصحيحي من جانب المسئولين بمكتب المراجعة محل الفحص، أو تلك العناصر التي تتطلب تطويرا جوهريا في نظام رقابة الجودة، أو تطوير مدى الالتزام به وفقا 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 النظير 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 النظير الذى يحقق العديد من المزايا ممثلة في الجمهور والمهنه والمكتب والمكتب الخاضع للفحص وذلك على النحو التالي (عبدالرحمن، 2013، ص88):

1/ المنافع التى 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 النظير المنشوره تفيد مستخدمى القوائم المالية في إتخاذ قراراتهم الخاصة.

2/ المنافع التى تعود للمهنة :

- ❖انخفاض تكاليف التامين 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 التى تعود على المكتب القائم بالفحص

❖المكافآت المالية التى يحصل عليها فريق الفحص.

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

4/ المنافع التى تعود على مكتب المراجعة الخاضع للفحص

❖تحسين نوعية المراجعة من خلال معرفة العيوب الاساسية لمكتب المراجعة محل الفحص

❖زيادة عدد العملاء وبالتالي زيادة الايرادات.

❖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 بمجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة السوداني، أو العمليات الفنية المتعلقة بمصلحتي الضرائب والذكاة. (الرشيد ميرغنى، 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 الاعمار(أقل من 30 سنة، من 30وأقل من 45 سنة، من 45 واقل من 60 سنة، 60 سنة فاكثر)
2. الافراد من مختلف المؤهلات العلمية (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه، اخرى).
3. الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (محاسبةوتمويل ،تكاليف ومحاسبة ادارية ، إدارة أعمال،نظم معلومات محاسبية ،دراسات مالية ومصرفية ، اقتصاد ،أخرى).
4. الافراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة المحاسبيين القانونيين السودانية ، زمالة المحاسبيين القانونيين العربية ، زمالة المحاسبيين القانونيين الامريكية، زمالة المحاسبيين القانونييينالبريطانية)
5. الأفراد من مختلف المسميات الوظيفية (مساعد مراجع ، مراجع ، رئيس فريق مراجعة، مدير مكتب مراجعة ، اخرى).

6. الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (اقل من5 سنوات، من 5 واقل من 10سنوات، من 10واقل 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 ألفاظها 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 اختبارٍ 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 النظير:

الرقم	العبارة	التكرار والنسبة %									
		لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة	
		ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن
1	يتم التأكد من إجراءات الجودة الموضوعة في مكتب المراجعة المفحوص	15	%12.5	20	%16.7	17	%14.2	19	%15.8	49	%40.8
2	يبدي المكتب الفاحص رأي فني مستقل لضمان معقول عن اتساق عمليات المكتب المفحوص مع المعايير المهنية	10	%8.3	9	%7.5	18	%15	43	%35.8	40	%33.3
3	تطبيق مراجعة النظير أدى الى انخفاض تكاليف التامين ضد مخاطر المسئولية المهنية	16	%13.3	8	%6.7	10	%8.3	46	%38.3	40	%33.3
4	تطبيق مراجعة النظراء أدى الى زيادة كفاءة الافراد الفاحصين نتيجة اكتساب خبرات عديدة	16	%13.3	15	%12.5	10	%8.3	40	%33.3	39	%32.5
5	تطبيق مراجعة النظراء أدى الى تحسين سمعة مكاتب المراجعة ومركزها التنافسي	11	%9.2	15	%12.5	8	%6.7	42	%35	44	%36.7

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الاستبيان، 2021م

من خلال الجدول (1) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات المحور الذي ينص على:" إدراك المراجعيين السودانيين أهمية مراجعة النظير

يلاحظ الباحثان في العبارة الأولى القائلة " يتم التأكد من إجراءات الجودة الموضوعة 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 النظير أدى الى انخفاض تكاليف التامين ضد مخاطر المسئولية 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 الموضوعة في مكتب المراجعة المفحوص.	3.56	5	اوافق بشدة
2	يبدي المكتب الفاحص رأي فني مستقل لضمان معقول عن اتساق عمليات المكتب المفحوص مع المعايير المهنية.	4.11	4	اوافق
3	تطبيق مراجعة النظير أدى الى انخفاض تكاليف التامين ضد مخاطر المسئولية 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 المراجعيين السودانيين أهمية مراجعة النظير) فان الأوساط الحسابية له تقع في المدى مابين (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 المراجعيين السودانيين لمراجعة النظير"

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

الرقم	العبارة	التكرار والنسبة %									
		لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة	
		ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن
1	يؤدي المراجعون السودانيين إختبارات لرقابة الجودة في مكتب مراجعة آخر.	26	%21.7	11	%9,2	5	%4.2	46	%38.3	32	%26.7
2	يدرس 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 النظير زاد التأهيل المهني للمراجعيين .	22	%18.3	17	%14.2	4	%3.3	48	%40	29	%24.2
4	تطبيق مراجعة النظير أدى الى زيادة عدد العملاء وبالتالي زيادة الايرادات	20	%16.7	10	%8.3	18	%15	44	%36.7	28	%23.3
5	يتلقى المراجعيين السودانيين تدريباً كافياً لاستخدام مراجعة النظير	30	%25	9	%7.5	5	%4.2	45	%37.5	31	%25.8

المصدر: إعداد الباحثوان من بيانات الاستبيان، 2021م

من خلال الجدول (3) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات المحور الذي ينص على:" "إستخدام المراجعيين السودانيين لمراجعة النظير يلاحظ الباحثان في العبارة الأولى القائلة " يؤدي المراجعون السودانيين 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 النظير زاد التأهيل المهني للمراجعيين " 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 النظير أدى الى زيادة عدد العملاء وبالتالي زيادة الايرادات 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 المراجعيين السودانيين تدريباً كافياً لاستخدام مراجعة النظير"

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 السودانيين إختبارات لرقابة الجودة في مكتب مراجعة آخر.	3.39	4	اوافق
2	يدرس المراجعين السودانيين بصورة تفصيلية جودة العمل والالتزام بمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً.	3.83	4	اوافق
3	تطبيق مراجعة النظير زاد التأهيل المهني للمراجعيين .	3.78	4	اوافق
4	تطبيق مراجعة النظير أدى الى زيادة عدد العملاء وبالتالي زيادة الايرادات.	3.42	4	اوافق
5	يتلقى المراجعيين السودانيين تدريباً كافياً لاستخدام مراجعة النظير.	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" إستخدام المراجعيين السودانيين لمراجعة النظير"" فان الاوساط الحسابية له تقع في المدي 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 المراجعيين السودانيين مدخل مراجعة النظير في مكاتب المراجعة السودانية.

تهدف هذه الفرضية إلى بيان مدى استخدام مراجعة النظير في مكاتب المراجعة السودانية، وللتأكد من صحة الفرضية سيتم إستخدام اسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث تم تحديد استخدام مراجعة النظير 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.

	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	1.576	2.517	0.000	معنوية
$\hat{B}_1$	0.515	3.650	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.49			
معامل التحديد (R^2)	0.55			
أختبار (F)	73.300	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 النظير كمتغير مستقل ومكاتب المراجعة السودانية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (.490)، و بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (.550)، هذه القيمة تدل على ان استخدام مراجعة النظير 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)، 2.517، ومتوسط أثر استخدام مراجعة النظير على مكاتب المراجعة السودانية يساوي مرتين، 3.650؛ وتعني أن استخدام مراجعة النظير تؤثر على مكاتب المراجعة السودانية بـ 50%.

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

2. إختبار الفرضية الثانية:

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

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

	معاملات الانحدار	أختبار (t)	القيمة الاحتمالية(Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	1.030	3.672	0.000	معنوية
$\hat{B}_1$	0.667	10.206	0.000	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.74			
معامل التحديد (R^2)	0.54			
أختبار (F)	104.111	النموذج معنوي		
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 المراجعيين السودانيين كمتغير مستقل أهمية أستخدام مراجعة النظير كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.74)، وبلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (0.54)، هذه القيمة تدل على ان إدراك المراجعيين السودانيين كمتغير مستقل تؤثر بـ (54%) على أهمية أستخدام مراجعة النظير (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 المراجعيين السودانيين على أهمية أستخدام مراجعة النظير يساوي (3) مرات، 10.206؛ وتعني أن إدراك المراجعيين السودانيين تؤثر على أهمية أستخدام مراجعة النظير بـــ 54%.

مما تقدم يستنتج الباحثان أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على: " يدرك المراجعيين السودانيين أهمية إستخدام مراجعة النظير ومتطلبات تطبيقها قد تحققت.

نتائج الدراسة :

بناءاً على تحليل البيانات والنتائج التي تم التوصل اليها آنفاً فإن نتائج هذه الدراسة تتمثل في الآتي:

1- **لا يستخدم المراجعين السودانيين مدخل مراجعة النظير بصورة كبيرة وهناك تفاوت في استخدامه.**

2- **إدراك المراجعين السودانيين لأهمية مراجعة النظير يعد منخفضاً قليلاً .**

3- **لا يوجد إدراك كافٍ لمتطلبات إستخدام مراجعة النظير في مكاتب المراجعة السودانية.**

4- **لم يلتقى المراجعين السودانيين التدريب الكافي لإجراءات مراجعة النظير.**

5- **إستخدام مراجعة النظراء يحقق جودة المراجعة في مكاتب المراجعة السودانية .**

التوصيات التي خرجت بها الدراسة :

1- **ضرورة عقد دورات تدريبية للمراجعين السودانيين حول إستخدام مراجعة النظير من قبل مجلس تنظيم مهنة المراجعة في السودان.**

2- **على مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة السوداني وضع معايير معتمدة عن إجراءات مراجعة النظير .**

3- **على المراجعين السودانيين الاهتمام بدراسة إجراءات مراجعة النظير وآليات تطبيقها.**

4- **على الجهات الاشرافية عقد ورش عمل عن أجراءات مدخل مراجعة النظير.**

5- **على الباحثين والاكاديمين 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 النظير كأسلوب رقابي لتحسين جودة المراجعة،(القاهرة : جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، العدد9 ، 2001م).
- مصطفي 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 النظير كأحد أسس الرقابة على جودة التدقيق، (الكويت : دار النبراس للنشر والتوزيع ، 2009م).
- ممدوح أبو السعود ، نموذج تقرير مراجعة النظير، (القاهرة : مجلة المحاسب، العدد2، 2012م).

- **حسن النور حسن بشير، مراجعة النظير واثرها علي جودة المراجعة الخارجية،(جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة،2017م).**
- **حسن شلقامي محمود، مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة علي جودة المراجعة، (القاهرة، جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والمراجعة، العدد الأول، المجلد2، 2014م).**
- **محمد أزهري محمد عبد االله، مراجعة النظير 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).**