

تقييم أثر فعالية عملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني طبقاً لمعايير المراجعة الدولية- دراسة ميدانية

الأستاذ الدكتور/محمد على وهدان¹

الدكتور/حاتم عبدالفتاح الشعراوي²

الباحثة/ إيمان عبد المعز الجمال³

ملخص البحث

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في تقييم أثر فعالية عملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني طبقاً لمعايير المراجعة الدولية. ولتحقيق هدف الدراسة واختباراً لفروضها، تم فحص الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، وإجراء دراسة ميدانية بقائمة الإستقصاء المدعمة بالمقابلات الشخصية مع عينة من المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة الكبرى، وبالإضافة إلى المسؤولين بإدارة التقارير المالية بالهيئة العامة للرقابة المالية، وقد بلغ حجم العينة (164) مشارك. وتتمثل أهم نتائج الدراسة في عدم وجود اختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول عوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة وفقاً للمؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، وعدد سنوات الخبرة الوظيفية. كما وجدت علاقة معنوية ذو دلالة إحصائية بين عوامل تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة وجودة التقرير المهني في المراجعة، ووجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لعوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات التي تحسن جودة التقرير المهني من خلال توافر مجموعة من العوامل التي تحقق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة. الكلمات الدالة: عملية المراجعة المستمرة، جودة التقرير المهني، معيار المراجعة الدولية.

Abstract

The main objective of the study is to assess the impact of the effectiveness of the continuous auditing process on the quality of the professional report in accordance with international auditing standards. To achieve the goal of the study and to test its hypotheses, previous studies related to the subject were examined, and a field study was carried out with the survey list supported by interviews with a sample of external auditors in the major audit offices, in addition to the officials in the Financial Reports Administration at the Financial Supervisory Authority, and the sample size reached (164) participant. The most important results of the study are the absence of a statistical significant difference among the views of the participants about the factors of achieving effectiveness of the continuous auditing process according to the scientific qualification, the functional level, and the number of years of job experience. significant relationship was found moreover, a significant and statistically

(1) أستاذ المراجعة ووكيل كلية التجارة للدراسات العليا والبحوث - جامعة المنوفية له العديد من الأبحاث المنشورة محلياً وعالمياً، واهتماماته البحثية تتمثل في المراجعة، نظم المعلومات المحاسبية، المحاسبة الإدارية، الضرائب.

(2) مدرس بقسم المحاسبة كلية التجارة جامعة المنوفية، واهتماماته البحثية تتمثل في المراجعة، المحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية.

(3) باحثة دكتوراه تخصص محاسبة كلية التجارة- جامعة المنوفية.

effectiveness of the continuous auditing between the factors of achieving the process and the quality of the professional report in the auditing. There was also a significant statistically significant effect of the factors achieving the effectiveness of the continuous auditing process on the quality of the professional report. The study concluded with a set of recommendations that improve the quality of the professional report through the availability of a set of factors that achieve effectiveness of the continuous auditing process. Key words: Continuous Auditing Process, The Quality of the Professional Report, International Auditing Standards.

المقدمة

أصبحت تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وما يصاحبها من تقدم علمي وتقني وتغير نوعي في المعرفة ذات أهمية كبيرة في منظمات الأعمال الحديثة بغرض تحقيق أهداف قصيرة وطويلة الأجل، الأمر الذي جعل منها ومن أدواتها القاعدة الأساسية للانطلاق في مجال الأعمال، ولقد نما تأثير هذه التكنولوجيا في الأعمال بشكل كبير في السنوات الأخيرة، مما أدى إلى تغير في أنماط وطرق إنجاز الأعمال بشكل مختلف عن الشكل التقليدي، وهذا التغير في الأسلوب حتماً سوف يؤدي إلى اختلاف أساليب المراجعة، مما أدى إلى ظهور أساليب مختلفة تمكّن المراجع من أداء وظيفته ببسر وسهولة، حدوث العديد من التأثيرات على مختلف النظم، ومن بينها نظم المعلومات المحاسبية، وصولاً إلى تزويد منظمات الأعمال بالبيانات والمعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة. (Antonio, 2014 ; Mahazan & Veerankutty, 2011 العرود وآخرون، 2011؛ السقا، رشيد، 2012)

وترتب على ذلك، حدوث تغيرات جذرية في مهنة المحاسبة والمراجعة، لتلائم بيئة تكنولوجيا المعلومات، وممارسات الأعمال الإلكترونية من خلال تطوير مداخل جديدة لتلبية احتياجات المستخدمين في الحصول على معلومات دقيقة في الوقت المناسب، وموثوق فيها وذات معنى لمتخذى القرار، وهو ما يستلزم معه القيام بعملية المتابعة المستمرة لنظم الرقابة الداخلية من جانب الإدارة، وعملية المراجعة المستمرة على أساس الوقت الحقيقي من جانب المراجعة الخارجية.

لذا فقد أصبحت عملية المراجعة المستمرة ضرورية بسبب التقدم السريع في تكنولوجيا المعلومات، والتوسع في استخدام شبكة المعلومات الدولية، وانتشار عمليات التجارة الإلكترونية، واتجاه الكثير من منشآت الأعمال إلى نشر تقاريرها المالية على مواقعها الإلكترونية بشكل فوري لخدمة متخذى القرار في الحصول على معلومات فورية ومؤكدة، بالإضافة إلى تخفيض تكاليف المراجعة التقليدية وماتسببه من خسائر اقتصادية ناتجة عن تأجيل معالجة البيانات لفترة طويلة، والتي تعد إحدى المشاكل التي يواجهها عملاء المراجعة في العديد من الدول، كل هذه الأمور أدت إلى زيادة الاهتمام بموضوع المراجعة المستمرة، وهو مادعا المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين إلى ضرورة البحث المستفيض لهذا المفهوم وتطبيقاته المتعددة في مجالات المراجعة.

1- مشكلة الدراسة

تأثرت مهنة المحاسبة والمراجعة في الفترة الأخيرة بسلسلة من الأزمات المالية وحالات إفلاس وانهيار للعديد من الشركات العالمية الكبرى، وكان أبرزها فضيحة شركة Enron للطاقة التي كان سببها عدم شفافية القوائم المالية، والاحتيال الصريح من قبل الإدارة العليا والتي لم يتم اكتشافها من قبل المراجعين الخارجيين، وتورط أكبر مكاتب المراجعة الأمريكية Arther Anderson في هذه الفضائح، مما أدى إلى اهتزاز ثقة المستثمرين وكافة أصحاب المصالح في المعلومات المحاسبية المفصح عنها من قبل إدارة

المنشأة، والتشكيك في نزاهة واستقلال المراجعين، وعلى أثر ذلك اختفى اسم شركة Arther Anderson من السوق المهنية.

وعلى الرغم من أن تقرير المراجع الخارجي عن القوائم المالية يحظى بأهمية بالغة من الناحية التشريعية والمهنية في تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية، إلا أن المراجعين فشلوا في التنبؤ بالانهيارات التي حدثت مؤخراً في الأسواق العالمية نتيجة للإخفاقات المحاسبية والاحتياطات المالية، حيث إن تقرير المراجع الخارجي لهذه الشركات لم يندر أو يقدم أى إشارة تنبئ عن ذلك، ومن ثم أثرت العديد من التساؤلات حول مصداقية تقرير المراجع وجودته، وسادت حالة من عدم الثقة في مهنة المراجعة، وأضفى ذلك ظلماً من الشك حول جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة. (بليولة، 2012؛ هلال، 2008)

وقد ترتب على ذلك قيام المنظمات المهنية ببذل العديد من الجهود في محاولة لتطوير دور المراجع الخارجي في تحسين جودة التقرير المهني، واستعادة الثقة والمصداقية بالأسواق المالية، خاصة بعد موجة التقاضي غير المسبوقة التي تعرضت لها مكاتب المراجعة الدولية الكبرى على مستوى العالم، وتمثلت أهم هذه الجهود في الآتي: (عبد العزيز، 2012؛ IAASB، 2011)

- تبنى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مشروع الوضوح (4) Clarity Project لمعايير المراجعة الدولية الصادر عام 2009 لتضييق فجوة التوقعات، فمن خلال الاستجابات والردود التي تم تجميعها اتضح أن هناك ضرورة ملحة لتعديل معايير تقرير المراجعة، وهو ما أدى إلى تبنى مقترحاً جديداً لتقرير المراجع الخارجي تم إصداره للتعليق عليه في مايو 2011.

- إصدار الكونجرس الأمريكي قانون Sarbances-Oxley Act عام 2002 والذي ألقى بأعباء جديدة على إدارة المنشأة والمراجعين الخارجيين، وقد كان أبرز هذه الأعباء هو إلزام إدارة المنشأة بإعداد تقارير سنوية عن تقييم الإدارة لمدى فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية، وتقارير فورية عن أى تغييرات جوهرية في الظروف المالية، ومن ثم إلزام المراجع الخارجي بإبداء رأى فني محايد عن تلك التقارير.

- ظهور خدمات مهنية جديدة يتعين على المراجع الخارجي أداؤها، مثل خدمات تأكيد الثقة في موقع المنشأة الإلكتروني Webtrust وخدمات تأكيد الثقة في نظام المنشأة الإلكتروني Systrust كإحدى صور خدمات قيام المجمع الإمبريكي للمحاسبين القانونيين والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين بمشروع بحثي حول موضوع المراجعة المستمرة لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية في الحصول على معلومات دقيقة في الوقت المناسب، عن طريق قيام المراجع بالتأكد على المعلومات الفورية التي تنشرها المنشأة على مواقعها الإلكترونية على شبكة المعلومات الدولية مما سيؤدي إلى وجود تحول في مدخل المراجعة.

ولقد أثمر ذلك عن توجه الأدب المحاسبي للاهتمام بموضوع المراجعة المستمرة، باعتبارها المدخل والوسيلة الملائمة للمراجعة في ظل استخدام نظم المحاسبة الفورية التي اختفت فيها الأدلة الورقية وحلت

(4) يهدف هذا المشروع إلى تعزيز قابلية فهم معايير المراجعة الدولية والتي تؤدي إلى تحسين جودة المراجعة، كما يهدف إلى تعديل العديد من معايير المراجعة الدولية مما أدى إلى تغييرات جوهرية في محتويات تلك المعايير، وتلخص التغييرات التي أدخلها مشروع الوضوح في:

- إعادة صياغة (19) معيار مراجعة دولي يشار إليها "معايير دولية معاد صياغتها"
- إصدار (16) معياراً دولياً يشار إليها "معايير المراجعة الدولية المعدلة والمعاد صياغتها"
- إصدار معيار المراجعة الدولي رقم (265) للإبلاغ عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية إلى المسؤولين عن الحوكمة والإدارة

محلها الأدلة الإلكترونية، كما تعمل على تقديم تأكيدات مستمرة على موضوعات متعددة سواء مالية أو غير مالية مثل (مؤشرات الأداء، مدى إلتزام المنشأة بسياساتها المنشورة على شبكة المعلومات الدولية، مدى الإلتزام باتفاقيات القروض)، باعتبارها عملية إشراف ثانوية للمراجع الخارجى حيث تقوم بالمتابعة المستمرة لعمليات المنشأة ومقارنة الخصائص الفعلية بالمتوقعة واطلاق التحذيرات عند حدوث استثناءات أو أخطاء وإنتاج تقارير مراجعة مستمرة.

وبناءً على ماتقدم تبدو أهمية دراسة عملية المراجعة المستمرة كمدخل للمراجعة الخارجية فى بيئة الأعمال الإلكترونية باعتبارها إحدى مداخل المراجعة الحديثة التى تعتمد على أساليب وتقنيات المراجعة المعتمدة على الحاسب الآلى فى تحسين جودة المعلومات المنشورة إلكترونياً، كما تدعم عمل المراجع الخارجى فى تعميم الإجراءات الرقابية، والسماح له بالوصول المستمر إلى قواعد البيانات الخاصة بالمنشأة من خلال شبكات تربط المنشأة محل المراجعة بمكتب المراجعة وفقاً لإتفاقيات تبرم بين الأطراف المشاركة فى عملية المراجعة المستمرة.

ولكن التساؤل المثار هو هل المراجعة المستمرة تحسن من مستوى جودة المراجعة ومن ثم جودة التقرير المهني؟ وما هو إطار المراجعة المستمرة الذى يضمن فعاليتها فى تحسين جودة التقرير المهني؟ وتتلو مشكلة البحث الرئيسية فى تقديم إطار مقترح لتقييم أثر فعالية عملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني طبقاً لمعايير المراجعة الدولية. ويمكن ترجمة هذه المشكلة من خلال مجموعة من التساؤلات التالية:

- 1- ماهى العوامل التى تؤثر على فعالية عملية المراجعة المستمرة؟
- 2- هل توجد علاقة بين عوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة وجودة التقرير المهني فى المراجعة؟
- 3- هل يوجد تأثير لعوامل تحقيق فعالية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني فى المراجعة؟

2- أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الأساسى للدراسة فى تقييم أثر فعالية عملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني فى المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة الدولية، ويمكن تحقيق هذا الهدف العام من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- 1- دراسة وتقييم العوامل التى تؤثر على فعالية عملية المراجعة المستمرة.
- 2- دراسة وتحليل العلاقة بين عوامل تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة وجودة التقرير المهني فى المراجعة.
- 3- دراسة وتحليل تأثير عوامل تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني فى المراجعة.

3- أهمية الدراسة

تكتسب الدراسة أهميتها فى عدة جوانب يتمثل أهمها فيما يلى:

أولاً: الأهمية العلمية

تستمد الدراسة أهميتها العلمية من خلال العناصر التالية:

- 1- تقدم إضافة علمية إلى الأدب المحاسبى حيث يعتبر موضوع المراجعة المستمرة من الموضوعات التى تزايد الاهتمام بها فى السنوات الأخيرة سواء من قبل الجهات التنظيمية والمهنية أو من قبل

- الباحثين والأكاديميين خاصة بعد حالات الفشل والانهيار التي تعرض لها العديد من الشركات العملاقة على المستوى الدولي، وكذلك الاهتمام المتزايد بجودة التقرير المهني للمراجع.
- 2- تتناول التأصيل العلمي لأهم العوامل التي تساعد في تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة بمكاتب المراجعة الدولية بجمهورية مصر العربية، مما ينعكس على تحسين جودة تقرير المراجع الخارجي.
- 3- تطرق مجالاً خصباً نظراً لندرة البحوث الأكاديمية والدراسات (في حدود ماأتيح للباحثة من دراسات) سواء العلمية أو العملية التي تجمع بين المراجعة المستمرة والتقرير المهني في المراجعة، مما يستلزم معه اهتمام الباحثين للمساهمة في تطويرها والتغلب على الصعوبات والتحديات المترتبة عليها.

ثانياً: الأهمية العملية

تستمد الدراسة أهميتها العملية من خلال العناصر التالية:

- 1- تقدم دليلاً ميدانياً عن أثر عوامل تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني في المراجعة من خلال الاستفادة من وجهه نظر الممارسين لمهنة المراجعة عن أهميتها ومبررات الطلب عليها.
- 2- توجيه اهتمام مكاتب المراجعة التي تعمل في بيئة تنافسية نحو التحول من عملية المراجعة التقليدية التي يتم القيام بها في نهاية العام إلى عملية المراجعة المستمرة نظراً لقيام أعداد متزايدة من المنشآت بنشر تقارير أعمالها على شبكة المعلومات الدولية في ظل التغيرات التي فرضها الاقتصاد الرقمي بصورة ملحوظة على طريقة توصيل المعلومات والقيام بالأعمال.
- 3- توجيه اهتمام المراجعين الخارجيين إلى أهمية وضرورة الاعتماد على عملية المراجعة المستمرة لإنجاز مهام عملية المراجعة في الوقت المناسب دون تأخير وبالجودة والكفاءة المطلوبة مما يحسن من جودة التقرير المهني.
- 4- تشجيع مكاتب المراجعة على القيام بعملية المراجعة المستمرة وإعداد تقرير المراجعة مع الإلتزام بمعايير المراجعة الدولية.

4-حدود الدراسة

- 1- اقتصرت الدراسة على تناول بعض العوامل التي تحقق فعالية عملية المراجعة المستمرة دون أن تمتد إلى باقي العوامل الأخرى منها على سبيل المثال(اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، استخدام خدمات الثقة، تطبيق المنشآت محل المراجعة لنظام ERP،.....غيرها).
- 2- اقتصرت الدراسة على دور المراجع الخارجي في أداء عملية المراجعة المستمرة لإضفاء الثقة والمصداقية على معلومات الأعمال المنشورة إلكترونياً على موقع المنشأة على شبكة المعلومات الدولية، مما يؤدي إلى زيادة قيمة تقريره وتحسين جودته، ولن نتطرق إلى دور المراجع الداخلي في هذا الشأن.
- 3- اقتصرت الدراسة الميدانية على المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المراجعة الكبرى، والهيئة العامة للرقابة المالية بجمهورية مصر العربية.

5-الدراسات السابقة وصياغة الفروض

يهتم هذا الجزء بدراسة أدبيات المراجعة المتعلقة بتقييم أثر فعالية عملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني في المراجعة، ونظراً لندرة الدراسات التي ربطت بين المتغيرين لذا سيتم عرض تلك الدراسات وفقاً لمجموعتين أساسيتين ، الدراسات التي أجريت في سياق موضوع عملية المراجعة المستمرة

من ناحية، والدراسات التي تتعلق بموضوع جودة التقرير المهني في المراجعة من ناحية أخرى على النحو التالي:

أولاً: الدراسات التي تناولت موضوع المراجعة المستمرة

على الرغم من أن مشكلة البحث من الموضوعات الحديثة في مجال المراجعة، فإن هناك العديد من الدراسات التي تناولت مدخل المراجعة المستمرة كمدخل للمراجعة الخارجية باعتبارها أحد مداخل المراجعة الحديثة والتي تعتمد على تقنيات وأساليب المراجعة المعتمدة على الحاسب الآلي، في حين تناولتها دراسات أخرى كمدخل للمراجعة الداخلية تحقيقاً لأهدافها الرقابية، لذا فسوف يتم تناول بعضاً من هذه الدراسات وذلك على النحو التالي:

استهدفت دراسة (Kuhn & Sutton, 2010) التعرف على الوضع الحالي والتوجهات المستقبلية لتطبيق المراجعة المستمرة في بيئة نظم تخطيط موارد المشروع (ERP). واعتمدت الدراسة على إجراء دراسة تحليلية للدراسات السابقة ذات الصلة. وتوصلت الدراسة إلى أن مفهوم المراجعة المستمرة أصبح عنصراً رئيساً في رصد العديد من المخاطر التي تواجه إدارات المراجعة الداخلية، كما تستخدم بشكل متزايد كأداة لزيادة فعالية عملية المراجعة الخارجية، وأن تطور وانتشار استخدام نظم ERP يوفر البنية التحتية اللازمة لتطوير فعالية وظيفة التأكيد من خلال دمج تطبيقات عملية المراجعة المستمرة، وتتمثل الخصائص الجوهرية لنجاح عملية المراجعة المستمرة في (القدرة على التقرير عن الانتهاكات إلكترونياً، والقدرة على نسخ تفاصيل الصفقات التجارية)، ومن أهم مداخل المراجعة المستمرة في البيئة الإلكترونية برامج المراجعة المدمجة EAM وبرنامج طبقة الرقابة والمتابعة MCL وكلا المدخلين مطلوبان في بيئة ERP. وقد أوصت الدراسة بضرورة اهتمام الباحثين والممارسين المهتمين باكتشاف مدى جدوى المراجعة المستمرة وتأثيرها التنظيمي، كما أوصت بضرورة مساهمتهم في التطور المستقبلي لاستراتيجيات تصميم وتنفيذ المراجع لنظم تخطيط موارد المشروع ERP.

وتمثل الهدف الرئيسي لدراسة (Chan & Vasarhelyi, 2011) في إحلال مدخل المراجعة المستمرة محل المراجعة الدورية التقليدية لتوفير التأكيدات المستمرة بشأن مصداقية معلومات تقارير الأعمال التي يتم نشرها إلكترونياً، بالإضافة إلى التعرف على الابتكارات التكنولوجية المتعلقة بتنفيذها ومراحل تطبيقها في ظل بيئة الأعمال الحديثة. اعتمدت الدراسة على الدراسة النظرية التحليلية لنموذج ومراحل المراجعة المستمرة. وقد انتهت الدراسة إلى أن المراجعة المستمرة تعمل على تطوير المراجعة التقليدية من خلال سبعة أبعاد هي: المراجعة الفورية، مراجعة الاستثناءات، التفاعل، الآلية، الرقابة المستمرة، الاعتماد على نمذجة البيانات، وإعداد التقرير المستمر. كما يُسهم مدخل المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات الغش والتلاعب في معلومات تقارير الأعمال التي يتم نشرها إلكترونياً، وينبغي على المراجع الخارجي أن يقوم باتباع مراحل المراجعة المستمرة والمتمثلة في (إجراءات المراجعة الآلية، نماذج البيانات، تحليل البيانات، إعداد تقارير الأعمال) بشكل منظم حتى يتأكد من أن البيانات والمعلومات المتولدة من النظام خالية من أية أخطاء أو تحريفات. وأوصت الدراسة بضرورة التعاون المستمر بين الممارسين والباحثين الأكاديميين لدفع الابتكار والتطور في منهجية وتكنولوجيا المراجعة المستمرة.

وهدفت دراسة (Vasarhelyi, et al., 2012) بصفة أساسية إلى إجراء دراسة على المستوى الجزئي عند الاعتماد على وتنفيذ نظام المراجعة المستمرة من قبل المراجعين الداخليين. واعتمدت الدراسة على إجراء دراسة ميدانية بمقابلات شخصية. ومن بين النتائج التي انتهت إليها الدراسة أن العديد من الشركات محل الدراسة تشارك في عملية المراجعة المستمرة أو المراقبة المستمرة في حين تحاول شركات أخرى الاعتماد على تكنولوجيا مراجعة أكثر تقدماً لأداء عملية المراجعة، ويعتبر المراجعون الداخليون مسؤولين عن مراقبة نظم الرقابة الداخلية، والمتابعة المستمرة للرقابة والإبلاغ عن أي استثناء من إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة وبالتالي فهم يحتاجون إلى بعض المهارات والمعرفة عن التكنولوجيا المستخدمة وممارسة المراجعة، يمكن تقليل وقت العمل الميداني والمهام المتكررة حيث تمتلك جميع إدارات المراجعة

الداخلية نوعاً من التقنيات وآليات المراجعة التي تدعم عملها مثل أوراق العمل الإلكترونية وأدوات تحليل البيانات، وبعض الشركات لديها أدوات مراقبة مستمرة أكثر تقدماً ونظام إنذار. وأوصت الدراسة بإجراء بحث استقصائي عن طريق توزيع قوائم استقصاء على عينة أكبر بدلاً من المقابلات الشخصية للحصول على المزيد من الخصائص التفصيلية، ومدى اعتماد المنظمات على التكنولوجيا.

واستهدفت دراسة (Farkas & Murthy, 2013) إلى فحص تصورات المستثمرين غير المهنيين للتأكد المستمر الذي يتم تقديمه من خلال المراجعة المستمرة والمتابعة المستمرة لنظم الرقابة نسبة إلى المراجعة الدورية التقليدية، وكذلك فحص تصوراتهم للقيمة المضافة لتقنيات التأكيد المستمر ومراقبة نظم الرقابة المستمرة على ما إذا كان يتم تنفيذ هذا الإجراء من قبل المراجعين الداخليين أو المراجعين الخارجيين. واعتمدت الدراسة على إجراء دراسة تجريبية. وقد انتهت الدراسة إلى أن المستثمرين غير المهنيين أدركوا مدى مساهمة المراجعة المستمرة في تقليل احتمالات الأخطاء المادية وسرقة الأصول نسبة إلى المراجعة الدورية التقليدية، أن المستثمرين غير المهنيين لا يقومون بزيادة استثماراتهم بشأن تنفيذ تقنيات التأكيد المستمر المتقدمة ويرجع ذلك إلى التكلفة الإضافية المرتبطة بهذا الإجراء، كما ينبغي على الشركات التي ترغب في تطبيق هذه التقنيات اتخاذ الخطوات اللازمة لتقليل التكاليف مع تسليط الضوء على الفوائد الملموسة لهذه التقنيات، وأن المستثمرين غير المهنيين لا يميزون بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين كمقدمي لتقنيات المراجعة المتقدمة. وقد أوصت الدراسة بضرورة إجراء الشركات تحليلاً للتكاليف والفوائد من أجل تحديد ما إذا كان تنفيذ المراجعة المستمرة مجدياً من الناحية الاقتصادية.

وهدفت دراسة (Cart, 2014) إلى استكشاف تصورات وخبرات المديرين الماليين التنفيذيين فيما يتعلق باستخدام الأدوات والعمليات التقنية للمراجعة المستمرة في دعم إعداد التقارير المالية. اعتمدت الدراسة على إجراء دراسة تجريبية بمقابلات شبه منظمة مع عينة الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة المستمرة تعد أحد المناهج التي يمكن أن يستخدمها المراجعون الداخليون للحد من الغش والاحتيال عند تطبيق إجراءات المراجعة المستمرة. وتعد وسيلة لزيادة الإنتاجية والكفاءة التشغيلية وتحقيق مزايا تنافسية إلا إنها غير مناسبة لجميع الشركات، ويرجع ذلك إلى عزوف المديرين التنفيذيين عن الاعتماد على هذا المنهج بسبب التصورات الخاطئة وعدم الرغبة في التكيف مع التكنولوجيا الجديدة. وأوصت الدراسة بإجراء المزيد من البحوث المستقبلية التي تتضمن تحليلاً لأحدث الخيارات لمنهجيات مراجعة الحسابات والأدوات المتاحة حالياً للتحويل إلى منهجية المراجعة المستمرة.

واهتمت دراسة (Sun, et al., 2015) بتحليل العقبات التي تحول دون تنفيذ المراجعة المستمرة في الصين مقارنة بالولايات المتحدة الأمريكية. اعتمدت الدراسة على التحليل المقارن بين الصين والولايات المتحدة الأمريكية. وقد انتهت الدراسة إلى أن العوائق الرئيسية أمام تنفيذ المراجعة المستمرة في الصين تتمثل في التدخل الحكومي المفرط في الأنشطة التجارية حيث إن الشركات المملوكة للدولة ليس لديها ما يكفي من الصلاحيات لاتخاذ قراراتها الخاصة مثل تغيير أسلوب المراجعة واستخدام التكنولوجيا الجديدة، قلة دعم الإدارة الصينية للمراجعة المستمرة بسبب إهمالها منذ فترة طويلة لوظيفة المراجعة الداخلية، هناك فجوة تكنولوجية كبيرة بين البلدين. وقد أوصت الدراسة بضرورة منح الشركات الصينية المملوكة للدولة مزيداً من الحرية في صنع القرار وزيادة المنافسة، كما يتعين على الصين تشجيع الشركات الخاصة والمديرين في الحصول على حصص أكبر من الشركات المملوكة للدولة وأن تسعى إلى تجنب التدخل الحكومي المفرط في عملياتها.

ركزت دراسة (Amin & Mohamed, 2016) على دراسة تصورات المراجعين بالدور الذي يمكن أن تقوم به المراجعة المستمرة في مواجهة القضايا والتحديات التي تتعرض لها جودة المعلومات المالية المنشورة إلكترونياً، ودراسة تأثير نوع شركة المراجعة وعدد سنوات خبرة المراجعين على هذه التصورات. وأجريت دراسة ميدانية قائمة استقصاء وجهت إلى عينة الدراسة. وقد انتهت الدراسة إلى أن تنفيذ المراجعة المستمرة يساعد في مواجهة التحديات المرتبطة بنشر المعلومات المالية إلكترونياً حيث أنها

قادرة على تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المالية (الملاءمة، إمكانية الاعتماد، القابلية للمقارنة) المفصح عنها إلكترونياً. لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين نوع شركة المراجعة وعدد سنوات خبرة المراجعين وإدراكهم للمخاطر التي تواجه جودة المعلومات المالية المنشورة إلكترونياً. وقد أوصت الدراسة بضرورة إستعداد منظمى المهنة وأصحاب المصلحة والوكالات الحكومية الأخرى بالتطورات المرتقبة في المعلومات المالية المنشورة إلكترونياً خلال السنوات القليلة المقبلة، كما أوصت بضرورة توفير إرشادات توجيهية تساعد على حل القضايا المتعلقة باستقلال ونزاهة المراجعين.

ثانياً: الدراسات التي تناولت موضوع جودة التقرير المهني في المراجعة

اهتم العديد من الباحثين بتناول موضوع التقرير المهني في المراجعة بدراسات عديدة وفي بلدان مختلفة، تتوزع هذه الدراسات بين منهجيات مختلفة، ركز بعضها على الدراسات الميدانية، والبعض الآخر ركز على الدراسات التطبيقية والتجريبية، ومنها ما ركز على دراسات السوق والدراسات التحليلية. لذا سيتم تناول هذه الدراسات على النحو التالي:

وتمثل الهدف الرئيسي لدراسة (Kier,2010) في التعرف على شكل ومضمون تقارير المراجعة، وتحديد أوجه التشابه والاختلاف بين تقارير المراجعة للشركات المدرجة بالبورصة السويدية، وأجريت دراسة تجريبية لفحص تقرير مراجعة لعدد من الشركات السويدية مدرجة ببورصة استوكهولم في الفترة من عام 2006 حتى عام 2008. وتوصلت الدراسة إلى أن العديد من تقارير المراجعة للشركات المدرجة في بورصة السويد تتحرف عن معايير المراجعة السويدية، من حيث الشكل والمحتوى على حد سواء، ويحتوى عدد قليل جداً من التقارير على معلومات إضافية وغير مطلوبة من قبل معايير المراجعة السويدية المتعارف عليها، كما ينحرف تقرير المراجعة أساساً عن معايير المراجعة من حيث طول التقرير، لغة التقرير، نوع العملة، وجود عناوين فرعية، حجم شركة المراجعة، عدد المراجعين، عدد العاملين، صافي حجم التداول، الربح/ الخسارة، فروع شركة المراجعة. وقد أوصت الدراسة بضرورة إجراء دراسة مماثلة في بلد آخر أو إجراء نفس الدراسة على الشركات السويدية غير المدرجة ببورصة استوكهولم من أجل مقارنة النتائج مع نتائج هذه الدراسة.

واستهدفت دراسة (Gray,et al., 2011) التعرف على التصورات والمفاهيم الخاطئة بشأن تقرير المراجع غير المتحفظ الحالي وتحديد المقترحات اللازمة لتحسين تقرير المراجع. وقد أجريت دراسة استكشافية على عينة الدراسة. وأوضحت نتائج الدراسة استمرار وجود فجوة توقعات المراجعة، وأن مستخدمى القوائم المالية يقدرون قيمة المراجعة ولكنهم لا يقرءون تقرير المراجع بأكمله بدلاً من ذلك ينظروا إلى تقرير المراجعة مما إذا كان به رأى نظيف والتحقق من اسم شريك المراجعة الذى وقع على التقرير، كثيراً ما يساء تفسير المستخدمين للمصطلحات الواردة فى تقرير المراجع مثل التأكيد المعقول والأهمية النسبية، عدم وجود توافق فى الآراء بين المشاركين على المقصود بتقرير المراجع أو مستوى التأكيد الذى يوفره التقرير، سبجتاح واضعو معايير المراجعة إلى إجراء تغييرات كبيرة على تقرير المراجع إذا كانوا يرغبون فى تقليل المفاهيم الخاطئة وفجوة التوقعات الموجودة حالياً. وأوصت الدراسة بإجراء بحوث مستقبلية لتحديد ما إذا كانت التغييرات المحتملة فى تقرير المراجع ستغير سلوك المستخدم وأن أى منافع ناتجة عنها تفوق المخاطر والتكاليف الإضافية.

وركزت دراسة (Vanstraelen,et al., 2012) على فحص ما إذا هناك توافق فى الآراء بين مستخدمى تقارير المراجعة والمراجعين الخارجيين فيما يتعلق بشكل ومحتوى تقرير المراجعة. وأجريت دراسة ميدانية اعتماداً على إجراء مقابلات شخصية مع المشاركين فى الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى الإتفاق بين المستخدمين والمراجعين على شكل ومحتوى تقرير المراجعة، ويشمل فقرة المقدمة وفقرة النطاق وفقرة الرأى، كما يوافقون على تضمين فقرة تهتم بمناقشة وتحليل النتائج التى توصل إليها المراجع، والإفصاح عن نتائج عملية المراجعة مثل المجالات الرئيسية للمخاطر، ووجود نظام رقابة داخلية، وتقييم المراجع للسياسات والممارسات والتقديرات المحاسبية الهامة، وأحكام الإدارة على أساس أن هذا قد يحسن

بالفعل من قيمة المعلومات الواردة في تقرير المراجعة. وأوصت الدراسة بضرورة تشجيع شركات المراجعة ومهنة المحاسبة وهيئاتها التنظيمية على إلقاء المزيد من الضوء على العمل الفعلي للمراجع، ونتائج عملية المراجعة.

وتمثل الهدف الرئيسي لدراسة (حسن؛ عبد الحكيم، 2013) في استقصاء مدى ملاءمة مقترحات مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي (IAASB) لتطوير معيار المراجعة الدولي رقم (700) الخاص بتقرير مراقب الحسابات للبيئة المصرية. وقد اعتمدت الدراسة على إجراء دراسة ميدانية بقاءة استقصاء وزعت على عينة الدراسة. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن تقرير مراجع الحسابات بوضعه الحالي يشوبه بعض أوجه القصور نظراً لعدم تلبية حاجة مستخدمي القوائم المالية وافتقاده للشفافية حول بعض الأمور الجوهرية في القوائم المالية، وأن هناك اتفاقاً بين آراء المستقصى منهم على قيمة الاقتراحات وملاءمتها لبيئة الأعمال المصرية ولكافة أحجام الشركات في القطاعين العام والخاص، وتؤدي اقتراحات مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي (IAASB) إلى تحسين جودة المحتوى المعلوماتي للتقرير وتلبية احتياجات مستخدميها، كما تؤدي إلى زيادة مستوى شفافيته نظراً لتأكيداتها على أهمية الإفصاح عن اسم المراجع الذي قام بأداء عملية المراجعة. وقد أوصت الدراسة بضرورة تدخل الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة، والقائمين على إصدار معايير المراجعة المصرية للإسراع بتطبيق التعديلات المقترحة من قبل (IAASB) على التقرير وصياغتها بما يتناسب مع بيئة الأعمال المصرية.

وركزت دراسة (Christensen, et al., 2014) على كيفية تفاعل المستثمرين غير المهنيين مع فقرة قضايا المراجعة الحرجة في تقرير المراجعة التي تتمحور حول مراجعة تقديرات القيمة العادلة. وأجريت دراسة تجريبية على المشاركين في الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى أن المقترحات التي تتطوّر على إضافة فقرة قضايا المراجعة الحرجة إلى تقرير المراجعة تهدف إلى إضافة قيمة إلى تقرير المراجعة وإبلاغ مستخدمي القوائم المالية عن الصعوبات التي واجهتها أثناء عملية المراجعة، إن المستثمرين الذين يتلقون فقرة قضايا المراجعة الحرجة التي تسلط الضوء على قضايا المراجعة المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة هم أكثر عرضة لتغيير قراراتهم الإستثمارية من المستثمرين الذين يتلقون تقرير المراجعة التقليدي. عم تفاعل المستثمرين غير المهنيين مع فقرة قضايا المراجعة الحرجة إذا أعقبها فقرة تقدم حلاً لتلك القضايا في تقرير المراجع. وأوصت الدراسة بإجراء المزيد من البحوث المستقبلية للتعرف على ردود الفعل إذا ماتضمن تقرير المراجعة أكثر من فقرة على غرار فقرة قضايا المراجعة الحرجة خاصة إذا أصبحت هذه الفقرات نمطية.

وارتكز الهدف الرئيسي لدراسة (Mareque, et al., 2015) بالتعرف على ما إذا كان المراجعون يمثلون للمعايير التي أصبحت سارية المفعول عند كتابة تقارير المراجعة في أسبانيا، والحصول على أدلة توضح العلاقة بين الأخطاء الواردة في التقرير مع نوع الرأي الذي يصدره المراجع. وأجريت دراسة تجريبية على عدد من تقارير الشركات غير المدرجة بالبورصة الأسبانية بين عامي 2004-2007 لتقدير متوسط عدد الأخطاء الواردة في التقرير اعتماداً على نوع الرأي ونوع المراجع. وخلصت الدراسة إلى أن نوع الرأي ونوع المراجع يؤثران على متوسط عدد الأخطاء غير الهامة والكبيرة التي قد يحتوي عليها التقرير، وأن المراجعين الذين يعملون بشكل فردي يكونوا أكثر ميلاً لإصدار تقارير مراجعة تتطوّر على أخطاء ضئيلة مقارنة بالشركات متعددة الجنسيات أو شركات المراجعة المحلية، وأن متوسط عدد الأخطاء سواء كانت غير هامة أو كبيرة التي يتضمنها التقرير أياً كان نوع المراجع أعلى في التقارير مع الرأي المتحفظ من التقارير التي لها الرأي النظيف. وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام مراجعي الشركات والمعهد الأسباني للمحاسبين القانونيين بحل مشكلة وجود أخطاء في تقرير المراجعة عن طريق نظم رقابة الجودة، والتدريب المستمر للمراجعين.

واهتمت دراسة (على, 2016) بالتعرف على أهمية ومدى إدراك مراقبي الحسابات في مصر لتعديلات تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (700) المنقح بصفة عامة, وكذلك مدى إدراكهم للتعديلات المرتبطة بترتيب فقرات التقرير, والمحتوى المعلوماتي له, والارتقاء بالممارسة المهنية بصفة خاصة. وأجريت دراسة ميدانية استكشافية بفائمة استقصاء على الأفراد المشاركين في الدراسة. خلصت الدراسة إلى أن هناك اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على التعديلات التي تمت على تقرير مراقب الحسابات, ووجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة نحو الموافقة على إجراء تعديلات في تقرير مراقب الحسابات فيما يتعلق بكل من ترتيب فقرات التقرير, المحتوى المعلوماتي للتقرير, الإرتقاء بالممارسة المهنية تفصيلاً وإجمالاً عند مستوى معنوية أقل من (0.05) وبالتالي تأييد معنوية إدراك مراقبي الحسابات في مصر لأهمية إجراء هذه التعديلات. وأوصت الدراسة بضرورة مطالبة الجهات المنوط بها تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر بالإسراع في تبني تشريع ينظم المهنة, والإسراع في عمل تعديلات فورية على معيار المراجعة المصري رقم (700) لمواكبة التطور في التقرير.

يتمثل الهدف الأساسي لدراسة (Prasad & Chand, 2017) في فحص تصورات أصحاب المصلحة فيما يتعلق بالتعديلات المقترحة على تقرير المراجعة, وتقييم الآثار المترتبة لهذه التعديلات على القيمة الإعلامية لتقرير المراجعة وجودة المراجعة وتكاليف المراجعة. اعتمدت الدراسة على تحليل محتوى رسائل التعليق التي كتبت رداً على مسودة مشروع مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) حول القوائم المالية المراجعة. وانتهت الدراسة إلى وجود مستوى عالٍ من الدعم الشامل للتعديلات المقترحة على تقرير المراجعة, كما أن هذه التعديلات لها آثار إيجابية على القيمة الإعلامية لتقرير المراجعة, وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعات أصحاب المصلحة في دعمهم للتعديلات المقترحة على تقرير المراجعة, وأن آثار التعديلات المقترحة لتقرير المراجعة على جودة المراجعة غير واضحة حيث إن هذه التعديلات ستزيد من تكاليف عملية المراجعة والمسئولية القانونية للمراجعين وستحول التكاليف الإضافية إلى عملاء المراجعة في شكل أتعاب أعلى. وقد أوصت الدراسة بإجراء المزيد من البحوث التجريبية لدراسة كيف تؤثر قضايا المراجعة الحرجة على صنع القرار لدى المستخدمين وعلى جودة عملية المراجعة.

واهتمت دراسة (Lennox, et al., 2018) بفحص ما إذا كانت إفصاحات المراجع الجديدة - الإفصاح عن مخاطر الأخطاء الجوهرية- المطلوبة مؤخراً في المملكة المتحدة مفيدة للمستثمرين وأجريت دراسة استطلاعية لدراسة رد فعل السوق عن إفصاحات المخاطر من قبل المراجعين. وقد خلصت الدراسة إلى أن المستثمرين لا يجدون أن هذه الإفصاحات مفيدة بشكل كبير, كما أنها تعبر بشكل موثوق عن عدم التأكد في القياسات المحاسبية وتفتقر إلى محتوى المعلومات الإضافية لأن معظم المخاطر قد تم الكشف عنها من قبل الإدارة في التقرير السنوي للسنة السابقة ومن ثم أبلغ المستثمرون بالفعل بأغلبية المخاطر قبل أن يكشف المراجعون عن المخاطر في تقاريرهم, يتفاعل السوق سلباً عندما يكشف المراجعون عن المزيد من مخاطر الأخطاء الجوهرية ويبقى رد فعل السوق ضعيفاً عندما يتم تقسيم إفصاحات المخاطر إلى مخاطر على مستوى المنشأة ومخاطر على مستوى الحساب. وأوصت الدراسة بأهمية قيام مجلس الإشراف المحاسبى على الشركات العامة (PCAOB) بإنشاء وتطبيق نموذجاً موسعاً لتقارير المراجعة بشكل مختلف عن المملكة المتحدة وعلى نحو أفضل تلبيبة لمطالب المستثمرين.

واستهدفت دراسة (Ezama, et al., 2019) فحص ما إذا كان تقرير المراجع يمكن أن يساهم في التنبؤ بإفلاس الشركات, من خلال تطبيق ثلاثة منهجيات مختلفة للذكاء الاصطناعي. وأجريت دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الأسبانية غير المالية الخاصة. وقد خلصت الدراسة إلى أنه توجد ثلاثة متغيرات تفسيرية مستخرجة من تقرير المراجعة يمكن أن توفر قوة تنبؤية دقيقة للإفلاس هي (فقرة الرأي, نوع الفقرات التي تم الإفصاح عنها, عدد التعليقات المتضمنة في تلك الفقرات), والتي تعد من أهم

المتغيرات التي ميزت بين الشركات المفلسة وغير المفلسة، وجود علاقة إيجابية بين ميل الشركة إلى تقديم طلب للإفلاس وإصدار تقرير متحفظ لعدد كبير من التعليقات التي أفصح عنها المراجعون، وجود علاقة إيجابية بين تقديم الشركة لطلب إفلاس وصدور تقرير نظيف مع التعليقات التي تم الإفصاح عنها في فقرة قضايا المراجعة. وقد أوصت الدراسة بتوسيع نطاقها لتشمل سياقات مختلفة وفترات زمنية أخرى، وإجراء المزيد من البحوث المستقبلية المتعلقة بالإسباب المحددة للإفلاس.

وركزت دراسة (Desai, et al., 2020) على تقديم أدلة تجريبية حول المشكلات المحددة التي أفصح عنها المراجعون في تقاريرهم المعدلة عن الإستمرارية للعملاء المجهدين مالياً، وفحص العلاقة بين وجود عوامل محددة (الربحية، السيولة، التدفق النقدي، الملاءة المالية) في الفقرات الإضافية للمراجعين المتعلقة بالإستمرارية والإفلاس اللاحق. وأجريت دراسة تطبيقية على عينة من الشركات العامة الأمريكية الصادر لها تقرير مراجعة أولى معدل يتعلق بالإستمرارية خلال الفترة من يناير عام 1999 حتى مايو عام 2016. وقد خلصت الدراسة إلى أن آراء المراجعة المعدلة حول الإستمرارية كانت ولا تزال ذات أهمية كبيرة للمشرعين والمنظمين ومهنة المراجعة في جميع أنحاء العالم، أن الارتباط بين عوامل (الربحية، السيولة، التدفق النقدي، الملاءة المالية) والإفلاس اللاحق يختلف باختلاف نوع المراجع وحجم العمل، وأن الارتباط بين الإستمرارية والإفلاس اللاحق كان أقوى في السنوات التي سبقت قانون SOX وقبل الأزمة المالية العالمية المباشرة. وقد أوصت الدراسة بدراسة مدى إمكانية تطبيق نتائج هذه الدراسة على الشركات الخاصة والمنظمات غير الهادفة للربح.

من خلال تحليل نتائج الدراسات السابقة في مجال المراجعة المستمرة، وجودة التقرير المهني في المراجعة تبين أن تطبيق عملية المراجعة المستمرة يؤدي إلى اكتشاف التحريفات الجوهرية، تخفيض الأخطاء والمخاطر وتقييمها بصورة فورية أوبعد وقوع الأحداث بفترة قصيرة من خلال التقييم المستمر لها، زيادة الثقة في القوائم المالية، كما تؤكد معظم الدراسات السابقة على حاجة تقرير المراجع الحالي إلى التطوير للتجاوب مع مستجدات بيئة الممارسة المهنية، ورفع مستوى الإفصاح والشفافية في التقرير، ومن ثم زيادة درجة الثقة والمصدقية في القوائم المالية، وزيادة جودة الأداء المهني. وتعتبر الدراسة الحالية امتداد لمعظم الدراسات السابقة، كما تعد من أول الدراسات الميدانية في مصر التي تقدم دليل عملي على أثر فعالية عملية المراجعة المستمرة جودة التقرير المهني في المراجعة، حيث لم تتعرض الدراسات السابقة إلى أهم العوامل التي تحقق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة من منظور المراجعة الخارجية، ولم تتناول العلاقة بين عوامل تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة وجودة التقرير المهني.

6- صياغة فروض الدراسة

بعد استعراض الدراسات السابقة ونتائجها، واستناداً إلى الأهداف التي تسعى الدراسة إلى تحقيقها تم صياغة فروض الدراسة، وتنقسم تلك الفروض إلى أربعة فروض أساسية تتمثل فيما يلي:

الفرض الأول: لا يوجد اختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول عوامل تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة وفقاً للمؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة الوظيفية.

الفرض الثاني: لا يوجد اختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول عوامل تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة وبين عينتي الدراسة.

الفرض الثالث: لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عوامل تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة وجودة التقرير المهني في المراجعة.

الفرض الرابع: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لعوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني في المراجعة.

7- الدراسة الميدانية

لاختبار فروض الدراسة تم تصميم قائمة استقصاء، وعرضها على أربعة من الأكاديميين المتخصصين في مجال المراجعة بكليات التجارة جامعة القاهرة وبها للتأكد من أن الأسئلة تغطي كافة الأبعاد المطلوبة. كذلك للتأكد من وضوح وملاءمة الأسئلة للمشركين في الدراسة، وأسفر ذلك عن تغيير في صياغة بعض بعض الفروض والعبارة، كما تم عرضها على المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة الكبرى، والمسؤولين عن إدارة التقارير المالية بالهيئة العامة للرقابة المالية باعتبارهم الفئة المستهدفة من البحث.

وسعيًا لتحقيق هذا الهدف فقد استلزم الأمر إرسال تلك القوائم إلى مفردات العينة البالغ عددها (207) مفردة من مفردات مجتمع الدراسة، وذلك بناءً على اختلاف مستوياتهم الوظيفية وتخصصهم العلمي وسنوات ممارستهم للمهنة، من المسؤولين بإدارة التقارير المالية بالهيئة العامة للرقابة المالية، وكذلك المراجعين الخارجيين العاملون بمكاتب المراجعة الكبرى، وقد بلغت نسبة الردود (89%) بما يعادل (184) قائمة، تم استبعاد (20) قائمة غير مستوفاه، وبهذا يكون إجمالي عدد القوائم الصالحة التي أجري عليها التحليل الإحصائي (164) قائمة بنسبة (79.2%).

ويوضح الجدول رقم (1) عدد قوائم الاستقصاء المرسله إلى مراجعو الحسابات بمكاتب المراجعة الكبرى والمسؤولين عن إدارة التقارير المالية بالهيئة العامة للرقابة المالية، وعدد القوائم المستردة منهم، ونسبة القوائم المستردة الصالحة التي يمكن الإعتماد عليها في التحليل الإحصائي على النحو التالي:

عدد ونسبة استجابة مفردات الدراسة بمكاتب المراجعة الكبرى وبالهيئة العامة للرقابة المالية

نوع العينة		عدد القوائم المرسله		القوائم غير المستردة		القوائم المستردة الصالحة		القوائم غير الصالحة	
		العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
مراجعو الحسابات		154	11.4%	17	11.4%	122	79.22%	15	9.74%
المسؤولين عن إدارة التقارير المالية بالهيئة العامة للرقابة المالية		53	11.3%	6	11.3%	42	79.30%	5	9.40%
الإجمالي		207		23		164		20	

ويوضح الجدول رقم (2) البيانات الخاصة بعينة المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة الكبرى على النحو التالي:

البيانات الخاصة بعينة المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة الكبرى

النسبة %	عدد القوائم المرسله	النسبة %	عدد القوائم المرسله	عينة المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة الكبرى	
23.77	29	22.08	34	KPMG	1- حازم حسن وشركاه
16.39	20	16.23	25	Deloitte Touch Tohmastu	2- صالح وبرسوم وعبدالعزیز
14.75	18	14.28	22	Ernst & Young	3- حافظ مصطفى راغب
13.93	17	13.63	21	Price Waterhouse Cooper	4- طارق منصور

10.66	13	12.34	19	Mazars	5- مصطفى شوقي وشركاه
9.00	11	10.40	16	Grant Thornton	6- حسام محمد هلال
11.50	14	11.04	17	B.D.O	7- خالد وشركاه
%100	122	%100	154	الإجمالي	

كما يوضح الجدول رقم (3) البيانات الخاصة بعينة المسئولين عن الهيئة العامة للرقابة المالية على النحو التالي:

جدول رقم (3) البيانات الخاصة بعينة المسئولين عن إدارة التقارير المالية بالهيئة العامة للرقابة المالية

النسبة	عدد القوائم المستلمة	النسبة	عدد القوائم المرسله	عينة المسئولين عن إدارة التقارير المالية بالهيئة العامة للرقابة المالية
4.76	2	3.77	2	مدير عام بإدارة التقارير المالية
9.53	4	7.54	4	مدير إدارة التقارير المالية
33.33	14	33.97	18	أخصائي أول بإدارة التقارير المالية
35.71	15	35.85	19	أخصائي ثاني بإدارة التقارير المالية
16.67	7	18.87	10	أخصائي ثالث بإدارة التقارير المالية
%100	42	%100	53	الإجمالي

وتقوم الدراسة على استخدام متغير تابع وهو تحسين جودة التقرير المهني في المراجعة وذلك لغرض اختبار فروض الدراسة، وتمثل المتغيرات المستقلة محل الدراسة في العوامل التي تحقق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة، وتحاول الباحثة دراسة تأثير كل عامل (متغير مستقل) على حده على المتغير التابع حتى لا يتداخل أكثر من محدد في التأثير على جودة التقرير المهني، خاصة وأنه من الصعب تحديد التأثير الذي يحدثه كل متغير عند دراسة أكثر من متغير مستقل معاً، وهو ما يعنى صعوبة تحديد أثر التفاعل الذي قد يحدثه وجود متغيرين أو أكثر على التابع. (أحمد، 2015)

وفي سبيل ذلك اعتمدت الباحثة على المنهج العلمي في تحليل البيانات ونتائج الدراسة الميدانية، وإجراء التحليلات الإحصائية على الحاسب الآلي باستخدام حزمة البرامج الجاهزة المعروفة باسم Statistical Package of Social Science (SPSS) Version 23 التي تعد من أكثر البرامج الإحصائية شيوعاً واستخداماً في مجال العلوم الاجتماعية، حيث تتحقق الدقة والموضوعية في التقييم وتحليل العلاقات بين المتغيرات، لذا فقد تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الملائمة لنوع العينة، طبيعة البيانات، أهداف الدراسة، وتمثل الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل واختبار بيانات الدراسة فيما يلي (أحمد، الديب، 2017؛ Bonett & Wribht, 2014):

1- أسلوب الفأكرونباخ

يعد واحد من أكثر مقاييس الموثوقية استخداماً في العلوم الاجتماعية والتنظيمية للتأكد من درجة الإتساق الداخلي للمقاييس، ومصداقية المشاركين في الدراسة في الإجابة على الأسئلة لكل متغير على حدة، وتقع قيمة معامل الفا بين (0،1) وهذه القيمة توضح مدى الارتباط بين الإجابات، فعندما تكون قيمته (1) فإن ذلك يدل على أن الإجابات مرتبطة مع بعضها البعض ارتباطاً تاماً، أما إذا كانت قيمته (صفر) فإن ذلك يدل على عدم وجود ارتباط مطلق بين الإجابات.

2- تحليل التباين أحادي الإتجاه

يستخدم تحليل التباين أحادي الإتجاه لاختبار الفروق بين أكثر من متوسطين، لتحديد ما إذا كانت تلك الفروق تختلف اختلافاً معنوياً عن الفروقات بين متوسطات مجتمع الدراسة، وهذا يتم عن طريق مقارنة مجموع التباينات بين المجموعات مع مجموع التباينات داخل المجموعات.

3- معامل ارتباط سبيرمان

يستخدم معامل ارتباط سبيرمان لحساب قيمة معامل الارتباط عندما يكون المتغيران المراد قياس الارتباط بينهما متغيرات كمية ويشترط تساوى عدد حالات كلاً من المتغيران أيضاً.

4- أسلوب تحليل الانحدار الخطى المتعدد

يعرف بأنه أسلوب إحصائي لدراسة ونمذجة العلاقة بين المتغيرات، حيث يتم دراسة اعتماد متغير واحد تابع على متغير واحد أو أكثر مستقل، وبناء نموذج رياضى يصف علاقة الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة، ويستخدم فى الواقع العملى ولاسيما فى العلوم الإجتماعية والإنسانية.

8- تحليل نتائج الدراسة الميدانية

ولتوفير دليل ميدانى عن أثر فعالية عملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهنى فى المراجعة، سوف يتم تقييم إمكانية الاعتماد على المقاييس التى اعتمدت عليها الدراسة الحالية بهدف تقليل أخطاء القياس العشوائى من ناحية، وزيادة درجة الثبات فى المقاييس المستخدمة فى الدراسة من ناحية أخرى، وذلك باستخدام أسلوب معامل الارتباط الفا كرونباخ باعتباره أكثر الأساليب دلالة فى تقييم درجة التناسق الداخلى بين محتويات المقياس الخاضع للإختبار، كما يتم اختبار فروض الدراسة، وذلك على النحو التالى:

1/8 اختبار الثبات والمصدقية لمتغيرات الدراسة

يهتم هذا الجزء بالتحقق من الثبات والمصدقية لجودة مقاييس قائمة الإستقصاء المستخدمة فى الدراسة الميدانية وأن بنود كل محور لايمكن الإستغناء عنها، ويتم ذلك باستخدام اختبار الفا كرونباخ (Cranach's Alpha) لقياس درجتى الثبات والمصدقية لمحاور قائمة الإستقصاء، ومدى ملاءمتها لأهداف الدراسة وإمكانية تعميم نتائج الدراسة على مجتمعها، ويوضح الجدول رقم (4) نتائج اختبارات الثبات والمصدقية لمتغيرات الدراسة على النحو التالى:

جدول رقم (4)

نتائج اختبارات الثبات والمصدقية لمتغيرات الدراسة

الرمز	متغيرات الدراسة	عدد العبارات	معامل الثبات	%	معامل المصدقية	%
X	محددات تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة					
X1	متطلبات تطبيق عملية المراجعة المستمرة					
X11	خصائص عملية المراجعة المستمرة	5	0.792	79.2	0.890	89.0
X12	إمكانية الثقة فى النظم المقدمة لموضوع المراجعة المستمرة	4	0.783	78.3	0.885	88.5
X13	الحصول على أدلة المراجعة إلكترونياً	3	0.956	95.6	0.978	97.8
X14	توافر خصائص الدقة فى تقرير المراجعة فى الوقت الحقيقى	2	0.933	93.3	0.966	96.6
X15	توافر الكفاءة المهنية والفنية فى المراجع	4	0.775	77.5	0.880	88.0
X2	مراحل تنفيذ عملية المراجعة المستمرة					
X21	مرحلة قبول التكاليف باعمال المراجعة المستمرة	6	0.884	88.4	0.940	94.0
X22	مرحلة تخطيط عملية المراجعة المستمرة	4	0.852	85.2	0.923	92.3
X23	مرحلة تنفيذ عملية المراجعة المستمرة	3	0.814	81.4	0.902	90.2
X24	مرحلة اعداد تقرير المراجعة المستمرة	2	0.899	89.9	0.948	94.8

مكونات عملية المراجعة المستمرة					X3
96.8	0.968	93.7	0.937	2	X31
93.5	0.935	87.4	0.874	2	X32
96.0	0.960	92.1	0.921	2	X33
88.9	0.889	79.0	0.790	3	X34
---	---	---	---	---	X35
97.2	0.972	94.5	0.945	10	X4
92.7	0.927	86	0.860	8	X5
محددات جودة التقرير المهني في المراجعة					Y
97.4	0.974	94.9	0.949	10	y1
96.6	0.966	93.4	0.934	3	y2
94.4	0.944	89.2	0.892	16	y3
94.3	0.943	89	0.890	97	قيمة اختبار الفا لجميع تساويات قائمة الإستقصاء

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (4) أن قيمة معامل الثبات على مستوى الإستقصاء بشكل عام بلغت (89%) وهى قيمة جيدة إحصائياً، كما أن قيم معامل الثبات لجميع أسئلة ومحاور قائمة الإستقصاء بلغت (79.2%، 78.3%، 95.6%، 93.3%، 77.5%، 88.4%، 85.2%، 81.4%، 89.9%، 93.7%، 87.4%، 92.1%، 79.0%، 94.5%، 86%، 94.9%، 93.4%، 89.2%) وهى قيم جيدة إحصائياً أيضاً حيث إن الحد الأدنى المقبول لمعامل الثبات هو 60%.

كما إن قيمة معامل المصدقية على مستوى الإستقصاء بشكل عام بلغت (94.3%) وهى قيمة جيدة إحصائياً، كما أن قيم معامل المصدقية لجميع أسئلة ومحاور قائمة الإستقصاء بلغت (89.00%، 88.5%، 97.8%، 96.6%، 88.00%، 94.00%، 92.3%، 90.20%، 94.80%، 96.8%، 93.5%، 96.00%، 88.9%، 97.20%، 92.7%، 97.4%، 96.6%، 94.4%) وهى قيم جيدة إحصائياً أيضاً حيث إن الحد الأدنى لمعامل المصدقية هو 60%.

ومن ثم فإن قائمة الإستقصاء تتمتع بدرجة عالية من الثبات الداخلى والإتساق، ويمكن الإعتماد عليها فى تحقيق أهداف الدراسة وفى تعميم النتائج.

2/8 اختبار فروض الدراسة

يتناول هذا الجزء نتائج الإختبارات الإحصائية لفروض الدراسة وذلك على النحو التالى:

2/8-1 اختبار الفرض الأول

فى هذا الجزء يتم اختبار الفرض الأول من الدراسة والذى يشير إلى أنه "لا يوجد اختلاف معنوى ذو دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول عوامل تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة وفقاً للمؤهل

العلمي، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة الوظيفية، ويتم ذلك بالإعتماد على أسلوب تحليل التباين أحادي الإتجاه One- Way ANOVA

أولاً: المؤهل العلمي

يوضح الجدول رقم(5) استخدام أسلوب تحليل التباين أحادي الإتجاه One- Anova Way لتحديد تأثير المؤهل العلمي على ادراك المستقصى منهم حول عوامل تحقق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة على النحو التالي:

جدول رقم(5)

استخدام تحليل التباين أحادي الاتجاه One-way ANOVA لتحديد تأثير المؤهل العلمي على إدراك المستقصى منهم حول عوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة

رمز المتغير	المتغيرات	مصدر التباين	مجموع الدرجات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية	الدلالة الإحصائية
محددات تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة								
متطلبات تطبيق عملية المراجعة المستمرة								
X1	خصائص المراجعة المستمرة	بين المجموعات داخل المجموعات	.484 18.472	4 159	.121 .116	1.041	.388	غير معنوي
		الكلي	18.956	163				
X12	إمكانية الثقة في النظم المقدمة لموضوع المراجعة المستمرة	بين المجموعات داخل المجموعات	1.054 34.422	4 159	.264 .216	1.217	.306	غير معنوي
		الكلي	35.476	163				
X13	الحصول على أدلة المراجعة إلكترونياً	بين المجموعات داخل المجموعات	1.225 41.907	4 159	.306 .264	1.162	.330	غير معنوي
		الكلي	43.132	163				
X14	توافر خصائص الدقة في تقرير المراجع في التوقيعات الحقيقية	بين المجموعات داخل المجموعات	.263 24.075	4 159	.066 .151	.434	.784	غير معنوي
		الكلي	24.338	163				
X15	توافر الكفاءة المهنية والفنية في المراجع	بين المجموعات داخل المجموعات	.250 37.610	4 159	.062 .237	.264	.901	غير معنوي
		الكلي	37.860	163				
مراحل تطبيق عملية المراجعة المستمرة								
X2	مرحلة قبول التكليف بأعمال المراجعة المستمرة	بين المجموعات داخل المجموعات	.214 25.221	4 159	.053 .159	.337	.853	غير معنوي
		الكلي	25.435	163				
X22	مرحلة تخطيط	بين المجموعات	.832	4	.208			غير معنوي

معنوى	.168	1.635	.127	159	20.228	داخل المجموعات	عملية المراجعة المستمرة	
				163	21.060	الكلى		
غير معنوى	.425	.971	.240	4	.959	بين المجموعات	مرحلة تنفيذ عملية المراجعة المستمرة	X23
			.247	159	39.250	داخل المجموعات		
غير معنوى				163	40.209	الكلى		
	.809	.399	.147	4	.587	بين المجموعات	مرحلة إعداد تقرير المراجعة المستمرة	X24
		.367	159	58.411	داخل المجموعات			
				163	58.998	الكلى		
مكونات عملية المراجعة المستمرة								X3
غير معنوى	.408	1.003	.270	4	1.080	بين المجموعات	خدمات شبكة الويب	X31
			.269	159	42.814	داخل المجموعات		
				163	43.894	الكلى		
غير معنوى	.518	.814	.300	4	1.200	بين المجموعات	بين المراجعة المستمرة	X32
			.368	159	58.585	داخل المجموعات		
				163	59.785	الكلى		
غير معنوى	.061	2.300	1.560	4	6.242	بين المجموعات	التعاقد على عملية المراجعة	X33
			.678	159	107.856	داخل المجموعات		
				163	114.098	الكلى		
غير معنوى	.623	.656	.223	4	.890	بين المجموعات	الأمن والثقة فى النظام	X34
			.339	159	53.927	داخل المجموعات		
				163	54.817	الكلى		
غير معنوى	.422	.977	.661	4	2.644	بين المجموعات	التقارير الدائمة المستمرة	X35
			.676	159	107.551	داخل المجموعات		
				163	110.195	الكلى		
غير معنوى	.419	.982	.227	4	.909	بين المجموعات	مزايا عملية المراجعة المستمرة	X4
			.232	159	36.814	داخل المجموعات		
				163	37.723	الكلى		
غير معنوى	.560	.749	.169	4	.675	بين المجموعات	موقوفات تطبيق عملية المراجعة المستمرة	X5
			.225	159	35.806	داخل المجموعات		
				163	36.481	الكلى		

المصدر: نتائج التحليل الإحصائى

يتضح للباحثة من استعراض النتائج التى تضمنها الجدول رقم(5) صحة الفرض الأول جزئياً والخاص بعدم اختلاف إدراك المستقصى منهم حول عوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة وفقاً للمؤهل العلمى، حيث تشير نتائج اختبار F- Test إلى أن المؤهل العلمى للمشاركين فى الدراسة لم يؤثر

جوهرياً على إدراك المستقصى منهم حول عوامل تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة حيث إن قيمة (P - Value 0,05).

ثانياً: المسمى الوظيفي

يوضح الجدول رقم (6) استخدام أسلوب تحليل التباين أحادي الاتجاه One – way ANOVA لتحديد تأثير المسمى الوظيفي على إدراك المستقصى منهم حول عوامل تحقق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة على النحو التالي:

جدول رقم (6)

استخدام تحليل التباين أحادي الاتجاه One-way ANOVA لتحديد تأثير المسمى الوظيفي على إدراك المستقصى منهم حول عوامل تحقق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة

رمز المتغير	المتغيرات	مصدر التباين	مجموع الدرجات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية	الدلالة الإحصائية
محددات تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة								
X1	متطلبات تطبيق عملية المراجعة المستمرة							
X11	خصائص المراجعة المستمرة	بين المجموعات	.484	4	.121	1.041	.388	غير معنوى
		داخل المجموعات	18.472	159	.116			
		الكلى	18.956	163				
X12	إمكانية الثقة فى النظم المقدمة لموضوع المراجعة المستمرة	بين المجموعات	1.054	4	.264	1.217	.306	غير معنوى
		داخل المجموعات	34.422	159	.216			
		الكلى	35.476	163				
X13	الوصول على أدلة المراجعة إلكترونياً	بين المجموعات	1.225	4	.306	1.162	.330	غير معنوى
		داخل المجموعات	41.907	159	.264			
		الكلى	43.132	163				
X14	توافر خصائص الدقة فى تقرير المراجع فى التوقيت الحقيقى	بين المجموعات	.263	4	.066	.434	.784	غير معنوى
		داخل المجموعات	24.075	159	.151			
		الكلى	24.338	163				
X15	توافر الكفاءة المهنية والفنية فى المراجع	بين المجموعات	.250	4	.062	.264	.901	غير معنوى
		داخل المجموعات	37.610	159	.237			
		الكلى	37.860	163				
X2	مراحل تطبيق عملية المراجعة المستمرة							
X21	مرحلة قبول التكاليف بأعمال المراجعة المستمرة	بين المجموعات	.214	4	.053	.337	.853	غير معنوى
		داخل المجموعات	25.221	159	.159			
		الكلى	25.435	163				
X22	مرحلة تخطيط عملية المراجعة المستمرة	بين المجموعات	.832	4	.208	1.635	.168	غير معنوى
		داخل المجموعات	20.228	159	.127			
		الكلى	21.060	163				

غير مغوى	.425	.971	.240 .247	4 159	.959 39.250	بين المجموعات داخل المجموعات	مرحلة تنفيذ عملية المراجعة المستمرة	X23
				163	40.209	الكلى		
غير مغوى	.809	.399	.147 .367	4 159	.587 58.411	بين المجموعات داخل المجموعات	مرحلة إعداد تقرير المراجعة المستمرة	X24
				163	58.998	الكلى		
مكونات عملية المراجعة المستمرة								X3
غير مغوى	.408	1.003	.270 .269	4 159	1.080 42.814	بين المجموعات داخل المجموعات	خدمات شبكة الويب	X31
				163	43.894	الكلى		
غير مغوى	.518	.814	.300 .368	4 159	1.200 58.585	بين المجموعات داخل المجموعات	بيئة المراجعة المستمرة	X32
				163	59.785	الكلى		
غير مغوى	.061	2.300	1.560 .678	4 159	6.242 107.85	بين المجموعات داخل المجموعات	التعاقد على عملية المراجعة	X33
				163	114.09 8	الكلى		
غير مغوى	.623	.656	.223 .339	4 159	.890 53.927	بين المجموعات داخل المجموعات	الأمن والثقة فى النظام	X34
				163	54.817	الكلى		
غير مغوى	.422	.977	.661 .676	4 159	2.644 107.55	بين المجموعات داخل المجموعات	التقارير الدائمة المستمرة	X35
				163	110.19	الكلى		
غير مغوى	.419	.982	.227 .232	4 159	.909 36.814	بين المجموعات داخل المجموعات	مزايا عملية المراجعة المستمرة	X4
				163	37.723	الكلى		
غير مغوى	.560	.749	.169 .225	4 159	.675 35.806	بين المجموعات داخل المجموعات	موقوفات تطبيق عملية المراجعة المستمرة	X5
				163	36.481	الكلى		

المصدر: نتائج التحليل الإحصائى

يتضح للباحثة من استعراض النتائج التى تضمنها الجدول رقم(6) صحة الفرض الأول جزئياً والخاص بعدم اختلاف إدراك المستقصى منهم حول عوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة وفقاً للمسمى الوظيفى، حيث تشير نتائج اختبار F- Test إلى أن المسمى الوظيفى للمشاركين فى الدراسة لم

يؤثر جوهرياً على إدراك المستقصى منهم حول عوامل تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة، حيث إن قيمة (p-value 0,05).

ثالثاً: عدد سنوات الخبرة الوظيفية

يوضح الجدول رقم (7) استخدام تحليل التباين أحادى الاتجاه One-Way ANOVA لتحديد تأثير عدد سنوات الخبرة الوظيفية على إدراك المستقصى منهم حول عوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة على النحو التالي:

جدول رقم (7)

استخدام تحليل التباين أحادى الاتجاه لتحديد تأثير عدد سنوات الخبرة الوظيفية على إدراك المستقصى منهم حول عوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة

رمز المتغير	المتغيرات	مصدر التباين	مجموع الدرجات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية	الدلالة الإحصائية
محددات تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة								
X1	متطلبات تطبيق عملية المراجعة المستمرة							
X11	خصائص المراجعة المستمرة	بين المجموعات	.306	3	.102	.875	.456	غير معنوى
		داخل المجموعات	18.650	160	.117			
		الكلى	18.956	163				
X12	إمكانية الثقة فى النظم المقدمة لموضوع المراجعة المستمرة	بين المجموعات	.889	3	.296	1.370	.254	غير معنوى
		داخل المجموعات	34.587	160	.216			
		الكلى	35.476	163				
X13	الحصول على أدلة المراجعة إلكترونياً	بين المجموعات	1.318	3	.439	1.681	.173	غير معنوى
		داخل المجموعات	41.814	160	.261			
		الكلى	43.132	163				
X14	توافر خصائص الدقة فى تقرير المراجع فى التوقيت الحقيقى	بين المجموعات	.050	3	.017	.110	.954	غير معنوى
		داخل المجموعات	24.288	160	.152			
		الكلى	24.338	163				
X15	توافر الكفاءة المهنية والفنية فى المراجع	بين المجموعات	.298	3	.099	.423	.737	غير معنوى
		داخل المجموعات	37.562	160	.235			
		الكلى	37.860	163				
مراحل تطبيق عملية المراجعة المستمرة								
X2								
X21	مرحلة قبول التكاليف بأعمال المراجعة المستمرة	بين المجموعات	.088	3	.029	.185	.907	غير معنوى
		داخل المجموعات	25.347	160	.158			
		الكلى	25.435	163				
X22	مرحلة تخطيط عملية المراجعة المستمرة	بين المجموعات	.232	3	.077	.593	.620	غير معنوى
		داخل المجموعات	20.829	160	.130			

				163	21.060	الكلى		
غير مغوى	.395	.998	.246	3	.739	بين المجموعات	مرحلة تنفيذ عملية المراجعة المستمرة	X23
			.247	160	39.470	داخل المجموعات		
				163	40.209	الكلى		
غير مغوى	.498	.796	.289	3	.868	بين المجموعات	مرحلة إعداد تقرير المراجعة المستمرة	X24
			.363	160	58.130	داخل المجموعات		
				163	58.998	الكلى		
مكونات عملية المراجعة المستمرة								X3
غير مغوى	.158	1.757	.467	3	1.400	بين المجموعات	خدمات شبكة الويب	X31
			.266	160	42.494	بين المجموعات		
				163	43.894	الكلى		
غير مغوى	.226	1.466	.533	3	1.599	بين المجموعات	بنية المراجعة المستمرة	X32
			.364	160	58.186	داخل المجموعات		
				163	59.785	الكلى		
غير مغوى	.053	2.611	1.775	3	5.325	بين المجموعات	التعاقد على عملية المراجعة	X33
			.680	160	108.77	داخل المجموعات		
				163	114.09	الكلى		
غير مغوى	.198	1.572	.523	3	1.569	بين المجموعات	الأمن والثقة في النظام	X34
			.333	160	53.248	داخل المجموعات		
				163	54.817	الكلى		
غير مغوى	.041	2.819	1.844	3	5.531	بين المجموعات	التقارير الدائمة المستمرة	X35
			.654	160	104.66	داخل المجموعات		
				163	110.19	الكلى		
غير مغوى	.200	1.564	.358	3	1.074	بين المجموعات	مزايا عملية المراجعة المستمرة	X4
			.229	160	36.649	داخل المجموعات		
				163	37.723	الكلى		
غير مغوى	.110	2.042	.448	3	1.345	بين المجموعات	مواقف تطبيق عملية المراجعة المستمرة	X5
			.220	160	35.136	داخل المجموعات		
				163	36.481	الكلى		

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح للباحثة من استعراض النتائج التي تضمنها الجدول رقم (7) صحة الفرض الأول جزئياً والخاص بعدم اختلاف إدراك المستقصى منهم حول عوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة وفقاً لعدد سنوات الخبرة الوظيفية، حيث تشير نتائج اختبار F- Test إلى أن عدد سنوات الخبرة الوظيفية للمشاركين في الدراسة لم يؤثر جوهرياً على إدراك المستقصى منهم حول عوامل تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة حيث إن قيمة (P-value 0,05).

2-2/8 اختبار الفرض الثاني

في هذا الجزء يتم اختبار الفرض الثاني من الدراسة والذي يشير إلى أنه "لا يوجد اختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول عوامل تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة وبين عيني الدراسة"، ويتم ذلك بالإعتماد على أسلوب تحليل التباين أحادي الإتجاه One- Way ANOVA

ويوضح الجدول رقم (8) استخدام تحليل التباين أحادي الاتجاه One-way Anova لقياس معنوية الفروق بين عيني مكاتب المراجعة الكبرى والهيئة العامة للرقابة المالية فيما يتعلق بأبعاد عوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (8)

استخدام تحليل التباين أحادي الاتجاه One-way Anova لقياس معنوية الفروق بين عيني مكاتب المراجعة الكبرى والهيئة العامة للرقابة المالية فيما يتعلق بأبعاد عوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة

رمز المتغير	المتغيرات	مصدر التباين	مجموع الدرجات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية	الدلالة الإحصائية
محددات تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة								
X1	متطلبات تطبيق عملية المراجعة المستمرة							
X11	خصائص المراجعة المستمرة	بين المجموعات	.002	1	.002	.018	.893	غير معنوي
		داخل المجموعات	18.954	162	.117			
		الكلي	18.956	163				
X12	إمكانية الثقة في النظم المقدمة لموضوع المراجعة المستمرة	بين المجموعات	.106	1	.106	.487	.486	غير معنوي
		داخل المجموعات	35.370	162	.218			
		الكلي	35.476	163				
X13	الوصول على أدلة المراجعة إلكترونياً	بين المجموعات	0.719	1	.719	2.747	.099	غير معنوي
		داخل المجموعات	42.413	162	.262			
		الكلي	43.132	163				
X14	توافر خصائص الدقة في تقرير المراجع في التوقيت الحقيقي	بين المجموعات	.141	1	.141	.941	.333	غير معنوي
		داخل المجموعات	24.197	162	.149			
		الكلي	24.338	163				
X15	توافر الكفاءة المهنية والفنية في المراجع	بين المجموعات	.054	1	.054	.231	.631	غير معنوي
		داخل المجموعات	37.806	162	.233			

				163	37.860	الكلى		
مراحل تطبيق عملية المراجعة المستمرة								X2
غير مغوى	.413	.674	.105 .156	1 162	.105 25.330	بين المجموعات داخل المجموعات	مرحلة قبول التكلفة بأعمال المراجعة المستمرة	X21
				163	25.435	الكلى		
غير مغوى	.686	.028	.004 .130	1 162	.004 21.057	بين المجموعات داخل المجموعات	مرحلة تخطيط عملية المراجعة المستمرة	X22
				163	21.060	الكلى		
غير مغوى	.820	.052	.013 .248	1 162	.013 40.196	بين المجموعات داخل المجموعات	مرحلة تنفيذ عملية المراجعة المستمرة	X23
				163	40.209	الكلى		
غير مغوى	.691	.158	.058 .364	1 162	.058 58.940	بين المجموعات داخل المجموعات	مرحلة إعداد تقرير المراجعة المستمرة	X24
				163	58.998	الكلى		
مكونات عملية المراجعة المستمرة								X3
غير مغوى	.700	0.149	.040 .271	1 162	0.40 43.854	بين المجموعات بين المجموعات	خدمات شبكة الويب	X31
				163	43.894	الكلى		
غير مغوى	.467	0.531	.195 .368	1 162	.195 58.590	بين المجموعات داخل المجموعات	بنية المراجعة المستمرة	X32
				163	59.785	الكلى		
غير مغوى	.037	4.410	3.024 .686	1 162	4.024 111.07	بين المجموعات داخل المجموعات	التعاقد على عملية المراجعة	X33
				163	114.09	الكلى		
غير مغوى	.285	1.152	.387 .336	1 162	0.387 53.430	بين المجموعات داخل المجموعات	الأمن والثقة فى النظام	X34
				163	54.817	الكلى		
غير مغوى	.253	1.317	0.888 .675	1 162	0.888 109.31	بين المجموعات داخل المجموعات	التقارير الدائمة المستمرة	X35
				163	110.19	الكلى		
غير مغوى	.117	2.480	.569 .229	1 162	.569 36.155	بين المجموعات داخل المجموعات	مزايا عملية المراجعة المستمرة	X4

				163	37.723	الكلى		
غير معنوى	.298	1.091	.244 .224	1	.244	بين المجموعات داخل المجموعات	معوقات تطبيق عملية المراجعة المستمرة	X5
				162	36.237			
				163	36.481	الكلى		

المصدر نتائج التحليل الإحصائي

يتضح للباحثة من استعراض النتائج التي تضمنها الجدول رقم (8) عدم وجود اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين مكاتب المراجعة الكبرى والهيئة العامة للرقابة المالية، فيما يتعلق بمتطلبات تطبيق عملية المراجعة المستمرة، مراحل تطبيق عملية المراجعة المستمرة، مكونات عملية المراجعة المستمرة، مزايا عملية المراجعة المستمرة، معوقات تطبيق عملية المراجعة المستمرة، عند مستوى معنوية أكبر من $(p=0.05)$ ، مما يدل على تجانس آراء المستقصى منهم نحو العوامل التي تحقق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة.

وإجمالاً لما سبق يتضح للباحثة صحة الفرض الثانى والمتعلق بعدم وجود اختلاف معنوى ذو دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول عوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة وبين عينتى الدراسة سواء مكاتب المراجعة الكبرى أو الهيئة العامة للرقابة المالية.

3-2/8 اختبار الفرض الثالث

فى هذا الجزء يتم اختبار الفرض الثالث من الدراسة، والذي يشير إلى أنه "لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عوامل تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة وجودة التقرير المهني فى المراجعة"، ويتم ذلك بالإعتماد على معامل ارتباط سبيرمان للتعرف على قوة واتجاه ومعنوية العلاقة بين متغيرات الدراسة، فكلما اقتربت قيمة معامل الارتباط من الواحد الصحيح دل ذلك على قوة الارتباط بين المتغيريين، وتدلل الإشارة الموجبة على أن العلاقة طردية وتدلل الإشارة السالبة على أن العلاقة عكسية. ويوضح الجدول رقم (9) معنوية العلاقة بين عوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة وجودة التقرير المهني على النحو التالى:

جدول رقم (9)

معنوية العلاقة بين عوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة وجودة التقرير المهني

الرمز	المتغير	جودة التقرير المهني	P- Value
X1	متطلبات تطبيق عملية المراجعة المستمرة	0.548	.000
X2	مراحل تنفيذ عملية المراجعة المستمرة	0,679	,000
X3	مكونات عملية المراجعة المستمرة	0,717	.000
X4	مزايا عملية المراجعة المستمرة	0,793	.000
X5	معوقات تطبيق عملية المراجعة المستمرة	0.734	.000

**معامل الارتباط ذو دلالة إحصائية عند (0,01)

يتضح من الجدول السابق رقم (9) وجود علاقة ارتباط موجبة ومعنوية بين كل من متطلبات تطبيق عملية المراجعة المستمرة، مراحل تنفيذ عملية المراجعة المستمرة، مكونات عملية المراجعة المستمرة، مزايا عملية المراجعة المستمرة، معوقات تطبيق عملية المراجعة المستمرة عند مستوى معنوية (0.01) وبين جودة التقرير المهني حيث بلغت معاملات الارتباط (0.548, 0,679, 0,717, 0,793, 0.734) على التوالي، وبلغت قيمة P- Value (0.000, 0.000, 0.000, 0.000, 0.000) على التوالي وهى قيم أقل من (0,05) وبالتالي من المتوقع أن يكون هناك قدرة لمتطلبات تطبيق عملية المراجعة المستمرة، مراحل تنفيذ عملية المراجعة المستمرة، مكونات عملية المراجعة المستمرة، مزايا عملية المراجعة المستمرة،

معوقات تطبيق عملية المراجعة المستمرة على تحقيق جودة التقرير المهني مع ملاحظة أن أكثر المتغيرات ارتباطاً بجودة التقرير المهني هو مزايا عملية المراجعة المستمرة، معوقات تطبيق عملية المراجعة المستمرة، مكونات عملية المراجعة المستمرة (0,734 , 0,717 , 0,793) , يليه مراحل تنفيذ عملية المراجعة المستمرة (0,679), ويمثل أقلهم ارتباطاً متطلبات تطبيق عملية المراجعة المستمرة (0,548).
ومما سبق فإننا نرفض الفرض الثالث الذي ينص على أنه "لا توجد علاقة معنوية ذو دلالة إحصائية بين عوامل تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة وجودة التقرير المهني في المراجعة". أى نقبل الفرض القائل توجد علاقة معنوية ذو دلالة إحصائية بين عوامل تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة وجودة التقرير المهني في المراجعة.

4-2/8 اختبار الفرض الرابع

في هذا الجزء يتم اختبار الفرض الرابع من الدراسة، والذي يشير إلى أنه "لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين عوامل تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة وجودة التقرير المهني في المراجعة" ويتم ذلك بالإعتماد على أسلوب تحليل الإنحدار المتعدد لبيان أثر العلاقة بين متغير مستقل أو أكثر على متغير تابع.

ويوضح الجدول رقم (10) استخدام تحليل الإنحدار المتعدد لتحديد تأثير عوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني على النحو التالي:

جدول رقم (10)

استخدام تحليل الإنحدار المتعدد لتحديد تأثير عوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني

اختبار T-test		معامل إنحدار معياري Beta	معامل غير معياري B		المتغير التابع (Y) محددات جودة التقرير المهني
مستوى معنوية	القيمة		معامل الإنحدار (B)	الخطأ المعياري	
0,000	3,965		0,281	1,116	الثابت (Constant)
0,000	4,311	0,314-	0,103	0,445-	متطلبات تطبيق عملية المراجعة المستمرة X1
0,000	4,322	0,320	0,101	0,436	مراحل تنفيذ عملية المراجعة المستمرة x2

0,222	1,225	0,111	0,083	0,102	مكونات عملية المراجعة المستمرة x3
0,000	5,637	0,519	0,081	0,456	مزايا عملية المراجعة المستمرة x4
0,001	3,426	0,254	0,066	0,227	معوقات تطبيق عملية المراجعة المستمرة x5
	0,850				معامل الارتباط في النموذج R
	0,723				معامل التحديد في النموذج R ²
	0,714				معامل التحديد المعدل R2 Adjusted
	82,344				قيمة ف المحسوبة F-Test
	0,000				مستوى المعنوية

يتضح للباحثة من استعراض النتائج التي تضمنها الجدول رقم (10) الآتي:

- جاءت قيمة معامل التحديد R2 (0,723) وهذا يدل على قدرة النموذج تفسير (72%) تقريباً من الظاهرة البحثية، حيث يمكن ارجاع مانسبته (28%) تفسرها عوامل أخرى بالإضافة إلى الأخطاء القياسية العشوائية الناتجة عن اختبار العينة ودقة وحدات القياس وغيرها، كما بلغ معامل التحديد R2 Adjusted (0,714)، وهو يدل على أن القيمة الأدق لما يفسره المتغير المستقل (71,4%) من الظاهرة البحثية للتغيرات التي تحدث للمتغير التابع.
- صلاحية النموذج المستخدم في اختبار تأثير عوامل تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني حيث بلغت قيمة ف المحسوبة (F-Value) 82,34 وهي دالة إحصائية عند مستوى معنوية (P=0.000)، كما أن معامل الارتباط المتعدد بين المتغيرين (R= 0,850)، وهذا يدل على جودة نموذج العلاقة بين عوامل تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة وبين جودة التقرير المهني وبالتالي فهناك أثر معنوي للمتغيرات المستقلة - ماعدا متغير مكونات عملية المراجعة المستمرة - على المتغير التابع، ومن خلاله يمكن كتابة معادلة الإنحدار أو التنبؤ بمعادلة النموذج، ويؤكد صلاحية النموذج للتنبؤ والتفسير.
- جاءت نتيجة اختبار T-Test لتفسير إذا ماكانت المتغيرات المستقلة لها دلالة إحصائية في نموذج الإنحدار الخطي أم لا، علماً بأن المتغير المستقل ذو دلالة إحصائية عندما يكون مستوى المعنوية أقل من (P=0.001)، وباستخدام T-Test يتبين أن المتغيرات المستقلة جميعها فيما عدا متغير مكونات عملية المراجعة المستمرة ذات دلالة إحصائية في نموذج الإنحدار الخطي بقيم)

(4,311), (4,322), (1,225), (5,637), (3,426) على الترتيب، عند مستوى معنوية (0,000)، (0,000)، (0,222)، (0,000)، (0,001) على الترتيب.

وبعد التأكد من صلاحية النموذج للتنبؤ والتفسير، يمكن تحديد معادلة النموذج المتنبأ بها وتكون معادلة النموذج المفترض لأثر المتغيرات المستقلة (X1, X2, X3, X4, X5) على المتغير التابع (Y) كالاتي:

$$Y=B0 + B1X1 + B2X2+ B3X3+ B4X4+ B5X5+ UT$$

حيث إن:

Y= جودة التقرير المهني في المراجعة

B0=الجزء الثابت من المعادلة

B1=معامل انحدار المتغير المستقل الأول

B2=معامل انحدار المتغير المستقل الثاني

B3=معامل انحدار المتغير المستقل الثالث

B4=معامل انحدار المتغير المستقل الرابع

B5=معامل انحدار المتغير المستقل الخامس

X1= المتغير المستقل الأول (متطلبات تطبيق عملية المراجعة المستمرة)

X2= المتغير المستقل الثاني(مراحل تنفيذ عملية المراجعة المستمرة)

X3= المتغير المستقل الثالث(مكونات عملية المراجعة المستمرة)

X4= المتغير المستقل الرابع(مزايا عملية المراجعة المستمرة)

X5= المتغير المستقل الخامس(معوقات تطبيق عملية المراجعة المستمرة)

UT= الأخطاء غير المشاهدة

وتكون معادلة النموذج كالاتي:

$$Y = B0 + B1X1 + B2X2+B3X3+ B4X4+ B5X5+UT$$

$$Y= 1,116+0,445 X1+0,436 X2+0,102 X3+0,456 X4+0,227 X5+UT$$

نقطة)

منظومات تطبيق عملية المراجعة المستمرة، مراحل تنفيذ عملية المراجعة المستمرة، مزايا عملية المراجعة المستمرة، معوقات تطبيق عملية المراجعة المستمرة) ماعدا متغير مكونات عملية المراجعة المستمرة على المتغير التابع وهو جودة التقرير المهني.

ومما سبق فإننا نرفض الفرض الرابع الذي ينص على أنه " لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لعوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني". أي أن هناك تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لعوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني.

9- النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية

1/9 نتائج الدراسة

- فى ضوء الدراسة النظرية والميدانية لهذه الدراسة، فقد توصلت إلى النتائج الآتية:
- 1- إن المراجعة المستمرة ليست منهجاً جديداً من مناهج المراجعة، لكنها أداة مستحدثة تساعد على تنفيذ عملية المراجعة بصفة فعالة وسريعة ودقيقة.
 - 2- عدم ملاءمة المراجعة التقليدية فى مسايرة التطورات السريعة والمتلاحقة فى تكنولوجيا المعلومات والاتصال من حيث توفير معلومات مالية وغير مالية فورية، والتأكيد على المعلومات الفورية التى تقوم المنشآت بنشرها على موقعها الإلكتروني عبر شبكة المعلومات الدولية، مما أدى إلى حتمية التحول نحو استخدام المراجعة المستمرة لمواجهة الآثار المهنية الجوهرية الناتجة عن تكنولوجيا المعلومات، والمخاطر التى تواجه مصداقية معلومات تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً.
 - 3- بالرغم من أن معايير المراجعة المقبولة عموماً لم تلزم المراجع الخارجى باتباع منهجية المراجعة المستمرة، إلا أن التغيير فى النظم المحاسبية من المعالجة اليدوية إلى الإلكترونية أدى إلى تغيير إجراءات المراجعة لتتماشى مع اختفاء مسار المراجعة، الأمر الذى تطلب من تطبيقها.
 - 4- إن تقرير المراجعة الحالى فى حاجة إلى أن يتجاوز مع مستجدات بيئة الممارسة المهنية، لزيادة محتوى الرسالة الإعلامية التى يريد أن يوصلها التقرير لمستخدميه، لرفع مستوى الإفصاح والشفافية، لزيادة جودة الأداء المهني، لزيادة مستوى الثقة فى مصداقية القوائم المالية.
 - 5- على الرغم من أهمية مبادرات المنظمات المهنية المختلفة بتعديل شكل ومحتوى تقرير المراجعة، إلا أنها سوف تلقى بأعباء جديدة على منظمى مهنة المراجعة وواضعى المعايير فى دول العالم المختلفة بسرعة إجراء تعديلات مماثلة على معايير المراجعة المناظرة لديها.
 - 6- لا يوجد اختلاف معنوى ذو دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول عوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة وفقاً للمؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة الوظيفية.
 - 7- توجد علاقة معنوية ذو دلالة إحصائية بين عوامل تحقيق فعالية عملية المراجعة المستمرة وجودة التقرير المهني فى المراجعة، وتتمثل هذه العوامل فى (متطلبات تطبيق عملية المراجعة المستمرة، مراحل تنفيذ عملية المراجعة المستمرة، مكونات عملية المراجعة المستمرة، مزايا عملية المراجعة المستمرة، معوقات تطبيق عملية المراجعة المستمرة).
 - 8- عدم صحة الفرض الثالث الذى ينص على أنه لا يوجد تأثير معنوى ذو دلالة إحصائية لعوامل تحقيق الفعالية لعملية المراجعة المستمرة على جودة التقرير المهني، وأكثر العوامل تأثيراً هى (متطلبات تطبيق عملية المراجعة المستمرة، مراحل تنفيذ عملية المراجعة المستمرة، مزايا عملية المراجعة المستمرة، معوقات تطبيق عملية المراجعة المستمرة).

2/9 توصيات الدراسة

فى ضوء النتائج التى انتهى إليها البحث توصى الباحثة بمايلى:

- 1- توجيه المنظمات المهنية المنوطة بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بأهمية إصدار معايير أو إرشادات مراجعة ملزمة بتطبيق المراجعة المستمرة، تحكم أداؤها بما يساهم فى تحسين فعاليتها عند مراجعة تقارير الأعمال المنشورة إلكترونياً.
- 2- تنفيذ العديد من الدورات التدريبية لتنمية قدرات المراجعين بمكاتب المراجعة فى مجال نظم المعلومات لتأهيلهم علمياً وعملياً على أداء خدمة المراجعة المستمرة من خلال

- تعاهد جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية مع معهدى المحاسبين القانونيين الأمريكى الكندى (CICA&AICPA) للقيام بهذا الدور.
- 3- ضرورة التعاون المشترك بين الجهات المشرفة على مهنة المراجعة بمصر لتنمية وعى إدارات المنشآت وأصحاب المصالح بأهمية تطبيق عملية المراجعة المستمرة وأثارها الإيجابية على المجتمع بأكمله.
- 4- مطالبة الجهات المنوطة بها تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر، وكذلك القائمين على إصدار معايير المراجعة المصرية بالإسراع فى تطبيق الإقتراحات التى قدمها مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولى (IAASB)، مجلس الإشراف المحاسبى للشركات العامة (PCAOB)، مجلس إعداد التقارير المالية بالمملكة المتحدة (FRC) واللجنة الأوروبية (EC) لتطوير تقرير المراجعة لصياغتها بما يتناسب مع بيئة الأعمال المصرية.

3/9 بحوث مستقبلية مقترحة

- توصى الباحثة بتناول بعض الموضوعات التالية فى البحوث المستقبلية:
- 1- دور المراجعة المستمرة فى التنبؤ بإفلاس الشركات.
 - 2- دور المراجعة المستمرة لتقليل الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين الخارجيين.
 - 3- دور المراجعة المستمرة فى تحسين فعالية تقارير حوكمة الشركات.
 - 4- دور المراجعة المستمرة فى تحسين جودة الأداء المهني بمكاتب المراجعة.
 - 5- أثر التدوير الإلزامى للمراجع الخارجى على جودة التقرير المهني فى المراجعة طبقاً لقانون Sarbanes Oxley

10- مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية

- 1- أحمد، محمد على محمد؛ الديب، أحمد صدقى محمد (2017). "مبادئ الإحصاء مع استخدام الحزمة الإحصائية الجاهزة (تبويب البيانات الإحصائية- مقاييس النزعة المركزية- مقاييس التشتت- الارتباط/ الانحدار- اختبار T- السلاسل الزمنية- الحزمة الإحصائية الجاهزة SPSS)" ، دار التعليم الجامعى ، الإسكندرية، الطبعة الأولى.
- 2- أحمد، نجوى محمود (2015). "تأثير إدراك المراجعين الداخليين لمتطلبات المراجعة المستمرة التزامه بها على جودة التقارير المالية_ دراسة تحليلية وتجريبية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص. 70-147 .
- 3- السقا، زياد هاشم؛ رشيد، ناظم حسن (2012). "متطلبات تدقيق عمليات التجارة الإلكترونية فى ضوء معايير التدقيق"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالى للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، المجلد السابع، العدد العشرون، الفصل الثالث، ص. 38-58.
- 4- العرود، شاهر؛ الختاتنة، وحيد؛ الشرفاء، أمجد (2011). " تأثير تطبيق مدققي الحسابات لأساليب تكنولوجيا المعلومات علي اتمام عملية التدقيق الإلكتروني في الأردن"، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثامن والسبعون، ص. 3-46.
- 5- بليولة، محمد ذكى محمود (2012). "قياس أثر تطوير تقرير المراجع الخارجى من منظور المراجعة المتكاملة على مستخدمى القوائم المالية- دراسة نظرية ميدانية"، مجلة البحوث المالية

- والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، المجلد الثالث عشر، العدد الثاني، الجزء الأول، (يوليو/ديسمبر).
- 6- حسن، نصر طه ؛ عبد الحكيم، مجدى مليجى (2013). " تطوير تقرير مراقب الحسابات- دراسة ميدانية للبيئة المصرية فى ضوء مقترحات تطوير المعايير الدولية" ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الاول ، المجلد الثالث، (يناير)، ص ص.1157-148.
- 7- عبدالعزيز، مى عطا(2012). "دور المراجع الخارجى فى تحسين جودة المحتوى الإخبارى للتقارير المحاسبية بهدف تنشيط بورصة الأوراق المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها.
- 8- على، محمود أحمد أحمد(2016). "مدى ادراك مراقبى الحسابات فى مصر لتعديلات تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولى رقم(700) المنقح الذى سيتم تفعيله على مراجعة القوائم المالية عن السنة المنتهية فى (أو بعد) 2016/12/15م - دراسة ميدانية استكشافية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية، العدد الأول، المجلد الثالث والخمسون، (يناير)، ص ص.297-344.
- 9- هلال، عبدالله عبد العظيم (2008). "تأثير التزام مراقبى الحسابات بقواعد اخلاقيات وسلوكيات المهنة على جودة المراجعة مع دراسة تطبيقية على بيئة الممارسة المهنية فى مصر"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، العدد الثانى، ص ص.47-63.

ثانياً:المراجع الأجنبية

- 1- Amin, H. M .G. & Mohamed , E.K.A. (2016). "Auditor's Perceptions of The Impact of Continuous Auditing on The Quality of Internet Reported Financial Information in Egypt", Managerial Auditing Journal, Vol. 31 , No.1, pp.111-132.
- 2- Antonio, G.R. (2014). "Continuous Auditing : Developing Automated Audit Systems For Fraud And Error Detections", The 3 rd International Conference On Business And Banking (ICBB), Pattaya , Thailand – February.
- 3-Bonett, D.G & Wribht ,T.W(2014) . "Cronbach's Alpha Reliability, Interval Eestimation , Hypothesis Testing , and Sample Size Planning" , Journal of Organizational Behaviar,Vol.36, No.1,October, pp.1-13.
- 4- Cart, S.J. (2014). "Exploring Experiences of Executives Regarding the Use of Continuous Auditing", Unpublished PHD Thesis, Graduate Faculty of The School of Business and Technology Management , North Central University, January.
- 5-Chan, D.Y. & Vasarhelyi, M.A. (2011). "Innovation and Practice of Continuous Auditing", International Journal of Accounting Information Systems, Vol.12, Iss.2, pp.152-160.

- 6-Christensen ,B.E., Glover,S.M. & Wolfe,C.J. (2014)."Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors' Decision to Invest?", Auditing : A Journal of Practice &Theory ,Vol.33,No.4,pp.1-35.
- 7- Desai,V., Desai,R., Kim, J.W.& Raghunandan,K.(2020)."Are Going-Concern Disclosed in Audit Reports Associated with Subsequent Bankruptcy?Evidence from the United States", International Journal of Auditing,Vol.1 ,No.14,pp.131-144
- 8- Ezama,D.P., Miñano,M.C., Vargas,M.S.& IzquierdoN.M.(2019)." Is the External Audit Report Uesful for Bankruptcy Prediction? Evidence Using Artificial Intelligence",International Journal of Financial Studies,Vol.7,No.20, April, PP.1-23.
- 9- Farkas , M. & Murthy ,U. (2013). "Nonprofessional Investors' Perceptions of the Incremental Value of Continuous Auditing and Continuous Controls Monitoring : An Experimental Investigation", International Journal of Accounting Information Systems,pp.1-20.
- 10-Gray, G.L.,
Turner,J.L., Coram,P.J. & Mock,T.J. (2011). "Perceptions and Misperceptions Regarding the Unqualified Auditor's Report by Financial Statement preparers, Users, and Auditors" Accounting Horizons ,Vol. 25, No.4, pp.659-684.
- 11-International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2011)."Enhancing the Value of Audit Reporting: Exploring Options for Changea", Consultation Paper Issued for Comment by the International Auditing and Assurance Standards Board Comments from ACCA, September.
- 12- Kier, H.L. (2010)."The Impact of Audit Standards in Audit Reports in Swedish listed Companies", Unpublished Master Thesis, Kristiansand University, Economy Business and Administration.
- 13-Kuhn, J. R. & Sutton, S. G. (2010). "Continuous Auditing in ERP System Environment the Current State and Future Directions", Journal of Information Systems, Vol.24, No.1,pp.91-112.
- 14- Lennox, C.S.,Schmidt,J.J. & Thompron,A. (2018)."Is The Expanded Model Audit Reporting Informative To Investors? Evidence from the UK", University of Southern California, USC Marshall School of Business, Los Angeles,
Available at:<https://ssrn.com/abstract=2619785>

- 15-Mahzan, N. & Veerankutty, F.(2011)." IT Auditing Activities of Public Sector Auditors in Malaysia", African Journal of Business Management, Vol. 5,No.5,March,pp.1551-1563.
- 16-Mareque,M.,Corrales, F.L.& Fiestras,G. (2015)." Do Auditors Make Mistakes When They Write Audit Reports? An Empirical Study Applied to Spanish Non-Listed Firms", Economic Research- Ekonomska Istraživanja , Vol.28, No.1,pp.204- 225.
- 17- Prasad , P. & Chand, P. (2017). "The Changing Face of the Auditor's Report: Implications for Suppliers and Users of Financial Statements", Australian Accounting Review, CPA Australia,Vol.0,No.0,pp.1-20.
- 18-Sun,T., Alles, M. & Vasarhelyi, M.A. (2015). "Adopting Continuous Auditing Across - Sectional Comparison Between China and United States", Managerial Auditing Journal, Vol.30, No.2, pp. 176-204.
- 19-Vanstraelen, A.Schelleman,C.Meuissen,R.&Hofmann,I. (2012). "The Audit Reporting Debate: Seemingly Intractable Problems and Feasible Solutions", European Accounting Review, Vol.21, No.2, pp.193-215.
- 20-Vasarhelyi, M.A., Alles, M., Kuenkaikaew, S.& Littley, J. (2012). "The Acceptance and Adoption of Continuous Auditing by Internal Auditors: A Micro Analysis", International Journal of Accounting Information Systems,Vol.13, pp.267-281.