

أهم مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة الخارجية

- دراسة استطلاعية لآراء بعض المهنيين -

*The most important indicators of the quality of the external audit
A survey study of the opinions of some professionals*

أ. سارة حدة بودريالة

أستاذة مساعدة

جامعة عمار ثليجي بالأغواط

boderbala_sarah2@yahoo.fr

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أهم المؤشرات التي يمكن الاستدلال بها على جودة المراجعة الخارجية في البيئة المحلية. وتحقيقا لهذا الهدف، تم الاعتماد على الدراسات السابقة التي تناولت موضوع جودة المراجعة والمؤشرات المستخدمة في الاستدلال عليها بغرض استطلاع الرأي لبعض المهنيين حول مدى موافقتهم على هذه المؤشرات ومدى ملاءمتها للبيئة المحلية. وقد توصلت الدراسة إلى أهمية أربعة مؤشرات للجودة وهي السمعة، حجم المكتب، الالتزام بمعايير المراجعة، وقلة الدعاوي القضائية

الكلمات المفتاحية: الجودة، المراجعة الخارجية، جودة المراجعة، الأدبيات ذات العلاقة، مؤشرات جودة المراجعة

157

Abstract

This study investigates the auditor's perspectives on the factors that may have a significant on the quality of the audit service provided by auditing firms. Research data was collected through a questionnaire developed from previous studies. Results showed that the strongest factors affecting audit quality from auditor's perception are audit firm's reputation, audit firm size, auditing standards, and auditor litigation

Keywords: Quality, external audit, audit quality, literature review, audit quality factors.

مقدمة:

بعد عاصفة الانهيارات التي توالى مع أواخر القرن الماضي وبدايات القرن الحالي، والتي أجهزت على عدد من الشركات العالمية العملاقة ذات الوزن الاقتصادي الكبير، لاسيما الأمريكية إنرون وورلدكوم (Enron, Worldcom) بسبب الغش والتضليل، العبث والأخطاء المحاسبية، فضلا عن تدني أخلاق المهنة وأخلاق إدارات الشركات ومكاتب المراجعة التي ثبت تواطؤها مع تلك الشركات منها مكتب آرثر أندرسون العالمي (Arthur Andersen)، فقد المجتمع جزء من ثقته في مهنة المراجعة التي لطالما اعتبرت من أهم الخطوات التي تعزز الثقة في مصداقية القوائم المالية وتحسن من اعتمادية المعلومات المالية.

وبات الحديث عن كيفية استرجاع الثقة المفقودة في المهنة الشغل الشاغل لكل الجمعيات والهيئات المهنية الدولية والأمريكية المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة، وراح البحث عن السبل الكفيلة بذلك، من إعادة تنظيم للمهنة وإصدار قوانين ومعايير جديدة عليها تكون الدواء الشافي لعلل المهنة وتعيد لها مجدها الضائع.

ويعد موضوع جودة المراجعة من المواضيع المهمة خاصة في ظل اهتزاز الثقة في التقارير المالية المنشورة وتقارير المراجعة، بحيث أصبحت الجودة شعارا ومطلباً ضروريا لاستعادة الثقة في المهنة، وفي مخرجات النظام المحاسبي.

والجودة لها عدة مقاييس والتي قد تختلف من مجتمع لآخر ومن وقت لآخر ومن بيئة لأخرى، ولكن غالبا ما تتفق في بعض العناصر.

ومن خلال ما تقدم يمكن طرح التساؤل التالي:

ما هي أهم المؤشرات التي يمكن استخدامها في الاستدلال على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر مراجعي الحسابات؟

أهمية الدراسة :

تنبع أهمية هذه الدراسة من ضرورة رفع وتطوير أداء مهنة المراجعة الخارجية خاصة في ظل التحولات والتطورات التي تشهدها الجزائر في المجال المحاسبي، وذلك من خلال إلقاء الضوء على موضوع هام وحيوي وهو مؤشرات جودة المراجعة من وجهة نظر بعض المهنيين ومعرفة مدى اهتمامهم واتفاقهم مع الدراسات السابقة والتي أجريت في بيئات مختلفة حول هذه المؤشرات.

أهداف الدراسة :

- التعرف على مفهوم جودة المراجعة وأهميته بالنسبة لمختلف الأطراف المهتمة بنتائج عملية المراجعة؛
- التعرف على العوامل التي تستخدم كمؤشرات للاستدلال على جودة المراجعة والمتعلقة بمكتب المراجعة الذي يقدم هذه الخدمات؛
- التعرف على مدى إلمام المراجعين الخارجيين في البيئة المحلية بمفهوم جودة المراجعة ومدى اتفاقهم حول مؤشرات الجودة.

خطة الدراسة:

لمحاولة الإجابة على إشكالية هذا البحث تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة محاور رئيسية كما يلي:

- المحور الأول: مدخل إلى جودة المراجعة الخارجية؛
- المحور الثاني: مراجعة الأدبيات ذات العلاقة بمؤشرات جودة المراجعة الخارجية؛
- المحور الثالث: الدراسة الاستطلاعية.

المحور الأول: مدخل إلى جودة المراجعة الخارجية

بعد خيبة الأمل التي أصابت جمهور المستفيدين من خدمات المراجعين الخارجيين، خاصة ما أقدم عليه مكتب آرثر أندرسون، أصبح هناك توجه ملحوظ نحو تطبيق الجودة عند القيام بأعمال المراجعة، من خلال التركيز على كفاءة الخدمة المقدمة وضرورة الالتزام بقواعد ومعايير المهنة للهوض بها وتحسين صورتها أمام جمهور المستفيدين.

ومن خلال هذا المحور سوف يتم التطرق إلى ماهية الجودة، ثم إلى مفهوم المراجعة الخارجية، وبعدها يتم الربط بين المفهومين لتقديم مفهوم لمصطلح جودة المراجعة، ثم بعد ذلك يتم التطرق إلى أهمية جودة المراجعة بالنسبة لمختلف المستفيدين من عملية المراجعة.

1- ماهية الجودة:

لقد أصبح الاهتمام بالجودة ظاهرة عالمية وأصبحت المنظمات والحكومات في العالم توليها اهتماما خاصا، إذ أصبحت الجودة هي الوظيفة الأولى، وفلسفة إدارية وأسلوب لأي منظمة لتمكينها من الحصول على ميزة تنافسية¹ تمكنها من البقاء والاستمرار في ظل المتغيرات البيئية المتلاحقة سريعة التغيير، وظهور الأسواق العالمية وتزايد طلبات المستهلكين للجودة وزيادة حدة المنافسة مما أدى إلى أن أصبحت الجودة سلاحا استراتيجيا للحصول على ميزة تنافسية، وبذلك فهي تعد الأساس في نجاح الأعمال في القرن الحادي والعشرين، وعنصرها هاما في تحقيق نتائج أعمال المؤسسات على اختلاف أنواعها، والاستجابة لمتطلبات واحتياجات عملائها.

ويرجع مفهوم الجودة للكلمة اللاتينية Qualitas التي يقصد بها طبيعة الشخص أو الشيء ودرجة صلاحيته²، ولقد تم تعريف الجودة من قبل قاموس Oxford على أنها: "درجة التميز أو الأفضلية"³، كما عرفها قاموس Webster (1985) أنها: "مصطلح قابل للتطبيق على أية صفة أو خاصية منفردة أو شاملة"⁴. أما المعهد الأمريكي للمعايير فعرّفها بأنها: "جملة السمات والخصائص للمنتج أو الخدمة التي تجعله قادرا على الوفاء باحتياجات معينة"⁵.

أما أهم رواد الجودة فقد عرفها كل حسب وجهة نظره لها، فقد عرفها كروسبي على أنها: "الملاءمة للاستعمال والمطابقة للمتطلبات" وبالنسبة لجوران فهي: "رضا الزبون أو الملاءمة للاستعمال"⁶، ويرى ديمينغ بأن الجودة تعني: "توقع احتياجات الزبون الحالية والمستقبلية، وترجمة هذه الاحتياجات إلى سلعة أو خدمة مفيدة وقابلة للاعتماد، وإيجاد النظام الذي ينتج السلعة أو الخدمة بأقل سعر ممكن. وهذا ما يمثل قيمة جديدة للزبون والأرباح بالنسبة للمؤسسة"⁷، وقد اعتبرها تاكيوشي بمثابة "مقياس لمتطلبات الزبون وإرضاء التوقعات. وأنها ليست ساكنة باعتبار أن توقعات الزبون تتغير باستمرار، وتتطلب تطوير مواصفات ومعايير السلعة أو الخدمة لالتقاء احتياجات الزبون (جودة التصميم)، وعندئذ لا بد من القيام بعملية التصنيع أو تقديم الخدمات التي ترضي هذه المعايير والتوقعات (جودة المطابقة)"⁸، إضافة إلى التعاريف التي قدمها رواد آخرون مثل فيجينباوم، شيورت، اشيكافا وغيرهم من رواد الجودة. وكخلاصة للتعريفات السابقة، يمكن القول بأن الجودة هي مجموعة من الصفات والخصائص المتوافرة في خدمة معينة، تتفق مع رغبات الزبائن الحاضرة والمستقبلية.

ورغم اختلاف الصيغ التي جاءت في تعريف الجودة، إلا أنه يمكن تجميع عدة عناصر يتم من خلالها إيجاد جودة في تقديم السلعة أو الخدمة المقدمة وتمثل أهم هذه العناصر في:

- التركيز على وجوب أن تلي السلعة أو الخدمة حاجات معينة لطالب السلعة أو الخدمة؛
- تكون الجودة متعلقة بجميع مراحل الإنتاج حتى يخرج منتج يمتلك جميع عناصر الجودة المطلوبة؛
- الجودة تتطلب أن تفي السلعة أو الخدمة المقدمة بما يتوقعه العميل من امتلاكها لخصائص تلي حاجاته.

ولقد أجمع العديد من الباحثين والمفكرين الذين تناولوا موضوع الجودة على أن العميل أو المستفيد يعتبر المحور الأساسي لأنشطة الجودة ويشمل ذلك المستفيد الداخلي والمستفيد الخارجي، فتحقيق رغبات المستفيدين يعتبر الأولوية الأولى في نشاطات الجودة الهادفة إلى التحسين المستمر والتطوير الذي يتحقق من خلال الاتصال بالمستفيدين للإطلاع عن كثب على حاجاتهم ورغباتهم والتعرف عليها.⁹

بعد التعرف على مفهوم الجودة لا بد من التطرق إلى تعريف المراجعة الخارجية، التي يتناولها العنصر الآتي:

2- تعريف المراجعة الخارجية:

تنطوي عملية المراجعة على عمل رقابي يعتمد في جوهره على نشاط الفحص والتحقيق الذي يتم ممارسته بواسطة شخص معين أو جهة معينة بغرض الحصول على المعلومات اللازمة للتحقق من تنفيذ المهام، والالتزام بالمعايير، والحفاظ على الموارد، وانجاز الأهداف.

وتعتبر مهنة المراجعة الخارجية في حقيقتها حق للأطراف الخارجية من ذوي المصلحة في نشاط المؤسسة لتراقب تصرفات الإدارة فيما يتعلق بالحفاظ على الموارد والالتزام بالقوانين والقواعد الموضوعية، ولا شك أن من أهم هذه الأطراف هم المساهمون في رأس مال الشركة.

ونظرا لاعتبارات معينة، فإن هؤلاء المساهمين لا يمارسون حقهم في الرقابة على الشركات التي يساهمون فيها بصورة مباشرة، ولكن يمارسون هذا الحق من خلال تقرير معين يعده شخص مهني ومحاييد يسمى مراجع الحسابات في نطاق ما يسمى المراجعة الخارجية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة الخارجية على الإطلاق¹⁰.

وقد عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة بأنها: "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"¹¹.

كما عُرِّفت بأنها: "فحص القوائم المالية، وهي في الغالب الميزانية وجدول حسابات النتائج، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من أرصدة عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة، لإبداء الرأي الفني المحاييد على صدق وسلامة القوائم المالية"¹².

من خلال التعريفين السابقين فإن عملية المراجعة الخارجية هي مهمة يقوم بها شخص مؤهل ومستقل، وخارجي عن المؤسسة من خلال فحص القوائم المالية للمؤسسة موضوع المراجعة يبدي فيها رأيه عن مدى سلامة وعدالة هذه القوائم، وبذلك فإن عملية المراجعة تنطوي على العناصر الأساسية التالية:

- **الفحص:** أي التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها؛
- **التحقيق:** إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال؛
- **التقرير:** بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

ونظرا لأهمية المراجعة الخارجية في تحقيق الرقابة على تصرفات الإدارة، وأهمية التقرير الذي يعده المراجع للعديد من المستخدمين الداخليين والخارجيين عن المؤسسة وجب أن تكون الخدمات التي يقدمها هذا الأخير ذات جودة لتفي بالغرض أو تلبي احتياجات هؤلاء المستخدمين. وهذا ما سيتم التطرق له في العنصر الموالي.

3- مفهوم جودة المراجعة الخارجية:

لقد حظي مفهوم جودة المراجعة الخارجية باهتمام علمي ومهني كبير على الصعيد الدولي نظرا لما تمثله من أهمية كبيرة، وخاصة في ظل الانتقادات الموجهة للمهنة.

وعلى الرغم من أهمية مفهوم جودة المراجعة، إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين، ويرجع السبب في ذلك إلى اختلاف وتعدد وجهات النظر حول هذا المفهوم.

وأحد أهم التعاريف الشائعة لجودة المراجعة هو ذلك التعريف المقترح من قبل دي أنجلو (DeAngelo 1981) والتي تعتبر من أوائل الباحثين الذين اجتهدوا في وضع تعريف لجودة المراجعة، بحيث عرفتها بأنها: "تقدير السوق لاحتمال أن المراجع سوف يقوم في نفس الوقت بـ (أ) اكتشاف الانحراف في النظام المحاسبي للعميل، و(ب) التقرير عن هذا الانحراف"¹³. وقد تضمن هذا التعريف معيارين هامين من معايير المراجعة العامة أو الشخصية وهما الكفاءة والاستقلالية**.

كما عرف بالمرز (Palmrose 1988) جودة المراجعة بأنها تتمثل في زيادة احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية. وبالتالي فإن فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية يمثل فشلا في عملية المراجعة¹⁴.

ولقد تم تعريف الجودة وفقا لمعايير المراجعة الخارجية على أنها: "مدى الالتزام بتطبيق المعايير والقواعد والمبادئ والسياسات التي تقتضها مهنة المراجعة من قبل المراجع وذلك أثناء قيامه بعملية المراجعة لدى الشركات موضوع المراجعة"¹⁵.

من خلال هذا التعريف يلاحظ أنه على المراجع الالتزام بمعايير المهنة (معايير المراجعة المتعارف عليها)، ومتطلباتها الأخلاقية التي تتمثل أساسا في¹⁶:

- **الاستقلالية:** ويقصد بها ضرورة أن يكون المراجع الخارجي مستقلا برأيه الذي يبديه دون أن يتم التأثير عليه من قبل أي جهة كانت؛
- **الموضوعية:** وتعني الحياد وعدم تحيز المراجع لأي جهة كانت؛

- **الأمانة والنزاهة:** ويقصد بها وجوب المحافظة على أية أدلة أو أوراق تحصل عليها المراجع من قبل المؤسسة محل الفحص؛
 - **بذل العناية المهنية اللازمة:** بمعنى أن يقوم المراجع بواجبه كاملا من حيث وضع خطة العمل وجمع الأدلة والقرائن وتوثيق العمل والقيام بجميع الإجراءات اللازمة للخروج برأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية؛
 - **السرية:** المحافظة على سرية البيانات والمعلومات الخاصة بالمؤسسة محل الفحص وعدم إفشاء أسرار هذه المؤسسة تحت أي ظرف وعدم إساءة استخدام هذه المعلومات أو استخدامها لأغراض شخصية لا تتعلق بعملية المراجعة.
- من خلال التعاريف السابقة يلاحظ أن هناك عدم اتفاق حول مفهوم عملي لجودة المراجعة. وبالرجوع إلى مفهوم الجودة ومفهوم المراجعة الخارجية، ومن وجهة نظر الباحثة فإن التعريف الأنسب أو الأفضل لجودة المراجعة الخارجية هو ذلك التعريف الذي يحقق الربط بين الجودة ودرجة الالتزام بمعايير المهنة وقواعد وآداب السلوك المهني، لأنه أشمل ويضم التعريفين (الأول والثاني) في مضمونه. فالتعريف الأول يركز على عنصر الكفاءة والاستقلالية اللذان يعدان من المعايير الشخصية للمراجعة والتي يجب أن يتصف بهما مزاولوا مهنة المراجعة الخارجية. أما الثاني الذي يفسر الجودة بخلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، فهو يركز على إحدى نتائج الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني.

5- أهمية جودة المراجعة :

تعتبر زيادة جودة المراجعة مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة منها، فالمراجع يهيمه أن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة لإخلاء مسؤوليته أمام الجهات الأخرى أولا، ولزيادة أرباحه والمحافظة على العميل ثانيا، إذ تعتبر جودة المراجعة من أهم العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي في الكثير من الشركات. والعملاء يهيمهم أيضا أن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة وذلك لإضفاء الثقة على القوائم المالية المصدرة، والجهات الخارجية (المستفيدين الخارجيين) تهتم بأن تكون قراراتها الاقتصادية مبنية على مصادر موثوقة وخالية من أي أخطاء ذات تأثير مادي¹⁷. ويمكن توضيح هذه الأطراف بالشكل التالي¹⁸:

- **المراجع الخارجي:** يهتم المراجع بأن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة، وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله؛
- **إدارة المؤسسة (العميل):** تعتبر إدارة المؤسسة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وتنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع

الخطط المستقبلية. ومن جهة أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالمؤسسة؛

- **البنوك:** تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المراجعة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية. ومما لا شك فيه أن جودة المراجعة سوف تؤثر ايجابيا على جودة قراراتهم؛
- **الدائنون:** يهتم الدائنون بالقوائم المالية المراجعة من قبل مراجع قانوني خارجي لمنح العملاء تسهيلات ائتمانية بناء على تلك القوائم. ولا شك أن جودة المراجعة سوف تؤثر كثيرا على قراراتهم في منح الائتمان؛
- **الهيئات والأجهزة الحكومية:** تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات. وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم عملية المراجعة وفقا لمستوى عال من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية المراجعة؛
- **الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة:** تسعى الكثير من الجمعيات المنظمة لمهنة المراجعة إلى إلزام مكاتب المراجعة بتحقيق مستوى عال من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها.

المحور الثاني: مراجعة الأدبيات ذات العلاقة بمؤشرات جودة المراجعة الخارجية

إن تحديد العوامل التي يُستدل بها على جودة المراجعة الخارجية يدعم المهنة ويساهم في رفع مستواها، كما يؤدي إلى تدعيم جودة المراجعة التي تؤدي بدورها إلى تدعيم الثقة وتعزيز المصداقية في القوائم المالية حتى تصبح ذات جودة عالية تفي باحتياجات مستخدميها. ولكن بسبب الاختلاف الحاصل حول مفهوم جودة المراجعة وآليات قياسها، لم يتم تطوير تعريف ومقياس عملي موحد لهذا المفهوم، ويعود ذلك لطبيعة خدمات المراجعة التي تختلف عن الخدمات الأخرى.

ومن خلال هذا المحور سيتم التطرق إلى أهم المؤشرات المتعلقة بمكتب المراجعة، التي يمكن من خلالها أن يُستدل على جودة المراجعة الخارجية، والتي تناولتها بعض الدراسات السابقة في هذا المجال، ومن ثم التطرق لهذه العوامل بشيء من التفصيل.

1- الأدبيات ذات العلاقة بجودة المراجعة:

يهدف معرفة أهم مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة الخارجية والتي توصل إليها العديد من الباحثين من خلال الدراسات التي قاموا بها، وكانت محل اتفاق بينهم، فإنه لا بد من عرض بعض الدراسات السابقة ذات العلاقة بهذه المظاهر:

- **دراسة كوبلي ودوست Copley and Doucet 1993:** هدفت هذه الدراسة إلى بيان العلاقة بين المنافسة وجودة المراجعة، وقد قام الباحثان بتصميم نموذج لجودة المراجعة، يحتوي على جودة المراجعة كمتغير تابع والمنافسة كمتغير مستقل، وقد توصلت هذه الدراسة والتي أجريت لعدد (140) وحدة مراجعة حكومية في أمريكا سنة 1985، إلى أن زيادة المنافسة بين مكاتب مراجعة الوحدات الحكومية تؤدي إلى زيادة جودة المراجعة. وفيما يتعلق بمدى ارتباط المراجع بالعميل فقد توصل الباحثان إلى أن المراجعات دون المستوى أو ذات المستويات المنخفضة تزداد بطول مدة ارتباط المراجع بالعميل¹⁹.

- **دراسة حميدات 2002:** تمثل هدف الدراسة في فحص مستوى جودة مراجعة الحسابات لدى مكاتب المراجعة التي تقوم بتقديم خدمة المراجعة للشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية، وكذلك فحص أهم العوامل المؤثرة في جودة المراجعة والتي تكون مرتبطة بمكاتب المراجعة أو العملاء. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها وجود علاقة ارتباط موجبة بين جودة المراجعة وحجم مكتب المراجعة.

- **دراسة الأهدل 2008:** لقد استهدف البحث التعرف على مفاهيم جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في البيئة اليمنية. وبعد الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث توصل إلى العديد من النتائج من بينها أن معايير المراجعة احتلت المرتبة الأولى من حيث الأهمية في الاستدلال على جودة المراجعة الخارجية وكذلك تأثر هذه الجودة بالعديد من العوامل الأخرى من بينها السمعة المهنية لمكتب المراجعة²⁰.

- **دراسة أبو عيسى 2009:** هدفت الدراسة إلى التحقق من مدى التخصص لدى مكاتب المراجعة في الأردن ومعرفة أثره على جودة خدمة المراجعة من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن التخصص يساهم في تحسين خدمة المراجعة.

- **دراسة جبران 2010:** هدفت الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في اليمن. وتحقيقاً لهذا الهدف قام الباحث بتوزيع استبيان على مجتمع الدراسة ومن ثم تحليله. ومن ضمن نتائج الدراسة التي توصل إليها الباحث أن هناك علاقة ايجابية بين جودة المراجعة وكل من التأهيل العلمي والخبرة العلمية وإلمام المراجع بالمعايير

المتعارف عليها، وتنظيم مكتب المراجعة وحجمه وسمعته وشهرته، واستقلال المراجع وتقدير أتعابه.

وبعد عرض الدراسات السابقة، تشير الباحثة أن الدراسة الحالية اعتمدت في استطلاع آراء بعض المهنيين حول جودة المراجعة الخارجية على المؤشرات التي تضمنتها هذه الدراسات، لذلك يهتم العنصر الموالي بعرض هذه المؤشرات وتحديد علاقتها بالجودة، قبل عرض الدراسة الاستطلاعية.

2- عوامل جودة المراجعة الخارجية المتعلقة بمكتب المراجعة

وتتمثل هذه المؤشرات فيما يلي:

2-1- سمعة مكتب المراجعة:

تعد سمعة (شهرة) مكتب المراجعة أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب، والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية. ويقصد بسمعة مكتب المراجعة تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة²¹.

وقد توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب المراجعة وجودة المراجعة، أي أنه كلما زادت سمعة مكتب المراجعة زادت معها جودة المراجعة²².

2-2- حجم مكتب المراجعة:

يعد حجم مكتب المراجعة أحد أهم البدائل المرتبطة بقياس جودة عملية المراجعة، فهناك مكاتب المراجعة الصغيرة، مكاتب المراجعة المتوسطة، ومكاتب المراجعة الكبيرة. وهناك العديد من المعايير المستخدمة في التمييز بين مكاتب المراجعة منها على سبيل المثال: عدد الشركاء والعاملين بالمكتب، أو عدد العاملين بالمكتب، عدد العملاء، وسمعة مكتب المراجعة²³.

ويستخدم حجم المكتب كمؤشر على جودة المراجعة، فكلما كان مكتب المراجعة مصنف ضمن مكاتب المراجعة الكبار (حاليا الأربعة الكبار) كلما زادت جودة المراجعة لديه²⁴.

2-3- الدعاوى القضائية المرفوعة على مكتب المراجعة:

ترجع كثرة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجع إلى الزيادة في إفلاس الشركات، بحيث قام الطرف الثالث (المستفيدون من خدمات المراجعة) باللجوء إلى القضاء في الكثير من حالات الإفلاس، لمقاضاة المراجع الذي أبدى رأيه عن القوائم المالية للشركات المفلسة ليطالبه بالتعويض

عن الضرر الناتج عن إهماله، لهذا فقد استخدم عدد الدعاوي القضائية ضد مكاتب المراجعة كمقياس على جودة عمليات المراجعة المنجزة بواسطة مكتب المراجعة²⁵. وبهذا يمكن القول أنه كلما قل عدد الدعاوي المرفوعة ضد المكتب كلما كان ذلك دليل على جودة المراجعة الخارجية.

2-4- مستوى أتعاب المراجعة:

إن أتعاب المراجعة هي مصدر الدخل للخدمات التي يقوم بها المراجع أو مكاتب المراجعة، وكلما زاد الدخل زادت إمكانية رفع مستوى مكتب المراجعة والعاملين لديه، وتمكن من تحقيق الجودة في الأداء، واستخدام الأساليب التقنية المتطورة لتأمين الوثوقية في البيانات المالية، والخبرات الفنية العالية ويمكن بعدها تحقيق الشفافية في البيانات المالية، فيجب أن تكون الأتعاب عادلة، وإذا كانت كذلك فإن المراجع يتمكن من القيام بتنفيذ عمله بمهنية عالية ويحافظ على النزاهة والموضوعية²⁶. وبالتالي فإنه كلما زاد حجم الأتعاب زادت جودة المراجعة الخارجية.

2-5- التخصص لدى مكتب المراجعة:

وصف مكتب المراجعة العالمي KPMG التخصص بأنه عملية تنظيم وتصنيف مكاتب المراجعة لمراجعتها إلى فرق، بحيث يكون العامل المشترك للفريق الواحد هو خدمة قطاع محدد بحيث يمتلك الفريق من خلال ذلك الخبرة الكافية في خدمة هذا القطاع، وبالتالي خدمة المراجعة المؤداة لأفراد القطاع الواحد الحالية والمستقبلية من قبل هذا الفريق تكون بشكل أفضل²⁷. وبالتالي يمكن استخدام عامل التخصص كمؤشر على جودة المراجعة، فكلما كان المكتب متخصص في صناعة العميل تمكن من تقديم خدمة ذات جودة.

2-6- الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها:

إن الأهمية التي تتمتع بها مهنة المراجعة في كافة المشاريع الاقتصادية، وكثرة الفئات المستفيدة من تقارير المراجعين رغم اختلاف مصالحها، فرض على المراجع أن يتحلى بسلوك أخلاقي يمكنه من انجاز المهمة التي ألقاها المجتمع على عاتقه بكفاءة ومصداقية. وقد تنهت المنظمات المهنية المعنية بتنظيم هذه المهنة إلى أهمية السلوك المهني للعاملين فيها حرصا على مركزهم الاجتماعي الذي ينعكس بالتالي على مصداقية مهنتهم، لذلك عمدت هذه المنظمات إلى وضع دستور سلوكي يحكم تصرفات المراجعين ويضع لهم مبادئ يسيرون عليها ومعايير يسترشدون بها²⁸. وتتضمن معايير المراجعة عشرة معايير تندرج ضمن ثلاث مجموعات رئيسية تضم المعايير العامة، معايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير²⁹.

وعن علاقة هذه المعايير بجودة المراجعة، فقد أكدت العديد من الدراسات المتعلقة بجودة المراجعة بأن هناك علاقة ايجابية بين الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها وبين جودة المراجعة، كما توصلت دراسة Copley إلى أن تطبيق المراجع للمعايير المهنية يعتبر من أهم خصائص جودة المراجعة³⁰.

2-7- المنافسة بين مكاتب المراجعة:

تعمل مهنة المراجعة في سوق مفتوحة تقوم على المنافسة بين أعضائها لجذب العملاء خصوصا مع زيادة عدد مكاتب المراجعة، وعدد المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة، كما تعتبر المنافسة السمة المميزة لسوق خدمات المراجعة عند الارتباط المبدئي بخدمة المراجعة³¹.

ولقد أوضحت العديد من الدراسات أن المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤدي إلى زيادة جودتها، واختلف البعض مع هذا الرأي حيث يرون أن هذه المنافسة قد تؤدي إلى تخفيض جودتها وذلك نظرا لأن المنافسة تؤدي إلى تخفيض الأتعاب. غير أن جودة أعمال المراجعة تعتبر نتيجة منطقية للمنافسة، حيث أن الالتزام بمعايير وأداب وقواعد السلوك المهني يترتب عليه الحفاظ على المستوى المقبول من الجودة حتى في ظل انخفاض الأتعاب نتيجة المنافسة³².

2-8- فترة تعاقد المراجع مع العميل:

لم تحدد الدراسات السابقة طبيعة العلاقة بين مدة استمرار المراجع مع العميل وجودة المراجعة بصفة قطعية، ولكن أكدت بعضها على زيادة جودة المراجعة في حالة طول فترة التعاقد، ويحدث العكس عندما تكون مدة التعاقد قصيرة أي تنخفض الجودة. ويرجع هذا الاعتقاد إلى أن طول الفترة يؤدي إلى وجود ظاهرة التعلم بالنسبة للمراجع القائم بهذه العملية وبالتالي زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء المادية في القوائم المالية أما في حالة قصر المدة فهذا يؤدي إلى فشل المراجعة³³ (أي لا تكون بدرجة الجودة المطلوبة).

ومن جهة ثانية فإن هناك من يرى أن هناك علاقة عكسية بين فترة التعاقد وجودة المراجعة، انطلاقا من أن فكرة طول فترة التعاقد بين المراجع والعميل تؤدي إلى التأثير على استقلال المراجع وقدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والإفصاح عنها³⁴.

ويلاحظ هنا أن الآراء اختلفت بين مؤيد ومعارض لتأثير هذا العامل على جودة المراجعة، لكن بصفة عامة يمكن الاستنتاج بأنه كلما كان تغيير المراجع إلزاميا بعد فترة معينة أي فترة التعاقد قصيرة (لا تتجاوز 10 سنوات) كلما ساهم ذلك في زيادة جودة المراجعة، لأن طول الفترة وعدم تغيير المراجع الخارجي قد يؤدي به إلى عدم الحفاظ على استقلاليتته، وبالتالي تدني مستوى جودة خدمات

المراجعة المقدمة للعميل، أي فشل عملية المراجعة بسبب التواطؤ الذي قد يحدث بين المراجع وعميله نتيجة علاقات الألفة الناتجة عن طول الفترة أو رغبة كل منهما في تحقيق مصالحه الشخصية على حساب المستفيدين الآخرين.

المحور الثالث: الدراسة الاستطلاعية

بغرض اختبار مدى الاتفاق مع المؤشرات التي أشارت إليها الدراسات السابقة من حيث دلالتها على الجودة في البيئة المحلية، اعتمدت الباحثة على إعداد استمارة استبيان وتوزيعها على عدد من المهنيين.

1- عرض طريقة العمل:

تم إعداد استمارة استبيان تتضمن 17 سؤالاً. جزء من هذه الأسئلة يتعلق بالمعلومات الشخصية لأفراد العينة، أما الجزء الآخر من الأسئلة فيتعلق بمفهوم جودة المراجعة الخارجية ومؤشرات الاستدلال عليها كما وردت في الدراسات السابقة. وقد تم توزيع هذه الاستمارة على عينة الدراسة التي اقتصر على كل من ولاية الأغواط، الجلفة، وغرداية فقط. ولقد تم الاعتماد في توزيع هذا الاستبيان على ما يلي:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة؛
- الاستعانة ببعض الأساتذة الزملاء.

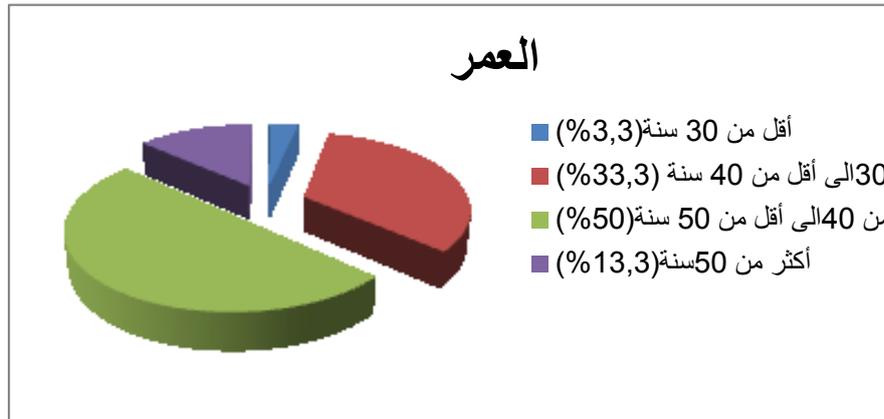
وبعد فترة من توزيع الاستبيان تم استرجاع 30 استمارة من أصل 40 استمارة موزعة، وتمت معالجة وتحليل الاستمارات المسترجعة بالشكل التالي:

2- البيانات الشخصية لعينة الدراسة:

2-1- العمر:

تباينت الفئات العمرية للمستجوبين، وكانت أكبر نسبة للمشاركين 50% تركز في الفئة العمرية الثالثة أي [40-50]، بينما كانت أقل نسبة للفئة العمرية الأقل من 30 سنة حيث بلغت 3.3%، وبلغت 33.3% للفئة العمرية [30-40]، و13.3% بالنسبة للفئة العمرية الأكثر من 50 سنة. وتعد هذه النتائج مناسبة باعتبار أن العينة المستجوبة سوف تكون خبرتها المهنية عالية، وبالتالي مفيدة للتحليل. والشكل التالي يوضح النتائج المحصل عليها:

شكل رقم (01) : توزيع العينة حسب العمر



2-2- الشهادة العلمية:

لقد بين تحليل هذا العنصر أن كل العينة المستجوبة من حاملي الشهادات العلمية، حيث بلغت نسبة حاملي شهادة الليسانس 46.6%، تليها شهادة الماجستير بنفس النسبة، ثم شهادة الدكتوراه بأقل نسبة بلغت 6.7%، وبالتالي فإن فئة حاملي الشهادات العليا هي الغالبة على عينة الدراسة. الجدول والشكل المواليين يوضحان ذلك:

170

جدول رقم (01) : توزيع العينة حسب الشهادة العلمية

شكل رقم (02) : توزيع العينة حسب الشهادة العلمية



الشهادة العلمية	التكرار	%
ليسانس	14	46.6
ماجستير	14	46.6
دكتوراه	02	6.7
أخرى	00	00
المجموع	30	100

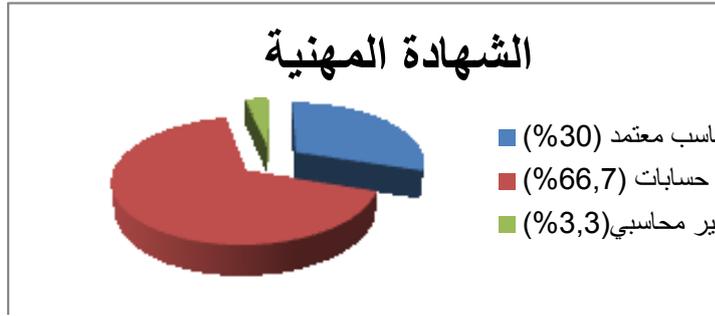
2-3- الشهادة المهنية:

بلغت نسبة المجيبين الذين يحملون شهادة محاسب معتمد 30%، بينما أعلى نسبة كانت 66.7% لصالح محافظي الحسابات، أما أقل نسبة هي 3.3% سجلت لدى حاملي شهادة الخبير المحاسبي.

والجدول رقم (02) يوضح توزيع العينة حسب المؤهل المهني، ثم يتم تمثيلها بالشكل رقم (03) كما يلي:

جدول رقم (02) : توزيع العينة حسب الشهادة المهنية

شكل رقم (03) : توزيع العينة حسب الشهادة المهنية



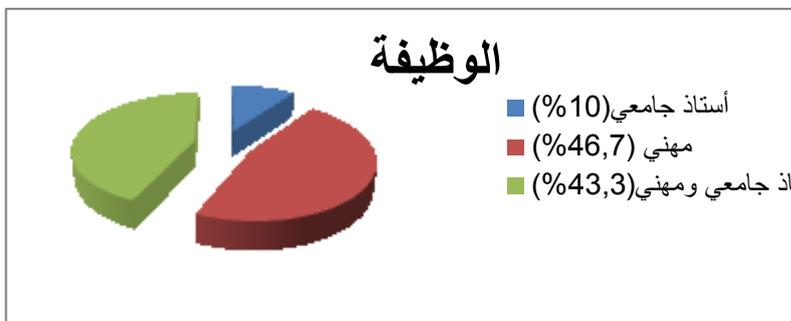
الشهادة المهنية	التكرار	%
محاسب معتمد	09	30
محافظ حسابات	20	66.7
خبير محاسب	01	3.3
المجموع	30	100

2-4- الوظيفة:

171 لقد تباينت وظائف المستجوبين بين مهنيين وأساتذة جامعيين، ومن يجمع بين الوظيفتين معا، حيث بلغت نسبة المهنيين فقط 46.7%، والأساتذة الجامعيين 10%، بينما نسبة الأساتذة الجامعيين والمهنيين في نفس الوقت بلغت 43.3%. ويوضح الجدول رقم 3 والشكل رقم (04) هذه النتائج:

جدول رقم (03) : توزيع العينة حسب الوظيفة

شكل رقم (04) : توزيع العينة حسب الوظيفة

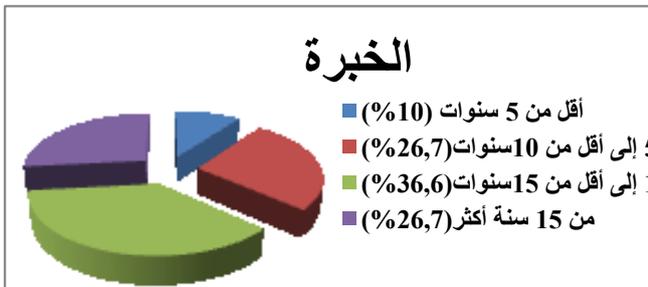


الوظيفة	التكرار	%
أستاذ جامعي	03	10
مهني	14	46.7
أستاذ جامعي ومهني	13	43.3
المجموع	30	100

2-5- الخبرة:

تباين عدد سنوات الخبرة لدى أفراد العينة، حيث أن 10% خبرتهم المهنية أقل من 5 سنوات، و 26.7% ممن لديهم خبرة محصورة بين 5 وأقل من 10 سنوات، وأكبر نسبة 36.6% سجلت لدى المشاركين التي تتراوح خبرتهم بين 10 وأقل من 15 سنة، بينما بلغت النسبة 26.7% لدى المشاركين الذين تساوي أو تفوق خبرتهم 15 سنة، أي أن معظم العينة المستجوبة لديهم خبرة مهنية طويلة تفوق العشر سنوات وذات معرفة بالتطورات والمستجدات التي طرأت على المهنة دولياً ومحلياً. ويمكن تمثيل هذه النتائج كما يلي:

شكل رقم (05): توزيع العينة حسب الخبرة



جدول رقم (04): توزيع العينة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	%
أقل من 5 سنوات	03	10
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	08	26.7
من 10 إلى أقل من 15 سنوات	11	36.6
من 15 سنة أكثر	08	26.7
المجموع	30	100

172

2-6- جهة العمل:

تركز معظم أفراد العينة المستقصاة في ولاية الأغواط وذلك بنسبة 63.6%، تليها ولاية الجلفة بنسبة 23.3%، ثم غرداية بنسبة 13.3%. والجدول الموالي يوضح هذه النسب:

جدول رقم (05): توزيع العينة حسب الخبرة

الولاية	التكرار	%
الأغواط	19	63.3
الجلفة	07	23.3
غرداية	04	13.3
المجموع	30	100

3- معالجة وتحليل نتائج الاستبيان المتعلقة بجودة المراجعة:

بعدما تم التعرف على الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة المشاركة في هذا الاستبيان، سوف يتم التطرق في هذا العنصر إلى دراسة آراء المجيبين حول مفهوم جودة المراجعة ومؤشرات الاستدلال عليها من وجهة نظرهم.

3-1- مفهوم جودة المراجعة لدى أفراد العينة:

لقد اتفقت معظم آراء أفراد العينة على أن مفهوم الجودة يتمثل في الالتزام الصارم لمراجعي الحسابات (مكاتب المراجعة) بالمعايير المهنية المتعارف عليها. حيث بلغت نسبة المؤيدين لهذا المفهوم أو التعريف 86.7%، مقابل 13.3% للتعريف الأول. وتفسر هذه النسب لآراء العينة بتلاشي المفهوم التقليدي لجودة المراجعة المتمثل أساسا في الكفاءة والاستقلالية، وذلك بعد إفلاس أحد أهم مكاتب المراجعة الكبيرة (آرثر أندرسون) تبعا لقضية شركة انرون.

جدول رقم (06): توزيع آراء العينة حول مفهوم جودة المراجعة

الولاية	التكرار	%
التعريف الأول	04	13.3
التعريف الثاني	26	86.7
المجموع	30	100

3-2- أهم مؤشرات الجودة بالنسبة لأفراد العينة:

وقد كانت النتائج بالنسبة لعوامل الجودة الواردة في الاستبيان كما يلي:

بالنسبة للسمعة المهنية:

من خلال تحليل إجابات أفراد العينة بالنسبة لعامل السمعة المهنية، يلاحظ أن هناك شبه إجماع على أنها من أهم العوامل التي تستخدم كمؤشر للدلالة على جودة المراجعة الخارجية، حيث أن 90% منهم أجمعوا على أهميتها، بينما يرى 3.3% منهم أنها غير مهمة، و6.7% منهم لا يدركون مدى أهميتها، فامتنعوا عن الإجابة. وقد جاءت هذه النتائج موافقة للدراسات السابقة، والتي اعتمدت السمعة المهنية كمؤشر للاستدلال على جودة المراجعة الخارجية.

ويوضح الجدول رقم 7 والشكل رقم (06) النتائج السابقة:

جدول رقم (07) : أهمية السمعة المهنية

السمعة المهنية	التكرار	%
مهمة	27	90
غير مهمة	01	3.3
دون إجابة	02	6.7
المجموع	30	100

شكل رقم (06) : آراء أفراد العينة حول السمعة



بالنسبة لحجم مكتب المراجعة :

حسب عينة الدراسة فإن حجم مكتب المراجعة يعد أحد أهم العوامل المهمة التي يستدل بها على جودة المراجعة الخارجية، حيث أجمع 90% من المستجوبين بأنها مهمة، و6.7% فقط منهم يرى أنها غير مهمة، بينما نسبة 3.3% من الاستمارات كانت دون إجابة، وانطلاقاً من هذه النتائج يمكن القول بأن عينة الدراسة تتفق مع الدراسات السابقة حول هذا العنصر لاستخدامه كمؤشر على جودة خدمات المراجعة التي تقدمها هذه المكاتب. والجدول رقم 8 والشكل رقم (07) يوضحان ذلك.

جدول رقم (08) : أهمية حجم المكتب

حجم المكتب	التكرار	%
مهم	27	90
غير مهم	02	6.7
دون إجابة	01	3.3
المجموع	30	100

شكل رقم (07) : آراء أفراد العينة حول حجم المكتب

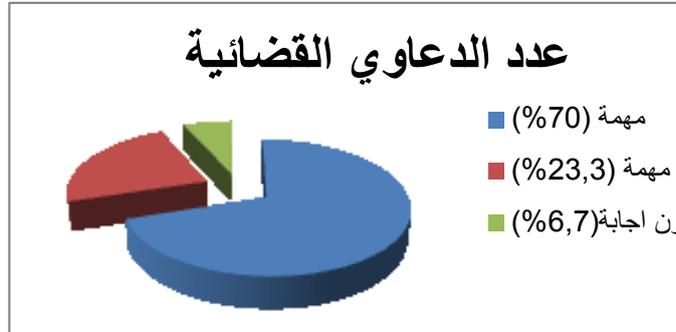


بالنسبة لقلة عدد الدعاوي القضائية :

بعد تحليل الاستمارات التي وزعت على عينة الدراسة، تبين أن 70% من المستجوبين يرون أن قلة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة يعتبر مؤشراً للاستدلال على جودة المراجعة الخارجية، و23.3% يرون أن هذا العامل غير مهم، بينما امتنع 6.7% من المستجوبين عن إبداء الرأي حول هذا العامل. ويبين الجدول والشكل المواليين ذلك:

جدول رقم (09) : أهمية عدد الدعاوي القضائية

شكل رقم (08) : آراء أفراد العينة حول الدعاوي القضائية



عدد الدعاوي القضائية	التكرار	%
مهمة	21	70
غير مهمة	07	23.3
دون اجابة	02	6.7
المجموع	30	100

بالنسبة للمستوى المرتفع لأتعب المراجعة

لقد تباينت إجابات المشاركين حول أهمية الأتعب في الدلالة على جودة المراجعة، بحيث بلغت نسبة المستجوبين الذين يرون بأنها مهمة 13.3%، و30% منهم يرون أنها غير مهمة، بينما أعلى نسبة كانت للممتنعين عن الإجابة حيث بلغت 56.7%، وتفسر هذه النتائج حسب بعض المستجوبين أن الأتعب المرتفعة ليست مؤشرا على الجودة ولكنها تؤثر عليها، حيث أنه كلما كانت أتعب المكتب مرتفعة كلما أدى ذلك إلى تحسين الخدمات المقدمة وليس العكس. ويمكن تمثيل النتائج في الجدول والشكل المواليين:

جدول رقم (10) : أهمية مستوى الأتعب

شكل رقم (09) : آراء أفراد العينة حول مستوى الأتعب



الأتعاب	التكرار	%
مهم	04	13.3
غير مهم	09	30
دون اجابة	17	56.7
المجموع	30	100

بالنسبة للتخصص الصناعي في المراجعة :

لقد بين تحليل استمارات الأفراد المشاركين في الاستبيان بأن الإجابات كانت مختلفة تماما مع توصلت إليه الدراسات السابقة، حيث أن 70% منهم يرى بأن هذا العامل لا يستخدم كمؤشر لجودة الخدمات المقدمة من قبل مكتب المراجعة، و26.7% فقط يرون أنه مهم، بينما امتنع 3.3% عن الإجابة. ويعود السبب في ذلك حسب آراء البعض من العينة المستجوبة والتي ترى أن التخصص غير مهم، بأن المراجع يحكم أنه شخص مؤهل علميا وعمليا

يمكنه تقديم خدماته للعديد من العملاء وباختلاف صناعاتهم من دون التخصص في خدمة قطاع معين. ويتم توضيح هذه النتائج من خلال الجدول والشكل التاليين:

جدول رقم (11) : أهمية التخصص

التخصص	التكرار	%
مهم	08	26.7
غير مهم	21	70
دون إجابة	01	3.3
المجموع	30	100

شكل رقم (10) : آراء أفراد العينة حول التخصص



بالنسبة للالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها :

اتفقت نسبة 86.7% من المستجوبين على أن الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها يعد أحد أهم العوامل التي يستدل بها على الجودة، بينما 3.3% منهم فقط يرى أنها غير مهمة، و10% منهم امتنع عن الإجابة لعدم إدراكه لهذه الأهمية ونقص خبرته المهنية. وعموما جاءت هذه النتيجة موافقة لما قدمته الدراسات السابقة. ويمكن تلخيص ذلك في الجدول رقم 12، وكذلك الشكل رقم (11):

جدول رقم (12) : أهمية الالتزام بمعايير المراجعة

الالتزام بمعايير المراجعة	التكرار	%
مهم	26	86.7
غير مهم	01	3.3
دون إجابة	03	10
المجموع	30	100

شكل رقم (11) : آراء أفراد العينة حول الالتزام بالمعايير



بالنسبة لزيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة :

فيما يتعلق بأهمية زيادة المنافسة كمؤشر لجودة المراجعة، فقد توزعت إجابات المستجوبين بين من يرى أنها مهمة وغير مهمة وامتناع عن الإجابة، غير أن أعلى نسبة كانت لدى المستجوبين الذين يرون بأن زيادة المنافسة تعتبر غير مهمة في الدلالة على الجودة حيث بلغت 76.7%. بينما 10% منهم يرى أنها مهمة، في حين امتنع 13.3% من المستجوبين عن الإجابة. ويفسر هذا من وجهة نظر أفراد العينة بأن القوانين تمنع المنافسة بين مكاتب المراجعة بصورة تسيء إلى المهنة. والجدول والشكل الآتيين يوضحان ذلك:

جدول رقم (13) : أهمية المنافسة

شكل رقم (12) : آراء أفراد العينة حول زيادة المنافسة



زيادة المنافسة	التكرار	%
مهمة	03	10
غير مهمة	23	76.7
دون إجابة	04	13.3
المجموع	30	100

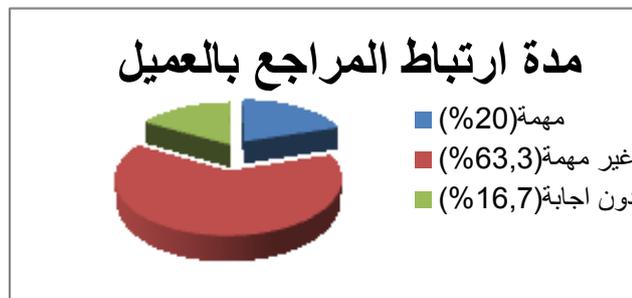
وبالنسبة للعينة المستجوبة (10%) التي ترى أن زيادة المنافسة مهمة من حيث استخدامها كمؤشر على الجودة، فقد أجمعت، بالنسبة للسؤال التابع والمتعلق بنوع أثر زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة على الجودة، على أن زيادة المنافسة تدل على جودة منخفضة وليس العكس، وذلك لأن المنافسة غالباً ما تكون بين مكاتب المراجعة على الأتعاب ولا تكون المنافسة على الخدمات المقدمة من قبل هذه المكاتب وبالتالي فإن زيادتها يؤدي إلى تخفيض جودة المراجعة.

بالنسبة لمدة ارتباط المراجع مع العميل :

يرى معظم المستجوبين والذين يمثلون نسبة 63.3% أن مدة ارتباط المراجع بالعميل غير مهمة في تحديد الجودة، أما 20% منهم فقط يرى أنها مهمة، بينما امتنع 16.7% عن الإجابة. ويعود السبب في ذلك إلى أن المدة القانونية لتعاقد المراجع مع العميل محددة في الجزائر بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط، أي أن أقصى مدة لارتباط المراجع بعميله هي 6 سنوات، وبعدها يتم تغيير المراجع إلزامياً. ويوضح كل من الجدول الموالي والشكل إجابات أفراد العينة حول هذا السؤال:

جدول رقم (14) : أهمية مدة التعاقد

شكل رقم (13) : آراء أفراد العينة حول فترة التعاقد



مدة التعاقد	التكرار	%
مهمة	06	20
غير مهمة	19	63.3
دون إجابة	05	16.7
المجموع	30	100

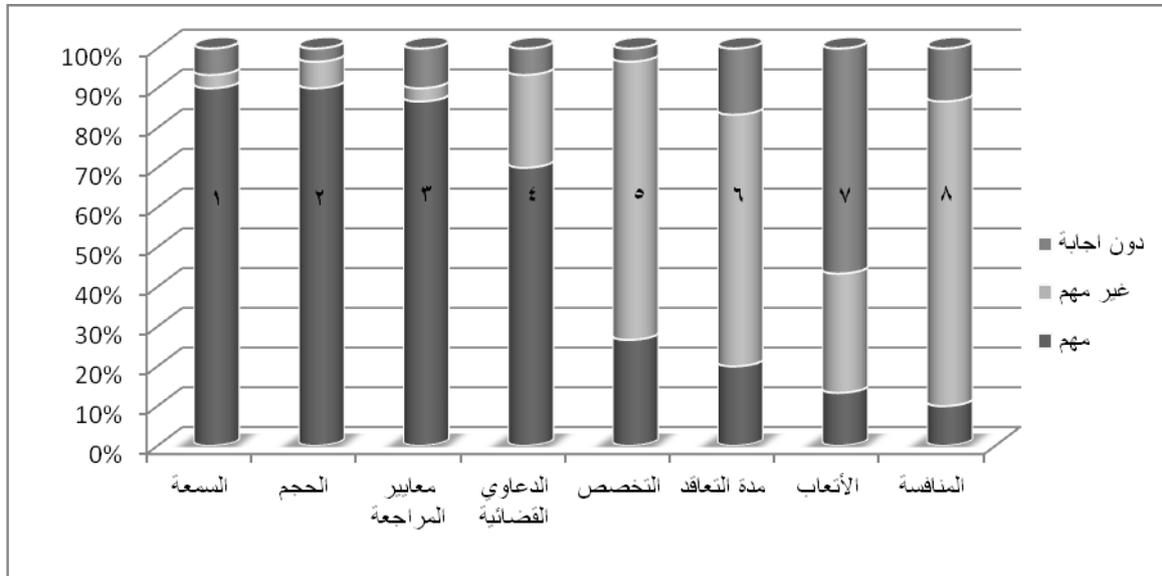
وعن السؤال المتعلق بمتى تكون هذه المدة ذات أهمية في تحديد جودة المراجعة بالنسبة للفئة التي ترى أنها مهمة (20% من المستجوبين) فقد أجمع كلهم أن ذلك يكون في حالة قصر المدة كما هو منصوص عليها في قانون تنظيم المهنة المعمول به في الجزائر.

من التحليل السابق لمؤشرات الجودة الواردة في الاستبيان، ومن وجهة نظر العينة المستقصاة، يلاحظ أن السمعة المهنية أو شهرة المكتب احتلت المرتبة الأولى من حيث أهميتها في الاستدلال على جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة، يليها حجم مكتب المراجعة، ثم معايير المراجعة المتعارف عليها.

وبالرغم من أن إجابات أفراد العينة كانت متساوية من حيث الأهمية للمؤشرين الأول والثاني (السمعة وحجم المكتب)، إلا أن نسبة المستجوبين الذين يرون عدم أهمية العامل الثاني (الحجم) أعلى من نسبة المستجوبين الذين يرون عدم أهمية العامل الأول (السمعة) بفارق بسيط، لذلك تحتل هذه الأخيرة المرتبة الأولى من حيث الأهمية مقارنة بعامل حجم المكتب.

وانطلاقاً من النتائج السابقة، سوف يتم ترتيب هذه العوامل حسب أهميتها من وجهة نظر أفراد العينة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (14): ترتيب مؤشرات الجودة حسب أهميتها من وجهة نظر أفراد العينة



الخلاصة:

بعد عرض هذه الدراسة والتي استهدفت تحديد أهم مؤشرات الاستدلال على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر بعض المهنيين في البيئة المحلية من خلال استطلاع آرائهم حول مدى اتفاقهم مع المؤشرات المتعلقة بمكتب المراجعة والتي تناولتها الدراسات السابقة، يمكن تقديم بعض النتائج المستخلصة من هذه الدراسة كما يلي:

- يرتكز مفهوم جودة المراجعة الخارجية أساساً حول مدى الالتزام الصارم بمعايير المراجعة من قبل المهنيين ومكتب المراجعة بصفة عامة؛
- اتفقت نتائج الدراسة الاستطلاعية مع الدراسات السابقة من حيث أهمية بعض العوامل فقط في الاستدلال على جودة المراجعة الخارجية، وهي السمعة، الحجم، معايير المراجعة، وقلة الدعاوي القضائية؛
- اتفق أفراد العينة المستجوبة على أن السمعة المهنية وشهرة مكتب المراجعة يأتي في المرتبة الأولى من حيث الأهمية في الاستدلال على الجودة؛
- رغم أن مفهوم جودة المراجعة يتمثل في مدى التزام مراجعي الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، إلا أن الدراسة أظهرت بأن الالتزام بهذه المعايير احتل المرتبة الثالثة من حيث درجة الأهمية في الاستدلال على الجودة، بعد كل من السمعة والحجم؛
- تعتبر قلة الدعاوي القضائية المرفوعة على مكتب المراجعة مؤشر على ارتفاع جودة الخدمات المقدمة من طرف هذا المكتب؛
- يعتبر عامل التخصص غير مهم في تحديد الجودة، نظراً لطبيعة شخص المراجع الكفاء المخول للقيام بمهامه وتقديم خدماته لمجموعة من العملاء على اختلاف طبيعة نشاطهم؛
- تعتبر مدة ارتباط المراجع بعميله غير مهمة في تحديد الجودة، لأن هذه المدة محددة بموجب القانون المنظم للمهنة في الجزائر ولا يمكن تجاوزها؛
- يعتبر عامل ارتفاع الأتعاب غير مهم في تحديد جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر المهنيين، غير أنه يؤثر عليها، حيث أن زيادة الأتعاب التي يتقاضاها المكتب تؤدي إلى تحسين جودة خدمات المراجعة؛
- تعتبر زيادة المنافسة أقل العوامل أهمية في تحديد الجودة من وجهة نظر المهنيين، وذلك نظراً لأن المنافسة غالباً ما تكون على الأتعاب وليس على الخدمات المقدمة.

وفي الأخير تشير الباحثة، بأنه لا يمكن تعميم نتائج الدراسة على كامل البيئة الجزائرية، وذلك نظرا لصغر حجم العينة المأخوذة، واقتصارها على بعض مراجعي الحسابات في الولايات المذكورة سابقا.

الهوامش والمراجع:

- ¹ ويقصد بالميزة التنافسية قدرة وإمكانية المؤسسة على تقديم قيمة متفوقة للمستفيدين، والتي لا تتوافر لدى المنافسين.
- ² نزار عبد المجيد البرواري، لحسن عبد الله باشيوة، إدارة الجودة مدخل للتميز والريادة: مفاهيم وأسس وتطبيقات، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص 138.
- ³ رعد عبد الله الطائي، عيسى قداد، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري، الأردن، 2008، ص 29.
- ⁴ نفس المرجع، نفس الصفحة.
- ⁵ نزار عبد المجيد البرواري، لحسن عبد الله باشيوة، مرجع سبق ذكره، ص 138.
- ⁶ رعد حسن الصرن، عملة جودة الخدمة المصرفية، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص ص 38-39.
- ⁷ نفس المرجع، ص ص 39-40.
- ⁸ نفس المرجع، ص 40.
- ⁹ نزار عبد المجيد البرواري، لحسن عبد الله باشيوة، مرجع سبق ذكره، ص 140.
- ¹⁰ عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص ص 6-7.
- ¹¹ Lionnel C. et Gérard V., Audit et Contrôle interne: aspects Financiers, Opérationnels et Stratégiques, Dalloz, 4^{ème} édition, Paris, 1992, p 22.
- ¹² يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات: بين النظرية والتطبيق، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 7.
- ¹³ Benoit Pigé, Audit et contrôle interne, édition EMS, 2^{ème} édition, Paris, 2001, p 99.
- ^{**} ويقصد بالكفاءة جملة المعارف والخبرات في مختلف الميادين التي يجب أن يتمتع به الشخص الممارس لمهنة المراجعة الخارجية، أي تأهيله العلمي والعملية والذي يزداد اتساعا مع مرور الزمن، أما الاستقلالية فهي وجوب محافظة المراجع على الاستقلال ظاهريا وواقعا في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية.
- ¹⁴ أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 10.
- ¹⁵ نفس المرجع، ص 9.
- ¹⁶ حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 1999، ص ص 47-51. (بتصرف)
- ¹⁷ محمد محمود حميدات، تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة لها: دراسة ميدانية، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 2002، ص ص 30-31.

¹⁸ محمد علي جبران، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، ورقة بحث مقدمة للندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة" مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الواحد والعشرون"، يومي 18-19 ماي 2010، ص ص 14-15.

¹⁹ Copley Paul A., Doucet Mary S., The impact of competition of the quality of government audits, Auditing : journal of practice and theory, vol.12, N 1, spring 1993, pp88-98.

²⁰ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية"دراسة نظرية-تحليلية"، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة أسيوط، مصر، 2008

²¹ نفس المرجع، ص 10.

²² المرجع السابق، ص 11.

²³ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 424.

²⁴ محمد محمود حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 31.

²⁵ أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 13.(بتصرف)

²⁶ موسى سنداحة، مشكلة أتعاب تدقيق الحسابات، مجلة المدقق، العدد 69-70، الأردن، 2008، ص 24.

²⁷ Chris E. Hogan, Debras C. Jeter, Industry Specialization by Auditors, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.18, n°1, Spring, 1999, pp 1-17.

نقلا عن دعاء خالد أبو عيسى، التخصص لدى مكاتب التدقيق في الأردن وأثره على جودة خدمة التدقيق، رسالة مقدمة استكمالاً لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، الجامعة الأردنية، الأردن، 2009، ص 9.

²⁸ وليد زكريا صيام، محمود فؤاد فارس أبو حميد، مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 2، جدة، 2006، ص 164.

²⁹ للمزيد من المعلومات حول هذه المعايير يمكن الرجوع إلى: محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص ص 43-81.

³⁰ عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص 18.

³¹ نفس المرجع، ص 13.

³² أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 17-18.

³³ نفس المرجع ص ص 14-15.(بتصرف)

³⁴ نفس المرجع، ص 15.