

العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين

إعداد الطالب

خالد بن محمد التويجري

تحت إشراف

د. محمد ياسين

الرياض - جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية - كلية الإقتصاد والعلوم
الإدارية - قسم محاسبة - عام 1432هـ

الإهداء

لا بد لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل... الغد لتبعث الأمة من جديد

وقبل أن نمضي نقدم أسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة...

...إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة

...إلى جميع أساتذتنا الأفاضل

...وأخص بالذكر الدكتور: **محمد ياسين**

...وقبل كل ذلك إلى أعظم من أملك في هذه الحياة : أبي وأمي

وشکر اااااااا

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات ، والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة ، مع تقديم بعض الإرشادات للجهات الحكومية والجمعيات المنظمة للمهنة تساعد على إيجاد رقابة مهنية فاعلة على مراجعة الحسابات، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد تم صياغة بعض الفرضيات لتحقيق ذلك والإجابة على تساؤلاتها. وقد قام الباحث باتباع المنهج الوصفي التحليلي في البحث وقام بتصميم وتوزيع استبانة علمية محكمة على مجتمع الدراسة والذي يتمثل في أصحاب مكاتب مراجعة الحسابات. وباستخدام SPSS أيضاً قام الباحث بتحليل بيانات الاستبانة من خلال البرنامج الإحصائي الاختبارات الإحصائية المتنوعة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها وجود تأثيراً إيجابياً كبير على جودة مراجعة الحسابات وبين كل من التأهيل العلمي والخبرة العلمية وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وتنظيم مكتب المراجعة وحجمه وسمعته وشهرته، واستقلال المراجع وتقدير أتعابه، وإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ومتانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل. بينما أظهرت النتائج بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول العلاقات المؤثرة في جودة مراجعة

الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات تبعًا للخصائص الشخصية لمراجعي الحسابات. وعلى ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات من أهمها: الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني والخبرة العملية الكافية للعاملين في مكاتب المراجعة مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة، والمحافظة على استقلالية مراجع الحسابات ودعمها، التخطيط المسبق والتنفيذ السليم لعملية المراجعة. كما يجب على المؤسسات المهنية أن تقوم بتحديد حد أدنى لأتعب مراجعي الحسابات، مع فرض نظامًا مناسبًا وعلميًا في تحديد تلك الأتعب، كما أوصى البحث الجهات الرسمية والجمعيات المهنية بتبني معايير محاسبية ومراجعة محلية، وإعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة وذلك لمعالجة أوجه النقص والقصور فيها، مع إعطاء الجمعيات المهنية صفة الإلزام للتوجيهات والتعليمات الصادرة عنها.

" العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين "

المبحث الأول

المقدمة

بعد السلسلة المتعددة للأزمات المالية المختلفة التي حدثت لكثير من الشركات في العالم ، وما صاحبها من انهيارات مالية حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام التي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي Enron ١٩٩٧ م ، وأزمة شركة في الولايات المتحدة الأمريكية عام ٢٠٠١ م ، وكذلك أزمة شركة (وورلد كوم الأمريكية للاتصالات عام ٢٠٠٢ م ، وأخيراً الأزمة المالية العالمية في الربع (Worldcom الأخير من عام ٢٠٠٨ م ، والتي لا تزال آثارها ماثلة أمام أعيننا حتى الآن، وما نتج عنها من إفلاس كثير من الشركات والبنوك العالمية في أمريكا على وجه الخصوص والتي بلغت أكثر من ١٣٠ بنكاً والزيادة المضطردة لإفلاس شركات كثيرة في جميع دول العالم.

ويتحمل المحاسبون القانونيون جزءاً كبيراً من المسؤولية باتهامهم بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية وبأسلوب يتماشى مع المبادئ والمعايير المحاسبية والالتزام بأداب وسلوك المهنة، مما أدى إلى اهتزاز صورة مراجع الحسابات وانتشار سمعة سيئة عن مكاتب وشركات المراجعة والمحاسبة ومراجعي الحسابات في العالم، كما حدث لشركة المراجعة (آرثر واحدة من شركات المراجعة الست الكبيرة في العالم م، ("Arthur Anderson" أندرسون والتي كانت تقوم بتدقيق ومراجعة الحسابات والقوائم المالية لشركتي إنرون، وورلد كوم. وعلى إثر ذلك اختفى اسم شركة المراجعة آرثر أندرسون من السوق المهنية.

وقد انعكس ذلك في مجموعة من الآثار السلبية، أهمها فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية، وبالتالي فقدت هذه المعلومات أهم عناصر تميزها ألا وهو جودتها، كون الهدف الرئيس من مراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

وترجع أهمية مراجعة البيانات المالية من قبل مراجع الحسابات الخارجي المستقل من كونها وسيلة تخدم أطراف وجهات عديدة، تعتمد اعتمادًا كبيرًا على نتائج المراجعة.

ومن أهم مستخدمي القوائم المالية، ويطلق عليهم (الطرف الثالث)، البنوك، والجهات الحكومية. والدائنون والمستثمرون، والجهات المنظمة للمهنة، وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة إلى تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايدين لكي يطمئن الجميع بأن المنشأة التي يراجعها تسير حسب المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها.

وأخيرًا ظهر المعيار الدولي للمراجعة رقم (220) رقابة الجودة لأعمال المراجعة، والذي بين بأن على جميع مكاتب المراجعة التي تصدر قوائم مالية للعملاء أن تطبق معايير رقابة الجودة.

وفي نهاية القرن الماضي قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتأسيس ثلاثة مراكز خاصة بجودة مراجعة الحسابات (Audit Quality) تهدف إلى الرقي بجودة خدمة مراجعة الحسابات. كذلك فقد قامت الكثير من الهيئات المهنية العربية بإنشاء أقسام خاصة بمراقبة جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة في المنطقة، منها هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون في الخليج العربي (GCCAAO)، والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA). وكما هو ملاحظ وبناء على ما سبق نجد أن مفهوم الجودة في مراجعة الحسابات من المفاهيم التي حظيت باهتمام علمي ومهني كبير على الصعيد الدولي، لما تشكله من أهمية كبيرة، وخاصة في ظل الانتقادات الموجهة للمهنة.

لذلك سنحاول من خلال هذا البحث تحديد العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات (مكاتب وشركات المراجعة)، كالتأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات، واستقلاليتهم، وتحديد أتعابهم، وتنظيم مكتب مراجع الحسابات وسمعته، وكذلك دراسة وتقييم العديد من المؤثرات الأخرى.

وفي هذا البلد أصبحت الحاجة ماسة بأن تتم مراجعة الحسابات وفق ضوابط ومعايير مهنية معينة في ظل عدم وجود معايير محاسبية ومعايير مراجعة محلية تحكم العمل المهني المحاسبي. إن تحديد خصائص جودة المراجعة والتدقيق، وتحديد العوامل المؤثرة فيها لاشك يدعم باتجاه رفع مستوى المهنة،

وتدعيم جودة المراجعة من أجل دعم الثقة والمصداقية في التقارير المالية حتى تصبح ذات جودة عالية تفي باحتياجات مستخدميها.

مشكلة البحث:

إن عدم رضا المجتمع المالي عن أداء عمل مراجعي الحسابات، ينبع مما يتوقعه هذا المجتمع من المراجعين بتزويدهم ببيانات مالية تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي وخالية من الأخطاء الجوهرية، بحيث يصدر مراجع الحسابات رأياً بدون تحفظ على القوائم المالية، في حين يتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات وعدم قابلية المنشأة على الاستمرار في أعمالها وهو ما يعرف باسم (فجوة المراجعة) وذلك نتيجة لكون مراجع الحسابات لم يتبع المعايير المهنية المتعارف عليها في أداء الأعمال الموكلة إليه، وهذا أثار تساؤلات هامة حول مصداقية تقرير مراجع الحسابات المستقل، وخاصة بعد انهيار بعض الشركات العالمية، وتوجيه اللوم والانتقاد إلى مهنة المراجعة والتدقيق بسبب عدم كشف الأخطاء الجوهرية أو التقصير في تنفيذ عملية المراجعة، مما يؤثر على جودة الخدمات المقدمة من قبل المراجع.

في المملكة تزايدت حدة المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة للحصول على عملاء جدد، ويستمر التهاون من قبل الجهات الرسمية والجمعيات المهنية في إصدار معايير محاسبية محلية، وتتعلم معايير المراجعة، وتفتقر المهنة في المملكة إلى قواعد سلوك مهني لممارسي مهنة مراجعة الحسابات، كل ذلك يمثل تهديداً حقيقياً يواجهه جودة أداء هذه المهنة تجاه عملائها والأطراف الآخرين . وبناءً عليه فإن

مشكلة البحث تتمحور حول التساؤلات الآتية:

- ما هي العوامل التي يمكن أن يستخدمها المحاسبين القانونيين في التطبيق العملي لتحسين جودة

خدمات المراجعة ؟

- ما هي الوسائل التي يمكن اقتراحها لتطوير مستوى جودة خدمات مهن المراجعة في المملكة ؟

- هل يؤثر التأهيل العلمي والمهني لمراجع الحسابات، وتنظيم مكتبه، وسمعته، وعلاقاته على جودة أداء عملية المراجعة في المملكة ؟

- هل تؤثر استقلالية فريق عمل المراجعة وتحديد أنعابهم على جودة عملية المراجعة في المملكة ؟

- هل إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة يؤثر على جودة الأداء في عملية المراجعة في المملكة ؟

أهداف البحث:

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية :

1- التعرف على مفهوم جودة أعمال المراجعة، وإبراز أهميته وأهدافه، والسياسات والإجراءات المكونة له.

2- تحديد الخصائص أو العوامل التي تؤثر على جودة مراجعة الحسابات في المملكة.

3 -تحليل وتحديد الأهمية النسبية لكل بند من هذه العوامل، ودراسة أهميته، ودرجة تأثيره في جودة المراجعة.

4 - المساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة مراجعة الحسابات، وتضييق فجوة التوقعات في عملية المراجعة، للوصول بها إلى المستوى المطلوب.

5- الخروج بنتائج وتوصيات تساهم في تطوير أداء مكاتب المراجعة والمراجعين القانونيين في المملكة بما يضمن تحقيق مستوى معقول من الجودة، مع تقديم بعض الإرشادات للجهات الرسمية والمؤسسات المنظمة للمهنة.

فرضيات البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه، ومن أجل الإجابة عن تساؤلات البحث وتحقيق أهدافه صيغت الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة".

الفرضية الثانية: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من تنظيم مكتب المراجعة، وسمعته، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة" .

الفرضية الثالثة: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من استقلالية مراجع الحسابات، وتحديد أتعابه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة".

الفرضية الرابعة: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة".

الفرضية الخامسة: " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في المملكة تبعاً للخصائص الشخصية لمراجعي الحسابات كالمؤهل العلمي، والتأهيل المهني، العمر، المسمي الوظيفي، عدد سنوات الخبرة المهنية".

أهمية البحث:

تكمن أهمية هذا البحث فيما يلي:

- 1- تعتبر البيانات المالية المراجعة من قبل مراجعي الحسابات مهمة لكثير من الأطراف والمستخدمين، ومصداقية تلك البيانات تعتمد على العوامل التي تؤثر في إصدار تلك البيانات.
- 2- أهمية المجال الذي سيتناوله البحث وهو (جودة مراجعة الحسابات) من وجهة نظر مراجعي الحسابات في المملكة ، فالذين يمارسون هذه المهنة هم أقدر الناس على الحكم عليها، ومعرفة أسرارها، والعوامل المؤثرة فيها.
- 3 - على الرغم من الاهتمام الواسع بموضوع الجودة بصفة عامة، وجودة مراجعة الحسابات بصفة خاصة إلا أن هذا الموضوع لم ينل نصيبه من البحث والدراسة بالصورة المطلوبة.
- 4 - يؤكد هذا البحث على ضرورة إتباع رقابة على جودة أعمال المراجعة، وخاصة بعد تحديدها لأهم العناصر المؤثرة في جودة المراجعة.
- 5 - إن الاهتمام برقابة جودة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها سوف يفتح المجال للبحث في هذا الموضوع، مما يؤدي إلى الارتقاء بمستوى المهنة، ويزيد من مستوى الإفصاح والمصداقية في التقارير المالية.
- 6 - إن هذه الدراسة تمثل مصدرًا ومرجعًا هامًا للمهتمين بالمهنة وتطورها، وخاصة الجهات الرسمية والجمعيات المهنية التي تنظم المهنة وتسعى إلى الارتقاء بها، وكذلك مكاتب المراجعة من أجل الارتقاء بأدائها.

منهجية البحث:

سوف يعتمد الباحث على كل من المصادر الأولية والثانوية في جمع البيانات المناسبة. توزع على مراجعي (Questionnaire) فالمصادر الأولية تتمثل بتصميم استمارة استبيان الحسابات، ومدراء المراجعة وأصحاب وشركاء مكاتب في مكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة، وذلك حسب سجل المحاسبين القانونيين المعتمدين رسميًا لدى وزارة التجارة والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أما

بالنسبة للمصادر الثانوية فتم الاعتماد على الكتب، والدوريات، والمجلات المهنية المتخصصة، والمقالات، والدراسات السابقة بالإضافة إلى استخدام شبكة الإنترنت والمواقع المتخصصة. وسوف يعتمد الباحث في تحليل البيانات على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك لمناسبته لطبيعة البحث، كما تم استخدام الاختبارات الإحصائية اللازمة من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات ولاختبار الفرضيات الموضوعة في البحث. لتحليل البيانات ولاختبار الفرضيات الموضوعة في البحث.

محددات البحث:

تقتصر هذه الدراسة على مناقشة المتغيرات والعوامل المتوقعة أن لها تأثيراً جوهرياً على جودة الأداء المهني لمراجعة الحسابات، والمرتبطة بأصحاب المهنة من أصحاب مكاتب مراجعة الحسابات والمراجعين بشكل عام، وتستبعد المتغيرات الأخرى المتعلقة بالمنشآت محل المراجعة، والعوامل المرتبطة بالنظام الاقتصادي والمالي السائد وأثره على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

الدراسات السابقة:

تناول الكثير من الباحثين والدارسين جودة مراجعة الحسابات، والعوامل المؤثرة فيها، على الصعيد السعودي وعلى الصعيد الإقليمي والدولي. وقد تمت دراسة هذا الموضوع من خلال مفاهيم ووجهات نظر مختلفة، وفيما يلي بعض هذه الدراسات :

- دراسة: التويجري ، والنافعابي (2008) بعنوان " جودة خدمة المراجعة :دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين" في المملكة العربية السعودية .هدفت هذه الدراسة إلى معرفة آراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراجعة المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبين القانونيين . وكذلك تحديد العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب المراجعة. وقد جمع الباحثان البيانات من خلال استبانة تم تصميمها اعتماداً على الدراسات السابقة، مع إضافة بعض العوامل المحتملة التأثير والتي لم تتطرق لها الدراسات السابقة، ثم تم تحليل البيانات. وكانت نتائج التحليل كما أوضح الباحثان بأن أكثر ثلاثة عوامل تأثيراً في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين

هي:

١ -الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة .

٢ -الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها.

٣-الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية.

أما أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب المراجعة فهي رأي الباحثين تتمثل في:التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل، وأتعايب المراجعة، والسمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة. كما أوضحت نتائج التحليل الإحصائي وجود فروق جوهرية بين التأثير المتوقع لبعض العوامل ووجودها في الواقع . كذلك تبين من نتائج التحليل أن عددًا من عوامل الجودة وعددًا من عوامل التفضيل تتأثر بشكل جوهري بواحد أو أكثر مما يلي : نوع وظيفة المراجع ، العمر ، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، الخبرة.

- دراسة الأديمي (2007) : بعنوان "مكاتب ومؤسسات المراجعة وأثرها في جودة الأداء المهني : دراسة ميدانية".هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل الأكثر تأثيرًا على جودة الأداء المهني، وذلك من خلال استقصاء لآراء المراجعين في مكاتب المراجعة العاملة في المملكة، والمراجعين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة المكلفين بمراجعة حسابات شركات ومؤسسات القطاع العام. وتم توزيع استبيان محددًا من خلاله عدة عوامل يؤثر كل منها على جودة أداء المراجعة على عينة كبيرة. وقد توصل الباحث إلى اتفاق المراجعين محل الدراسة على وجود تأثير لمتغيرات الدراسة البالغة (9) متغيرات وهي التخطيط الجيد لعملية المراجعة ، أدلة الإثبات ،أوراق العمل ، الموازنة الزمنية ، معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، حجم مكتب المراجعة، المنافسة بين مكاتب المراجعة ، طول فترة ارتباط المراجع مع العميل،حجم أتعايب المراجع. وقد كانت أهم توصيات الباحث هي الاهتمام بعملية التخطيط الجيد للمراجعة، ضرورة الحصول على أدلة إثبات كافية، إعداد أوراق عمل بشكل منظم وملائم، أن تكون المنافسة في إطار سلوك وآداب المهنة والامتناع عن قبول عمل قد يسئ لسمعة المهنة. كما أوصى الباحث بالتطبيق الكامل لمعايير المحاسبة والمراجعة، وبضرورة التناسب بين الأتعايب والأعمال المطلوبة والزمن اللازم للمراجعة .

- دراسة: وهيب (2004) بعنوان "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات/ دراسة ميدانية". هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إدراك مكاتب المراجعة في اليمن لمفهوم رقابة جودة المراجعة وأهميتها ، ودراسة مدى تطبيق هذه المكاتب لضوابط رقابة الجودة، واختبار وجود اختلاف في درجة تطبيق مكاتب المراجعة لضوابط رقابة الجودة باختلاف حجمها وارتباطها بمكتب تدقيق أجنبي، وتاريخ تأسيسها وحصول الشريك المسئول عن المراجعة على زمالة مهنية أجنبية، ومراجعة مكتب المراجعة لحسابات شركات عالمية. وقد اعتمدت الدراسة على جمع البيانات من خلال الدراسة الميدانية باستخدام أسلوب الاستبانة، حيث وزعت استبانة واحدة على كل مكتب من مكاتب مراجعة الحسابات في العاصمة السعودية الرياض. وبعد تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية كما يرى الباحث:

- ١- يوجد لدى مكاتب المراجعة في المملكة إدراك كاف لمفهوم رقابة جودة المراجعة وأهمية تطبيقه.
- ٢- لا يسهم كل من التعليم الجامعي المحاسبي والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في إبراز مفهوم وأهمية تطبيق رقابة الجودة في مكاتب المراجعة.
- ٣- تختلف الضوابط العامة لرقابة الجودة من حيث مدى تطبيقها في هذه المكاتب.
- ٤- لا تختلف درجة تطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة باختلاف حجم المكتب، أو ارتباطه بمكتب مراجعة أجنبي، أو بتاريخ التأسيس، أو بحصول الشريك المسئول عن المراجعة على زمالة مهنية أجنبية، أو بمراجعة المكتب لحسابات شركات أجنبية.
- ٥- يتفق ممثلو مكاتب المراجعة؛ عينة الدراسة على أنه لا توجد مبررات لعدم قيام مكاتب المراجعة في المملكة بتطبيق ضوابط رقابة الجودة، وأن أكثر المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام رقابة الجودة يكمن في عدم تطور مهنة مراجعة الحسابات في المملكة بدرجة كافية.
- وخلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات لتطوير نظام رقابة الجودة في مكاتب المراجعة في المملكة، ومن أهم هذه التوصيات، الاهتمام بمهنة مراجعة الحسابات في المملكة، وبمراجعي الحسابات ورفع

مستواهم المهني، وإعادة النظر في القوانين المنظمة لمهنة المراجعة للرقى بجودة الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة في المملكة.

- دراسة جربوع، (2004 م) بعنوان "مدى مسؤولية الجمعيات المهنية في رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية". هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العوامل التي أدت إلى رفع دعاوي قضائية على مراجعي الحسابات خلال العقدين الآخرين من القرن العشرين، وتعرض مهنة المحاسبة والمراجعة إلى الهجوم عليها من قبل المجتمع المالي، كما هدفت إلى إظهار دور الجمعيات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة لتوجيه المهنة لخدمة المجتمع وكسب ثقة الجمهور عن طريق رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة. وأكدت هذه الدراسة بأنه يقع على عاتق الجمعيات المهنية المسؤولية عن رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة إذا ما أريد لهذه المهنة النجاح والاستمرارية في خدمة العملاء والطرف الثالث، وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة، وكسب ثقة الجمهور وزيادة احترام المجتمع لهذه المهنة. وتم تقديم العديد من التوصيات الهامة ، منها ضرورة قيام الجمعيات المهنية بدعم استقلال المراجعين، والكفاءة المهنية عن طريق تحسين نوعية التعليم، والتدريب، وتشجيع تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند إعداد القوائم المالية ومراجعتها. كذلك يجب على الجمعيات المهنية أن تنشئ لديها قسماً خاصاً لرقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة ليقوم بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب بقصد تحسين الأداء المهني لتلك المكاتب.

خطة البحث:

بالإضافة للمقدمة تم تقسيم الدراسة على النحو التالي:

- ١- الدراسة النظرية وتشمل الجودة ومفهومها في مراجعة الحسابات، ونبين المفاهيم والتعريفات المختلفة لجودة الأداء المهني لمراجعة الحسابات وكذا المتغيرات المتعلقة بالمهنيين المختصين بمراجعة الحسابات.

- ٢- الدراسة الميدانية وتشمل تحديد مجتمع وعينة الدراسة، وأداة الدراسة المستخدمة والأساليب الإحصائية المستخدمة ، وتحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات .
- ٣- النتائج والتوصيات.

المبحث الثاني

الدراسة النظرية

الجودة ومفهومها في مراجعة الحسابات

يتناول هذا المبحث المفاهيم والتعريفات المختلفة لجودة الأداء المهني لمراجعة الحسابات، وكذا المتغيرات المتعلقة بالعاملين بمكاتب مراجعة الحسابات من المختصين بمراجعة الحسابات. ذلك أن مهنة مراجعة الحسابات تعتبر من أكثر المهن الخدمية والاستشارية تعقيداً، نظراً للنتائج التي يتوصل إليها مراجع الحسابات.

2 - 1 تطور مفهوم الجودة:

يعتبر مفهوم الجودة (Quality) من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في الربع الأخير من القرن الماضي، وتغير مفهومها بعد تطور علم الإدارة، وظهور الشركات الكبرى، وازدياد المنافسة، حيث أصبحت لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة.

وقد عرفها بعضهم بأنها عبارة عن مجموعة من الصفات والخصائص التي يتميز بها المنتج والخدمة، والتي تؤدي إلى تلبية حاجات المستهلكين والعملاء، سواء من حيث تصميم المنتج أو تصنيعه أو قدرته على الأداء في سبيل إرضاء هؤلاء العملاء وإسعادهم. (الصيح، عبد الحميد وجبران، محمد، ٢٠٠٨ م، ص. ٦٦).

ويعتبر مفهوم إدارة الجودة الشاملة (TQM) من أكثر المفاهيم الرائدة، والتي استحوذت على اهتمام واسع من قبل المختصين والإداريين، وخاصة في تطوير وتحسين الأداء الإنتاجي والخدمي. ولقد لعبت الإدارة اليابانية دوراً هاماً وحاسماً في ظهور هذا المفهوم عبر مراحل تطور أساسية ومتعددة. (الصيح، عبد الحميد وجبران، محمد، ٢٠٠٨ م، ص. ٦٤).

ولقد اختلف الباحثون في تعريف إدارة الجودة الشاملة، إذ أن الجودة نفسها تحتل مفاهيم مختلفة من حالة إلى أخرى، ومن شخص لآخر.

وقد عرفها معهد الجودة الفيدرالي في أمريكا أنها منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل، إذ يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات. (الصحيح، عبدالحميد وجبران، محمد، ٢٠٠٨ م، ص. ٦٧).

ومع تطور الحياة الاقتصادية طورت المجموعة الأوروبية معياراً للجودة وهو أيزو، (ISO) وركز هذا المعيار على إلزام منظمات الأعمال العاملة في نظام الجماعة الأوروبية بإتباع إجراءات ضمن إدارة منهجية للجودة. وكلمة الأيزو (ISO) هي اختصار International Standardization Organization وهي مسمى المنظمة العالمية للمعايرة، وتقوم هذه المنظمة بوضع مقاييس عالمية لنظام إدارة الجودة في أية منظمة، سواء كانت إنتاجية أو خدمية (مصطفى، احمد السيد، ٢٠٠١ ص ٤٥).

2 - 2 مفهوم جودة مراجعة الحسابات:

على الرغم من أهمية مفهوم جودة المراجعة ، إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين، ويرجع ذلك إلى النظر إليها من وجهات نظر متعددة ومختلفة. ويعتبر (De Angelo) من أوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة مراجعة الحسابات وعرفها بأنها: احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره. (حميدات، محمد 2001. ص ٤٦).

وأخيرًا ومن زاوية أخرى ظهرت مفاهيم ومصطلحات متعددة في هذا المجال، وعلى المستويين الأكاديمي والمهني ، ولها علاقة وصلة بجودة عملية الرقابة الخارجية على الحسابات، والتي قد تستخدم لوصف عملية التقييم أو التحقق من جودة عملية المراجعة، ومن هذه المصطلحات ما يلي:

1 - رقابة الجودة : (Quality Control)

عرفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مفهوم رقابة جودة مكتب المراجعة بأنه التنظيم الإداري للمكتب، وجميع السياسات والإجراءات المتبعة من أجل التحقق بدرجة معقولة من التزام العاملين بالمكتب بالمعايير المهنية، والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملاء المكتب، بما في ذلك قواعد وسلوك وآداب المهنة ، والالتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاولة المهنة. (www.socpa.org).

2 - تأكيد الجودة (Quality Assurance):

ويقصد بهذا المفهوم إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على الجودة، والتي يقوم بها المكتب نفسه من خلال الرقابة المهنية على موظفي المكتب. في حين ترى جمعية المحاسبين بهونج كونج بأن الفحص الخارجي للجودة من قبل جهة خارجية محايدة يسمى (رقابة الجودة).

3 - الفحص المتعمق : (Peer Review Program)

صدر هذا المعيار من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، في عام 1989 كـ معيار يختص بفحص أعمال شركات المراجعة. وتم تعديل هذا البرنامج في عام 2001 ليشمل ثلاثة أنواع من الفحص، وذلك للتحقق من جودة عمليات المراجعة، وهي:

أ -مراجعة النظام: System Review وتهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة والمراجعة في مكتب المراجعة قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها وذلك أثناء الممارسات المهنية للمكتب.

ب -مراجعة الارتباط: Engagement Review ويقصد بها توفير أساس للقائم بعملية الفحص للتأكد من مراعاة المراجع عند- ارتباطه مع العميل- للمعايير المهنية الصادرة في هذا الشأن، وإن التوثيق في مكتب المراجعة يراعى المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة والاستشارات.

ج -مراجعة التقرير: Report Review وتهدف إلى مساعدة المراجع - الذي يقوم بالارتباط مع العميل-لتقديم خدماته الاستشارية، وأن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة.

2 - 3 أهمية جودة مراجعة الحسابات:

تكمن أهمية جودة المراجعة والتدقيق في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة، والمتمثلة في تقرير مراجع الحسابات، الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم، وبالتالي فإن جودة المراجعة مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة. (Tayler,D,and Glezen, 1994) ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي:

1- مراجع الحسابات: يهتم مراجع الحسابات بأن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.

2- إدارة الشركة: تعتبر إدارة الشركة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية ، وبالتالي فإن تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط

المستقبلية. ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.

3- البنوك: تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المراجعة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية. ومما لاشك فيه أن جودة عملية المراجعة سوف تؤثر إيجابياً على جودة قراراتهم.

4- الدائنون: يهتم الدائنون بالقوائم المالية المراجعة من قبل مراجع قانوني خارجي لمنح العملاء تسهيلات ائتمانية بناء على تلك القوائم. ولاشك أن جودة المراجعة سوف تؤثر كثيراً على قراراتهم في منح الائتمان.

5- 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 أعمال المراجعة والتدقيق وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية المراجعة.

6- الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة: تسعى كثير من الجمعيات المنظمة لمهنة المراجعة إلى إلزام مكاتب المراجعة والتدقيق بتحقيق مستوى عالٍ من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة والخدمات التي تقدمها.

7- بالإضافة إلى ما سبق، فإن إتباع نظام لتحقيق جودة أعمال المراجعة يحقق العديد من المزايا والخصائص لمكتب المراجعة نفسه يمكن بيانها فيما يلي:

- أ- إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة تتماشى مع المتطلبات المهنية ومعايير المراجعة المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية المراجعة.
- ب- تحسين برنامج عمل مراجعي الحسابات، وذلك من خلال إتباعه الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية المراجعة.

- ج- يعتبر إتباع أساليب الجودة في المراجعة من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد لمكتب المراجعة، والمحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة.
- د- إن ارتفاع مستوى المصداقية في المراجعة يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وذلك لن يكون إلا من خلال مستويات عالية لجودة المراجعة.
- هـ - إن المراجعة ذات الجودة العالية يمكن اعتبارها جزءاً هاماً من نظام رقابة أصحاب المنشأة، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة المنشأة.

2-4- الإرشادات والمعايير الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة عملية المراجعة:

لقد اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية في كافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة ، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات ومكاتب المراجعة وبما يخدم الصالح العام. كذلك فرضت بعض هذه الجمعيات المهنية على أعضائها مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوكيات المهنة لكي يتم تنفيذ عمل المراجعة والمحاسبة وفقاً لأعلى معايير الجودة. وفيما يلي بعض تلك الإجراءات المتخذة من قبل تلك المجموعات المهنية :

2-4-1 الإرشادات صادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA لرقابة جودة عملية

المراجعة:

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1979 أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني ، وتم تطويره عام 1991 ، والذي تضمن عناصر متعلقة بالاستقلالية ، والاسترشاد بآراء الخبراء ، والفحص الدوري لبرنامج رقابة جودة الأداء وقبول عملاء جدد ، والاستمرار في العلاقة مع العملاء الحاليين.

وفي عام 1989 ، أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامجاً أطلق عليه الفحص المتعمق (Peer Review Program) ويلزم هذا البرنامج مكاتب المراجعة أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين تنشأ عن خدماتهم مسؤولية تجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في

تقييم أداء مكاتب المراجعة ، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام Quality Control System لدى مكاتب المراجعة، ثم إصدار تقرير لنتيجة هذا الفحص.

وبمجرد تسجيل مكاتب المراجعة أو المراجع لدى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإنه يتعين عليه ضرورة مراعاة معايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد في هذا الشأن، بحيث يتم إجراء فحص متعمق لأدائه المهني في مجال أعمال المحاسبة والمراجعة كل ثلاث سنوات، على أن يبدأ أول فحص وتقييم خلال ثمانية عشر شهراً من التسجيل لدى اللجنة المختصة بالتقييم. وقد تم إدخال تعديلات وتحسينات على هذه المعايير في يناير 2001 من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية ، ولحماية العامة ممن يعتمدون على هذه التقارير في اتخاذ العديد من القرارات (حسنين وقطب، ٢٠٠٣ ص. ٣٦٤).

2-4-2 إرشادات معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز لرقابة جودة عملية المراجعة:

قام معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز أيضاً بإعداد برنامج لرقابة وجودة الأداء المهني في عام 1991 ، والذي أقرته وزارة التجارة والصناعة، وهو ملزم لمكاتب المراجعة في إنجلترا وويلز. وتمثلت أهم العناصر التي وردت في هذا البرنامج في الاستقلال، النزاهة المهنية ، قبول العملاء واستمرارية العلاقة بهم، التدريب والتطوير المهني، الفحص الداخلي، الالتزام بشروط التسجيل، الاستشارة، وتجنب ما قد يؤدي إلى عدم موضوعية الأداء. (www.icaew.com)

2-4-3 إرشادات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) لرقابة جودة عملية المراجعة:

أما على المستوى العربي، فالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) هي أول جمعية مهنية لمراجعة الحسابات، أصدرت في عام 1994 برنامجاً لمراقبة جودة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية. ويهدف هذا البرنامج إلى تحقيق درجة مقبولة من الالتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة للعملاء وذلك بهدف الارتقاء بمستوى المهنة .

وهناك نوعان من الفحص أو التدقيق تخضع له مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية. يتمثل النوع الأول في مراجعة دورية سنوية تتطلب من مكاتب المراجعة استيفاء مجموعة من المستندات وتوفير معلومات عن ملاك المكتب، الشركاء، المديرين، الموظفين، العملاء وطبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب. ويجب تقديم هذه المستندات وتوفير المعلومات خلال 90 يوماً من نهاية السنة المالية لمكتب المراجعة إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والذي بدوره يقوم بتحويلها إلى لجنة مراجعة الجودة Quality Audit Committee والتي قد تقوم إذا تطلب الأمر بتشكيل فريق لفحص نواحي القصور . وبناء على نتائج الفحص تقوم لجنة مراجعة الجودة برفع توصياتها إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. ويتمثل النوع الثاني من الفحص أو التدقيق، والتي تتضمنه برامج مراجعة جودة عمليات المراجعة، في فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية للجودة التي تطبقها مكاتب

المراجعة. وهذا النوع من التقييم يتم من خلال فريق خاص يعين ويراقب من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. ويؤدي هذا التقييم كل ثلاث سنوات لمكاتب المراجعة التي تمارس عمليات مراجعة لشركات القطاع العام، أو كل خمس سنوات لمكاتب المراجعة التي تقدم خدماتها لشركات القطاع الخاص. ويشمل نطاق الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة جميع الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب المحاسبة. كما تنطبق معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة على جميع مكاتب المحاسبة، بغض النظر عن شكلها القانوني أو عدد ملاكها أو حجمها وتقع مسؤولية الالتزام بهذه المعايير على عاتق ملاك المكتب. ويجب على مكتب المحاسبة توثيق السياسات والإجراءات التي تمثل معايير للرقابة النوعية. وتتمثل عناصر الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة، والتي صدرت عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، في الاستقلال، تخصيص المساعدين للعمليات، المشورة، الإشراف، التوظيف، تطوير وتدريب الموظفين، تقييم أداء الموظفين وترقيتهم، قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم، الالتزام بأحكام النظام ولوائحه، والفحص الداخلي الدوري وكل عنصر من هذه العناصر يتم التحقق من مدى الالتزام به من خلال توجيه مجموعة من الأسئلة إلى الموظفين بمكاتب المحاسبة. ومن الجدير بالملاحظة أن هذه العناصر تتشابه إلى حد كبير مع العناصر التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (www.socpa.org).

4-4-2 إرشادات المعهد المصري للمحاسبين القانونيين لرقابة جودة عملية المراجعة:

أصدر المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين في عام 1996 المعيار رقم (7) والذي يختص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة. ويهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة على الجودة. وهذه الإرشادات غير ملزمة للمراجعين. ومما هو جدير بالذكر أن هذه الإرشادات تتشابه إلى حد كبير مع الإرشادات الدولية رقم (7) والصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين الصادر في عام 1981 . وتضم هذه الإرشادات إجراءات خاصة بمكتب المراجعة، وإجراءات تتعلق بالعمل الذي يوكل إلى المساعدين في عملية مراجعة معينة. وتوقف طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة لمكتب المراجعة على عدد من الاعتبارات، مثل حجم وطبيعة الخدمات التي يقدمها، وموقع المكتب، وهيكله التنظيمي، واعتبارات التكلفة، ومن ثم تختلف السياسات والإجراءات المستخدمة في كل مكتب، وكذلك

مدى توثيق هذه السياسات، ومن العناصر الرئيسية التي يمكن استخدامها في تقييم الجودة بمكتب المراجعة المتطلبات المهنية، المهارات والكفاءات ، التكليف بالمهام، التوجيه والإشراف، الاستشارات، قبول أو الاحتفاظ بالعملاء، والمراقبة. (حسين ، قطب ، ٢٠٠٣ ، 368).

2-4-5 الإرشادات في القانون اليمني: لم تقم جهة رسمية أو غير رسمية في الجمهورية اليمنية حتى اللحظة بإصدار أية معايير محاسبية أو معايير مراجعة محلية . ويتم العمل في الوقت الحاضر بمعايير المحاسبة الدولية ، وكذا معايير المراجعة الدولية من قبل معظم المكاتب المحاسبية العاملة في الجمهورية اليمنية. وتوجد بعض الإشارات في الفصل السادس من القانون رقم (26) لسنة ١٩٩٩ م المنظم لمهنة مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية يفهم منها بأنها تشير إلى بعض جوانب جودة المراجعة. فقد نصت المواد من (43 – 51) من القانون على بعض النصوص يمكن تلخيصها في :

- ١- يجب على المحاسب القانوني، عند القيام بمباشرة أعمال المراجعة وتدقيق الحسابات، أن يلتزم بالأصول المهنية، وأن يبذل العناية الكافية في تأدية مهامه، وأن يبدي رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وأن يشير بوضوح إلى مدى كفاية وملاءمة الإفصاح فيها .
- ٢- يجب على المحاسب القانوني أن يعمل باستمرار على تطوير وتنمية مهارته، وبما يتلاءم مع التطورات الحديثة، وأن يتابع البحوث والدراسات ذات الصلة بالمهنة، وأن يهتم بالتدريب المهني المستمر للمستخدمين لديه .
- ٣- يجب على المحاسب القانوني أن يعمل على تحديث وتطوير الخدمات المهنية وأساليب مزاولة المهنة، وأن يسعى إلى تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة .
- ٤- يجب على المحاسب القانوني أن يقوم بالتخطيط الملائم لتنفيذ العمل، وتقسيم العمل على المساعدين، والإشراف المباشر عليهم، كما يجب أن يوقع بنفسه على التقارير الصادرة منه، ويجب إثبات أسماء وتوقيع المساعدين التابعين له على أوراق العمل.
- ٥- يجب على المحاسب القانوني أن يمسك السجلات والمستندات المحاسبية الخاصة بأعمال مكتبه، والتي تعطى صورة واضحة وكاملة عن نشاطه ونتيجة أعماله. كما يجب عليه تنظيم المكتب الذي

يمارس فيه عمله بما يؤمن حفظ أوراق العمل والبيانات والمستندات المؤيدة لقيامه بمراقبة وتدقيق الحسابات، وحفظها لمدة لا تقل عن عشرة سنوات من تاريخ إصداره للتقرير، مع حفظ نسخة من التقارير والقوائم المالية، ويلزم حفظ الوثائق المشار إليها حتى وإن توقف عن مزاولة المهنة لأي سبب من الأسباب .

٦- يجب على المحاسب القانوني عند إعداد تقارير المراجعة أن يشير إلى استخدام القواعد المحاسبية المتفق عليها، وأن يشير إلى الثبات في تطبيقها واستخدامها

٧- يجب على المحاسب القانوني أن يقوم بإبلاغ الجهات ذات العلاقة كتابيًا بما تم اكتشافه من اختلاسات في أموال الجهة التي يقوم بمراجعة حساباتها، وكذا بما تم اكتشافه من تزوير أو غش أو تحايل في الحسابات والسجلات والمستندات والوثائق، وبصفة عامة يجب عليه إبلاغ الجهات المعنية كتابيًا بكافة الأعمال غير المشروعة التي اكتشفها أثناء تأدية مهامه والإفصاح عنها في تقريره .

٨- يجب على المحاسب القانوني أن يفصح عما إذا كانت الدفاتر والسجلات والحسابات التي يقوم بتدقيقها ومراجعتها منتظمة طبقًا للأصول والنظم المحاسبية، وأن يلفت النظر كتابيًا إلى أية مخالفة تظهر له ويطلب معالجتها وتصويبها ، ما لم فعلية الإفصاح عن ذلك في تقريره .

ومن خلال استعراض النصوص القانونية السابقة، يلاحظ أنها قد اشتملت على العديد من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وهي:

أ (العناية المهنية .

ب (الالتزام بالتشريعات القانونية النافذة .

ج (التدريب وتطوير المهارات .

د (التخطيط لعملية المراجعة .

هـ (الإشراف على أعمال المساعدين .

و (تنظيم أوراق العمل والاحتفاظ بها.

ز (مراعاة الأصول المحاسبية المتعارف عليها.

ح) مسؤولية المراجع تجاه اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس وكافة المخالفات في الحسابات والسجلات والدفاتر (الأديمي ، منصور، 2007، ص 72 – 73).

2-4-6 إرشادات هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي:

اهتمت هذه الهيئة، مثلها مثل باقي الجمعيات المهنية، بتحسين الجودة لعملية المراجعة في البلدان الأعضاء، وأصدرت كثيرًا من الإصدارات التي تسعى إلى توحيد أسس النشاط المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة. فأصدرت عدة إصدارات، منها معايير وبرامج مراقبة الأداء المهني والذي يحتل الإصدار السابع من إصدارات الهيئة والذي صدر في شهر أغسطس ٢٠٠٣ م بعد إقراره في اجتماع مجلس إدارة الهيئة الذي انعقد خلال الفترة (1 – 4) يونيو ٢٠٠٣ م وتوصل المجلس فيه إلى الصيغ النهائية لمعايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة، وقرر أن يتم توزيع معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة على المحاسبين والمراجعين والجامعات والجهات ذات العلاقة الأخرى، وأن يطلب منهم بيان ملاحظاتهم واقتراحاتهم حيالها، على أن تصل للهيئة قبل نهاية عام ٢٠٠٣ م (www.gccao.org) وفي ضوء ما تقدم، يمكن القول إن هناك اهتمامًا متزايدًا من قبل المنظمات المهنية في العديد من الدول برقابة الأداء المهني للمراجعين للتحقق من جودة عملية المراجعة. وبعض هذه المنظمات جعلت تطبيق الإرشادات إلزاميًا أما البعض الآخر فاعتبر مسألة الالتزام بها اختياريًا. كون التطبيق الإلزامي قد أثار بعض المشاكل في الدول النامية. وعلى ذلك فإن مسألة تقييم جودة المراجعة تتسم بالتعقيد، خاصة في الحالات التي قد يلتزم المراجع فيها بالقدر الأكبر من الإرشادات الصادرة ويخفق في الالتزام ببعض الآخر.

2-4-7 ضوابط الجودة حسب معيار المراجعة الدولي رقم (220) عن الرقابة على جودة عملية

المراجعة:

صدر المعيار الدولي رقم (220) عن الرقابة على جودة عملية المراجعة Quality Control For audit work في شهر يونيو، 1994 ، وهو من معايير المراجعة الدولية (ضبط جودة العمل في المراجعة) ويهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات عن رقابة الجودة لعملية المراجعة من خلال:

أ - السياسات والإجراءات التي يتبعها مكتب المراجعة عند أداء عملية المراجعة.

ب - الإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء عملية المراجعة، ويجب تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة وأيضا على عمليات المراجعة الفردية.

وضوابط الجودة هي مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب المراجعة لتوفير قناعة بأن عملية المراجعة قد أنجزت وفقاً للمعايير المحددة والمتعارف عليها.

وتعتبر سياسة ضوابط الجودة بمثابة أهداف تسعى مكاتب المراجعة لتحقيقها، بينما إجراءات الضوابط تمثل الخطوات والأساليب التي يتم تنفيذها من أجل تحقيق الأهداف المحددة. ولقد بينت الفقرة الرابعة من المعيار الدولي رقم (220) ما يجب على مكاتب المراجعة القيام به من حيث تنفيذ إجراءات رقابة الجودة، والتي صممت للتأكد بأن كافة المراجعات قد تمت حسب المعايير الدولية للمراجعة، أو المعايير الوطنية المناسبة.

أما الفقرة السادسة من المعيار فقد بينت أن أهداف سياسات رقابة الجودة والتي تمثل عناصر الرقابة على جودة المراجعة، ما يلي (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2002)

1- المتطلبات المهنية:

يقصد بها التزام العاملين بمكتب المراجعة بمبادئ الاستقلال، والأمانة، والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة.

وتعتبر هذه العناصر، وخاصة استقلالية مراجع الحسابات، بمثابة العمود الفقري لجودة المراجعة إذا ما انعدم هذا الركن فإن باقي معايير المراجع لن تكون ذات أهمية كبرى. ولقد تناولت قواعد وآداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين هذه العناصر بنوع من التفصيل. ومن أهم الإجراءات التي تضمن الالتزام بهذا العنصر الرقابي إبلاغ أفراد المكتب من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني.

2- المهارات والكفاءة:

يجب علي مكاتب المراجعة أن تعين أشخاصاً لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة. وينقسم هذا العنصر الرقابي إلى: توظيف وتعيين أفراد مؤهلين تأهيلاً متخصصاً، والتطوير المهني من خلال إعداد الدورات التدريبية للأفراد، واختيار وتأهيل المدربين، وتوفير معلومات حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية، والترقية الوظيفية. كما يجب وضع المؤهلات التي تعتبر ضرورية لمختلف مستويات المسؤولية في المكتب، مع تحديد المعايير التي يتم على أساسها تقييم الأداء الشخصي والكفاءة المتوقعة، مثل المعرفة الفنية، القدرة على التحليل، مهارات القيادة والتدريب، العلاقة مع العملاء وكذلك تقييم أداء الأفراد، وإشعارهم بتقدمهم من خلال استخدام النماذج التي يمكن تنميطها لغرض تقييم أداء الأفراد، ومتابعة هذه التقييمات.

3- توزيع مهام عملية المراجعة:

يقصد بها إسناد عملية المراجعة إلى فريق عمل متمكن في عملية المراجعة، ويمتلك مستويات من التدريب المهني والكفاءة المهنية في ضوء الظروف المحيطة بعملية المراجعة، وذلك من خلال العديد من الإجراءات مثل: تحديد مهام كل فرد في فريق العمل من مراجع رئيسي ومراجعين ومساعدين مراجعين، وتحديد الشخص المشرف على فريق العمل ليكون مسئولاً عن توزيع الأفراد على مهام المراجعة، مع المراعاة عند التوزيع لبعض العناصر، مثل عدد المراجعين ومتطلبات الوقت، تقييم لمؤهلات الأفراد من حيث الخبرة. ولتحقيق هذا التوازن يجب الأخذ بعين الاعتبار حجم عملية المراجعة، توفر الخبرات الخاصة بالأفراد، احتياجات العملاء وغيرها.

4- الإشراف:

يقصد به الإشراف والمتابعة للأعمال على كافة المستويات، وذلك لتوفير تأكيد مناسب بأن العمل الذي يتم إنجازه يستوفي معايير الجودة الملائمة. ومن الإجراءات التي يمكن إتباعها لتحقيق ذلك تخطيط عمليات المراجعة، وتوفير إجراءات للاحتفاظ بمعايير الجودة للمكتب بالنسبة للأعمال المؤداة، وتوفير التدريب العملي خلال تنفيذ عمليات المراجعة.

5- التشاور:

يقصد بهذا العنصر من عناصر الرقابة ضرورة إجراء التشاور مع الآخرين من ذوى الخبرة المناسبة داخل أو خارج المنشأة عندما يتطلب الأمر ذلك، وأن تكون هناك اجتماعات دورية مع فريق العمل من قبل الشريك المدير المسئول في مكتب المراجعة

6- قبول أو إنهاء العمل مع العملاء:

يجب على مكتب المراجعة وضع الإجراءات لتقييم العميل الجديد قبل قبول المهمة، ومتابعة العلاقات مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، كما يجب على مكتب المراجعة أن يأخذ بعين الاعتبار استقلاليته وقدرته على خدمة العميل بشكل ملائم.

7- الرقابة:

يجب على مكتب المراجعة أن يراقب باستمرار مدى ملائمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة بغرض تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة.

المبحث الثالث الدراسات الميدانية

يتناول هذا المبحث وصفاً لمنهج الدراسة، ولأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي تم اعتمادها في البحث من حيث أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

3 – 1 منهجية البحث:

إضافة للمنهج الوصفي التحليلي الذي تناولته الدراسة في إطارها النظري، فإن لهذه الدراسة بعد ميداني تطبيقي يتعلق بمجالات العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيتها واستقلالها. وهي دراسة تطبيقية على مكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة في المملكة ، من خلال الاستبانة التي تم إعدادها لهذا الغرض وتحليل بياناتها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).

3 – 2 مجتمع وعينة الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة ، والتي يبلغ مجموعها "5" مكاتب مراجعة والمكتب يعمل فيه أكثر من مراجع مرخص له بمزاولة المهنة لعام 2009 م ، عدد الاستبانات الخاضعة للتحليل "10" استبانات.

3-3 أداة الدراسة الميدانية:

استخدم الباحث الاستبانة كأداة من أدوات جمع البيانات الأولية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة. وقد تم في ضوء أهداف الدراسة تقسيم الاستبانة إلى قسمين كما يلي:

القسم الأول : يوضح البيانات الشخصية عن أفراد المجتمع، واحتوت على (5) فقرات، مثل المسمى الوظيفي، والمؤهل العلمي ، والتأهيل المهني، والخبرة العملية ، وفئات العمر (انظر الاستبانة ملحق رقم 1).

القسم الثاني : انقسمت أسئلة الاستبانة إلى المحاور الأربعة التالية : المحور الأول: يبين العلاقة بين كل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة، واحتوى على خمس فقرات من (1 - 5).

المحور الثاني: يبين العلاقة بين تنظيم المكتب وسمعته وشهرته وعلاقاته مع عملائه وبين جودة أدائه في عملية المراجعة ويحتوي على ست فقرات من (6 - 11). المحور الثالث: يبين العلاقة بين استقلالية مراجع الحسابات، وتحديد أتعابه، وبين جودة عملية المراجعة، واحتوى على أربع فقرات من (12 - 15).

المحور الرابع: يبين العلاقة بين إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبين جودة الأداء في عملية المراجعة، واحتوى على ثلاث فقرات من (16 - 18).

وكانت كل فقرة من فقرات كل محور مقسمة وفق تصنيف ليكرت الخماسي كالتالي:

التصنيف	تأثير كبير جداً	تأثير كبير	تأثير متوسط	تأثير بسيط جداً	غير مؤثر إطلاقاً
الترميز	5	4	3	2	1

4-1 صدق أداة الدراسة الميدانية وثباتها "صدق أداة الدراسة" :

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين المتخصصين وذلك من أجل التحقق من مصداقيتها، وأن الفقرات التي تتضمنها تقيس الأفكار التي صممت من أجلها. وقد تكونت مجموعة المحكمين من فئتين، تمثلت الأولى في مجموعة من الأساتذة الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة، أما الفئة الثانية فقد شملت نخبة من الأكاديميين المتخصصين بمجال الإحصاء، وتم الأخذ بملاحظاتهم وإعادة صياغة بعض الفقرات بشكل يحقق الاتساق والتوازن بين فقرات الاستبانة.

5-3 المعالجات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الإحصائي، وحساب المتوسطات الحسابية، والنسب المئوية، والانحرافات المعيارية لكل فقرة ولكل مجال.

جدول رقم (1)

توزيع أفراد الدراسة وفق متغير النوع

النسبة	التكرار	النوع
80.0	8	ذكر
20.0	2	أنثى
100%	10	المجموع

يتضح من الجدول رقم (1) أن (8) من افراد الدراسة يمثلون ما نسبته 80.0% من إجمالي أفراد الدراسة ذكور وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة ، بينما (10) منهم يمثلون ما نسبته 20.0% من إجمالي أفراد الدراسة اناث.

جدول رقم (2)

توزيع أفراد الدراسة وفق متغير العمر

النسبة	التكرار	العمر
40.0	4	أقل من 30 سنة
30.0	3	من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة
20.0	2	من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة
10.0	1	من 50 سنة فأكثر
100%	10	المجموع

يتضح من الجدول رقم (2) أن (4) من افراد الدراسة يمثلون ما نسبته 40.0% من إجمالي أفراد الدراسة اعمارهم اقل من 30 سنة وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة ، بينما (3) منهم يمثلون ما نسبته 30.0% من إجمالي أفراد الدراسة اعمارهم من 30 سنة إلى أقل من 40 سنة، و (2) منهم يمثلان ما نسبته 20.0% من إجمالي أفراد الدراسة عمرهما من 40 سنة إلى أقل من 50 سنة ، مقابل (1) منهم يمثل ما نسبته 10.0% من إجمالي أفراد الدراسة عمره اقل من 50 سنة.

جدول رقم (3)

توزيع أفراد الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل
20.0	2	بكالوريوس
20.0	2	دبلوم
20.0	2	ماجستير
40.0	4	دكتوراه

المجموع	10	100%
---------	----	------

يتضح من الجدول رقم (3) أن (4) من افراد الدراسة يمثلون ما نسبته 40.0% من إجمالي أفراد الدراسة مؤهلهم العلمي دكتوراه وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة ، بينما (23) منهم يمثلان ما نسبته 20.0% من إجمالي أفراد الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس، و (2) منهم يمثلان ما نسبته 20.0% من إجمالي أفراد الدراسة مؤهلهم العلمي دبلوم ، و (2) منهم يمثلان ما نسبته 20.0% من إجمالي أفراد الدراسة مؤهلهم العلمي ماجستير.

جدول رقم (4)

توزيع أفراد الدراسة وفق متغير الشهادة المهنية

النسبة	التكرار	الشهادة
40.0	4	محاسب قانوني
30.0	3	عضو في socpa
10.0	1	عضو في cpa
20.0	2	لا يوجد
100%	10	المجموع

يتضح من الجدول رقم (4) أن (4) من افراد الدراسة يمثلون ما نسبته 40.0% من إجمالي أفراد الدراسة شهادتهم المهنية محاسبين قانونيين وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة ، بينما (3) منهم يمثلون ما نسبته 30.0% من إجمالي أفراد الدراسة اعضاء في socda، و (2) منهم يمثلان ما نسبته 20.0% من إجمالي أفراد الدراسة لا توجد لديهما شهادة مهنية، مقابل (1) منهم يمثل ما نسبته 10.0% من إجمالي أفراد الدراسة عضو في coa.

جدول رقم (5)

توزيع أفراد الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

النسبة	التكرار	المسمى
40.0	4	مدير أو شريك مكتب مراجعة
30.0	3	مدقق حسابات رئيسي
30.0	3	مراجع
100%	150	المجموع

يتضح من الجدول رقم (5) أن (4) من افراد الدراسة يمثلون ما نسبته 40.0% من إجمالي أفراد الدراسة وظيفتهم مدير أو شريك مكتب مراجعة وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة ، بينما (3) منهم يمثلون ما نسبته 30.0% من إجمالي أفراد الدراسة وظيفتهم مدقق حسابات رئيسي، مقابل (3) منهم يمثلون ما نسبته 30.0% من إجمالي أفراد الدراسة وظيفتهم مراجع.

جدول رقم (6)

توزيع أفراد الدراسة وفق متغير عدد سنوات الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	3	30.0
من 5-10 سنوات	1	10.0
من 11-15 سنة	2	20.0
من 16-20 سنة	2	20.0
فوق 30 سنة	2	20.0
المجموع	10	100%

يتضح من الجدول رقم (6) أن (3) من افراد الدراسة يمثلون ما نسبته 30.0% من إجمالي أفراد الدراسة خبرتهم أقل من 5 سنوات وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة ، بينما (2) منهم يمثلان ما نسبته 20.0% من إجمالي أفراد الدراسة خبرتهم من 11 – 15 سنة، و (2) منهم يمثلان ما نسبته 20.0% من إجمالي أفراد الدراسة خبرتهم من 16 – 20 سنة، و (2) منهم يمثلان ما نسبته 20.0% من إجمالي أفراد الدراسة خبرتهم من فوق 30 سنة، مقابل (1) منهم يمثل ما نسبته 10.0% من إجمالي أفراد الدراسة خبرته من 5 – 10 سنوات.

السؤال:- " ما هي معايير المراجعة المتعارف عليها " ؟

للتعرف على معايير المراجعة المتعارف عليها تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتب لاستجابات أفراد الدراسة على عبارات محور معايير المراجعة المتعارف عليها وجاءت النتائج كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (7)

استجابات أفراد الدراسة على عبارات محور معايير المراجعة المتعارف عليها مرتبة تنازلياً حسب متوسطات الموافقة

رقم العبارة	العبارة	التكرار النسبة %	درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
			تأثير كبير جداً	تأثير كبير	تأثير متوسط	تأثير بسيط جداً	غير مؤثر إطلاقاً			
1	التأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق المراجعة	ك	7	1	1	-	1	4.30	1.337	1
		%	70.0	10.0	10.0	-	10.0			
4	المعرفة الكافية عند المراجع بمعايير المحاسبة والمراجعة	ك	5	1	1	2	1	3.70	1.567	2
		%	50.0	10.0	10.0	20.0	10.0			

3	1.179	3.50	1	-	4	3	2	ك	معرفة كامل فريق عمل المراجعة بقواعد وأداب وسلوكيات المهنة	2
			10.0	-	40.0	30.0	20.0	%		
4	1.160	3.30	1	1	3	4	1	ك	مشاركة مراجع الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر والندوات المهنية المتخصصة	5
			10.0	10.0	30.0	40.0	10.0	%		
5	1.506	2.60	4	-	3	2	1	ك	توافر الخبرة الكافية لدى مراجع الحسابات في نوع الصناعة التي يمارسها وتنتمي إليه منشأة العمل	3
			40.0	-	30.0	20.0	10.0	%		
0.844		3.48	المتوسط العام							

يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون على تأثير واحدة من معايير المراجعة المتعارف بان تأثيرها كبير جدا تتمثل في العبارة رقم (1) وهي " التأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق المراجعة " بمتوسط (4.30من5).

يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون على اثنين من معايير المراجعة المتعارف عليها بان تأثيرهما كبير تتمثلان في العبارتان رقم (4 ، 2) واللذان تم ترتيبهما تنازليا حسب موافقة أفراد الدراسة بان تأثيرهما كبير كالتالي:

1. جاءت العبارة رقم (4) وهي " المعرفة الكافية عند المراجع بمعايير المحاسبة والمراجعة " بالمرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد الدراسة على ان تأثيرها كبير بمتوسط (3.70من5).

2. جاءت العبارة رقم (2) وهي " معرفة كامل فريق عمل المراجعة بقواعد وأداب وسلوكيات المهنة " بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد الدراسة على ان تأثيرها كبير بمتوسط (3.50من5).

يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون بدرجة متوسطة على واحدة من معايير المراجعة المتعارف عليها بان تأثيرها متوسط تتمثل في العبارة رقم (5) وهي " مشاركة مراجع الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر والندوات المهنية المتخصصة " بمتوسط (3.30من5).

يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون بتأثير بسيط على واحدة من معايير المراجعة المتعارف عليها بان تأثيرها بسيط جدا تتمثل في العبارة رقم (3) وهي " توافر الخبرة الكافية لدى مراجع الحسابات في نوع الصناعة التي يمارسها وتنتمي إليه منشأة العمل " بمتوسط (2.60من5).

السؤال:- "ما مدى تنظيم مكتب المراجعة وسمعته وشهرته " ؟
 للتعرف على مدى تنظيم مكتب المراجعة وسمعته وشهرته تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتب لاستجابات أفراد الدراسة على عبارات محور مدى تنظيم مكتب المراجعة وسمعته وشهرته وجاءت النتائج كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (8)

استجابات أفراد الدراسة على عبارات محور مدى تنظيم مكتب المراجعة وسمعته وشهرته مرتبة تنازلياً حسب متوسطات الموافقة

رقم العبارة	العبارة	درجة الموافقة							الرتبة
		النسبة %	تأثير كبير جداً	تأثير كبير	تأثير متوسط	تأثير بسيط جداً	غير مؤثر إطلاقاً	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	توافر السمعة الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة	ك	9	-	1	-	-	4.80	0.632
		%	90.0	-	10.0	-	-		
3	ارتباط مكتب المراجعة باحد مكاتب وشركات المراجعة العالمية	ك	4	2	1	2	1	3.60	1.506
		%	40.0	20.0	10.0	20.0	10.0		
2	عدم وجود دعاوي قضائية وقانونية ضد مكتب المراجعة	ك	2	4	2	1	1	3.50	1.269
		%	20.0	40.0	20.0	10.0	10.0		
5	ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة وخاصة في تقدير الاتعاب يؤثر سلبيا على جودة اعمال المراجعة	ك	2	3	2	1	2	3.20	1.476
		%	20.0	30.0	20.0	10.0	20.0		
4	كبر حجم مكاتب المراجعة وسمعته يجعلها اكثر حرصا على توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية مما يعزز جودة اعمال المراجعة	ك	3	1	2	-	4	2.90	1.792
		%	30.0	10.0	20.0	-	40.0		

0.730	3.60	المتوسط العام
-------	------	---------------

يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون على تأثير واحدة من معايير المراجعة المتعارف بان تأثيرها كبير جدا تتمثل في العبارة رقم (1) وهي " توافر السمعة الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة " بمتوسط (4.80من5).

يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون على اثنين من مدى تنظيم مكتب المراجعة وسمعته وشهرته بان تأثيرهما كبير تتمثلان في العبارتان رقم (3 ، 2) واللذان تم ترتيبهما تنازليا حسب موافقة أفراد الدراسة بان تأثيرهما كبير كالتالي:

1. جاءت العبارة رقم (3) وهي " ارتباط مكتب المراجعة باحد مكاتب وشركات المراجعة العالمية " بالمرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد الدراسة على ان تأثيرها كبير بمتوسط (3.60من5).

2. جاءت العبارة رقم (2) وهي " عدم وجود دعاوي قضائية وقانونية ضد مكتب المراجعة " بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد الدراسة على ان تأثيرها كبير بمتوسط (3.50من5).

يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون على اثنين من مدى تنظيم مكتب المراجعة وسمعته وشهرته بان تأثيرهما متوسط تتمثلان في العبارتان رقم (5 ، 4) واللذان تم ترتيبهما تنازليا حسب موافقة أفراد الدراسة بان تأثيرهما متوسط كالتالي:

1. جاءت العبارة رقم (5) وهي " ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة وخاصة في تقدير الاتعاب يؤثر سلبيا على جودة اعمال المراجعة " بالمرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد الدراسة على ان تأثيرها متوسط بمتوسط (3.20من5).

2. جاءت العبارة رقم (4) وهي " كبر حجم مكاتب المراجعة وسمعته يجعلها اكثر حرصا على توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية مما يعزز جودة اعمال المراجعة " بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد الدراسة على ان تأثيرها متوسط بمتوسط (2.90من5).

السؤال:- " ما مدى استقلالية مراجع الحسابات " ؟

للتعرف على مدى استقلالية مراجع الحسابات تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتب لاستجابات أفراد الدراسة على عبارات محور مدى استقلالية مراجع الحسابات وجاءت النتائج كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (9)

استجابات أفراد الدراسة على عبارات محور مدى استقلالية مراجع الحسابات مرتبة تنازلياً حسب متوسطات الموافقة

رقم العبارة	العبارة	التكرار	درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
			تأثير كبير جداً	تأثير كبير	تأثير متوسط	تأثير بسيط جداً	غير مؤثر إطلاقاً			
2	وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة يؤثر سلبياً على استقلالية ، وبالتالي على جودة أدائ عملية المراجعة	ك	5	1	1	-	3	3.50	1.841	1
		%	50.0	10.0	10.0	-	30.0			
4	قيام مكتب المراجعة بتقديم بعض الخدمات الاستشارية للعميل وتعبئة الإقرار الضريبي يؤثر سلبياً على جودة عملية المراجعة	ك	3	2	1	2	2	3.20	1.619	2
		%	30.0	20.0	10.0	20.0	20.0			
1	يجب أن يتمتع مراجع الحسابات بالنزاهة ، والموضوعية ، والاستقلالية في عمله	ك	2	2	2	2	2	3.00	1.491	3
		%	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0			
3	يجب عدم إقامة علاقة مالية بين المراجع وإدارة المنشأة أو قبول هدايا ذات قيمة كبيرة من المنشأة	ك	-	1	6	2	1	2.70	0.823	4
		%	-	10.0	60.0	20.0	10.0			
المتوسط العام								3.10	0.543	

يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون على تأثير واحد من مدى استقلالية مراجع الحسابات بان تأثيرها كبير تتمثل في العبارة رقم (2) وهى " وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة يؤثر سلباً على استقلالية ، وبالتالي على جودة أدائ عملية المراجعة " بمتوسط (3.50من5). يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون على ثلاثة من مدى استقلالية مراجع الحسابات بان تأثيرها متوسط تتمثل في العبارة رقم (4 ، 1 ، 3) واللذان تم ترتيبهما تنازلياً حسب موافقة أفراد الدراسة بان تأثيرها متوسط كالتالي:

1. جاءت العبارة رقم (4) وهي " قيام مكتب المراجعة بتقديم بعض الخدمات الاستشارية للعميل وتعبئة الإقرار الضريبي يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة " بالمرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد الدراسة على ان تأثيرها متوسط بمتوسط (3.20 من 5).
2. جاءت العبارة رقم (1) وهي " يجب أن يتمتع مراجع الحسابات بالنزاهة ، والموضوعية ، والاستقلالية في عمله " بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد الدراسة على ان تأثيرها كبير جداً بمتوسط (3.00 من 5).
3. جاءت العبارة رقم (3) وهي " يجب عدم إقامة علاقة مالية بين المراجع وإدارة المنشأة أو قبول هدايا ذات قيمة كبيرة من المنشأة " بالمرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد الدراسة على ان تأثيرها كبير جداً بمتوسط (2.70 من 5).

السؤال:- " ما مدى اجراءات وتنفيذ عملية المراجعة " ؟

للتعرف على مدى اجراءات وتنفيذ عملية المراجعة تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتب لاستجابات أفراد الدراسة على عبارات محور مدى اجراءات وتنفيذ عملية المراجعة وجاءت النتائج كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (4)

استجابات أفراد الدراسة على عبارات محور مدى اجراءات وتنفيذ عملية المراجعة مرتبة تنازلياً حسب متوسطات الموافقة

رقم العبارة	العبارة	التكرار النسبة %	درجة الموافقة				المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
			تأثير كبير جداً	تأثير كبير	تأثير متوسط	تأثير بسيط جداً			
						غير مؤثر إطلاقاً			

1	0.972	4.50	-	1	-	2	7	ك	2	قيام فريق المراجعة بفحص ودراسة وتقييم شامل انظام الرقابة الداخلي لعملائه يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة
			-	10.0	-	20.0	70.0	%		
2	1.252	3.70	-	2	3	1	4	ك	3	صعوبة عملية المراجعة ، ودرجة التعقيدات المصاحبة لهايؤثر سلبياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة .
			-	20.0	30.0	10.0	40.0	%		
3	1.174	3.60	-	2	3	2	3	ك	1	مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلي للمحل المراجعة تؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة
			-	20.0	30.0	20.0	30.0	%		
4	1.160	3.30	1	1	3	4	1	ك	4	استخدام وسائل تقنية ، وأساليب حديثة في أعمال المراجعة يؤثر إيجابياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة
			10.0	10.0	30.0	40.0	10.0	%		
0.478			3.78			المتوسط العام				

يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون على تأثير واحدة من معايير المراجعة المتعارف بان تأثيرها كبير جدا تتمثل في العبارة رقم (2) وهي " قيام فريق المراجعة بفحص ودراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلي لعملائه يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة " بمتوسط (4.50من5).
يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون على اثنين من مدى اجراءات وتنفيذ عملية المراجعة بان تأثيرهما كبير تتمثلان في العبارتان رقم (3 ، 1) واللذان تم ترتيبهما تنازليا حسب موافقة أفراد الدراسة بان تأثيرهما كبير كالتالي:

1. جاءت العبارة رقم (3) وهي " صعوبة عملية المراجعة ، ودرجة التعقيدات المصاحبة لها يؤثر سلباً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة " بالمرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد الدراسة على ان تأثيرها كبير بمتوسط (3.70من5).

2. جاءت العبارة رقم (1) وهي " مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلي للعميل محل المراجعة تؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة " بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد الدراسة على ان تأثيرها كبير بمتوسط (3.60من5).

يتضح من النتائج أن أفراد الدراسة موافقون على واحدة من مدى اجراءات وتنفيذ عملية المراجعة بان تأثيرها متوسط تتمثل في العبارة رقم (4) وهي " استخدام وسائل تقنية ، وأساليب حديثة في أعمال المراجعة يؤثر إيجابياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة " بمتوسط (3.30من5).

- بناء على ذلك فإن نتائج البيانات الأولية :

أن (8) من افراد الدراسة يمثلون ما نسبته 80.0% من إجمالي أفراد الدراسة ذكور.

أن (4) من افراد الدراسة يمثلون ما نسبته 40.0% من إجمالي أفراد الدراسة اعمارهم اقل من 30 سنة وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة.

أن (4) من افراد الدراسة يمثلون ما نسبته 40.0% من إجمالي أفراد الدراسة مؤهلهم العلمي دكتوراه وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة.

أن (4) من افراد الدراسة يمثلون ما نسبته 40.0% من إجمالي أفراد الدراسة شهادتهم المهنية محاسبين قانونيين وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة .

أن (4) من افراد الدراسة يمثلون ما نسبته 40.0% من إجمالي أفراد الدراسة وظيفتهم مدير او شريك مكتب مراجعة وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة.

أن (3) من افراد الدراسة يمثلون ما نسبته 30.0% من إجمالي أفراد الدراسة خبرتهم اقل من 5 سنوات وهم الفئة الأكثر من أفراد الدراسة.

السؤال:- " ما هي معايير المراجعة المتعارف عليها " ؟

أن أفراد الدراسة موافقون على تأثير واحدة من معايير المراجعة المتعارف بان تأثيرها كبير جدا تتمثل في

التأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق المراجعة

أن أفراد الدراسة موافقون على اثنين من معايير المراجعة المتعارف عليها بان تأثيرهما كبير تتمثلان في:

1. المعرفة الكافية عند المراجع بمعايير المحاسبة والمراجعة.
 2. معرفة كامل فريق عمل المراجعة بقواعد وأداب وسلوكيات المهنة .
- أن أفراد الدراسة موافقون بدرجة متوسطة على واحدة من معايير المراجعة المتعارف عليها بان تأثيرها متوسط تتمثل في

1. مشاركة مراجع الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر والندوات المهنية المتخصصة
- أن أفراد الدراسة موافقون بتأثير بسيط على واحدة من معايير المراجعة المتعارف عليها بان تأثيرها بسيط جدا تتمثل في

1. توافر الخبرة الكافية لدى مراجع الحسابات في نوع الصناعة التي يمارسها وتنتمي إليه منشأة العمل

السؤال:- "ما مدى تنظيم مكتب المراجعة وسمعته وشهرته " ؟

أن أفراد الدراسة موافقون على تأثير واحدة من معايير المراجعة المتعارف بان تأثيرها كبير جدا تتمثل في

توافر السمعة الحسنة والشهرة لمكتب المراجعة.

أن أفراد الدراسة موافقون على اثنين من مدى تنظيم مكتب المراجعة وسمعته وشهرته بان تأثيرهما كبير تتمثلان في:

1. ارتباط مكتب المراجعة باحد مكاتب وشركات المراجعة العالمية).
 2. عدم وجود دعاوي قضائية وقانونية ضد مكتب المراجعة.
- أن أفراد الدراسة موافقون على اثنين من مدى تنظيم مكتب المراجعة وسمعته وشهرته بان تأثيرهما متوسط تتمثلان في:
1. ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة وخاصة في تقدير الاتعاب يؤثر سلبيا على جودة اعمال المراجعة .
 2. كبر حجم مكاتب المراجعة وسمعتها يجعلها اكثر حرصا على توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية مما يعزز جودة اعمال المراجعة .

السؤال:- " ما مدى استقلالية مراجع الحسابات " ؟

أن أفراد الدراسة موافقون على تأثير واحد من مدى استقلالية مراجع الحسابات بان تأثيرها كبير تتمثل في

- وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة يؤثر سلباً على استقلالية ، وبالتالي على جودة أداء عملية المراجعة
- أن أفراد الدراسة موافقون على ثلاثة من مدى استقلالية مراجع الحسابات بان تأثيرها متوسط تتمثل في:
1. قيام مكتب المراجعة بتقديم بعض الخدمات الاستشارية للعميل وتعبئة الإقرار الضريبي يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة .
 2. يجب أن يتمتع مراجع الحسابات بالنزاهة ، والموضوعية ، والاستقلالية في عمله .
 3. يجب عدم إقامة علاقة مالية بين المراجع وإدارة المنشأة أو قبول هدايا ذات قيمة كبيرة من المنشأة

السؤال:- " ما مدى اجراءات وتنفيذ عملية المراجعة " ؟

- أن أفراد الدراسة موافقون على تأثير واحدة من معايير المراجعة المتعارف بان تأثيرها كبير جدا تتمثل في
- قيام فريق المراجعة بفحص ودراسة وتقييم شامل انظام الرقابة الداخلي لعملائه يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.
- أن أفراد الدراسة موافقون على اثنين من مدى اجراءات وتنفيذ عملية المراجعة بان تأثيرهما كبير تتمثلان في:
1. صعوبة عملية المراجعة ، ودرجة التعقيدات المصاحبة لها يؤثر سلباً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة .
 2. مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلي للعميل محل المراجعة تؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.
- أن أفراد الدراسة موافقون على واحدة من مدى اجراءات وتنفيذ عملية المراجعة بان تأثيرها متوسط تتمثل في استخدام وسائل تقنية ، وأساليب حديثة في أعمال المراجعة يؤثر إيجابياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة

المبحث الرابع

النتائج والتوصيات

بعد إجراء التحليل الإحصائي المطلوب ، واختبار الفرضيات ، وما تم عرضه في الدراسة النظرية، والدراسات السابقة بغرض تحديد العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من أجل المساهمة في تحسين جودة مراجعة الحسابات في المملكة والوصول بها إلى المستوى المطلوب فقد تم التوصل إلى النتائج والتوصيات التالية:-

أولاً:النتائج

1. يعتبر كل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها من المؤثرات الهامة في جودة أدلاء في عملية مراجعة الحسابات .
2. أثبتت النتائج أن تنظيم مكتب المراجعة، وسمعته، وشهرته، وعلاقاته مع عملائه يؤثر إيجابياً على جودة مراجعة الحسابات ، حيث أن سمعة ومكانة هذا المكتب تجعله أكثر حرصاً على توظيف مراجعين ذوى كفاءة وخبرة عالية ليعزز مكانته بين مكاتب المراجعة الأخرى.
3. أظهرت النتائج أن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب مراجعة الحسابات يؤثر سلبياً على جودة أعمال المراجعة، وخاصة المنافسة في تقدير أتعاب المراجعة للحصول على عملاء جدد .
4. أن استقلالية مراجع الحسابات، من العوامل المؤثرة إيجابياً على جودة مراجعة الحسابات، حيث يعتبر استقلال مراجع الحسابات بمثابة العمود الفقري لمهنة مراجعة الحسابات بصفة عامة، وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة لتدعيم هذا الحياد وحمايته.
5. أكدت النتائج بأن تخفيض المراجع لأتعابه المهنية من أجل اجتذاب العملاء يؤثر سلبياً على جودة مراجعة الحسابات، حيث أن ذلك قد يدفعه إلى التنازل عن بعض الأمور التي تؤثر على جودة المراجعة في سبيل الاحتفاظ بالعميل، وخاصة إذا كان العميل يدفع مبالغ كبيرة وذات أهمية نسبية بالنسبة لإيرادات مكتب المراجعة.
6. أظهرت الدراسة أن العوامل الخاصة بإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجع تؤثر بشكل واضح في جودة أعمال المراجعة، وأن مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للعميل محل المراجعة له أثر

- إيجابي على جودة مراجعة الحسابات. كما أظهرت الدراسة ضرورة إجراء عملية تخطيط منظمة لكل عملية مراجعة مع تقدير الوقت اللازم والمناسب لإنجاز المهمة بما يتلاءم مع طبيعة هذه المهمة.
7. إن تبني مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المهنية المقدمة من قبل مكاتب المراجعة ، ويؤدي إلى رفع مهنة المراجعة والنهوض بها.
8. بينت الدراسة أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول العلاقات المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في المملكة تبعاً للخصائص الشخصية لمراجعي الحسابات لكل من العمر، الشهادة الأكاديمية، التأهيل المهني، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة.

ثانيًا: التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة يتقدم الباحث بالتوصيات التالية التي يمكن أن تساهم في رفع وزيادة جودة مهنة مراجعة الحسابات وكما يلي:

1. يجب على مكاتب المحاسبة والمراجعة الحرص في اختيار مراجعي الحسابات، ممن تتوفر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي المناسب، والخبرة العملية الكافية، وأن يكونوا على معرفة ودراية بمبادئ ومعايير المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها، مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة.
2. يجب الالتزام من قبل مراجعي الحسابات بالعمل على تبني قواعد وآداب وسلوكيات المهنة لتكون أساساً يتم الاسترشاد به عند إتمام عملية المراجعة ، وتبني إجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة في مكاتبهم.
3. يجب على مكاتب المحاسبة والمراجعة تخفيض المنافسة غير المهنية بينها، وخاصة عدم تخفيض الأتعاب في محاولة جذب عملاء جدد كون ذلك يهدد جودة أداء مهنة المراجعة وتدقيق الحسابات.
4. يجب على مراجعي الحسابات المحافظة على الاستقلالية التامة ، ودعم هذا التوجه بقدر الإمكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على هذه الاستقلالية ومن ثم انخفاض مستوى أداء جودة عملية مراجعة الحسابات.
5. يجب على الجمعيات المهنية القيام بتقدير حد أدنى لأتعاب مراجع الحسابات، ولا يجوز للمراجع بأي حال من الأحوال التنازل عنها، مع فرض نظام مناسب وعلمي لكيفية تحديد الأتعاب، وألا يترك ذلك للمساومة بين الطرفين، خوفاً من تأثير ذلك على جودة أداء المراجعة.
6. يجب على مراجع الحسابات التخطيط المسبق، والتنفيذ السليم لعملية المراجعة ولا يجوز للمراجع بأي حال من الأحوال قبول عملية مراجعة لا يستطيع هو وأفراد مكتبه إتمامها بالصورة المقبولة، بالإضافة إلى ضرورة تزويد فريق عمل المراجعة بالنشرات والتعميمات، وما يستجد في أمور مهنة المراجعة.

7. يجب على الجهات الرسمية والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بتبني معايير محاسبية ومراجعة محلية، وإعادة النظر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة وذلك لمعالجة أوجه النقص والقصور فيها، مع إعطاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين صفة الإلزام للتوجيهات والتعليمات الصادرة عنها، وبشكل خاص العمل على وضع نصوص قانونية تلزم مكاتب مراجعة الحسابات بإتباع نظام خاص بالجودة، ومراقبة جودة أداء مكاتب المراجعة، مع فرض عقوبات ومخالفات إلزامية في حالة مخالفة مكتب المراجعة لذلك.

8. نتيجة لوجود عدد كبير من مكاتب المراجعة صغيرة الحجم نسبيًا والتي قد تؤثر بشكل سلبي على جودة عملية المراجعة لعدم وجود فريق عمل متخصص، وبشكل متكامل من استقلالية ونأهيل مهني مناسب، يرى الباحث ضرورة القيام بإعادة التنظيم الداخلي لهذه المكاتب، من حيث تصنيفها إلى فئات ومستويات معينة تأخذ في عين الاعتبار مستوى الجودة المطلوب، وتستند كل فئة على شكل نظامي محدد ومواصفات محددة، بحيث يسمح لكل مستوى تصنيف بممارسة عملية المراجعة في حدود معينة، ولا يسمح له بممارسة عمل في التصنيف الأعلى إلا في حالة توافر شروط المطلوبة. ولا شك أن مثل هذا الإجراء سوف يؤدي إلى رفع جودة المراجعة.

9. يوصي الباحث بتوجيه المزيد من الدراسات والأبحاث المستقبلية، وخاصة في قياس وتقييم جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر الأطراف الأخرى من مستخدمي البيانات المالية والشركات محل المراجعة، حيث يوجد قصور واضح في هذا المجال الذي يتطلب المزيد من البحوث والدراسات.

المراجع

أولاً: الكتب:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2006)، المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة وقواعد آداب وسلوكيات المهنة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
2. البلداوي، عبدالحميد. (2004) البحث العلمي والتحليل الإحصائي (SPSS)، الشروق للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
3. حماد، طارق (2007)، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والمصرية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر.
4. شريم، عبيد وبركات، لطف وبامشموس، عبدالله، (2009) الاتجاهات الحديثة في المراجعة، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء - الجمهورية اليمنية.
5. الصبح، عبدالحميد وجبران، محمد (2008) المحاسبة الإدارية (أ)، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء - الجمهورية اليمنية.
6. عبدالله، خالد أمين (1999)، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
7. مصطفى، أحمد سيد (2001) إدارة الجودة الشاملة والأيزو 9000 دليل عملي، كلية التجارة بنها، جامعة الزقازيق.
8. نور، أحمد محمد (1987) مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر.

ثانياً: الدوريات والمقالات:

1. التويجري، عبدالرحمن والنافعابي، حسن "جودة خدمات المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين" مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، م22، ع1، صفحات (219 - 255) (2008).

2. بدران، سناء محمد (1996) عناصر جودة المراجعة من وجهة نظر مديري الشركات المساهمة، دراسة تحليلية وتطبيقية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد (3).
3. جربوع، يوسف محمود، (2004) فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وسبل تضيق هذه الفجوة، مجلة الدراسات الإنسانية، الجامعة الإسلامية – غزة، المجلد (12) العدد (2)، ص (367 – 389).
4. دهمش، رلي نعيم، (1996) رقابة الجودة في تدقيق الحسابات مفهومها، أهميتها، مجلة المحاسب القانوني العربي العدد (95)، صفحة (17 – 32).
5. عبدالعليم، محمد بكري، (2000) قياس جودة الخدمات المهنية: دراسة تطبيقية لمفاهيم ومقاييس جودة خدمة مراجعة الحسابات وأثرها على رضا العملاء، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث.
6. قطب، أحمد سباعي وطارق، محمد حسنين (2003)، نحو إطار العوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة مراجعة الحسابات، مجلة المحاسبة والتأمين، كلية التجارة جامعة القاهرة، العدد (60).

ثالثاً: القوانين والمصادر الأخرى:

1. موقع الإنترنت للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين www.socpa.org.
2. موقع الإنترنت لهيئة المراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي www.gccao.org.
3. موقع الإنترنت لمعهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز www.icaew.com.

ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

الاستبانة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الأخ الكريم

تحية طيبة وبعد،،،

يقوم الباحث بعمل دراسة ميدانية بعنوان: العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات نرجو منكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بدقة حيث أن صحة نتائج هذا الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتك. مع العلم بأن المعلومات التي سنحصل عليها لن نستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط. وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،

أولاً: معلومات عامة: يرجى التكرم بوضع إشارة (☺) بين القوسين المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:

1. النوع: () ذكر () أنثى
2. العمر: () أقل من 30 سنة () – من 30 إلى 40 سنة () – من 40 إلى 50 سنة () 50 سنة فأكثر.
3. المؤهل العلمي: () بكالوريوس، () دبلوم، () ماجستير، () دكتوراه.
4. المسمى الوظيفي: () مدير أو شريك مكتب مراجعة، () مدقق حسابات رئيسي، () مراجع، () مساعد مراجع.
5. عدد سنوات الخبرة: () أقل من 5 سنوات () من 5 – 10 سنة، () من 11 – 15 سنوات، () من 16 – 20 سنة () فوق 20 سنة.
6. الشهادات المهنية: () محاسب قانوني سعودي () عضو في socpa () عضو في cpa () لا يوجد.

ثانياً: يرى الباحث أن العوامل التالية تؤثر في جودة مراجعة الحسابات في المملكة العربية والمطلوب منكم تحديد مدى موافقتكم على كل واحد من هذه العوامل من خلال وضع إشارة 📍 في المكان المناسب للإجابة.

م	الأسئلة	تأثير كبير جداً 5	تأثير كبير 4	تأثير متوسط 3	تأثير بسيط جداً 2	غير مؤثر إطلاقاً 1
المحور الأول: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من التأهيل العلمي، والخبرة العلمية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها، بجودة أدائه في عملية المراجعة.						
1.	التأهيل العلمي والمهني المناسب لجميع أعضاء فريق المراجعة.					
2.	معرفة كامل فريق عمل المراجعة بقواعد وأداب وسلوكيات المهنة.					
3.	توافر الخبرة الكافية لدى مراجع الحسابات في نوع الصناعة التي يمارسها وتنتمي إليه منشأة العميل محل المراجعة.					
4.	المعرفة الكافية عند المراجع بمعايير المحاسبة والمراجعة.					
5.	مشاركة مراجع الحسابات في التدريب والتأهيل المستمر، والندوات المهنية المتخصصة.					
المحور الثاني: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين لك من تنظيم مكتب المراجعة، وسمعته، وشهرته وعلاقاته مع عملائه، وبين جودة أدائه في عملية المراجعة.						
6.	توافر السمعة الحسنة، والشهرة لمكتب المراجعة.					
7.	عدم وجود دعاوى قضائية وقانونية ضد مكتب المراجعة.					
8.	ارتباط مكتب المراجعة بأحد مكاتب وشركات المراجعة العالمية.					
9.	حجم مكتب المراجعة وتنظيمه ومستوى تجهيزاته.					
10.	كبر حجم مكاتب المراجعة وسمعتها يجعلها أكثر حرصاً على توظيف مراجعين ذوي كفاءة عالية مما يعزز جودة أعمال المراجعة.					
11.	ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة وخاصة في تقدير الأتعاب يؤثر سلباً على جودة أعمال المراجعة.					
المحور الثالث: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من استقلالية مراجع الحسابات، وتحديد أتعابه وبين جودة عملية المراجعة.						
12.	يجب أن يتمتع مراجع الحسابات بالنزاهة، والموضوعية، والاستقلالية في عمله.					
13.	وجود علاقة شخصية بين مراجع الحسابات وإدارة المنشأة يؤثر سلباً على استقلاليته، وبالتالي على جودة أداء عملية المراجعة.					

م	الأسئلة	تأثير كبير جداً 5	تأثير كبير 4	تأثير متوسط 3	تأثير بسيط جداً 2	غير مؤثر إطلاقاً 1
14.	يجب عدم إقامة علاقات مالية بين المراجع وإدارة المنشأة يؤثر سلبياً على استقلاليته، وبالتالي على جودة أداء عملية المراجعة.					
15.	يجب عدم إقامة علاقات مالية بين المراجع وإدارة المنشأة أو قبول هدايا ذات قيمة كبيرة من المنشأة.					
المحور الرابع: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كل من إجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وبين جودة الأداء في عملية المراجعة:						
16.	مدى متانة وسلامة نظام المراقبة الداخلي للعمليات محل المراجعة يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.					
17.	قيام فريق المراجعة بفحص ودراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلي لعملائه يؤثر على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.					
18.	صعوبة عملية المراجعة، ودرجة التعقيدات المصاحبة لها. يؤثر سلبياً على إجراءات وتنفيذ عملية المراجعة.					