

الفصل الثالث

الدراسات السابقة

1.3 مقدمة:

حاولت العديد من الدراسات كشف العلاقة بين جودة المراجعة وجملة من العوامل التي تؤثر فيها، وقد تمت دراسة هذا الموضوع من خلال مفاهيم ووجهات نظر مختلفة، ولغرض تكوين إطار مفاهيمي تستند إليه الدراسة الحالية؛ سيتم في هذا الفصل استعراض بعض الدراسات السابقة التي تناولت بالدراسة والتحليل الأدبيات النظرية ذات الصلة بموضوع الدراسة بهدف التعرف إلى أهم النتائج والمؤشرات العامة التي أسفرت عنها تلك الدراسات ومعرفة الفجوة الأدبية في مجال جودة المراجعة، كما سيتناول هذا الفصل استعراض لبعض الدراسات التي تناولت جودة المراجعة والمشاكل التي تواجه تطبيقها، وأهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة خاصة في بعض الدول النامية:

2.3 رقابة جودة المراجعة: (Audit Quality Control)

- دراسة (الضلعي، 2004) بعنوان "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات" (دراسة ميدانية- اليمن).

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 اليمنية صنعاء، وبعد تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- 1- يوجد لدى مكاتب المراجعة في اليمن إدراك كاف لمفهوم رقابة جودة المراجعة وأهمية تطبيقه.
 - 2- لا يسهم كل من التعليم الجامعي المحاسبي وجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين في إبراز مفهوم وأهمية تطبيق رقابة الجودة في مكاتب المراجعة.
 - 3- تختلف الضوابط العامة لرقابة الجودة من حيث مدى تطبيقها في هذه المكاتب.
 - 4- 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.
 - 5- يتفق ممثلو مكاتب المراجعة - عينة الدراسة - على أنه لا توجد مبررات لعدم قيام مكاتب المراجعة في اليمن بتطبيق ضوابط رقابة الجودة، وأن أكثر العوقات التي تحول دون تطبيق نظام رقابة الجودة تكمن في عدم تطور مهنة مراجعة الحسابات في اليمن بدرجة كافية.
- وخلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات لتطوير نظام رقابة الجودة في مكاتب المراجعة في اليمن، ومن أهم هذه التوصيات، الاهتمام بمهنة مراجعة الحسابات في اليمن، وبمراجعي الحسابات ورفع مستواهم المهني، وإعادة النظر في القوانين المنظمة لمهنة المراجعة للرفعي بجودة الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة في اليمن.

- دراسة (Ismail et al., 2008) بعنوان "تطبيق رقابة الجودة في مكاتب المراجعة الصغيرة

والمتوسطة في ماليزيا"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق معيار رقابة الجودة رقم (1) وذلك في مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة، واستخدمت هذه الدراسة المقابلات الشخصية مع عينة من المراجعين في المكاتب الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا، وفي هذه المقابلات طرحت أسئلة بشأن تصورات المستجوبين حول تنفيذ المعيار ISQC1، وما هي أهم المشاكل التي ستنشأ نتيجة لتطبيق المعيار في الشركات الصغيرة والمتوسطة الماليزية، واتضح أن نتيجة الإستطلاع والمقابلات كانت ليست في صالح تنفيذ ISQC1، حيث اتفق أغلبية المستجوبين بأن تنفيذه يشكل عبءاً ومسؤولية على شركات المراجعة الصغيرة والمتوسطة، وكذلك فإن معظم هذه الشركات ليس لديها شركاء أكفاء لقيادة فريق المراجعة، وكذلك لعدم وجود موظفين تستوفي شروط مسائل الجودة، كذلك أيضاً كان ردود فعل المستجوبين حول هذا المعيار يدخله نوعاً من التوجس والريبة، حيث يشعر المستجوب بأنه من الصعب تفهم هذا المعيار وتنفيذه خلال ممارستهم وأعمالهم، ومع ذلك هناك عدد قليل من المشاركين الذين يدعمون تنفيذ هذا المعيار لغرض مساعدتهم في تحسين نوعية عمليات المراجعة، كما يرون أنه يمثل أحد السبل لتعزيز مراقبة الجودة للشركات، وهو خطوة ممتازة لتعزيز المعايير والكفاءة المهنية بين مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا. وأخيراً فقد وجدت هذه الدراسة بأن تطبيق المعيار في مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا لمعيار رقابة الجودة رقم (1) غير مشجع، وأن معظم المراجعين في هذه المكاتب تنقصهم المعرفة حول متطلبات المعيار مما يقلل من درجة تطبيقه.

- دراسة (Kur et al., 2008) بعنوان "معايير المراجعة في ماليزيا"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر الالتزام بمعايير المراجعة الدولية على أداء شركات ومكاتب المراجعة، وقد شملت الدراسة 480 شركة من الشركات التي يقوم المراجعون الخارجيون بمراجعة حساباتها، وقواعد بياناتها، وقد خلصت الدراسة إلى أن مديري الشركات أجمعوا على أن الالتزام بمعايير المراجعة الدولية يصب في مصلحة كل من الشركة المتلقية للمراجعة، والشركة القائمة على عملية المراجعة. كما أن الالتزام بمعايير المراجعة يجعل من شركات المراجعة هدفاً للشركات التي تهتم بتحقيق معدل عائد مرتفع، كما أظهرت نتائج الدراسة بأن حجم شركات المراجعة يلعب دوراً مهماً في مدى التزام الشركة بالمعايير الدولية للمراجعة، وأخيراً فإن هذه الدراسة تفيد الدراسة الحالية بأن الالتزام بمعايير المراجعة الدولية للمراجعة يزيد من الطلب على شركات ومكاتب المراجعة الحريضة على الالتزام بهذه المعايير.

- دراسة (الجعافرة، 2008) بعنوان "مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين

فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية"

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى حرص مكاتب المراجعة على توفير متطلبات تحسين فاعلية المراجعة الخارجية للشركات المساهمة العامة الأردنية، وقد تم تصميم استبانة وتوزيعها على مكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة الصغيرة بناءً على عدد العاملين في المكتب. وتكون مجتمع الدراسة من جميع مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في المملكة الأردنية الهاشمية والبالغ عددها (291) مكتباً سواء كانت مكاتب فردية أو شركات، أما عينة الدراسة فهي طبقية عشوائية وتشكل (35%) من المجتمع الأصلي، حيث بلغ عددها (102) وتم توزيع الاستبانة على أفراد العينة، وبلغ عدد المعاد منها والصالحة للتحليل (86) إستبانة (أي ما نسبته (84%) من مجموع الاستبيانات الموزعة، واستخدم الباحث عدد العاملين

بالمكاتب معياراً لتقسيم مكاتب المراجعة إلى كبيرة وصغيرة، حيث اعتبر المكتب الذي يعمل به أكثر من (9) مراجعين من المكاتب الكبيرة، بينما المكتب الذي يعمل به أقل من (9) مراجعين من المكاتب الصغيرة. ووجدت هذه الدراسة إلى أنه تتوافر في مكاتب المراجعة الكبيرة والصغيرة العاملة في الأردن العناصر الأساسية لرقابة الجودة على أعمال المراجعة، وعناصر استقلالية المراجعين العاملين فيها، ومقومات عدالة أتعاب المراجعة، وعناصر ملائمة فترة استمرارية المراجع، وتحرص هذه المكاتب على توفير كوادر المراجعين المؤهلين علمياً وعملياً. كما وجدت هذه الدراسة أن هناك فروقات ذات دلالة إحصائية في وجهات نظر مراجعي الحسابات الخارجيين العاملين في المكاتب الكبيرة ومراجعي الحسابات الخارجيين العاملين في المكاتب الصغيرة حول مدى توافر عناصر فاعلية المراجعة، وقد كانت الفروق لصالح مكاتب المراجعة الكبيرة، حيث تبين أن هناك فروقاً حول العناصر التالية (رقابة الجودة، استقلالية المراجع، أتعاب المراجع، مؤهلات المراجع)، وعدم وجود فروق حول عناصر (استمرارية المراجع).

وبشكل عام تتوافر في مكاتب المراجعة العاملة بالأردن الكبيرة منها والصغيرة فاعلية المراجعة الخارجية لشركات المساهمة العامة الأردنية.

- دراسة (عوض، 2008) بعنوان "أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات"، (دراسة ميدانية- مصر)

استهدفت هذه الدراسة بصفة أساسية طبيعة ومحددات أثر ممارسات المراجعة غير المنظمة Irregular Audit على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، وذلك من خلال دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة العاملة في مصر، ومن ضمن أهداف الدراسة أيضاً دراسة المراجعة غير المنظمة كسلوك مختل وظيفياً، ودراسة محددات جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، بالإضافة إلى دراسة أثر ممارسة المراجعة غير

المنظمة على تخفيض جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، مع توضيح دور الرقابة على جودة الأداء المهني في الحد من ممارسات المراجعة غير المنظمة.

وقد اعتمدت الدراسة على جمع البيانات من خلال الدراسة الميدانية باستخدام أسلوب الاستبانة، حيث وزعت الاستبانة على عدد 110 مكتب مراجعة، وتتكون العينة من 40 من مكاتب المراجعة صغيرة الحجم و40 من مكاتب المراجعة متوسطة الحجم و30 من مكاتب المراجعة كبيرة الحجم، تم اختيارهم باستخدام أسلوب العينة العشوائية البسيطة، واعتمدت الدراسة على بعض الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة بيانات استمارة الاستقصاء، مثل معامل الاقتران، ومعامل الارتباط، وتحليل التباين ANOVA، وقد أظهرت النتائج أنه لا علاقة بين حجم مكتب المراجعة ومخاطر المراجعة غير المنظمة، وأنه توجد علاقة طردية بين ارتباط مكتب المراجعة المحلي بمكتب عالمي، حيث يؤدي ذلك إلى تقليل مخاطر المراجعة غير المنظمة، كما أكدت الدراسة الميدانية على ضرورة تطبيق معايير الرقابة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات للتقليل من السلوك المختل وظيفياً للمراجع. كما أظهرت النتائج أيضاً أن المراجعة غير المنظمة أحد نتائج الضغوط المتزايدة، سواء من جانب ضغوط المنافسة أو الضغوط التجارية أو ضغوط الوقت هذا فضلاً عن الضغوط التكاليفية، كما تعتبر المراجعة غير المنظمة شكلاً من أشكال السلوك المختل وظيفياً للمراجع والذي يؤثر على جودة الأداء المهني للمراجعين.

وأخيراً أوصت الدراسة بضرورة إتباع مكاتب المراجعة لقواعد وآداب الممارسة المهنية والجوانب الأخلاقية، وعدم تطبيق المراجعة غير المنظمة كأسلوب لمراجعة وفحص الحسابات، كما أوصت الدراسة أيضاً بالإسراع في إصدار قانون تطوير المهنة في مصر، وذلك لما يتضمنه من قواعد ترقى بالمهنة إلى

المستوى المرغوب، وتتصف بجودة الأداء المهني، مع ضرورة توافر كيان قانوني له سلطة الالتزام المهني يأتمر أعضاؤه بأوامره وتعليماته.

- دراسة (Duff, 2009) بعنوان "قياس جودة المراجعة في زمن التغيرات، دراسة تجريبية لسوق المراجعة البريطاني خلال عامي 2002 و2005"

هدفت هذه الدراسة إلى قياس جودة المراجعة في غترتين زمنيتين مختلفتين في المملكة المتحدة، وذلك بعد فضيحة آرثر اندرسون، وقد اتبعت الدراسة التحقق الميداني عن مكونات سوق المراجعة في العامين 2002 و2005، وأخذت الدراسة بالاعتبار رؤية ثلاث مجموعات من مكونات سوق المراجعة والتي تتألف من المراجعين وعملاء المراجعة والمستثمرين، ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام مقياس Auditual والذي يحدد جودة التدقيق بأربعة عوامل تتمثل في الكفاءة والاستقلالية والعلاقة والخدمة، وتم تطبيق المقياس على عينة من المجموعات الثلاث والمؤلفة من 573 مفردة، وقد توصلت الدراسة إلى أن مكونات سوق المراجعة ينظرون إلى هذه العوامل الأربعة على أنها ذات علاقة وجزء لا يتجزء من جودة المراجعة.

- دراسة (أحمد، 2009) بعنوان "تقييم جودة أعمال المراجعة والتدقيق في دولة قطر / دراسة نظرية مقارنة"

استهدفت الدراسة التعرف على مفاهيم جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها، ونوعية أثر تلك العوامل، بالإضافة إلى التعرف على وسائل تحسين جودة المراجعة، وذلك من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية المراجعة في دولة قطر.

وقد توصلت الدراسة إلى أن العوامل المؤثرة على جودة مهنة المراجعة تلعب دوراً كبيراً في تحديد

مستوى جودة خدمات المهنة بشكل عام، ولها أثر على جودة خدمات المهنة والتي من أهمها:

متطلبات ممارسة المهنة، دور المنظمات المهنية، لجان المراجعة، مراقبة جودة الأداء، المسؤولية القانونية للمراجع.

كما توصلت الدراسة إلى أن أهم مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة يتمثل في الالتزام بالمعايير المهنية، واكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية، والإفصاح عنها في تقرير المراجعة، بالإضافة إلى عدم قبول مكتب المراجعة لمهام مراجعة تنقصه الخبرة في ممارستها.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1- إن متطلبات ممارسة مهنة المراجعة حالياً غير كافية لتطوير مستوى جودة خدمات مهنة المراجعة في دولة قطر.

2- إن دور المنظمات المهنية حالياً غير كاف لتطوير مستوى جودة خدمات مهنة المراجعة.

3- هناك حاجة إلى تطوير وتفعيل دور لجان المراجعة في المنظمات المساهمة بما يؤدي إلى تطوير مستوى جودة خدمات مهنة المراجعة.

4- إن برامج مراقبة جودة الأداء لمكاتب المحاسبة والمراجعة غير كافية لتطوير مستوى جودة خدمات المراجعة.

أما بخصوص وسائل تحسين جودة المراجعة فقد توصلت الدراسة بأن أهم الوسائل تتمثل في الرقابة على جودة المراجعة بواسطة مراجعة النظير، والرقابة على جودة المراجعة بواسطة هيئة حكومية، وتدعيم استقلالية المراجع.

وأخيراً أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها:

- 1- سرعة إصدار معايير مهنية ومعايير للرقابة على جودة المراجعة نظراً لأهميتها في تحقيق جودة المراجعة.
 - 2- العمل على توعية المستخدمين بأهمية جودة المراجعة وجعلها المعيار الأول عند اختيار المراجعين.
 - 3- إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها ساعات معينة من التعليم المهني المستمر، وإلزام المنظمات المساهمة بتشكيل لجان مراجعة لما حققته من فوائد في العديد من الدول.
- دراسة (العلي وآخرون، 2010) بعنوان "تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية" - العراق.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مفهوم وأهمية رقابة الجودة لأعمال المراجعة وهدفها، ومدى تطبيقها في مكاتب تدقيق الحسابات وفق المعيار الدولي رقم (220) من خلال دراسة حالة إختارها الباحثان لإحدى مكاتب المراجعة في محافظة نينوى في العراق. حيث يهتم هذا المعيار بالمسؤوليات المحددة للمراجع فيما يتعلق بإجراءات رقابة جودة العمليات، ويعتبر هذا المعيار بعد تحديثه ساري المفعول في عمليات مراجعة البيانات المالية للفترات التي بدأت بتاريخ 15 ديسمبر 2009 أو بعد ذلك.

وقد توصلت الدراسة إلى أن نسبة تطبيق المعيار الدولي للمراجعة كان بحدود 61% من تلك الإجراءات المستخدمة في المكتب، وأن هناك إدراك كافي لدى مكتب المراجعة المبحوث لمفهوم وأهمية إتباع نظام رقابة الجودة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات المهنية في العراق بدعم إستقلال المراجع والكفاءة المهنية لديه، وضرورة إتباع مكاتب المراجعة للمعايير المهنية المتعارف عليها، وضرورة وجود إلزام قانوني من قبل مجلس ممارسة مهنة مراجعة الحسابات لكافة مكاتب المراجعة.

– دراسة (القيق، 2012) بعنوان "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"، (دراسة ميدانية).

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مفهوم رقابة جودة أعمال المراجعة وضوابطها وأهدافها وأهمية الالتزام بها، فضلاً عن العوامل المؤثرة فيه، وذلك في قطاع غزة، واستخدمت الدراسة أسلوب التحليل الوصفي لوصف متغيرات الدراسة وتحليلها واختبار فرضياتها، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم الاعتماد على البيانات الأولية والثانوية، كما صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وقد وزعت 87 استبانة على مجتمع الدراسة، وقد تم استرداد 72 استبانة أي بنسبة استرداد 82.7%، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : يتوفر لدى مكاتب المراجعة بقطاع غزة التنظيم المهني الداخلي، إلا أنه غير كاف لتحقيق رقابة الجودة، كما أظهرت النتائج أن إجراءات المراقبة والإشراف على الأداء مازالت تحتاج إلى المزيد من الاهتمام والمتابعة من قبل إدارة مكتب المراجعة لتحقيق رقابة الجودة في هذا الجانب، وبالتالي الحاجة إلى تطوير المتطلبات المهنية للقائمين على مهنة المراجعة، فضلاً عن الاهتمام والمتابعة لإجراءات الرقابة والإشراف على الأداء، كما أظهرت اعتراء ضوابط تقديم

الخدمات الاستشارية وضوابط قبول العملاء والمحافظة على استمرارية العلاقة المهنية معهم بعض النواقص أهمها مايتعلق بطول فترة ارتباط مكتب المراجعة بعملائه.

كما أظهرت الدراسة وجود قصور في التشريعات والقوانين التي تحكم مهنة المراجعة بشكل عام، والتي تغطي موضوع رقابة جودة أعمال المراجعة بشكل خاص، حيث لم يضع المشرع أية عقوبات أو جزاءات على عدم وجود نظام رقابة جودة متكامل لدى مكاتب المراجعة، ومن أهم ما أوصت به هذه الدراسة ضرورة وضع وتطوير نظام للرقابة علي جودة أداء مكاتب المراجعة بحيث تكون الجهات المنظمة للمهنة مسؤولة عنه للتحقق من كفاءة وجودة هذه المكاتب والعاملين بها.

- دراسة (بوشناق، 2012) بعنوان "دور مراقبي الحسابات في الارتقاء بجودة المراجعة"، (دراسة ميدانية- الجزائر).

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور مراقبي الحسابات في الارتقاء بجودة المراجعة، وذلك عن طريق دراسة مهنة المراجعة والقوانين التي تنظمها في الجزائر، وكذلك دراسة الجودة المهنية للمراجعة ومحدداتها، بالإضافة إلى دراسة العوامل التي تؤثر على المراجعة في الجزائر، وكذلك وسائل تحسينها.

ولإعداد هذه الدراسة فقد تم الاعتماد على الأسلوب الوصفي في وصف المراجعة، حيث بينت الدراسة بدايةً التطور التاريخي والقانوني لمهنة المراجعة في الجزائر، كما تم استخدام الاستبانة كأداة لجمع المعلومات والبيانات والإطلاع على مختلف الوثائق الداخلية التي لها علاقة بالدراسة، وقد اشتمل مجتمع الدراسة على مكاتب مراجعي الحسابات في إحدى الولايات الجزائرية، وتم اختيار 15 مكتباً منها بطريقة عشوائية كعينة للدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها أن مهنة المراجعة محفوفة بالمخاطر، ولا بد من توافر بعض الشروط في القائم بها، كما أنه تتحكم فيها مجموعة من القوانين والمعايير والقواعد التي تحدد أخلاق الشخص الذي يقوم بالمراجعة، وتوصلت الدراسة أنه توجد برامج تساعد على تحسين الجودة، وأنه بالفعل توجد بعض المعايير التي تساعد على ذلك، كما توصلت الدراسة إلى أنه توجد عدة عوامل تؤثر على جودة المراجعة مثل حجم وسمعة مكتب المراجعة، وعدد سنوات الخبرة، والمعرفة بجميع المجالات وخاصة صناعة العميل، وتجنب ضغوط الوقت وتنظيمه بالإضافة إلى الاستقلال والحياد.

وختاماً أوصت الدراسة بأنه للحصول على مراجعة ذات جودة لا بد من الحرص على العمل الجيد وعدم القيام بأي عمل دون قانون، والعمل على اكتساب الخبرة والمعارف من الآخرين (زملاء المهنة)، كما يجب على المراجع ضرورة الامام بمختلف الجوانب الموجودة في المؤسسة على غرار المحاسبة، مع اعتماد جانب الخبرة، فهي عنصر ضروري جداً للقيام بالمراجعة على أكمل وجه.

- دراسة (اللهبي وآخرون، 2013) بعنوان "إنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق"

استجابة لمتطلبات معايير المراجعة الدولية المتعلقة برقابة جودة المراجعة، والمتمثلة بالمعيارين رقم (1) و(220)، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع ودور الهيئات المنظمة للمراجعة الخارجية في العراق في تحقيق جودة المراجعة، وتحديد المعوقات التي حالت دون تحقيق فاعلية رقابة الجودة على مكاتب المراجعة الخارجية وديوان الرقابة المالية بالمستوى المطلوب، ووفقاً لمعايير المراجعة الدولية، إذ ركزت الدراسة على دور هذه الهيئات في تحقيق جودة المراجعة عن طريق تنفيذ نظام رقابة الجودة، ويعود بالنفع على المستفيدين من عمليات المراجعة، ويقلل من فرص الإنتقادات ونقاط الضعف، ويسهل قبوله في بيئة

المراجعة العراقية. كما هدفت الدراسة إلى عرض تجربة ديوان الرقابة المالية لرقابة الجودة وفقاً لمعايير الأتوساي، للإسترشاد بما لوضع إجراءات وسياسات رقابة الجودة. وأخيراً هدفت الدراسة إلى تقديم نموذج رقابة الجودة لاعتماده من قبل مكاتب مراجعي الحسابات.

اعتمدت الدراسة المنهج الإستقرائي في الجانب النظري عن طريق تحديد دور الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في العراق لتحقيق جودة العمل المراجعي، وفقاً للمعايير الدولية، وتوصيات المنظمات المهنية، وما أفرزته نتائج البحوث في هذا المجال التي (تمثل ما ينبغي أن تكون عليه جودة عمل المراجعة). ولأن موضوع الدراسة يتعلق بواقع الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في العراق، فقد اعتمدت الدراسة هذا المنهج في المجال التطبيقي منه لتحديد ما هو كائن في المنظمات المنظمة لمهنة المراجعة في العراق، وماهية دورها في تحقيق جودة عمل المراجعة في العراق.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة استنتاجات أهمها:

- 1- عدم وجود معيار لرقابة الجودة يلزم تنفيذه من قبل مراجعي الحسابات.
- 2- ضعف التنسيق بين مجلس مهنة مراقبة ومراجعة الحسابات، ورقابة المحاسبين والمدققين، ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية في مجال رقابة جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.
- 3- كان لتوقف نشاط مجلس المعايير المحاسبية والمهنية عن العمل لعدة سنوات بسبب الأحداث التي جرت في العراق، الأثر الواضح في عدم مواكبة التطور الحاصل في مهنة المراجعة، وخاصة في مجال الرقابة على جودة أداء مهنة المراجعة في العراق.

وأخيراً أوصت الدراسة بعدة مقترحات أهمها:

1- إصدار معيار رقابة الجودة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، ويتضمن نموذجين، الأول

للتنظيم الداخلي لمكاتب المراجعة الخارجية، والثاني برنامج رقابة الجودة، كما جرى اقتراحه في الدراسة.

2- إنشاء وحدة تنظيمية لرقابة الجودة في مجلس مهنة مراقبة ومراجعة الحسابات في العراق، وعلى غرار

المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA).

3- تفعيل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق لإصدار المعايير التي تواكب التطورات في مجال

المحاسبة والمراجعة، والمعايير الدولية لهما.

- دراسة (البر وأحمد، 2016) بعنوان "مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الاداء

المهني"، (دراسة ميدانية- السودان)

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مجموعة من المؤشرات المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر

المراجعين، ودراسة وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر من هذه المؤشرات وبيان أهميته ودرجة تأثيره على

جودة المراجعة، وقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وباستخدام استمارة الاستبيان والتي تم

توزيعها على (37) من العاملين في مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم تم جمع البيانات اللازمة للتحليل،

وقد توصلت الدراسة إلى أن كلاً من التأهيل العلمي، والخبرة العملية لمراجعي الحسابات، وإلمامهم بمعايير

المراجعة المتعارف عليها من المؤشرات الهامة لجودة المراجعة، كما توصلت الدراسة إلى أن جانب التأهيل

العلمي بحاجة دائمة إلى عملية تطوير دائم من قبل الجامعات والمتخصصين، وذلك بغية مواكبة التطورات

العلمية الحديثة، وخاصة في الأمور المهنية كمعايير المراجعة والمحاسبة الدولية، وقواعد وآداب سلوكيات

المهنة، ومن أجل تقليل الفجوة بين التأهيل العلمي، والناحية العملية، حيث تبين للدراسة وجود نقص

حاد من حملة الشهادات العليا كالمجستير والدكتوراه ممن يمارسون مهنة المراجعة.

- من خلال ما تم عرضه من دراسات سابقة تتعلق بتطبيق رقابة جودة المراجعة، فإن الدراسة ترى أن موضوع جودة المراجعة قد حُظي باهتمام مراجعي الحسابات بشكل عام، وأنه يوجد لديهم التزام بأخلاقيات وسلوكيات المهنة بشكل نسبي، إلا أنه يوجد قصور في التشريعات والقوانين التي تغطي موضوع رقابة جودة المراجعة بشكل خاص، كما أن دور المنظمات المهنية حالياً غير كافٍ لتطوير مستوى جودة خدمات مهنة المراجعة.

3.3 مشاكل تطبيق جودة المراجعة: (Problems Applying Audit Quality)

- دراسة (الدلاهمة، 2006) بعنوان: "المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في السعودية، سواء كانت هذه المشكلات متعلقة بالعمل أو بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، أو بالأنظمة والقوانين المتعلقة بالمهنة، أو أية مشاكل أخرى. ومن خلال البيانات التي تم جمعها من خلال الإستبانة والتي وزعت على عينة تتكون من (120) من أصل (160) من المحاسبين القانونيين الممارسين، وكشفت الدراسة عن مشكلات كان أهمها:

- 1- إلزام المراجعين بالتفرغ لممارسة المهنة.
- 2- عدم ملائمة أتعاب المراجع مع حجم العمل.
- 3- نظرة المستفيدين إلى الهدف من عملية المراجعة هو اكتشاف الغش والأخطاء.
- 4- التنافس غير الشريف بين المراجعين.

وقد خرجت الدراسة ببعض التوصيات أهمها:

- 1- وضع أسس لتحديد أتعاب المراجعين وحد أدنى للأتعاب.
 - 2- التركيز على النوعية في تدريس المحاسبة والمراجعة في الجامعات السعودية والعربية، وإلزام الدارسين بفترة تدريب معينة في مكاتب المحاسبة والمؤسسات المختلفة.
 - 3- نشر الوعي والتثقيف المحاسبي بين جمهور ومستخدمي التقارير المالية، وتعريفهم بأهداف عملية المراجعة، ودور المراجع ومسؤولياته من خلال وسائل الإعلام المختلفة.
- دراسة (زكري، 2013) بعنوان "المشاكل التي تؤثر على كفاءة المراجع الخارجي الليبي"، (دراسة ميدانية).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المشاكل التي تواجه المراجع الخارجي الليبي، سواء أكانت مشاكل مرتبطة بالقوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المراجعة، أو مشاكل مرتبطة بنقابة المراجعين الخارجيين الليبيين، أو مشاكل متعلقة بالعملاء، أو أية مشاكل أخرى، كما تهدف الدراسة إلى تحليل أثر تلك المشاكل (في حال وجودها) على كفاءة المراجع الخارجي الليبي، واقتراح التوصيات المناسبة لحل تلك المشاكل من أجل تطوير مهنة المراجعة في ليبيا.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، واستخدام استمارة الاستبيان لتجميع بيانات الدراسة، وقد اشتمل مجتمع الدراسة على فئة المراجعين الخارجيين المسجلون بقائمة مكاتب المراجعة وبيوت الخبرة المعتمدة لدى مصرف ليبيا المركزي، والبالغ عددهم 101 مكتب للمحاسبة والمراجعة القانونية، وتم اختيار عدد 31 مكتب بطريقة عشوائية كعينة للدراسة، ولاغراض

التحليل واختبار فرضيات الدراسة، فقد تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن كل المشاكل السالفة الذكر لها تأثير على كفاءة المراجع الخارجي الليبي، وقد أوصت الدراسة بما يلي:

1- العمل على تعديل القانون رقم 116 لسنة 1973 بما يتماشى مع التطورات الحديثة بمهنة المراجعة.

2- الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية (ISA) من أجل تطوير مهنة المراجعة القانونية في ليبيا.

3- وضع معايير محددة وعادلة لإتباع المراجعة.

إن المتتبع لمسيرة مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا والصورة التي عليها سيرى أنها ليست على ما يرام، وليس في مقدورها بوضعها الحالي مواكبة المتغيرات الاقتصادية والتقنيات المتسارعة التي يشهدها العالم اليوم، إلا إذا أمكن التغلب وبشكل سريع على الصعوبات والمعوقات التي تواجهها، وهذا ما تؤكد أيضا إحدى الدراسات (بن سليم، 2012)، حيث ترى أن أهم المشاكل التي تقف عائق أمام أداء المراجع بكفاءة ومهنية تتلخص فيما يلي:

1- القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة (المحاسبة والمراجعة)، حيث اتفقت أغلب الدراسات على أن أهم مشكلة تواجه المهنة هي التشريعات والقرارات التي لم تعطى المهنة حقها بل عملت بعض هذه القوانين على سلب اختصاص المهنة وأعطاه إلى جهات أخرى.

2- غياب دور نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين.

3- ضعف التأهيل المحاسبي وعدم وجود تأهيل مهني.

ومن هنا يتضح أن أنظمة المحاسبة والمراجعة المطبقة الآن في ليبيا لم تشهد أي تطور يتوافق مع أبعاد المحاسبة والمراجعة الاقتصادية والاجتماعية من ناحية، والمعايير الدولية من ناحية أخرى، الأمر الذي يتطلب دراسته وتقييمه فنياً من قبل لجان متخصصة لإحداث دفعة للتطور المناسب لمواكبة التطورات الاقتصادية.

- دراسة (السريني وآخرون، 2014) بعنوان "العوامل المؤثرة على مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا"، (دراسة ميدانية).

نتيجة لنواحي القصور لمهنة المراجعة في البيئة الليبية، وذلك بناءً لما توصلت إليه العديد من الدراسات المحلية، (إجبارة وآخرون، 2014 - زكري، 2013 - بن سليم، 2012 - مراجع، 2007)، حيث أشارت هذه من الدراسات إلى وجود قصور بمهنة المراجعة على كافة المستويات، على مستوى المؤسسات المهنية، كفاءة المحاسبين والمراجعين وتأهيلهم، تطور نظم المعلومات المحاسبية، درجة فهم مستخدمي المعلومات المحاسبية، لذا هدفت هذه الدراسة إلى البحث عن الأسباب الكامنة وراء عدم تطور مهنة المحاسبة والمراجعة، وذلك من خلال العوامل المؤثرة سلباً وإيجاباً في بيئة العمل الليبية، ومن ثم محاولة تبني الأساليب الملائمة لتطوير المهنة والرفي بها.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة استخدمت استمارة استبيان، وتكون مجتمع الدراسة من الممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة القانونية الخارجية والأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة، وقد اقتصر نطاق عينة الدراسة على المهتمين بهذا المجال ضمن المنطقة الوسطى والغربية، وقد تضمن الاستبيان الأسباب والعوامل التي يمكن أن تساهم في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل عام في البيئة الليبية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة تدني جودة المعلومات المحاسبية كمؤشر على القصور الذي تعاني منه مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، كما تبين أن جميع المؤشرات أظهرت تدني مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا وقصورها، ومن أهم العوامل التي أثرت سلباً على مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا عدم توفر الاستقرار المؤسسي ما يخلق مناخاً غير ملائم لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، بالإضافة إلى أنه لم تتم الاستفادة من أسلوب عمل المنظمات المهنية الدولية، وبعض الدول المتقدمة التي سبقت في هذا المجال لتطوير الممارسات المهنية السائدة بالبيئة المحلية وتنظيمها. وبناء على ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، فقد أوصت بضرورة وجود عوامل إيجابية وبيئية مناسبة، بما يسهم بشكل فعال في تطوير الواقع المهني للمحاسبة والمراجعة في ليبيا، وذلك من خلال دعم نقابة المحاسبين والمراجعين وتفعيلها لتنظيم القواعد المهنية وتطويرها واستحداثها لأخلاقيات المهنة ومتطلبات التأهيل والتدريب المستمر لأعضائها.

- دراسة (إجبارة وآخرون، 2014) بعنوان "دور نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين في تطوير جودة المراجعة" (دراسة تحليلية).

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور نقابة المحاسبين والمراجعين الليبية في تطوير جودة مهنة المراجعة كمنظمة هدفها الرئيسي تنظيم مهنة المراجعة، كما هدفت الدراسة للوقوف على تجربة النقابة خلال فترة من الزمن ليست بالقصيرة (أسست سنة 1973) في تنظيم شؤون المهنة، كما حاولت الدراسة الوقوف على بعض المعوقات التي تقف عائقاً أمام النقابة من أجل القيام بدورها لتطوير مهنة المراجعة.

أما عن المنهجية المتبعة فقد استخدمت الدراسة أسلوب المقابلة الشخصية، من أجل تجميع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة من عينة الممارسين للمهنة تمثلت في عدد من الممارسين للمهنة، وكذلك بعض الأكاديميين الذين لديهم اهتمام بموضوع الدراسة.

وقد ركزت الدراسة على أنه لغرض تطوير جودة مهنة المراجعة، فإنه يجب تبني البرامج التي تساعد على الرفع من كفاءة المراجعين وتدعم استقلاليتهم، وهذا ما تحتاجه أي عملية مراجعة عالية الجودة. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، فمن حيث ما يتعلق بالرفع من كفاءة المراجعين وجدت الدراسة أنه لا شيء يستحق الذكر تم تقديمه من قبل النقابة لأجل تحقيق العوامل المؤثرة في الرفع من كفاءة المراجع، حيث توصلت الدراسة إلى أنه هناك إجماعاً من المشاركين بما فيهم أعضاء اللجنة التسييرية للنقابة بعدم وجود أي جهد مؤثر تم تنفيذه أو خطط واستراتيجيات معينة تم تبنيها تساعد منتسبي النقابة في تحقيق أسباب الرفع من كفاءتهم المهنية، أما فيما يخص الجهود المبذولة لدعم استقلالية المراجع، فقد توصلت الدراسة إلى أن النقابة لم تقدم أي شيء لتدعيم العوامل المؤثرة في دعم استقلالية المراجع مثل (تقديم الخدمات الأخرى، وأتعاب المراجع، ودوران المراجع الإجباري)، فالنقابة لم تقدم شيئاً حول هذه العوامل من تنظيم أوتقنين من أجل المساعدة في دعم استقلالية المراجع، رغم أن لها تأثير سلبي على استقلالية المراجع الليبي حسب ما توصلت إليه الدراسة.

وقد أوصت الدراسة الجهات المسؤولة والداعمة بتكثيف كل الجهود لتبني الأفكار والمقترحات للمساعدة في تطوير مهنة المراجعة لما لها من منافع اقتصادية واجتماعية ستعود على المجتمع، كما أوصت الدراسة بتبني العوامل المؤثرة في الكفاءة ودعمها، وكذلك تنظيم العوامل المؤثرة وتقنينها في الاستقلالية من أجل التمكن من تقديم خدمات عالية الجودة ومن ثم الرقي بمستوى المهنة.

- من خلال عرض بعض الدراسات السابقة في هذا المحور ترى الدراسة بأنه توجد العديد من المشاكل والعوامل التي تؤثر على تطبيق جودة المراجعة، والتي من أهمها نقص الكفاءة المهنية للمراجعين، والمنافسة

الغير شريفة بينهم، وكذلك تأثر استقلالية المراجع للعديد من الأسباب، الأمر الذي يستدعي ضرورة التقيد بمعايير المراجعة المتعارف عليها، ووقفة جادة من الجهات المنظمة والمشرفة على المهنة.

- دراسة (مفتاح، 2017) بعنوان "الصعوبات التي تواجه مهنة المراجعة في ليبيا من وجهة نظر مزاوي المهنة"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الصعوبات التي تواجه مهنة مراجعة الحسابات في البيئة الليبية، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد اعتمدت على كلاً من المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي، وقد اعتمدت الدراسة على استمارة استبيان، تم توزيعها على عينة عشوائية بسيطة تتكون من (30) مراجع، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك صعوبات تواجه مهنة المراجعة، منها ما يتعلق بالتنظيم القانوني للمهنة، ومنها ما يتعلق بعلاقة المراجع بالإدارة، بالإضافة إلى وجود صعوبات تتعلق بضعف دور نقابة المحاسبين والمراجعين، وقد أوصت الدراسة بتشكيل لجنة تختص بدراسة التشريعات القانونية التي تنظم مزاولة المهنة، وتعمل على التغلب على جميع أوجه القصور الذي تعاني منه مهنة المراجعة في ليبيا، كما أوصت الدراسة أيضاً بضرورة زيادة تفعيل دور نقابة المحاسبين والمراجعين بما يمكنها من أداء الدور المناط بها.

- دراسة (موسى وقمبر، 2017) بعنوان "التكامل بين مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي وجودة عملية المراجعة مع متطلبات معيار المراجعة الدولي 220 من وجهة نظر مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة القانونية بمدينة طرابلس والزواوية"

نظراً لأهمية دور مناهج المراجعة في دعم مهنة المراجعة وجودتها، وضرورة مواكبتها لمعايير المراجعة الدولية، فقد كان من ضمن أهداف هذه الدراسة تحديد مدى احتواء مناهج المراجعة المقررة في التعليم الجامعي لمتطلبات الجودة التي نص عليها معيار المراجعة الدولي 220، وقد اعتمدت الدراسة لغرض تحقيق

أهدافها المنهج الوصفي التحليلي، حيث استخدمت استمارة الاستبيان وتم توزيع (40) استبانة على عينة عشوائية بسيطة على مراجعي الحسابات في مدينتي طرابلس والزاوية، تم قبول فقط 27 استبانة، وقد أظهرت نتائج الدراسة أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين احتواء مناهج المراجعة الذي تلقاه مراجعي الحسابات القانونيين لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 والتزام مكاتب المراجعة محل الدراسة بهذه المتطلبات، ورجحت الدراسة ذلك إلى طول الفترة الزمنية لتخرج هؤلاء المراجعين وممارسة المهنة، الأمر الذي أوجد التأثير الضعيف لمحتوى مناهج المراجعة الذي تلقاه هؤلاء المراجعين.

4.3 عناصر رقابة الجودة وفق المعيار الدولي لجودة المراجعة (ISQC1)

تطرقت الدراسات السابقة التي تم ذكرها بشكل غير مباشر بإحدى بنود المعيار الدولي (ISQC1)، وهو ما يوضحه جدول رقم (1.3)، إلا أن الدراسة ستتطرق إلى بنود المعيار وما يتعلق به من دراسات بشئ من التفصيل.

جدول رقم (1.3) علاقة بعض الدراسات السابقة بالمعيار الدولي لجودة المراجعة ISQC1

ISQC1 بنود	الفقرات	المرجع	التعليق
- المتطلبات الأخلاقية. - قبول واستمرار العلاقة مع العملاء. - الموارد البشرية.	- الاستقلالية. - الاستمرارية. - توقيع كوادر المراجعين المؤهلين علمياً وعملياً.	دراسة الجعافرة، 2008	لا يتفق الباحث مع هذه الدراسة من حيث عدم تأثير ضوابط رقابة الجودة باختلاف حجم المكتب أو حصول المراجع على زمالة مهنية أجنبية.
- علاقة مباشرة بكافة بنود المعيار.	- علاقة مباشرة بكافة فقرات المعيار.	دراسة Ismail وآخرون، 2008	استخدام طريقة المقابلات في هذه الدراسة قد يجعل من احتمال تحيز الباحث وارد، حيث

قد يطرح أسئلته بطريقة توحي للمبحوث بالإجابة التي يرغب فيها الباحث، مما قد يضلل النتائج.			
ربط جودة الأداء المهني تجاه ممارسات المراجعة غير المنظمة بمحددتين فقط وهما حجم مكتب المراجعة وارتباطه بمكتب مراجعة عالمي، مع إهمال باقي العوامل المؤثرة الأخرى.	دراسة عوض، 2008	- الاخلال بقواعد السلوك المهني. - ضرورة تطبيق معايير الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجع.	- المتطلبات الأخلاقية. - مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل المكتب.
أهتمت هذه الدراسة بدور الرقابة الخارجية لغرض تحسين جودة المراجعة، في حين أهملت أهمية دور الرقابة الذاتية لمكاتب المراجعة ومدى إدراك مراجعيها وتطبيقهم لها كأداة من أدوات ضبط الرقابة على الجودة.	دراسة أحمد، 2009	- الالتزام بالمعايير المهنية. - متطلبات ممارسة المهنة. - عدم قبول مكتب المراجعة لمهام مراجعة تنقصه الخبرة في ممارستها.	- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل المكتب. - المتطلبات الأخلاقية. - قبول واستمرار العلاقة مع العملاء.
رغم اعتماد الدراسة على متغيرات جيدة لعملية تقييم رقابة الجودة، إلا أن عملية تقييم التنظيم المهني الداخلي لمكاتب المراجعة تمت بشكل عام ولم تعتمد على معايير دولية لرقابة	دراسة القيق، 2012	- ضعف إجراءات المراقبة والاشراف على الأداء	- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل المكتب. - قبول واستمرار

العلاقة مع العملاء.	- اعتراء ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية وقبول العملاء.	الجودة، وما يتعلق بها من بنود.
- المتطلبات الأخلاقية. - قبول واستمرار العلاقة مع العملاء. - الموارد البشرية.	- الاستقلالية والحياد. - الامتثال لقواعد السلوك المهني.	ركزت هذه الدراسة على الجودة من حيث عملية المراجعة ولم تتطرق بشكل مفصل حول البنود المتعلقة برقابة الجودة لمكتب المراجعة، وإنما تم ذلك بشكل جزئي.
- المتطلبات الأخلاقية. - الموارد البشرية.	- تدعيم الاستقلالية. - التأكيد على كفاءة المراجعين.	تعتبر دراسة لوصف حال مهنة المراجعة داخل البيئة الليبية، دون إجراء تقييم تحليلي لأسباب تدني مستوى الجودة لمهنة المراجعة.

- الجدول من إعداد الطالب.

إن معايير رقابة الجودة تعتبر من الأهمية بمكان للمراجع، حيث إنها تمثل مستويات للأداء المهني، وتهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية المراجعة، وتساعد في إنجاز مهمة المراجعة بشكل يحقق الفوائد المتوخاة منها ويساعد على تقديم الخدمة المناسبة لمستخدمي البيانات المالية. ومن خلال الإطلاع على بعض الدراسات السابقة لحظ أن الدراسات المتعلقة بالمعيار ISQC1 بشكل مباشر شحيحة إلى حد ما، وفيما يلي عرض لبعض الدراسات السابقة والمتعلقة بمحددات المعيار ذات العلاقة.

1.4.3 مسؤوليات القيادة المتعلقة بالنوعية (الجودة) داخل المكتب:

يجب على منشآت المراجعة تبني البرامج والسياسات والإجراءات التي تعتبر أن الجودة عنصر أساسي لتأدية المهام، وكذلك وضع البرامج التي تساعد على الرفع من كفاءة المراجعين وتدعم استقلاليتهم، وهذا ما تحتاجه أي عملية مراجعة عالية الجودة، فمثلا لتحقيق أداء مهني عالي الجودة فإن الكفاءة المهنية للمراجع شرط واجب توافره، ولتحقيقها يتطلب الأمر اتصاف المراجع بخصائص وقدرات مهنية معينة، وكذلك اتباع برامج وخطط محددة تمكنه من أداء مهامه المناطة به على أكمل وجه، وبالتالي إمكانية اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية. وحول العوامل التي يمكن أن تزيد من كفاءة المرجع الخارجي أثناء قيامه بعملية المراجعة أكدت دراسة (Dennis, 2000) وجود أربعة عوامل رئيسية لذلك هي: التخطيط الجيد، المحافظة على العملاء والموظفين، تقييم المخاطر (تركيز الانتباه على مناطق المشاكل ذات نسب المخاطر العليا).

ولقد اهتمت معايير المراجعة بالصفات الشخصية للمراجع، ومن بينها المعيار الأول للمراجعة، والخاص بالتأهيل العلمي والعملية للمراجع، حيث يشترط بأن يتم أداء عملية المراجعة من قبل شخص (أو أشخاص) حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر فيهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمراجعين، وهذا ما تؤكدته دراسة (De Angelo, 1981) حيث ترى بأن الكفاءة المهنية للمراجع وتشمل (التعليم، الخبرة، التعليم المهني المستمر) تعد الركيزة الأولى التي تقوم عليها جودة المراجعة، حيث تساعد كفاءة المراجع على اكتشاف المخالفات والأخطاء في سجلات عملائه.

إن عدم ممارسة العناية المهنية اللازمة بكل نواحيها سوف يؤدي بنتائج سلبية لجودة المراجعة، حتى وإن كان من يقوم بعملية المراجعة من ذوي الخبرة، ففي دراسة (Augustine et al., 2014) بعنوان

خصائص شركة المراجعة وجودة المراجعة (دراسة ميدانية بنجيريا)، حيث هدفت هذه الدراسة بالأساس إلى الوقوف على دور خصائص شركة المراجعة في تعزيز جودة المراجعة، بالإضافة إلى تحديد العلاقة بين جودة المراجعة وكل من استقلال المراجع، وخبرته ومسؤوليته، وقد استخدمت الدراسة أسلوب المسح الميداني وتم استخدام قائمة الاستبيان والتي تم توزيعها على عينة عشوائية من ذوي الاختصاص (260 مشارك)، وقد أظهرت نتائج هذه الدراسة أن خصائص شركة مراجعة الحسابات تؤثر إلى حد كبير على جودة المراجعة، كما أظهرت النتائج أن استقلالية المراجع ومسؤوليته القانونية تؤديان إلى زيادة مستوى جودة المراجعة. في حين توصلت الدراسة لوجود علاقة غير ذات دلالة إحصائية بين خبرة المراجع وجودة المراجعة في نيجيريا، بمعنى أن التجربة أو الخبرة ليست عاملاً مؤثراً على جودة المراجعة في نيجيريا، وعللت ذلك بأنه قد يكون مراجع ذو خبرة ولكنه لا يعير الاهتمام بالعناية المهنية الواجبة وممارسة الاجتهاد في تنفيذ أعمال المراجعة، واستشهدت الدراسة بالدروس المستفادة من حالة شركة إنرون الكبيرة حيث كانت تراجع من قبل شركة آرثر أندرسن وهي شركة عملاقة وذات خبرة عالمية، ورغم تكاليف المراجعة الضخمة، إلا أنه وبسبب عدم أخذها لمعيار العناية المهنية المناسبة انهارت شركة انرون واختفت من السوق.

وأخيراً فقد أكدت دراسة (التويجري، 2011) بأن كل من التأهيل العلمي، والخبرة العملية، وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها من المؤثرات الهامة في جودة الأداء في عملية مراجعة الحسابات، كما أثبتت نتائج الدراسة 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 ذوي كفاءة وخبرة عالية ليعزز مكانته بين مكاتب المراجعة الأخرى.

2.4.3 المتطلبات الأخلاقية (قواعد السلوك المهني):

وفق المعيار الأول للمراجعة (ISQC1) فإنه يتعين على مكتب أو شركة المراجعة وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويده بتأكيد معقول حول امتثال مكتب المراجعة وموظفيه للمتطلبات الأساسية للسلوكيات الأخلاقية، ولتعزيز تلك المبادئ على المكتب قيادة التعليم والتدريب ومراقبة العاملين فيه.

إن المراجعة كمهنة تعتمد على مجموعة من المعايير والقواعد المتعارف عليها، والتي تصدرها الهيئات المهنية، وتلقى القبول العام، وتنعكس على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات مهنة المراجعة.

وأخيراً فقد تم مراجعة بعض الدراسات السابقة ذات العلاقة بأخلاقيات المهنة، ولوحظ أن أغلبها قد ركز على جانب الاستقلالية، وفيما يلي بعض الدراسات السابقة التي تناولت هذا الجانب بالخصوص:

- دراسة (Alwan et al., 2013) بعنوان "امتثال مراجعي الحسابات لقواعد السلوك المهني استناداً لمعايير المحاسبة الدولية" (دراسة ميدانية/الأردن).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تصنيف المراجعين في الأردن لقواعد السلوك المهني وفق القواعد المتعلقة بين المراجع وعملائه، والقواعد المتعلقة بين المراجع وزملائه. ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لوصف العلاقة وتحليلها بين المتغيرات المستقلة (الامتثال لقواعد السلوك المهني) والمتغيرات التابعة (العلاقة مع العملاء، والعلاقة مع الزملاء، والعلاقة مع المجتمع)، وقد تم استخدام استمارة الاستبيان لتجميع بيانات الدراسة، حيث اشتمل مجتمع الدراسة على عدة فئات تمثلت في مراجعي بعض مكاتب المراجعة الكبرى بالعاصمة عمان، وعينة عشوائية من موظفي المحاسبة

بالقطاع الحكومي والخاص، بالإضافة إلى المراجعين الأجانب المعتمدين في الأردن، وقد كانت عينة الدراسة عبارة عن عينة عشوائية من كل هذه المجموعات.

ومن خلال تحليل الإجابات واختبار الفرضيات يمكن تلخيص نتائج هذه الدراسة التي تم التوصل إليها كما يلي:

1- هناك التزام بقواعد السلوك المهني لمراجعي الحسابات، على الرغم من وجود تباين في مدى الامتثال لتلك القواعد.

2- وجود أثر بعض المتغيرات الشخصية لمراجعي الحسابات على مدى التزامهم بقواعد السلوك المهني، مثل عدد سنوات العمل وسنوات الخبرة في مجال المراجعة، وكذلك زيادة التزام مراجعي الحسابات لقواعد السلوك المهني مع زيادة العمر.

3- لا يوجد أي أثر لبعض المتغيرات الشخصية الأخرى للمراجعين على مدى التزامهم بقواعد السلوك المهني، مثل التخصص و المؤهل العلمي والأكاديمي، حيث وجدت الدراسة أن درجة التزام مراجعي الحسابات لقواعد السلوك المهني لا ترتبط إلى حقوقهم ودرجة تعليمهم.

- دراسة (بيوض، 2014) بعنوان "مدى التزام وتطبيق ديوان المحاسبة لقواعد السلوك الوظيفي" (دراسة ميدانية/ ليبيا).

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز قواعد السلوك الوظيفي (المهني)، والتي ينبغي أن يطبقها ديوان المحاسبة ومراجعوه في ليبيا، كما أنها هدفت إلى التعرف على مدى التزام المراجعين بديوان المحاسبة بقواعد السلوك الوظيفي الصادر عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية، ومدى تطبيقهم لها.

ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي ، وذلك بالاعتماد على استمارة الاستبيان والتي تم توزيعها على عينة الدراسة والمتمثلة في مراجعي ديوان المحاسبة بمدينة طرابلس (الإدارة العامة وفرع طرابلس)، وقد بلغت عينة الدراسة 46 مراجعاً من أصل 131 مراجعاً تم اختيارهم باستخدام أسلوب العينات العشوائية. وقد توصلت الدراسة إلى أن ديوان المحاسبة ومراجعيه ملتزمون بتطبيق قواعد السلوك المهني، رغم أنه لم تصدر حتى الآن قواعد للسلوك الوظيفي في ديوان المحاسبة. ويرى الباحث أن هذا الالتزام قد يرجع إلى الدقة والشدة في اختيار مراجعي الديوان من حيث المؤهل والكفاءة والرواتب الجزية.

- دراسة (فرج والحضيري، 2107) بعنوان "قواعد آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا وآليات تطبيقها" / (دراسة استطلاعية لأراء المراجعين الخارجين).

هدفت الدراسة إلى استطلاع آراء المراجعين الليبيين حول أهم الموضوعات المتعلقة بجودة أداء مهنة المراجعة، وهي قواعد آداب السلوك المهني والآليات اللازمة لمتابعة الالتزام بها، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، واعتمدت الدراسة على استمارة استبيان تم توزيعها على عينة من المراجعين القانونيين بلغت (45) مراجعاً، وقد توصلت الدراسة إلى أنه يوجد شعور قوي لدى المراجعين الليبيين بضرورة وجود دليل واضح ومحدد لقواعد آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا، وهو ما أوصت الدراسة بضرورة العمل على تنفيذه والإشراف عليه من داخل نقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين الليبية.

- دراسة (رشوان، 2019) بعنوان "أثر التزام مدققي الحسابات بقواعد وآداب السلوك المهني على تعزيز جودة تقارير التدقيق" / (دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة بفلسطين).

هدفت هذه الدراسة بصفة رئيسية إلى التعرف على أثر التزام مراجعي الحسابات بقواعد وآداب السلوك المهني على تعزيز جودة تقارير المراجعة، كما أنها سعت على إلى التعرف على تأثير بعض العوامل كالاستقلالية والنزاهة والموضوعية على جودة تقارير المراجعة، ولتحقيق هذه الأهداف استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وذلك اعتماداً على (120) استمارة استبيان تم توزيعها على عينة مختارة عشوائياً من مراجعي الحسابات المسجلين في قطاع غزة الفلسطيني، وقد توصلت الدراسة إلى أن مراجعي الحسابات ملتزمون بدرجة كبيرة بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي كالنزاهة والاستقلالية والموضوعية والكفاءة المهنية والسلوك المهني، وهو ما يعني عناية واهتمام المراجعين بتوجيهات واصدات منظمات المهنة، وأوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات المنظمة للمهنة ببذل المزيد من الجهود لتطوير وتحديث مدونة قواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة في فلسطين.

- استقلالية المراجع: (Independence)

أما فيما يخص استقلالية المراجع فهي من المفاهيم التي تميز مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الأخرى، كما أنها حجر الزاوية لمهنة المراجعة وأساس الثقة في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، ويشمل استقلال المراجع على الحق في الإشراف على مندوبيه وتوجيه أعمالهم بدون أي تدخل من الشركة التي يقوم بمراجعتها، بالإضافة إلى حرية التعبير عن الرأي في تقريره.

إن استقلال المراجع يعد من أهم المبادئ التي أقرتها المؤتمرات الدولية المتوالية بين ممثلي الأجهزة العليا للرقابة المالية في دول العالم المختلفة، وأصبح هذا المبدأ بحق جزء من الضمير الإنساني الذي لم يعد من المقبول إنكاره، بل أصبح تطبيقه أمراً حتمياً لتأمين رقابة فعالة على إدارة المال العام بكفاءة واقتصاد وفعالية.

أما عن علاقة استقلال المراجعين بجودة المراجعة، فقد توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بينهما، وفي هذا الإطار خلصت دراسة De Angelo إلى أن الاستقلال يعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة المراجعة، حيث أن المراجع غير المستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة. ويرى (Mautz and Sharaf) أنه على الرغم من أن المراجعين المزاولين للمهنة يفترض فيهم دائماً الكفاءة المهنية، إلا أن الاستقلال غير مفترض فيهم دائماً، فتقديم المراجعين لخدمات أخرى غير المراجعة لعملائهم من الشركات التي يقومون بمراجعة حساباتها، مثل تقديم خدمات الاستشارات الإدارية والضريبة وغيرها يثير جدلاً كبيراً في الفكر المحاسبي منذ سنوات وحتى الآن (جربوع، 2005)، ويؤكد أحد الباحثين أنه رغم وجود العلاقة الإيجابية بين استقلال المراجع وجودة المراجعة، إلا أن جودة المراجعة في مفهومها الشامل لا تتطلب تحقيق الاستقلال بصورة مطلقة، حيث أن ذلك يمثل وضعاً مثالياً لا يمكن تحقيقه في الواقع، بل ينبغي الوصول إلى أقصى قدر منه في ظل الظروف السائدة (أحمد، 2009).

وفيما يلي بعض الدراسات التي تناولت موضوع الاستقلالية وعلاقتها بجودة المراجعة:

- دراسة (كاظم، 2013) بعنوان "تحليل أهمية العوامل المؤثرة في استقلال مراجع الحسابات"، (دراسة ميدانية/ العراق).

يسعى المراجع لتحقيق أقصى درجات الاستقلالية في عمله، إلا أنه في أغلب الأحيان لا يمكنه بلوغها، وذلك لارتباط تحقيقها بالعديد من العوامل معظمها خارج سيطرة المراجع، ومن هذا المنطلق هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص هذه العوامل المؤثرة في استقلال المراجع.

ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بالاعتماد على استمارة الاستبيان والتي تم توزيعها على عينة الدراسة والمتمثلة في مراجعي ديوان الرقابة المالية بالعراق، وتم اختيار 20 مراجعاً كعينة تمثل مجتمع المراجعين بالديوان، وتم الاعتماد على التحليل العائلي كأداة احصائية.

وقد توصلت الدراسة إلى الاستنتاجات التالية:

1- الاستقلال من السمات الأساسية التي تميز بها المراقب الخارجي ليتمكن من مزاوله عمله بنزاهة وموضوعية، ويكون لرأيه قيمة بالنسبة للأطراف الخارجية ويجوز على ثقة الجمهور بمهنة المراجعة.

2- يوجد نوعان من العوامل التي تؤثر على استقلال المراجع تم تصنيفها إلى نوعين هما:

أ- عوامل شخصية لا بد من توفرها في المراجع كالنزاهة والأمانة والشرف، بالإضافة إلى التحصيل العلمي والخبرة العملية في مجال المراجعة وما لذلك من تأثير على تدعيم استقلالته.

ب- عوامل موضوعية تمثلت في أكثر من عامل وهي: تقديم المراجع لخدمات أخرى إلى العميل، المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة، طول فترة الارتباط بين المراجع وعميله، التزام المراجع بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني.

وفي السياق نفسه تضيف دراسة (زريقات وآخرون، 2011) العوامل السلوكية كأحد المؤثرات على استقلالية المراجع، حيث قسمت العوامل المرتبطة بسلوك المراجع الانساني إلى التعارض بين مصالح المراجع والعميل، بالإضافة إلى طريقة تعيين المراجع وعزله وذلك في حالة تفويض الجمعية العمومية للمساهمين الإدارة بتعيين وعزل المراجع وكذلك تحديد أتعابه، مما يمكن الإدارة من ممارسة الضغوط على المراجع كون قرار التعيين والعزل وتحديد الأتعاب بيدها.

إلا أنه ومن خلال متابعة بعض الكتابات والدراسات عن استقلالية المراجع فالملاحظ وجود عناصر عديدة تؤثر على الاستقلالية، أو تسبب خطر الاستقلالية والذي يعرفه (Johnston et al, 2001) بأنه "الوضع الذي ربما تكون بسببه استقلالية المراجع تتعرض للشبهة أو الوضع الذي يفهم فيه أن الاستقلالية يساء إليها"، حيث تشير الأبحاث حول العالم بوجود بعض العناصر التي ربما تسبب في إضعاف استقلالية المراجع أو فيما يعرف بمخاطر الاستقلالية، فعلى سبيل المثال: هناك الخدمات الأخرى غير المراجعة والدوران الإجباري للمراجع وتخفيض أتعاب المراجعة، وهناك جدال من بعض المنظرين حول تأثير هذه العناصر على استقلالية المراجع.

- دراسة (Fadjarenie و Haeridistia 2019) بعنوان "تأثير الاستقلالية والأخلاق المهنية وخبرة المراجع على جودة المراجعة/ التجربة الأندونيسية".

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تأثير الاستقلالية والأخلاقيات المهنية وخبرة المراجع على جودة المراجعة، وذلك في مكاتب المراجعة العاملة بجاكرتا في أندونيسيا، وقد استخدمت الدراسة الاستبانة لجمع البيانات من 127 مكتب مراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى أن استقلالية المراجع لها تأثير كبير على جودة المراجعة، ووجود علاقة طردية بينهما، وكلما زادت استقلالية المراجع زادت قيمة تقرير المراجعة، كما توصلت الدراسة إلى أن الأخلاق المهنية تؤثر أيضاً على جودة المراجعة، فالتزام المراجع بها يؤدي إلى نتائج مراجعة تنسجم وتتوافق مع بيانات المنشأة الحقيقية، وأخيراً توصلت الدراسة أيضاً إلى وجود تأثير لخبرة المراجع على جودة المراجعة، فكلما زادت خبرة المراجع كان تقرير المراجعة أكثر كفاءة ونفعاً.

- تقديم الخدمات الأخرى غير المراجعة:

Provide other services other than auditing services

تعد مسألة استقلال المراجع من أهم الجوانب التي أثارت قلق منظمي المهنة خاصةً بعد تزايد اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية. فقد كثر النقاش بشأن هذا الموضوع، وظهرت العديد من البحوث والدراسات، منها ما يؤيد تأثير استقلال المراجع، ومنها ما يعارض ذلك، والبعض حاول تقديم اقتراحات لحل المشكلة، فقيام المراجع ببعض الخدمات الإدارية والاستشارية للمنشأة الذي يقوم بمراجعة حساباتها أصبح من أهم المشاكل التطبيقية العملية المتعلقة بمعيار الاستقلال ومدى تأثير ذلك الاستقلال، حيث أن مكاتب المراجعة لم تعد تقدم خدمات المراجعة فقط بل اتسعت قائمة الخدمات التي تقدمها وأخذت أبعاد واتجاهات متعددة، مما زاد من الأهمية الاقتصادية للخدمات الأخرى خلاف خدمة المراجعة، فقد أشار بعض الباحثين (Defond et al., 2002) إلى أنه على الرغم من وجود الحوافز التي تجعل المراجعين مستقلين، فإنه لدى المشرعين العديد من المخاوف والتي تشكل تهديداً فعلياً لاستقلال المراجعين وهي:

- 1- أن أتعاب الخدمات الأخرى خلاف خدمة المراجعة تجعل المراجعين يعتمدون مالياً على عملائهم، ومن ثم يصبحون أقل استعداداً للصمود أمام ضغوط الإدارة وذلك بسبب الخوف من فقد عملائهم.
- 2- أن طبيعة العديد من الخدمات الأخرى خلاف خدمة المراجعة تضع المراجعين في منطقة الأدوار الإدارية مما يهدد موضوعيتهم فيما يتعلق بالعمليات التي يراجعونها.

وهذا ما تؤكدته أيضاً إحدى الدراسات (Rong-Ruey Duh et al., 2007) حيث أشارت بمشروع

قانون في تايوان يؤكد على أهمية منع وحظر مكاتب المراجعة من تقديم الخدمات الأخرى خلاف خدمة

المراجعة، وعلى أنه يجب حماية استقلال المراجع من خلال وضع إجراءات وقائية خاصة بالمهنة والشركات محل المراجعة وبمكاتب المراجعة، وذلك إثر فضيحة Procomp المحلية.

وفي دراسة أخرى لبيئة مشاهمة للبيئة الليبية (دراسة آدم، 2014) وهي دراسة ميدانية بالسودان، حيث هدفت لمعرفة أثر انعكاسات الخدمات الاستشارية على حياد وإستقلال المراجع الخارجي بالسودان، وقد توصلت الدراسة إلى أن أداء المراجع للخدمات الاستشارية للعميل يؤثر على حياده واستقلاله، من خلال ما يلي:

- 1- التأثير السلبي لارتفاع مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة في تقديم الخدمات الاستشارية.
- 2- التأثير السلبي لقيام مكاتب المراجعة بتقديم خدمات استشارية محاسبية كإمسك الدفاتر المحاسبية وإعداد التقارير المالية للعميل.
- 3- التأثير السلبي لأداء خدمات المراجعة الداخلية للعميل ينتج عنه ضغوط من جانب الإدارة على المراجع الخارجي.

كما توصلت الدراسة إلى وجود ضوابط رقابية على أتعاب الخدمات الاستشارية يؤثر على حياد واستقلال المراجع، تتمثل هذه الضوابط الرقابية في ما يلي:

- 1- تحديد أتعاب الخدمات الاستشارية في ضوء التنسيق بين لجنة المراجعة ومجلس الإدارة.
- 2- اعتماد أتعاب الخدمات الاستشارية كنسبة من الأتعاب الكلية بمكتب المراجعة.
- 3- مطالبة مكاتب المراجعة بتقديم تقرير تفصيلي عن الوقت اللازم ومستوى الكفاءة المطلوب لأداء الخدمات الاستشارية.

وأخيراً لاحظت الدراسة بأنه يوجد اتفاق بين الدراسات السابقة على أن أداء المراجع للخدمات الاستشارية له تأثيرات ملحوظة على حياد واستقلال المراجع، على الرغم من اختلاف نتائج الدراسات فيما يتعلق بنوعية هذا التأثير، لذا ترى الدراسة بضرورة تكريس التخصص والفصل في أداء الأعمال ضمن مكاتب المراجعة بين من يقدم الخدمات الاستشارية، ومن يقدم خدمات المراجعة، وذلك منعاً لوجود أية مصلحة مع العميل بهدف ضمان استقلالية وحيادية وموضوعية المراجع بدرجة عالية من الصرامة والالتزام بمعايير المهنة.

3.4.3 قبول واستمرار العلاقات مع العملاء:

ينبغي أن يتوفر لمكتب المراجعة الشروط التالية (وفق المعيار ISQC1) من أجل قبول واستمرار العلاقات مع العملاء:

1- أن يكون المكتب مؤهلاً لإدارة عملية المراجعة ويمتلك القدرات والخبرات اللازمة.

2- أن يكون المكتب قادراً على الالتزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي.

3- أن يأخذ المكتب بعين الاعتبار نزاهة العميل.

وفي هذا الجانب أكدت العديد من الدراسات أن وضع سياسات وإجراءات لقبول مهمة المراجعة يعد أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وذلك لوجود علاقة إيجابية بينهما، كما أن قيام مكاتب المراجعة بإجراء دراسة لإدارة منشآت العملاء قبل قبولهم كعملاء جدد يعد أحد خصائص جودة المراجعة (بن داود، 2016).

وفيما يخص هذا العنصر تطرقت الدراسة إلى مفهوم الدوران الإجباري للمراجع باعتباره أحد المحددات التي ناقشت استمرار العلاقة بين المراجع وعميله، بالإضافة إلى تأثير الدوران الإجباري للمراجع على استقلاليته.

الدوران الإجباري للمراجع: Mandatory Rotation of Auditor

نظراً لأهمية هذا العامل فقد حاز اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين، وتوصلت الدراسات إلى نتائج متضاربة بخصوص أثر هذا العامل على جودة المراجعة، فمنهم من توصل إلى أن زيادة مدة ارتباط المراجع بالعميل تحسن من جودة المراجعة، في حين توصل البعض الآخر إلى العكس من ذلك.

والجدل هنا حول إمكانية إضعاف استقلالية المراجع من خلال العلاقة الوطيدة بين المراجع والعميل، وحول كون أن مستوى قوة العلاقة ربما تنتج بواسطة علاقة طويلة الأجل بين العميل والمراجع، والتي ربما تكون احتمالاً قوياً لإضعاف استقلالية المراجع وتضعف بالتالي جودة المراجعة، هذا العنصر أخذ في الاعتبار بما له من أثر مباشر على استقلالية المراجعة وما يمكن أن يسببه من ضرر لها، وعليه نجد في بعض الدول وعن طريق المنظمين للمهنة قيامهم بفرض ما يعرف بالدوران الإجباري للمراجع، حيث لا يقوم المراجع بمراجعة العميل نفسه على سبيل المثال لأكثر من ثلاث أو أربع سنوات لفترات متتالية، وذلك حتى لا تقوم علاقة قوية بين المراجع والعميل قد تسبب في إضعاف استقلالية المراجع، وبالمقابل لا ننسى الرأي الذي يقول إن طول المدة التي يقضيها المراجع مع العميل نفسه سيكون لها انعكاس على خبرة المراجع بتعرفه على أنظمة العميل وسجلاته ودفاتره بصورة جيدة، وبالتالي سيرفع من كفاءة المراجع أثناء قيامه بعملية المراجعة. وفيما يلي سياسة دوران المراجع الخارجي من منظور تجارب بعض الدول: فقد نوقشت عدة تدابير تنظيمية حول دوران المراجع، ولقيت هذه التدابير اهتماماً متفرقاً نسبياً في الأوساط

الأكاديمية والمهنية العامة، ولقد وجدت اختلافات ملحوظة في الرأي وتفاوت كبير في الأحكام القانونية لمختلف البلدان، حيث تفاوتت سياسة بعض الدول حول دوران المراجع الخارجي، فهناك من تبني التغيير الإلزامي لشركات المراجعة، وهناك من تبني التغيير الإلزامي للشريك المسئول عن عملية المراجعة دون تغيير شركة المراجعة.

- ففي إيطاليا تم تبني سياسة التغيير الدوري الإلزامي لشركات المراجعة، حيث فرضت تغييرها كل تسع سنوات وذلك منذ عام 1974، وفي ذات السياق تم إصدار قانون في عام 1988 في إسبانيا يلزم بضرورة تغيير شركات المراجعة بعد فترة أقصاها تسع سنوات مع منع شركة المراجعة من أن تتعاقد مرة أخرى مع نفس العميل قبل مرور ثلاث سنوات على الأقل من انتهاء العقد السابق، ثم صدر قانون آخر في عام 1995 تم من خلاله إلغاء الالتزام بتغيير شركات المراجعة في إسبانيا (مشتهي، 2014).

- وفي الولايات المتحدة الأمريكية ألزم قانون (Sarbanes Oxley) والذي صدر في عام 2002 شركات المراجعة بضرورة تغيير كل شريك مسئول عن مراجعة القوائم المالية لعميل معين كل خمس سنوات وبصفة دورية، حيث قام مكتب المحاسبة العام (GAO) بدراسة مسحية بالخصوص، وتوصلت إلى أن تغيير الشركاء بصفة دورية سوف يحقق الفوائد المرجوة منه دون الحاجة إلى إصدار قانون يلزم شركات المراجعة بالتعاقب على مراجعة حسابات العملاء كل فترة زمنية معينة (Elder et al., 2012).

- أما في بريطانيا فقد أسست الحكومة المجموعة المنسقة لأعمال التدقيق والمحاسبة group coordinator audit and accounting (CGAA) لكي تحدد الإصلاحات المطلوبة عقب انهيار انرون وغيرها من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد أوصت (CGAA) في يناير 2003 بضرورة تغيير الشريك

الرئيسي في عملية المراجعة كل خمس سنوات، ولكن التغيير الدوري لشركات المراجعة لا يعد خطوة ضرورية (Ewelt-Knauer et al., 2012).

- أما في الصين فقد تأثرت لجنة تنظيم الأوراق المالية الصينية China securities regulatory commission (CSRC) ووزارة المالية بدراسة لمتخصصين صينيين تخص تعزيز استقلالية المراجع من خلال سياسة دوران المراجع الخارجي، مما استدعى إيجاد قانون دخل حيز التنفيذ في نهاية عام 2003، يحظر على مراجع الحسابات للشركات المدرجة في البورصة بمراجعة الحسابات لنفس العميل أكثر من خمس سنوات متتالية، بحيث تكون فترة تهدئة مدتها سنتان على الأقل (مستهي، 2014).

- وفي السعودية فقد قامت المملكة بدعم مهنة المراجعة بتطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي، من خلال القرار الوزاري رقم 903 الذي يلزم الشركات المساهمة بتغيير مكتب المراجعة كل ثلاثة سنوات، ويمكن أن يستمر سنتين إضافيتين إذا دخل معه مكتب آخر كشريك، أي يكون هناك مكتبين للمراجعة في السنتين الرابعة والخامسة، وفي جميع الأحوال لا تزيد سنوات المراجعة عن خمس سنوات متتالية (مبارك، 2010).

- أما في البيئة الليبية فلم تشير القوانين المنظمة للمهنة بضرورة التغيير الإلزامي للمراجع حتى الآن، وإنما أشارت بشكل عام بضرورة حفاظ المراجع على استقلاليته بمفهومها الظاهري والذهني فقط. وفيما يلي بعض الدراسات التي تناولت الدوران الإلزامي للمراجع بالخصوص:

- دراسة (Mustafa et al., 2010) بعنوان "تأثير دوران المراجع على جودة المراجعة" / دراسة ميدانية في مصر.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الأسباب الحقيقية الكامنة وراء نقص استقلالية المراجع في مصر، كما هدفت الدراسة إلى تقييم مدى انطباق مفهوم إلزامية دوران المراجع في البيئة المصرية، وذلك لتعزيز استقلالية المراجع، وتحسين جودة المراجعة. وقد تم استخدام أسلوب الاستبيان حيث تم توزيعه على 50 مراجع كعينة تم اختيارهم بشكل عشوائي من اثنين من كبرى شركات المراجعة الأربع في القاهرة.

وكان من أهم نتائج الدراسة أنه يمكن التغلب على مشكلة نقص استقلالية المراجع وذلك باتباع الدوران المتتابع للمراجع، وذلك لكل الشركات التي أجريت عليها الدراسة، على أن يتم ذلك بعد مرور فترة زمنية معينة، كما توصلت الدراسة إلى أن نقص استقلالية المراجع يرجع إلى عدم تطور معايير المراجعة المصرية.

- دراسة (Ebimobowei et al., 2011) بعنوان "التناوب الإلزامي لمراجعي الحسابات بشأن مراجعة الجودة والتكاليف والاستقلالية في جنوب نيجيريا"

هدفت هذه الدراسة إلى فحص دور التغيير الإلزامي للمراجع على جودة المراجعة والتكاليف والاستقلالية في جنوب نيجيريا، حيث تم تجميع البيانات عن طريق استبيان مكون من 172 مفردة وزع على المراجعين ومستخدمي القوائم المالية ممن لديهم الخبرة في عمل المحاسبة والمراجعة، وقد استعمل معامل سبيرمان الترتيبي لقياس الارتباطات.

وأكدت نتائج الدراسة بأنه هناك علاقة إحصائية موجبة بين التغيير الإلزامي للمراجع وجودة تقارير المراجعة، كما أكدت الدراسة بأنه هناك علاقة موجبة بين التغيير الإلزامي للمراجع واستقلالية المراجعة، حيث أكدت الدراسة بأن التغيير الإلزامي هو وسيلة لتأكيد الاستقلالية وإزالة صراعات المصالح. أما

بالنسبة للتكاليف فقد أثبتت الدراسة أن هناك علاقة موجبة أيضاً، بمعنى أن التغيير سوف يؤدي إلى زيادة تكاليف خدمات المراجعة.

- دراسة (مشتهي، 2014) بعنوان "تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي"

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير معدل دوران المراجع على جودة المراجعة الخارجية في الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، وتحليل أثر هذه العلاقة على رأي مراجع الحسابات الخارجي، وقد تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين التي نشرت تقاريرها المالية على مدار ست سنوات وذلك من عام 2006 ولغاية العام 2011 والبالغ عددها 46 شركة، أما عينة الدراسة فاشتملت على جميع الشركات التي تتوفر لها جميع البيانات اللازمة لحساب متغيرات الدراسة، وكذلك تتوفر لديها الإيضاحات الكافية عن أسباب التعديل أو التحفظ في تقرير مراجع الحسابات، وقد بلغ عدد شركات العينة التي انطبقت عليها الشروط السابقة 38 شركة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الدوران الإلزامي للمراجع الخارجي يسهم في تحسين الاستقلال الواقعي والاستقلال الظاهري له مما ينعكس إيجاباً على جودة عملية المراجعة، حيث إن التغيير الدوري الإلزامي للمراجع يعمل على الحد من المصالح المتبادلة بين الإدارة والمراجع، والتي يمكن أن تتنامى مع طول الفترة التعاقدية مع المراجع مما يؤثر على استقلاليته، وبالتالي على جودة عملية المراجعة، هذا بالرغم من أن المراجع يفقد العديد من المعارف المكتسبة أثناء مراجعة شركة العميل بسبب التغيير الدوري. وتأتي هذه النتائج منسجمة أيضاً مع دراسات أخرى أجريت في فلسطين مثل دراسة (الخرندار، 2008) و (دراسة

جربوع، 2008) حيث أكدتا على أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في الشركات الفلسطينية يعزز من استقلاليته ويعزز جودة عملية المراجعة الخارجية.

- دراسة (التميمي، 2018) بعنوان "أثر عدم تبني الدوران الإلزامي للمدقق الخارجي في جودة التدقيق واكتشاف الأخطاء"، (دراسة ميدانية/ العراق).

هدفت الدراسة إلى بيان ماهية وطبيعة معدل دوران المراجع الخارجي الإلزامي، ومزاياه وعيوبه والآراء المؤيدة والمعارضة له، وكذلك معرفة أثر دوران المراجع الخارجي الإلزامي على جودة المراجعة في الشركات، وقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم توزيع استمارة الاستبيان على (54) مراجع في محافظة بغداد، وقد توصلت الدراسة إلى أن الدوران الخارجي للمراجع يعتبر وسيلة لتعزيز الاستقلالية والجودة بسبب منع توطد العلاقة بين المراجع والإدارة، وقد توصلت الدراسة أيضاً إلى أن من العوامل التي تفقد المراجع الخارجي موضوعيته واستقلاله هي عدم ممارسة الشك المهني في عملية المراجعة، وتعكس الدراسة ذلك عادة إلى طول المدة التي يقضيها المراجع في نفس المكان، وفي هذه الحالة يصبح ذو نظرة غير متجددة، ولا يتوصل إلى أدلة جديدة كافية بخلاف ما توصل إليه في الماضي.

- من ناحية أخرى فهناك رأي آخر يؤكد بوجود علاقة طردية بين طول مدة ارتباط المراجع بالشركة محل المراجعة وجودة المراجعة، وقد أثبتت العديد من الدراسات هذه العلاقة، ومنها:

- دراسة (Daugherty et al., 2013) بعنوان "الدوران الإلزامي لشريك المراجعة: تصورات عواقب جودة المراجعة"، (دراسة ميدانية/ الولايات المتحدة الأمريكية).

تناولت هذه الدراسة بحث إلزامية دوران شريك المراجعة، والتأثيرات المباشرة والغير مباشرة لهذه السياسة على جودة المراجعة، حيث اعتمدت الدراسة المسح الشامل ل 370 مراجع في 14 شركة في الولايات المتحدة الأمريكية، وتوصلت الدراسة إلى أن إلزامية دوران شريك المراجعة تعمل على زيادة حجم عمل المراجع الجديد، الذي بدوره يحتاج إلى وقت أكثر للتعرف على عمليات الشركة، مما يؤثر على أدائه وسرعة إنجاز مهامه الرئيسية، وبالتالي يؤثر سلباً على جودة المراجعة الخارجية.

- دراسة (Cameran et al., 2014) بعنوان "الدوران الإجمالي لشركة المراجعة وجودة المراجعة" هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير معدل دوران المراجع على جودة عملية المراجعة، والتي عمدت إلى قياس جودة عملية المراجعة في الشركات الإيطالية من خلال استحقاقات رأس المال العامل غير العادية المقترحة من خلال دراسة (Defond and Park, 2001).

وقد ضمت عينة الدراسة 1184 شركة غير مالية مدرجة في سوق ميلانو للأوراق المالية خلال الفترة الممتدة من 1985-2004، وقد برزت استبعاد الفترة ما بعد عام 2004 من أجل تجنب تأثير تبني معايير الإفصاح المالي (IFRS) من قبل الشركات الإيطالية. وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد علاقة طردية بين مدة ارتباط المراجع وجودة عملية المراجعة، حيث تم تقسيم أكبر مدة ارتباط يسمح بها القانون وهي تسع سنوات إلى ثلاث مراحل كل مرحلة تتكون من ثلاث سنوات، فتبين أن جودة المراجعة تكون في أعلى مستوى لها خلال الفترة الثالثة من مدة الثلاث سنوات للارتباط، كما لا يوجد أي اختلاف واضح بين جودة المراجعة في حالة تطبيق مبدأ إلزامية معدل الدوران لشركة المراجعة أو تطبيق مبدأ طوعية تغيير شركة المراجعة.

- دراسة (Narayanaswamy & Raghunandan, 2019) بعنوان "تأثير التناوب الإلزامي لمكاتب

المراجعة على جودة المراجعة" (دراسة ميدانية/ الهند).

هدفت هذه الدراسة إلى اكتشاف أثر تناوب مكاتب المراجعة على جودة المراجعة، بعد أن قامت الحكومة الهندية والجهات التشريعية بفرض التناوب الإلزامي لمكاتب المراجعة، وذلك عقب الدعوات بتحسين جودة المراجعة، والاهتمام باستقلالية المراجع، وذلك إثر فضيحة Satyam المحاسبية، حيث أدى عدم وجود آليات مؤسسية قوية لمنع واكتشاف فشل المراجعة في الوقت المناسب، وقد توصلت الدراسة من خلال الدلائل المقدمة من الشركات للأعوام 2014 إلى 2017 إلى أن دوران شركات المراجعة الإلزامي لم يحسن من جودة المراجعة، علاوة على ذلك لم يؤدي دوران شركات المراجعة الإلزامي إلى خفض كبير لتكاليف المراجعة، بل قد أدى هذا التناوب إلى زيادة المنافسة في سوق المراجعة.

وأخيراً وفي ضوء الدراسات السابقة بخصوص الدوران الإلزامي للمراجع وعلاقة ذلك مع عميل المراجعة نجد أن قاعدة معدل الدوران الإلزامي للمراجعين في الشركات من تلك العوامل التي أثارت جدلاً واسعاً بين مؤيد ومعارض، فالمؤيدون يرون أنها تؤثر تأثيراً إيجابياً على جودة عملية المراجعة، باعتبار أن طول فترة التعاقد بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة لا تضمن استقلاليته وتخلق نوعاً من العلاقة الشخصية التي تفسد عملية المراجعة، وتتيح للشركة إمكانية التلاعب بأرباحها مما يعكس فشل المراجع في إصدار رأي مناسب. أما المعارضون فلا يجدون أي إثبات على ذلك، بل العكس يرون أن التكلفة المصاحبة للإلزام بتقييد مدة العلاقة التعاقدية بين المراجع وعميله تفوق المنافع المتوقعة، فمعرفة المراجع بكيفية تطبيق النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية تشكل أموراً حاسمة لاكتشاف المراجع الأخطاء والغش التي تحويها القوائم المالية، وبالتالي إمكانية إبداء رأيه بشكل مناسب، وقد شاطر اتحاد المحاسبين

الأوروبي (the Accountants of Federation European, 2002) هذا الرأي حيث أشار إلى أن عملية التغيير الإيجابي للمراجعين سوف تؤدي إلى فقدان المراجعين للخبرات المتراكمة التي تكونت نتيجة لطول فترة الارتباط، بالإضافة إلى احتمال زيادة المخاطر المترتبة على عملية المراجعة الجديدة في السنوات الأولى بعد عملية التغيير الإيجابي.

4.4.3 الموارد البشرية:

في هذا الصدد يؤكد المعيار ISQC1 على أنه يجب على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات لتعيين موظفين مناسبين ذوي الكفاءة والقدرات اللازمة بهدف:

1- تنفيذ المهمات وفق المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

2- تمكين المكتب من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة.

وفيما يلي إحدى الدراسات التي تناولت مفهوم الموارد البشرية:

- دراسة (الإمام وآخرون، 2013) بعنوان "نحو إطار نظري لتدقيق الموارد البشرية"

أكدت هذه الدراسة بأن تدقيق الموارد البشرية من المجالات الحديثة في علم الإدارة، كما أصبح هناك إقرار واضح بفاعليته في تأكيد الدور الوظيفي الذي يلعبه رأس المال البشري كعامل رئيسي في تحسين أداء المنظمات وبالتالي نجاح إستراتيجياتها.

وقد هدفت هذه الدراسة الى وضع إطار نظري لتدقيق الموارد البشرية يمكن من خلال تقييم فعالية وكفاءة السياسات والإجراءات والممارسات التي يعمل بها في إدارة الموارد البشرية، وتشخيص المشاكل

الراهنة التي تواجهها ومعرفة مدى مساهمة تدقيق إدارة الموارد البشرية في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنظمات.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنه يساعد تطبيق مفهوم تدقيق إدارة الموارد البشرية في المنظمات علي الاستغلال الأمثل لرأس المال البشري، ويقلل من تكلفة التشغيل ويؤثر إيجاباً علي أداء وظائف الموارد البشرية.

5.3 عوامل أخرى تؤثر على جودة المراجعة:

هناك عوامل أخرى تؤثر على جودة المراجعة، حيث أنه لا يوجد اتفاق كامل بين العوامل التي ركزت عليها برامج الرقابة على الجودة - والتي تضمنتها المعايير الصادرة عن كل من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي والاتحاد الدولي للمحاسبين بصفتها هيئتين مهنتين- وبين العوامل التي انتهت إليها الدراسات والأبحاث الأكاديمية في هذا الصدد، فضلاً عن وجود اختلاف فيما بين نتائج هذه الدراسات والأبحاث حول العوامل المؤثرة في جودة المراجعة. ويرى الباحث أن هذا الاختلاف قد يرجع إلى أن مفهوم جودة المراجعة هو مفهوم نسبي، أي لا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة، كما أن الاختلاف قد يرجع إلى اختلاف البيئة التي أجريت فيها تلك الدراسات، لذا كان لابد من وجود مجموعة من الوسائل التي تساعد على تحسين جودة المراجعة بهدف الوصول إلى أقصى مستوى ممكن منها.

ورغم تعدد هذه الآراء واختلاف النتائج، إلا أنه ينبغي لغرض الدراسة في مدى جودة المراجعة وكيفية الحكم عليها، يتعين الوقوف والتعرف على أهم العوامل التي تؤثر في هذه الجودة، فقد حاولت العديد من الدراسات وضع أطر علمية يتم من خلالها تحديد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، بهدف التوصل إلى مقياس مناسب يتم بواسطته الاستدلال على جودة المراجعة، ومن تلك المحاولات الدراسات التالية:

1.5.3 حجم وسمعة مكتب المراجعة: The size and reputation of audit firms

تناولت العديد من الدراسات مدى تأثير حجم مكتب المراجعة وسمعته والعوامل التي تحكم علاقاته التنافسية مع المكاتب الأخرى على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة، فقد اعتبرت بعض الدراسات أن حجم المكتب يكاد يكون المقياس الحقيقي لقياس جودة الأداء المهني لدى العديد من العملاء، واعتبرها البعض دليل كافي لضمان المصدقية وسلامة التقارير المهنية (الجدعاني وآخرون، 2009).

وفيما يلي بعض الدراسات التي تناولت آثار حجم وسمعة مكاتب المراجعة على مستوى جودة أدائها المهني:

- دراسة (De Angelo, 1981) بعنوان "حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة"

تعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي بحثت جودة المراجعة، والعوامل المؤثرة عليها وقد تم تطبيقها في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تقوم فكرة هذه الدراسة على أساس وجود علاقة بين جودة المراجعة وحجم شركة المراجعة، فقد هدفت الدراسة إلى مناقشة العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة، خصوصاً مع تزايد مزاعم المنظمات المهنية ومكاتب المراجعة الصغيرة بعدم وجود مثل هذه العلاقة، على أساس أن المعايير المهنية تعمل على تجانس الخدمات المقدمة من قبل جميع مكاتب المراجعة.

واستخدمت الباحثة الأسلوب التحليلي والذي أوضح من خلاله أن تقييم جودة المراجعة يعد أمر صعب ومكلف بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، وذلك لأنهم لا يستطيعون ملاحظة إجراءات تنفيذ عملية المراجعة التي يقوم بها المراجعون، كما أن مستوى جودة المراجعة يختلف من عميل إلى آخر، ومن

فترة زمنية إلى أخرى مما يجعلهم يعيدون تقييم جودة المراجعة مع مرور الوقت ولكل عميل بشكل منفصل.

وتوصلت الدراسة إلى أن حجم مكتب المراجعة يؤثر إيجابياً على جودة المراجعة على أساس أن مكاتب المراجعة الكبيرة تمتلك عدد كبير من العملاء، مما يزيد من الأتعاب الكلية لها ومن ثم تقل أهمية أتعاب المراجعة والتي يتم اكتسابها من أحد العملاء، وبالتالي يقل الدافع لدى مكاتب المراجعة للخضوع لأي ضغط من قبل العميل بهدف الاحتفاظ به، وعلى العكس من ذلك يتم في مكاتب المراجعة الصغيرة.

ويعني آخر أن وجود عدد كبير من العملاء لمكتب المراجعة يولد الحرص من جهة هذا المكتب على سمعته المهنية بدرجة تفوق فرصته على الاحتفاظ بأي عميل من عملائه.

ونظراً لأهمية عامل حجم جهاز أو مكتب المراجعة وتأثيره على جودة المراجعة، فقد نال اهتماماً واسعاً من قبل الباحثين، ففي دراسة (Al-Khaddash et al., 2013) والتي هدفت إلى تحديد أهم العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة في المصارف التجارية الأردنية، فقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية وهامة بين جودة المراجعة وحجم شركة مراجعة الحسابات بالإضافة إلى عدة عوامل أخرى مثل سمعة مكتب المراجعة، وأتعاب المراجعة، وكفاءة المراجع، والخبرة والتخصص. كما أن دراسة (Hosseiniakani et al., 2014) أكدت على نفس العوامل وتأثيرها على جودة المراجعة، إلا أنها ترى أن عامل حجم شركة مكتب المراجعة يمكن أن يؤثر في العوامل الأخرى، حيث وجدت أن العوامل مرتبطة مع بعضها البعض وذلك عندما تمت دراسة كل عامل على حدة على جودة المراجعة. في حين تبرر دراسة (حسنين وآخرون، 2003) على أهمية وتأثير حجم شركة أو مكتب المراجعة على الجودة

بأن هناك إمكانية أكبر لمراجعي المكاتب الكبار لاكتشاف الأخطاء والمخالفات من مراجعي مكاتب المراجعة المحلية الأخرى، وذلك لأن مكاتب المراجعة الكبيرة تمتلك قدرات تقنية أكثر من منافسيها. أما دراسة (عبد الهادي، 2000) فتؤكد على أهمية عامل الحجم بحجة أن الشركات ومكاتب المراجعة الكبيرة تقوم بتطبيق معايير الرقابة على جودة المراجعة بشكل كامل.

- دراسة (Francis et al., 2009) بعنوان "حجم المنشآت الأربعة الكبار وجودة التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مستوى جودة المراجعة في المنشآت الأربعة الكبار والأصغر منها، ولتحقيق هذا الهدف قامت بفحص 6568 شركة خلال الفترة 2003-2005 والتي تم مراجعتها من قبل 285 مكتب مراجعة بالإضافة إلى الأربعة الكبار، وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعة أكثر جودة في المنشآت الأربعة الكبار، وذلك لما لها من خبرة إدارية تمتلكها، وإلى تفرس هذه الشركات في تحري واكتشاف المشاكل الأساسية في البيانات المالية، في حين أن المراجعين الأقل حجماً يتمتعون بخبرة أقل، وبالتالي قدرة أقل على حل المشكلات التي تواجههم في البيانات المالية، كما توصلت الدراسة إلى أن المنشآت الأكبر حجماً تقوم بإصدار تقارير الاستمرارية التي تمتاز بأنها أكثر دقة من ناحية التنبؤ بإفلاس العميل مستقبلاً.

أما فيما يخص هذا العامل (حجم شركات المراجعة) في الواقع المهني الليبي، فقد أجريت دراسات قصيرة تناولت العلاقة بين حجم الشركات وجودة المراجعة في ليبيا، إلا أن الموضوع لا يزال يثير الاهتمام ويدعو لمزيد من البحث المتعمق، وفيما يلي إحدى الدراسات التي تناولت هذه العلاقة:

- دراسة (Sawan et al., 2013) بعنوان "الجودة وحجم شركات المراجعة: هل جودة المراجعة تتأثر

بحجم شركات المراجعة في صناعة النفط الليبية؟"

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين حجم شركة مراجعة الحسابات وجودة المراجعة، واستخدمت الدراسة نهج الأسلوب المختلط لجمع مجموعة من الآراء من كافة الفئات المهنية المعنية، حيث تم استخدام الاستبيان لجمع البيانات، ولتأكيد ودعم نتائج الاستبيان أجريت عدة مقابلات مع المستهدفين، حيث تم جمع البيانات المستخدمة في هذه الدراسة من مصدرين هما: جانب الطلب (شركات النفط الليبية)، وجانب العرض (شركات المراجعة العاملة في ليبيا)، وقد تم جمع البيانات لشركات النفط من ثلاثة أنواع من العينة: المراجعين الداخليين، المدراء الماليين، ومديري الحسابات، أما شركات المراجعة فقد تم جمع البيانات من الموظفين على جميع المستويات في الشركة: شركاء إدارة ومشرفي مراجعة ومراجعين.

وقد كانت العينة في الأساس تكونت من جميع شركات النفط المدرجة بالمؤسسة الليبية للنفط، و100 شركة مراجعة عاملة في ليبيا.

وقد أشارت نتائج الدراسة بأن أغلب المستجوبين وافقوا بتأثير حجم شركات المراجعة على جودة المراجعة، وذلك بوجود علاقة طردية بينهما، كما أفادوا بأن شركات المراجعة الكبيرة هي أكثر جاذبية للمستثمرين والدائنين، لما توفره من معلومات موثوقة تمكنهم من تقييم صحيح للمخاطر. وأن لجو شركات النفط لشركات المراجعة الكبيرة يأتي في إطار تعزيز جاذبيتها للمستثمرين والدائنين، حيث تعتبر شركات المراجعة الكبيرة أكثر قدرة على مقاومة ضغوط الإدارة في حالات الصراع، كما أن لديها موارد ومعرفة وتقنية أكبر، الأمر الذي يتيح لها التعامل مع العملاء بشكل أكبر كفاءة، كما أنهم قادرين على التعبير على آرائهم بحرية دون أي خوف من انهاء أعمالهم من قبل العميل، فهي تحمل مستويات أعلى

من التفكير الأخلاقي وجذب أكبر مجموعة متنوعة من العملاء نظراً لجاذبيتها على أساس الجودة، كما يعلل اللجوء إليها أيضاً بسبب امتلاكها موارد وقدرات تكنولوجية كبيرة تمكنها من التخطيط الجيد لعملية المراجعة على نحو أكثر فاعلية، وإجراء اختبارات أكثر قوة، وإمكانية نشرها لمعلومات أكثر دقة.

أخيراً وعلى الرغم من وجود دراسات كثيرة تؤيد وجود علاقة طردية بين جودة المراجعة وكبر حجم مكتب المراجعة وأهمية هذا العامل، إلا أن هناك من يرى (أحمد، 2009) أن جودة المراجعة لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط، وإنما ترتبط أيضاً بالمكاتب الصغيرة، على افتراض أنه من غير المنطقي أن تكون مكاتب المراجعة الصغيرة عديمة الجودة، كما أن قلة عدد عملاء المكاتب الصغيرة قد يكون راجعاً إلى تمسك تلك المكاتب بمعيار الاستقلال، وحرصها وعنايتها عند قبول عملاء جدد. وقد توصلت لجنة Derieux إلى أن مكاتب المراجعة الصغيرة قد تستبدل ببساطة على أساس أنها أقل شهرة بالرغم من أنها قد تقدم خدمات ذات جودة عالية، وأوصت تلك اللجنة بنشر كتيب يوضح ضرورة اختيار مكاتب المراجعة على أساس القدرة على تقديم الخدمة وليس الحجم.

- من جانب آخر وبمخصوص سمعة المكتب فقد أشارت بعض الدراسات إلى أن السمعة الجيدة التي يحققها مكتب المراجعة ما هي إلا نتيجة لالتزامه بأنظمة الرقابة النوعية، وتوفر الأيدي الخبيرة وخصائص الجودة المتعلقة بنظم المكتب، أي أن مجموعة المميزات التي تتمتع بها مكاتب المراجعة هي السبب في عمل شهرة لمكتب المراجعة، لأنها تدل على جودة الخدمات التي تقدمها، وبناء على ذلك فإن الطلب على هذه المكاتب مرتبط بالدرجة الأولى على سمعتها. وعلى الرغم من ارتفاع نسبة الأتعاب التي تتقاضاها هذه المكاتب، إلا أن درجة الطلب عليها كبيرة. كما أنه في الأونة الأخيرة تصاعد عدد الدعاوي القضائية المرفوعة على مكاتب المراجعة، مما يعد مؤشراً واضحاً على عدم قدرة هذه المكاتب

على اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، حيث تتعرض هذه المكاتب إلى خسائر مادية كبيرة وللمساءلة القانونية، إضافة إلى فقدان ثقة الجمهور، وبالتالي تفقد مهنة المراجعة دورها في المجتمع، ونظراً لحجم هذه الدعاوى أصبحت هناك حاجة ماسة إلى أن تتم عملية المراجعة وفق ضوابط ومعايير معينة، وذلك للرفع من سمعة وجودة أداء مكتب المراجعة. وفيما يلي إحدى الدراسات التي تناولت هذا العامل بالخصوص:

- دراسة (الجدعاني وآخرون، 2009) بعنوان "تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"

هدفت هذه الدراسة إلى كشف النقاب عن مدى تأثير حجم مكتب المراجعة وسمعته والعوامل التي تحكم علاقاته التنافسية مع المكاتب الأخرى في السعودية على جودة الأداء المهني لمنسوبي ذلك المكتب من المهنيين، وذلك لغرض الرفع من تحسين مستوى كفاءة وأداء مهنة المراجعة في السعودية، وذلك من خلال إلقاء الضوء على أهم العوامل التي تؤثر وبشكل مباشر على جودة الأداء المهني، وذلك من خلال وجهتي نظر مكاتب المراجعة والمستفيدين من خدمات هذه المكاتب على حد سواء. ولتحقيق هذا الهدف فقد تم تصميم استمارة استبيان تم توظيفها لاختبار فرضيات البحث، حيث تم الاعتماد على المنهج الإيجابي (استخدام مرحلتي التفسير والتنبؤ) في إجراء هذا البحث وتحقيق أهدافه، وقد كانت عينة الدراسة قد اشتملت على فئتين: الأولى فئة المهنيين المنتسبون لمهنة المراجعة في السعودية، والثانية فئة المستفيدين من الخدمة التي تقدمها مكاتب المراجعة، وباستخدام البرنامج الإحصائي SPSS توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1- وجود علاقة ارتباط طردي بين زيادة الحجم ومستوى السمعة الجيدة لمكتب المراجعة من جانب،

ومستوى الأداء المهني لمراجعي هذه المكاتب من جانب آخر وذلك من وجهتي نظر عينتا الدراسة.

2- اتفقت وجهتي نظر عينتا الدراسة من كل من فئة المهنيين المنتسبين لمكتب المراجعة وفئة المستفيدين

من خدمات مكاتب المراجعة على أن زيادة حدة العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة لا تؤثر سلباً

على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات.

2.5.3 التخصص المهني للمراجع: Professional Specialization

يقصد بالتخصص في مهنة المراجعة أن يتخصص المراجع في مراجعة قطاع من النشاط الاقتصادي مثل

التخصص في مراجعة المصارف أو الشركات الصناعية أو التجارية وغيرها. والذي يمكن أن يقاس من

خلال نسبة عملاء مكتب المراجعة في نشاط معين إلى إجمالي عملائه، أو حصة مكتب المراجعة من

إجمالي عملاء نشاط معين. وتعود أهمية تخصص مكاتب المراجعة في مراجعة نشاط معين إلى العديد من

المنافع التي يمكن أن تحققها مكاتب المراجعة مثل تخفيض تكاليف المراجعة من خلال تطوير معرفة وخبرة

المراجعين بصناعة معينة مما يجعلهم بارعين في معالجة المشكلات التي تواجههم، وتوزيع تكاليف التدريب

الخاصة بالصناعة على مجموعة كبيرة من العملاء، كما إن اختيار العميل لمراجع متخصص يعود بالفائدة

على كل من العميل والمراجع، فالنسبة للعميل يقلل من الوقت اللازم لقضائه مع المراجع لمعرفته بطبيعة

النشاط، بالإضافة إلى الأثر الإيجابي على القوائم المالية، وبالنسبة للمراجع يحقق رضا العميل، ويحسن من

جودة المراجعة (أحمد، 2009).

وفيما يلي بعض الدراسات التي تناولت موضوع التخصص المهني للمراجع:

- دراسة (ليب، 2005) بعنوان "دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع

الخارجي"، (دراسة ميدانية في مصر والسعودية).

تمثل هدف هذه الدراسة في القيام بدراسة تحليلية لطبيعة ونوعية دور استراتيجية التخصص القطاعي في الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، وذلك من خلال تحليل دور تلك الاستراتيجية على تحسين قدرات المراجع الخارجي على كل من دقة تقدير المخاطر الحتمية، وجودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة، واكتشاف ومواجهة حالات الغش والاحتيايل المالي، وأساليب إدارة الأرباح، بالإضافة إلى تضيق فجوة التوقعات القائمة في واقع مهنة المراجعة الخارجية.

ولغرض تحقيق أهداف الدراسة فقد تم استخدام قائمة استبيان وتوزيعها على مجتمع الدراسة المتمثل في الفئتين الآتيتين:

1- شركاء ومديري مكاتب المراجعة الخارجية ممن تخصصوا في مراجعة نشاط اقتصادي معين، وذلك في كل من مصر والسعودية.

2- شركاء ومديري مكاتب المراجعة الخارجية ممن يزاولون مهنة المراجعة الخارجية في أكثر من نشاط من الأنشطة الاقتصادية، وذلك في كل من مصر والسعودية.

وقد تم اختيار عينة حكمية من كلتا الفئتين في كل من مصر والسعودية، وتم استخدام أسلوب الاختبارات الامعلمية (غير البارامترية) لغرض التحليل للوصول إلى نتائج الدراسة، والتي أشارت إلى مجموعة نتائج أهمها:

1- توصلت الدراسة إلى توافر دليل ميداني من محيط العمل المهني للمراجعة الخارجية في كل من البيئة المصرية والسعودية- كنموذج مختار للبيئة العربية- على وجود دور هام لاستراتيجية التخصص القطاعي، في الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي.

2- إن استراتيجية التخصص القطاعي من شأنها العمل على تقوية سوق خدمات المراجعة الخارجية، من خلال الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية، ومستوى الخبرة المهنية والأداء المهني.

3- إن تأكيد المعايير الدولية والمحلية على ضرورة حصول المراجع الخارجي على المعرفة الكافية بطبيعة عمل أو نشاط المنشأة موضوع المراجعة، يمكن تحقيقه من خلال مسارين: المسار التقليدي العادي، ومسار حديث يتمثل في قيام المراجع بالتخصص في أحد القطاعات الاقتصادية، ومن ثم الالمام بطبيعة نشاط منشأة العميل الذي ينتمي لتلك الصناعة.

- دراسة (Okab, 2013) بعنوان "أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في نظم المعلومات الحاسوبية لتقديم خدمات المراجعة في بيئة تقنية المعلومات" (دراسة حقلية في المصارف الأردنية).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور وأهمية التخصص المهني في مجال تكنولوجيا المعلومات عند تقديم خدمات المراجعة، وإلى تحديد إلى أي مدى يفهم المراجع مفهوم وفوائد التخصص المهني، كما هدفت الدراسة إلى تحليل وبيان أهمية التخصص المهني للمراجع في مجال تكنولوجيا المعلومات في ضوء استخدام تقنيات تكنولوجيا المعلومات في القطاعات المختلفة، وأخيراً هدفت إلى تحديد إلى أي مدى يساهم التخصص المهني للمراجع في مجال تكنولوجيا المعلومات لتحسين مستوى الجودة المهنية من خدمات المراجعة المقدمة في القطاع المصري.

ولغرض تحقيق أهداف الدراسة فقد تم استخدام اسلوب الاستبيان وتوزيعها على مجتمع الدراسة المتمثل في مجموع المصارف المدرجة في البورصة الأردنية وكان عددها 15 مصرف، في حين تمثلت عينة الدراسة في المراجعين الخارجيين لهذه المصارف، حيث تم توزيع 3 استبيانات لكل مراجع مصرف، وقد استخدمت الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS لتحليل واختبار فرضيات الدراسة.

ومن خلال عمليات التحليل أشارت نتائج الدراسة إلى أن مراجعي الحسابات الخارجيين يدركون أهمية التخصص المهني لتكنولوجيا المعلومات، باعتبارها تقدم خدمات لعملية المراجعة، كما وجدت أن التخصص المهني للمراجع في مجال تكنولوجيا المعلومات يساهم في تحسين انتاجية ومستوى جودة خدمات المراجعة.

- دراسة (عبد العزيز، 2016) بعنوان "مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة"، (دراسة ميدانية/ السودان).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة التخصص المهني لمراجع الحسابات الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة في ولاية الخرطوم، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الدراسة استمارة الاستبيان لجمع البيانات اللازمة على عينة مكونة من (86) مراجع، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك اتفاق بين المراجعين الخارجيين في ولاية الخرطوم حول أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي، وذلك من خلال تحسين قرارات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، والارتقاء بمستوى المنافسة المهنية بين مكاتب المراجعة، ويشير هذا الاتفاق إلى مدى إدراك المراجعين لأهمية موضوع التخصص المهني في مهنة المراجعة، كما توصلت الدراسة إلى أن تبني مكاتب المراجعة لسياسات

وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل مكاتب المراجعة والنهوض بها.

- دراسة (باسودان وعشقي، 2017) بعنوان "أثر تخصص المراجع في صناعة العميل على جودة عملية المراجعة"، (دراسة ميدانية في السعودية).

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تأثير تخصص المراجع في صناعة عميله على جودة عملية المراجعة، وذلك من خلال مدى فهم وإدراك مراجعي الحسابات لأهمية التخصص المهني، ومدى مساهمته في جودة عملية المراجعة، واعتمدت الدراسة على استمارة الاستبيان لجمع البيانات المطلوبة، حيث تم قبول (96) استبانة تم توزيعها على مراجعي الحسابات بمدينة جدة، وقد توصلت الدراسة إلى أن تخصص المراجع يؤثر بشكل إيجابي على جودة عملية المراجعة، كما أشارت النتائج إلى أن التأهيل العلمي والمهني والخبرة والدرجة الوظيفية تزيد من وعي المراجع بأهمية التخصص الصناعي لتقديم خدمات مراجعة على مستوى عالي من الجودة.

أخيراً ورغم المنافع التي تعود على التخصص المهني للمراجع، إلا أن دراسة (Gramling et al., 2001) جاءت على عكس الدراسات الأخرى، حيث أشارت هذه الدراسة إلى وجود آثار سلبية تتعلق بالتخصص المهني للمراجع، وأظهرت الدراسة احتمال تعرض استقلال المراجعين الخارجيين وموضوعيتهم للخطر الذي ينشأ من خلال تزايد اعتماد شركات المراجعة على عملائها في نشاط اقتصادي معين، وما قد يرتبط به من خدمات بخلاف مهام المراجعة للعملاء أنفسهم.

3.5.3 المنافسة والأتعاب : Competition and Fees

يمكن تعريف أتعاب المراجعة على أنها تلك المبالغ التي يتقاضاها المراجع مقابل عمله، ويؤدي انخفاض هذه الأتعاب إلى عزوف المهنيين عن مزاوله مهنة المراجعة، وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية، إضافة إلى زيادة التجاوزات المهنية، وبالتالي ينعكس ذلك سلباً على جودة الأداء المهني للمراجعين.

(دراسة أبو سمهدانه، 2015) بعنوان "قياس أثر أتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية

التدقيق: دراسة ميدانية - فلسطين"

هدفت هذه الدراسة بصفة أساسية إلى قياس أثر أتعاب مراجع الحسابات على جودة المراجعة في البيئة الفلسطينية، واتبعت الدراسة أسلوب المنهج الوصفي التحليلي، ولتحقيق أهداف الدراسة قامت بتحديد العناصر المؤثرة على جودة المراجعة، واستخدامها كعناصر وسيطة بين أتعاب المراجع وجودة المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن حصول المراجع على مبالغ زائدة من أتعاب المراجعة، وذلك عن طريق تقديم الخدمات الاستشارية لعميله تؤدي إلى اعتماد المراجع على عميله مالياً، كما أن تقديم الخدمات الاستشارية قد يجعله ينحرف عن استقلاله وحياده، مما يؤثر سلباً على جودة المراجعة، كما توصلت الدراسة إلى أن التخصص الصناعي للمراجع يعتبر ميزة تنافسية بين مكاتب المراجعة، حيث أن المنافسة بين مكاتب المراجعة تؤثر في تقدير قيمة الأتعاب.

من ناحية أخرى تم التوصل إلى أن زيادة حدة المنافسة تؤدي إلى تخفيض أتعاب المراجعة ويؤثر سلباً على جودتها، فقد أكدت دراسة (جربوع، 2004) بأن قيام المراجعون بالتنافس فيما بينهم للحصول على عمليات مراجعة جديدة، أو لعدم فقد العمليات الحالية يؤدي إلى قبولهم بأتعاب قليلة عن عمليات

المراجعة لا تتناسب مع الجهود لأدائها، الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض جودة الأداء في المراجعة، ومن ثم عدم رضا المجتمع عن عمل هؤلاء المراجعين مما يعني زيادة فجوة التوقعات في المراجعة.

إلا أنه من ناحية أخرى أشارت دراسة (أبو هين، 2005) بأنه هناك باحثون آخرون يرون بأن ارتفاع درجة المنافسة بين مكاتب المراجعة يؤثر بالإيجاب على جودة المراجعة، ووجهة نظرهم بذلك أنه كلما شعر المراجع بأن مراجعاً آخر يتحين الفرصة ليحل محله في مراجعة حسابات العميل، كلما إزدادت جودة أدائه نحو الأفضل. أما فيما يخص أتعاب المراجعة فقد أكدت الدراسة على أن تخفيض المراجع لأتعابه من أجل اجتذاب العملاء يؤثر سلباً على جودة المراجعة، حيث أن ذلك قد يدفعه إلى التنازل عن بعض الأمور التي تؤثر على جودة المراجعة في سبيل الإحتفاظ بالعميل وخاصة إذا كان العميل يدفع مبالغ كبيرة وذات أهمية نسبية بالنسبة لإيرادات مكتب المراجعة. ومن هذا المنطلق فقد أوصت الدراسة بأنه يجب على المؤسسات المهنية أن تقوم بتحديد حد أدنى لأتعاب المراجع، ولا يجوز للمراجع بأية حال التنازل عنها، مع فرض نظاماً مناسباً وعلمياً في تحديد أتعاب المراجع، وألا يترك ذلك للمساومة بين الطرفين.

- أيضاً من ضمن العوامل الأخرى التي تؤثر على جودة المراجعة نذكر مايلي:

4.5.3 عوامل مرتبطة بالبيئة الخارجية لمكتب المراجعة:

يمكن تقسيم هذه العوامل إلى عوامل اقتصادية، قانونية، اجتماعية وثقافية، كما يلي (الجعافرة، 2008):

1.4.5.3 العوامل الاقتصادية:

تعد مهنة المراجعة خدمة اقتصادية ذات طلب كغيرها من الخدمات الاقتصادية الأخرى، وعليه فإنها يمكن أن تتأثر بالظروف الاقتصادية السائدة، فما حدث في الأزمة الاقتصادية العالمية الأخيرة وضع

مكاتب المراجعة أمام المسائلة، وجعل الحكومات والهيئات المهنية تعيد حساباتها في طبيعة ونوعية الخدمات التي يجب أن تقدمها مكاتب المراجعة ومدى مسؤوليتها عن ما يحدث للمؤسسات الاقتصادية.

3.4.5.2 العوامل القانونية:

يعتبر التزام مكتب المراجعة بمختلف القوانين والتشريعات السائدة في الدولة جانب مهم لتحقيق جودة المهنة، كما أن المكتب مطالب بالتأكد من مدى تقيده عملائه بهذه القوانين، حيث أنه في الغالب يرغب أصحاب الأعمال والملاك في تحقيق أعلى عائد على استثماراتهم مما يشجعهم على التهرب من الضريبة وعيبتها الواقع عليهم بتقديم قوائم مالية مضللة، وهو ما يؤثر سلباً على جودة المراجعة في حالة عدم اكتشاف المراجع لهذه المخالفات أو اكتشافها وعدم التصريح بها.

3.4.5.3 العوامل الاجتماعية والثقافية:

يمكن أن تتأثر المراجعة بسلوك كل من مؤدي الخدمة ومستهلكها، ويختلف مستوى التأثير باختلاف نظرة المجتمع للمراجعة واختلاف طبيعة المناخ التعليمي والثقافي السائد، فمثلاً أمريكا وبريطانيا هما أقدم الدول التي نظمت هذه المهنة وقتنتها، ووضعت معاييرها نظراً لنظرتها الإيجابية نحو المراجعة، فهذه الدول ترى أنه لو أهمل المراجع بذل العناية المهنية لسقط النظام الاقتصادي بكامله، لهذا نجد هذه الدول تهتم بوضع الأطر للمراجعة ومتابعتها لتحقيق التحسن المستمر فيها من جهة، وتلبية رغبات أفراد المجتمع من جهة أخرى، كما أن المناخ التعليمي المرتفع يدفع بالأكاديميين لإجراء الدراسات والبحوث التي تساعد المهنيين في أداء أعمالهم، كالبحت عن الأساليب المثلى لتخطيط عملية المراجعة، وتحديد حجم عينة الفحص للتحسين من جودة المراجعة وقياس مستواها، كما أن للمناخ الثقافي أثر على جودة المراجعة، فثقافة المراجع تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرقه في جمع أدلة الإثبات، وبالتالي في مستوى جودة عملياته،

كذلك ثقافة أفراد المجتمع ومعرفتهم بأهمية المراجعة، سواء كانوا مستثمرين أو مقرضين أو موردين أو عملاء تدفعهم للمطالبة بالمزيد من مستوى جودة المراجعة.

5.5.3 حوكمة الشركات:

زادت أهمية حوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة، خصوصاً في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها العالم في تسعينات القرن الماضي وبداية القرن الحالي، والتي تعود في معظمها إلى الفساد الإداري والمحاسبي والمالي، ولقد جاءت قواعد وسياسات الحوكمة من أجل الاعتماد عليها في تحقيق مستويات الأداء المطلوبة وكذلك إحداث التوازن المناسب في مستويات الأداء والعمل على تأكيد تكاملها، إضافة إلى الشفافية وتفعيل المساءلة، وعلى هذا الأساس فإن وجود نظام فاعل لحوكمة الشركات يمثل حجر الزاوية لقبول المراجع لعملية المراجعة بدايةً، كما أنه يمثل خط دفاع لتأمين الأداء الكفء والفاعل لعملية المراجعة، والتي تنتهي بإصدار المراجع لتقرير مراجعة، ينطوي على أقل درجة ممكنة من المخاطر، وبالتالي الرفع من جودة المراجعة.

وفيما يلي إحدى الدراسات التي تناولت مفهوم الحوكمة وعلاقته بجودة المراجعة.

- دراسة (النواس، 2016) بعنوان "أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات/ أنموذج مقترح في ظل الأزمات الاقتصادية العالمية"

في إطار معرفة الدور المطلوب من المراجع في ظل مبادئ حوكمة الشركات ومدى قدرته على تحقيق التوافق بين معايير جودة الأداء المطلوبة منه ومبادئ حوكمة الشركات المتمثلة بالافصاح المحاسبي والشفافية والعدالة والمسؤولية، وبالشكل الذي ينعكس على رفع كفاية وفاعلية أدائه، فقد هدفت هذه

الدراسة إلى بيان أثر حوكمة الشركات على جودة أداء المراجع، وذلك من خلال اقتراح نموذج متكامل يستند على مجموعة من المعطيات والأهداف والمبادئ التي تتفاعل فيما بينها، مع بيان القيود التي تحكم النموذج المقترح.

ولتحقيق أهداف الدراسة فقد قامت على فرضية أساسية مفادها: إن تحقيق التوافق ما بين معايير وقواعد السلوك المهني للمراجع ومبادئ وأهداف حوكمة الشركات ينعكس أثره على رفع جودة أداء مراجع الحسابات.

وقد تم بناء نموذج الدراسة على مجموعة من المفاهيم والأهداف والمبادئ والمعايير وبعض القيود، ومن بين النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن التزام مراجعي الحسابات بمبادئ المراجعة المقبولة قبولاً عاماً وقواعد السلوك المهني يؤدي إلى تحقيق أهداف حوكمة الشركات ويعد تطبيقاً لمبادئها، كما أن الدراسة توصلت إلى أنه لغرض تحقيق جودة أداء مراجع الحسابات بهدف رفع كفاءة وفاعلية أدائه في ظل حوكمة الشركات يتطلب الالتزام بمجموعة من المعايير الصادرة من قبل الجهات ذات العلاقة والتي تستهدف رفع كفاية وفاعلية الأداء لمهنة المراجعة، كما أشارت الدراسة إلى مجموعة من العوامل التي تمثل قيوداً تؤثر على جودة أداء المراجع في ظل حوكمة الشركات يتطلب أخذها بالاعتبار لغرض كفاية وفاعلية أداء المراجع، مثل القوانين والتشريعات وحجم الشركة وهيكلها التنظيمي.

6.3 البعد الديني ودوره في تعزيز جودة المراجعة:

إن التشريع الإلهي يتجه في أحكامه إلى تحقيق التكامل النفسي والروحي والاجتماعي والمادي بين أفراد المجتمع، وهو يُبنى على أسس قوية من العدل والمساواة والإخاء؛ مما يؤدي إلى ترسيخ وتعميق معاني الأخلاق الكريمة والقيم العليا، كما أن الشريعة تعتبر الأخلاق الفاضلة هي أولى الدعائم التي يقوم عليها

المجتمع؛ ولهذا فهي تحرص على حماية الأخلاق وتتشدد في هذه الحماية، أما القوانين الوضعية فتكاد تهمل المسائل الأخلاقية إهمالاً تاماً، والعلة في اهتمام الشريعة بالأخلاق على هذا الوجه أن الشريعة تقوم على الدين، وأن الدين يأمر بمحاسن الأخلاق، كما أن المنهج الإسلامي يقوم على تقويم السلوك البشري وتهذيبه وتوجيهه بما يحقق المصلحة الفردية والجماعية، بينما تقوم القوانين الوضعية على أساس الواقع وما تعارف الناس عليه من عادات وتقاليد (الأبجي، 2002)، بل يذهب البعض إلى أنه يوجد بعض أوجه القصور في المواثيق الأخلاقية الصادرة عن المنظمات المهنية، وأن الحل يكمن في اتباع أخلاقيات الدين الإسلامي الذي يهتم بالأخلاق اهتماماً كبيراً، ويعمل على تدعيم الالتزام بها من خلال العقيدة والإيمان والعبادات والتربية الدينية (عمر، 2000)، وأخيراً فإن المصادر الأساسية للقيم والأخلاق وفق المنظور الإسلامي هي: القرآن الكريم والسنة النبوية، وهذا يعطى لها سمة القبول والثبات، عكس المواثيق الوضعية التي مصدرها هو ما تفتقت عنه عقول البشر، ولا تتسم بالقبول العام وقابلة للتغير إذا تغيرت الظروف المحيطة (السيد، 2012)، ولهذا يرى البعض ضرورة ربط المبادئ الأخلاقية والتي تحول دون وقوع الغش والاختلاس بمبادئ الإسلام المستمدة من كتاب الله تعالى وسنة نبيه صلى الله عليه وسلم، لأنها المانع الحقيقي دون وقوع الخيانة والغش (المعتاز، 2008).

وفيما يلي بعد الدراسات التي تطرقت إلى البعد الديني وعلاقته بمراجعة الحسابات:

- دراسة (شحاته، 2003)، بعنوان: "الإطار العام لميثاق قيم وأخلاق المحاسب في الفكر والتطبيق الإسلامي".

أكدت هذه الدراسة بأنه لا يمكن الفصل بين قيم وأخلاق وسلوكيات المحاسب وبين تكوينه العلمي والمهني، وهو عكس ما كانت تدعو إليه المدرسة القديمة في الفصل بين الدين والأخلاق والمحاسبة، وبينت

الدراسة بأن الاتجاه الحديث هو الاهتمام بأخلاق المحاسب، كما أهتمت بذلك المنظمات المهنية المحاسبية العالمية وأصدرت موثيق بذلك، وبينت الدراسة بأنه من الأهمية بمكان عرض الإطار العام لميثاق قيم وأخلاق المحاسب في الفكر المحاسبي الإسلامي من حيث التأصيل والتنظير والتطبيق المعاصر ليكون نموذجاً حضارياً إسلامياً للعالم ، وهو ما يبرز شمولية وأصالة الفكر الإسلامي وصلاحيته للتطبيق في كل زمان ومكان، كما أنه يحزر المحاسبين من التبعية الكاملة والتقليد الأعمى للأخرين بدون الرجوع إلى مصادر الفكر الإسلامي وتطبيقاته.

- دراسة (المعتاز، 2008)، بعنوان: "أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة"

هدفت هذه الدراسة إلى وصف تحليلي لقضية انهيار شركة إنرون، وما ارتبط بها من قصور بالجوانب الأخلاقية كمنع وواقعي من حدوث الانهيارات والفضائح المالية، وأشارت الدراسة إلى أن هناك اهتمام من قبل العديد من الجامعات الأمريكية والأوروبية بتكثيف دراسة الأخلاقيات في مناهج مستقلة بالتخصصات المالية والإدارية، وأوصت الدراسة بضرورة ربط المبادئ الأخلاقية بمبادئ الإسلام المستمدة من كتاب الله عز وجل وسنة نبيه صلى الله عليه وسلم، لأنها المانع الحقيقي دون وقوع الغش والخيانة، كما أوصت بضرورة اعطاء موضوع الأخلاقيات المزيد من العناية والاهتمام من كافة الجهات الأكاديمية والمهنية لتأثيرها المباشر على سلوكيات المراجعين الخارجيين.

- دراسة (عبد الوهاب، 2011)، بعنوان: "أثر القيم الدينية بمنظمات الأعمال والأطراف ذات

الصلة على تحسين جودة التقرير المالي"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور القصور بالجانب الأخلاقي لمنظمات الأعمال، وما يستند إليه من مدخل قانوني وتنظيمي في ظهور وتفاقم الأزمة المالية، كما هدفت إلى بيان دور القيم الدينية في تحسين جودة التقرير المالي وأهم الجوانب التي تشكل تلك الجودة، وتوصلت الدراسة إلى أن للقيم الدينية تأثير على تحسين جودة التقارير المالية، ومن أوجه هذا التأثير منع الغش، وتخفيض مستويات الخطر، وتحسين جودة المراجعة الخارجية، وتحسين الإفصاح المالي، وبينت الدراسة أن القيم الدينية تحمل في طياتها القيم الأخلاقية المطلقة التي لا تكون محل أي خلاف أو وجهات نظر، وتحمل في طياتها الرقابة الذاتية والمحاسبة بما ينعكس بشكل إيجابي على السلوك.

- دراسة (السعد، 2011)، بعنوان: "العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي في بيئة المراجعة السعودية"

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على بعض العوامل التي قد تؤثر على سلوكيات المراجعين العاملين بالسعودية، وذلك باستخدام استبانة وزعت على عينة عشوائية منهم، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها تردد المراجعين العاملين في البيئة السعودية بشكل كبير في اتخاذ أية قرارات غير أخلاقية، مما يعني وجود وازع أخلاقي يردعهم عن الموافقة على اتخاذ مثل تلك المواقف، وقد أوصت الدراسة بضرورة الربط بين التعليم المحاسبي والجوانب الأخلاقية المستمدة من كتاب الله عز وجل وسنة رسوله صلى الله عليه وسلم، وذلك بهدف تنمية الوازع الأخلاقي لدى الطلاب والمهتمين، بالإضافة إلى ضرورة تحديث وتطوير مناهج التعليم المحاسبي الجامعي بحيث تتضمن العلاقة بالجوانب الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة.

- دراسة (السيد، 2012)، بعنوان: "مدى التزام مدققي الحسابات بالميثاق الأخلاقي للمؤسسات

المالية الإسلامية"

هدفت الدراسة إلى بيان مدى التزام مراجعي الحسابات في المؤسسات الإسلامية بالأردن بالقواعد والمعايير الأخلاقية الخاصة بالمهنة، وبينت الدراسة أن التزام مراجعي الحسابات في المؤسسات المالية الإسلامية بالقيم الإيمانية والأخلاقية هو انعكاساً لما أكد عليه القرآن الكريم والسنة النبوية الشريفة، وهو ما لا يتوفر في معايير المراجعة الدولية والتي تعتمد على ما اتفقت عليه العقول البشرية، ولذا أوصت الدراسة بضرورة وضع معايير لجودة خدمات المراجعة في المجال المهني تعتمد على مرجعية دينية وخلقية وسلوكية منبثقة من قيم وأخلاقيات المجتمع الإسلامي.

— دراسة (عبد العال، 2015) بعنوان "مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني" / (دراسة ميدانية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة بفلسطين).

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تقيد والتزام المراجعين الخارجين العاملين في قطاع غزة بفلسطين بأخلاقيات مهنة المراجعة وقواعد السلوك المهني التي تنظم سلوكيات المراجعين، وكذلك علاقتهم مع عملائهم ومستخدمي التقارير المالية، كما هدفت الدراسة إلى معرفة دور الالتزام والوعي الديني للمراجعين على سلوكهم المهني والأخلاقي، بالإضافة إلى التعرف على دور القوانين واللوائح المنظمة لمهنة المراجعة في فلسطين على مدى التزام المراجعين بقواعد السلوك المهني.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، كما تم استخدام الاستبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة بالكامل، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها التزام مراجعي الحسابات بدرجة كبيرة جداً بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي وقواعد السلوك المهني، كما توصلت الدراسة إلى أن الالتزام والوعي الديني يؤثران بشكل كبير على السلوك الأخلاقي والمهني للمراجعين، بحيث أنه كلما

زاد الوعي والالتزام الديني للمراجعين زاد أثر تمسكهم بالسلوك الأخلاقي والمهني، بالإضافة إلى ذلك وجود دور إيجابي كبير للقوانين واللوائح المنظمة للمهنة على مدى التزام المراجعين بقواعد السلوك المهني.

- دراسة (قويدر والعقري، 2016) بعنوان "مكونات الرقابة الداخلية في الإسلام"

نظراً لأن الدين الإسلامي يشكل منهجاً متكاملًا في حياة المسلم، خاصة في المعاملات المالية، فقد كان من ضمن أهداف هذه الدراسة إبراز دور وتأثير الجانب العقائدي والإيماني في تعزيز وتطبيق مفهوم الرقابة الداخلية، وقد استخدمت هذه الدراسة كلاً من المنهج الاستنباطي والوصفي، وقد توصلت الدراسة إلى أن المنهج الإسلامي يتوفر فيه خطة تنظيمية كإحدى مكونات الرقابة الداخلية، حيث اقتصت بتنظيم وتقسيم الأعمال والوظائف إلى التقياء والكتاب والأمراء والعمال، ولكل منهم وظائفه ومهامه المناط بها والمحددة بدقة وعناية، كما توصلت الدراسة إلى أن نظام الرقابة الداخلية في الإسلام قد اشتمل على النزاهة والقيم الأخلاقية كما لم يشتمل عليها أي نظام آخر، وبالتالي تمثل الأرضية الصلبة الخاصة ببيئة الرقابة الداخلية والتي يمكن أن يقوم من خلالها المحاسب بعمله على أكمل وجه.

7.3 التعقيب على الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة بيان ومفهوم رقابة الجودة لأعمال المراجعة، ومدى حرص مكاتب المراجعة على توفير متطلبات تحسين فاعلية وجودة المراجعة (الجعافرة، 2008)، بالإضافة إلى معرفة مدى تطبيق المعايير الدولية والمتعلقة برقابة الجودة (Ismail et al., 2008)، كما هدفت بعض الدراسات إلى معرفة مدى إدراك مكاتب المراجعة لمفهوم رقابة الجودة وأهميتها (العلي وآخرون، 2010)، حيث أكدت معظم الدراسات بأنه يوجد لدى مكاتب المراجعة إدراك كاف لمفهوم اتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال المراجعة وأهميتها (الضليعي، 2004). من ناحية أخرى هدفت بعض الدراسات إلى معرفة واقع

ودور الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في تحقيق جودة المراجعة، حيث توصلت دراسة (الضلعي، 2004) إلى أن التعليم الجامعي المحاسبي وجمعيات المحاسبين القانونيين لا يسهمان في إبراز مفهوم وأهمية تطبيق رقابة الجودة، كما توصلت بعض الدراسات (أحمد، 2009) إلى أن أكثر المعوقات التي تحول دون اتباع وتطبيق هذه المكاتب لرقابة جودة أعمال المراجعة هي عدم تطور مهنة المراجعة بدرجة كافية، وعدم وجود إلزام قانوني باتباع نظام خاص برقابة الجودة، كما أن التنافس غير الشريف أثر على جودة الأداء المهني للمراجعة وفقاً لدراسة (الدلاهمة، 2006).

ورغم أهمية معيار رقابة الجودة ISQC1 فنجد مثلاً أن دراسة (Ismail et al., 2008) في ماليزيا حول هذا المعيار كانت غير مشجعة حيث رأى أغلبية المستجوبين بأن تنفيذه يشكل عبئاً ومسئولية على الشركات الصغيرة والمتوسطة، كما أن ردود فعل المستجوبين حول هذا المعيار يداخلها نوعاً من التوجس والريبة، بسبب نقص المعرفة بمتطلباته .

وحول العوامل المؤثرة على جودة المراجعة فقد توصلت تلك الدراسات أن هناك كثير من العوامل التي يحتمل أن يكون لها تأثير على جودة خدمة المراجعة المقدمة، وهذه العوامل يرجع بعضها إلى مقدم الخدمة نفسه (مكتب أو شركة المراجعة) وبعضها مرتبط بمن تقدم له الخدمة (المنشأة تحت المراجعة) وبعضها مرتبط بجهات أو مسببات أخرى (الجعافرة، 2008). كما توصلت هذه الدراسات أيضاً إلى أن تلك العوامل تختلف درجة تأثيرها في جودة المراجعة، ففي حين أن بعضها ذو تأثير كبير يقل تأثير بعضها الآخر، ومن جانب آخر بعض تلك العوامل (حجم مكتب المراجعة) تأثيره موجب (Sawanet al., 2013) يرى البعض الآخر بأنه ذو تأثير عكسي (أحمد، 2009).

- أما فيما يخص الدراسات السابقة المحلية (الليبية) فقد أشارت أغلب هذه الدراسات إلى وجود قصور وتدني بمهنة المراجعة على كافة المستويات، على مستوى المؤسسات المهنية، وكفاءة المراجعين وتأهيلهم، ودرجة فهم مستخدمي المعلومات المحاسبية، ويرجع ذلك القصور للعديد من العوامل أهمها الدور السلبي لنقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين الليبية، فرغم وجود تشريع محدد ينظم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، حيث أن أول قانون يتعلق بمهنة المحاسبة والمراجعة تم صدوره عام 1973، وهو القانون رقم 116 الخاص بإنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، إلا أنه قانون تناولت نصوصه كيفية بناء النقابة وإجراءاتها، ولم يتناول الأمور المتعلقة بالمهنة وممارستها بالشكل الذي يؤكد على دور المهنة الذي يجب أن تكون عليه، ولم يتناول قواعد السلوك المهني ومعايير المراجعة ومعايير إعداد التقرير، أي عدم وجود تشريع ينظم المهنة. ولم تقم النقابة بأي أعمال تذكر لتطوير المهنة التي تفتقر إلى المعايير وقواعد آداب وسلوك المهنة وشروط مزاوله المهنة، وبالتالي فإن المخالفات الموجودة في الواقع العملي نتجت لهذا القصور في هذا الجانب، كما أن النقابة لم تبذل جهود ملموسة كي ترفع من كفاءة المراجعين باتباع الطرق المختلفة لدعم العوامل المؤثرة في كفاءة المراجع.

أما فيما يخص الجهود المبذولة لدعم استقلالية المراجع فقد أشارت دراسة (إجبارة وآخرون، 2014) بأن النقابة لم تقدم أي شيء فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة على استقلالية المراجع (تقديم الخدمات الأخرى غير المراجعة، وأتعاب المراجع، ودوران المراجع الإجباري)، فالنقابة لم تقدم شيئاً حول هذه العوامل من تنظيم أو تقنين من أجل المساعدة في دعم استقلالية المراجع، حيث أثبتت هذه الدراسة أن هذه العوامل لها تأثير سلبي على استقلالية المراجع الليبي.

وفيما يلي جدول رقم (2.3) يوضح تلخيص لأهم الدراسات السابقة الليبية التي أمكن الحصول عليها.

جدول رقم (2.3) ملخص للدراسات السابقة الليبية

اسم الباحث	عنوان الدراسة	الهدف	المنهجية	النتائج	التعليق
زكري 2013	المشاكل التي تؤثر على كفاءة المراجع الخارجي الليبي.	التعرف على المشاكل التي تواجه المراجع الخارجي الليبي وتحليل أثر تلك المشاكل على كفاءته.	استخدام المنهج الوصفي التحليلي / الاستبانة	- مشاكل مرتبطة بالتشريعات والقوانين. - مشاكل مرتبطة بنقابة المراجعين. - مشاكل مرتبطة بالعملاء.	لم تتطرق الدراسة إلى التنظيم المهني لمكاتب المراجعة كأحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة.
Bashir 2013	Audit Quality in Libya: Perceptions of External Auditors	محاولة وضع إطار لجودة المراجعة، ودراسة أثر عوامل البيئة الخارجية كوسيط للعلاقة بين كل من عوامل فريق المراجعة وعوامل مكتب المراجع مع جودة المراجعة.	استخدام المنهج الوصفي التحليلي / الاستبانة	عوامل فريق المراجعة وعوامل مكتب المراجعة ترتبط بشكل كبير مع جودة المراجعة، كما أن عوامل البيئة الخارجية للمراجعة وسيط في العلاقة بين عوامل فريق المراجعة وعوامل مكتب المراجع مع جودة المراجعة.	اقتصرت الدراسة على إثبات مدى وجود علاقات بين عوامل فريق المراجعة ومكتب المراجعة بجودة المراجعة دون التطرق إلى تقييم هذه العلاقات في البيئة الليبية ومدى تأثيرها.
السريتي وآخرون 2014	العوامل المؤثرة على مهنة المحاسبة والمراجعة في	البحث عن الأسباب الكامنة وراء عدم تطور مهنة المحاسبة والمراجعة.	استخدام المنهج الوصفي التحليلي	- تدني جودة المعلومات المحاسبية. - عدم توفر الاستقرار المؤسسي.	تطرقت الدراسة إلى العوامل التي يمكن أن تساهم في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل عام في

البيئة اليبية دون التركيز على التنظيم المهني لمكتب المراجعة كأحد العوامل المؤثرة.	- عدم الاستفادة من أسلوب عمل المنظمات المهنية الدولية.	/الاستبانة		ليبيا.	
تعتبر دراسة وصفية لحال مهنة المراجعة داخل البيئة اليبية، ولم تقوم الدراسة بإجراء تقييم تحليلي لأسباب تدني مستوى الجودة لمهنة المراجعة.	لم تبذل النقابة الجهود المرجوة منها لأجل تحقيق العوامل المؤثرة في الرفع من كفاءة المراجع، ولم تقدم أي شئ لتدعيم العوامل المؤثرة في دعم استقلالية المراجع.	استخدام أسلوب المقابلة الشخصية.	تحليل دور نقابة المحاسبين والمراجعين في تطوير جودة المراجعة، والوقوف على بعض المعوقات التي تقف أمام تطوير مهنة المراجعة.	دور نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين في تطوير جودة المراجعة.	إجبارة وآخرون 2014
اكتفت هذه الدراسة بإبراز الدور الديني على عامل واحد فقط من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وهو جانب الرقابة الداخلية، ولم تنطرق إلى باقي العوامل المؤثرة الأخرى	نظام الرقابة الداخلية في الإسلام قد اشتمل على النزاهة والقيم الأخلاقية	المنهج الاستنباطي والوصفي	إبراز دور وتأثير الجانب العقائدي والإيماني في تعزيز وتطبيق مفهوم الرقابة الداخلية.	مكونات الرقابة الداخلية في الإسلام	قويدر والعقري 2016
لم تنطرق الدراسة إلى الصعوبات التي تواجه مهنة المراجعة من جانب ضعف	صعوبات تواجه مهنة المراجعة، منها ما يتعلق بالتنظيم القانوني للمهنة،	المنهج الاستقرائي والمنهج	التعرف على الصعوبات التي تواجه مهنة مراجعة الحسابات	الصعوبات التي تواجه مهنة المراجعة	مفتاح 2017

التنظيم الذاتي لمكتب المراجعة وأثر ذلك على جودة المراجعة.	ومنها ما يتعلق بعلاقة المراجع بالإدارة، بالإضافة إلى وجود صعوبات تتعلق بضعف دور نقابة المحاسبين والمراجعين	الوصفي التحليلي	في البيئة الليبية	في ليبيا من وجهة نظر مزاوي المهنة	
تطرت هذه الدراسة إلى مدى احتواء مناهج المراجعة المقررة في التعليم الجامعي الليبي لمتطلبات الجودة من جانب جودة عملية المراجعة فقط، ولم تتطرق إلى الجوانب الأخرى لمتطلبات الجودة.	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين احتواء مناهج المراجعة الذي تلقاه مراجعي الحسابات القانونيين لمتطلبات معيار المراجعة الدولي 220 والتزام مكاتب المراجعة محل الدراسة بهذه المتطلبات.	استخدام المنهج الوصفي التحليلي/ الاستبانة	تحديد مدى احتواء مناهج المراجعة المقررة في التعليم الجامعي لمتطلبات الجودة التي نص عليها معيار المراجعة الدولي 220	التكامل بين مناهج مراجعة الحسابات في التعليم الجامعي وجودة عملية المراجعة	موسى وقمبر 2017
تطرت الدراسة إلى أهمية وجود دليل لقواعد آداب سلوك مهنة المراجعة لتحسين أدائها ، ولكنها لم تتطرق إلى العوامل الأخرى التي تؤثر في جودة المراجعة كالتنظيم المهني الذاتي لمكاتب المراجعة.	شعور قوي لدى المراجعين الليبيين بضرورة وجود دليل واضح ومحدد لقواعد آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا	استخدام المنهج الوصفي التحليلي/ الاستبانة	استطلاع آراء المراجعين الليبيين حول أهم الموضوعات المتعلقة بجودة أداء مهنة المراجعة، وهي قواعد آداب السلوك المهني والآليات اللازمة لمناخبة الالتزام بها	قواعد آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا وآليات تطبيقها	فرج والحضيري 2107

الجدول من إعداد الطالب

وأخيراً فإن هذه الدراسة ستكون استكمالاً لجهود الدراسات الليبية السابقة المتعلقة بالنهوض بجودة

المراجعة، كما تطمح هذه الدراسة إلى إمكانية تطبيق مبادئ المعيار الدولي للمراجعة ISQC1.

8.3 ما يميز الدراسة:

تأثرت نتائج الدراسات السابقة بواقع المحاسبة في بيئة كل منها، وتتصف بيئة الدراسة الحالية بخصوصية معينة بسبب التعقيدات السياسية والإقتصادية خلال العقود الأخيرة- التي عانت منها ولا تزال تعاني منها ليبيا - والتي كان لها أثر على نمو وتطور مهنة المراجعة لاسيما في ظل غياب معايير وطنية في مجالي المراجعة والمحاسبة، كما أن معظم الدراسات السابقة أجريت في العديد من البلدان العربية والأجنبية قد ركزت على الجوانب المتعلقة بمفهوم رقابة الجودة ومدى إدراك مكاتب المراجعة وتطبيقهم لها، فضلاً عن تحديد وحصر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، إضافة لدراسة مدى مسؤولية الجمعيات المهنية عن متابعة تطبيقها، وبخصوص الدراسات المحلية في هذا الشأن فقد كانت قليلة جداً، كما أنها لم تدرس رقابة الجودة فيما يخص جودة مكاتب المراجعة وتنظيمها الذاتي، بل بحثت فقط في العوامل التي تؤثر على فاعلية وجودة المراجعة الخارجية من زاوية العميل وعملية المراجعة، في حين ستبحثها هذه الدراسة من زاوية مكتب المراجعة نفسه، ومدى حرص مكاتب المراجعة على تطبيق رقابة الجودة لديها.

ففي ظل ضعف مكاتب المراجعة المحلية فإن تقييم هذه المكاتب وفق المعيار ISQC1 لرقابة الجودة في ليبيا قد يعمل على تطويرها ويعمل على تسهيل مهمة وضع وتطوير معايير مراجعة محلية خاصة بليبيا، حيث يمكن الاسترشاد بمعايير المراجعة الدولية، كونها تمثل إطاراً عاماً قابلاً للتعديل أو التغيير بما يتناسب مع ظروف البيئة المحلية لكل بلد، ونظراً لتوصية العديد من الدراسات السابقة بالحاجة للاهتمام بجودة

المراجعة، وبالحاجة أيضاً لإجراء المزيد من الدراسات حول العوامل ذات التأثير المحتمل علي تلك الجودة، الأمر الذي يعتبر دافع إضافي لإجراء هذه الدراسة الحالية.

وبالتالي فإن هذه الدراسة تتميز عن غيرها خاصة فيما يتعلق بالدراسات المحلية بأنها تبحث عن مدى حرص مكاتب المراجعة في ليبيا على توفير الشروط والمتطلبات الكفيلة بتحسين فاعلية جودة مكاتب المراجعة، سعياً وراء تدعيم مصداقية هذه المكاتب، وذلك بالاسترشاد بعناصر أحدث إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين في مجال مهنة المراجعة، وهو معيار المراجعة ورقابة الجودة (ISQC1)، والذي جرى العمل به منذ 15 ديسمبر 2009، وبذلك فإنها - في حدود علم الباحث - تعتبر الدراسة العلمية الأولى التي تتناول موضوع المعايير الدولية للمراجعة في بيئة العمل الليبية بعد الإصدار الحديث للاتحاد الدولي للمحاسبين، وبالتالي من المؤمل أن تساهم نتائجها وتوصياتها في تحسين جودة المراجعة في بيئة الدراسة. من ناحية أخرى ستقوم هذه الدراسة بالتحقق من أثر البعد الديني كعامل مؤثر إيجابي على العلاقة بين محددات وعناصر المعيار الدولي لرقابة (ISQC1) ودعم وجودة المراجعة في البيئة الليبية، وبالتالي تعتبر هذه الدراسة - في حدود علم الباحث - هي الأولى التي تتناول أثر البعد الديني على جودة المراجعة في البيئة الليبية، وأخيراً فإن هذه الدراسة ستقوم باستخدام البرنامج الإحصائي AMOS لغرض المعالجة الإحصائية، في حين أن أغلب الدراسات المحلية السابقة استخدمت البرنامج الإحصائي SPSS.

9.3 النظريات العلمية المستخدمة وعلاقتها بفرضيات الدراسة:

اعتمدت الدراسة على بعض النظريات العلمية والتي تستخدم استخداماً واسعاً في البحوث المحاسبية والمراجعة، والتي تقوم على الشرح والتفسير بسلوك ظاهرة معينة، وذلك من خلال مراجعة الدراسات السابقة وواقع الظاهرة محل الدراسة، حيث يتم استنباط فرضيات الدراسة بالاعتماد على العلاقات بين

مجموعة من المتغيرات المتعلقة بالظاهرة محل الدراسة، ولقد تمت صياغة فرضيات الدراسة مدعمة بعدد مختار من المتغيرات والمحددات، وذلك لما تقتضيه المنهجية البحثية المستخدمة كأساس للدراسة الميدانية، وفيما يلي ربط بين النظريات العلمية المستعملة في الدراسة بفرضياتها:

1.9.3 النظرية المؤسسية:

تدعو النظرية المؤسسية بأن يكون العمل المؤسسي هو العمل المبني على النظام والأسس والمبادئ والأركان والقيم التنظيمية الواضحة والمحددة، فالعمل المؤسسي أصبح ليس اختياراً في عالم اليوم، بل هو ضرورة للبقاء والحفاظ على الوجود والمنافسة لأجل تقديم الأفضل، وبالنظر إلى المعيار الدولي للمراجعة ISQC1 نجد أن عناصره تتطلب العمل المؤسسي، وتتوافق مع هذه النظرية، فالقيادة تعني تهيئة الظروف التي تمكن العاملين من الأداء، وفيما يخص الموارد البشرية فكلاهما يرى بأن المؤسسة الناجحة هي التي تعرف كيف تستقطب الكفاءات البشرية وتحافظ عليها في إطار سياسات متكاملة من تخطيط الموارد البشرية وتنميتها وصيانتها، ومن هذا المنطلق يرى الباحث أن المعيار ISQC1 يعتبر بمثابة ترجمة عملية لمبادئ ومفهوم النظرية المؤسسية، وبالتالي فإن عدم الالتزام بتطبيق مفهوم النظرية المؤسسية والعمل على تحقيق أهدافها يعتبر بمثابة عدم النزاهة بتطبيق عناصر المعيار الدولي ISQC1، ومن ثم تقديم مراجعة ذات جودة متدنية، وعلى هذا الأساس تم وضع الفرضيات بعدم التزام مكاتب المراجعة في ليبيا فيما يخص مسؤوليات القيادة وأداء المهمات وإدارة الموارد البشرية، مما نتج عنه وجود مراجعة متدنية في بيئة العمل الليبية.

2.9.3 النظرية القانونية:

من الطبيعي لأي مهنة لكي تزدهر وتتحصل على اعتراف الجمهور أن يكون لها إطاراً قانونياً وتنظيماً يحكمها (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2007)، ومهنة المراجعة ليست استثناء، فهي في الواقع وفي عموم الدول تنظمها قوانين ومعايير تنص على أحكام خاصة بهذه المهنة، وتضع الواجبات المهنية الخاصة بها، وتعتبر هذه القوانين والمعايير بمثابة القواعد التي ترشد عمل المراجع، والغرض منها رفع كفاءة وفعالية عملية المراجعة، وتتمارس هذه المهنة تحت سلطة هيئة معينة لها نظامها الداخلي. وتنشأ المسؤولية الانضباطية من مخالفة أعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة والواجبات المهنية والنظام الداخلي للهيئة التي يعملون تحت سلطتها، وهذه الهيئة هي التي تضع عقوبات تأديبية للمخالفين حسب درجة خطورة المخالفة المرتكبة وتسهر على تنفيذها، وحتى يؤدي عمل المراجع غرضه هذا فعليه احترام مجموعة من المعايير والضوابط التي من شأنها ضمان جودة عمله والثوق بما يتوصل إليه من نتائج (زعبيط، 2010). وعلى هذا الأساس فإن الدولة أو البيئة التي تكون فيها هيئة قانونية، ولديها قوانينها ومعاييرها المنظمة للمهنة، سوف تؤدي بالضرورة لأن يكون المراجع ملتزماً و متمسكاً بتطبيق هذه القوانين والمعايير، الأمر الذي يترتب عليه مراجعة ذات جودة عالية.

3.9.3 المبادئ الإسلامية:

يرى أبو النصر (د.ت) أن القوانين والنظم واللوائح لا يمكن أن تنظم إلا جانب محدود من مهنة المراجعة، وأن الجزء الأكبر منها يترك بدون تنظيم قانوني، حيث تسيطر عليه القيم الإيمانية والأخلاقية، وكذلك باعتبار أن ما يعد قانوني قد لا يعد أخلاقي، وبالتالي فإنه لترشيد وتصحيح مسار المراجعة يجب إحداث

نوع من الترابط والتزاوج بين مهنة المراجعة وبين القيم الإيمانية والأخلاقية الإسلامية التي تقع في دائرة اختصاص المراجع.

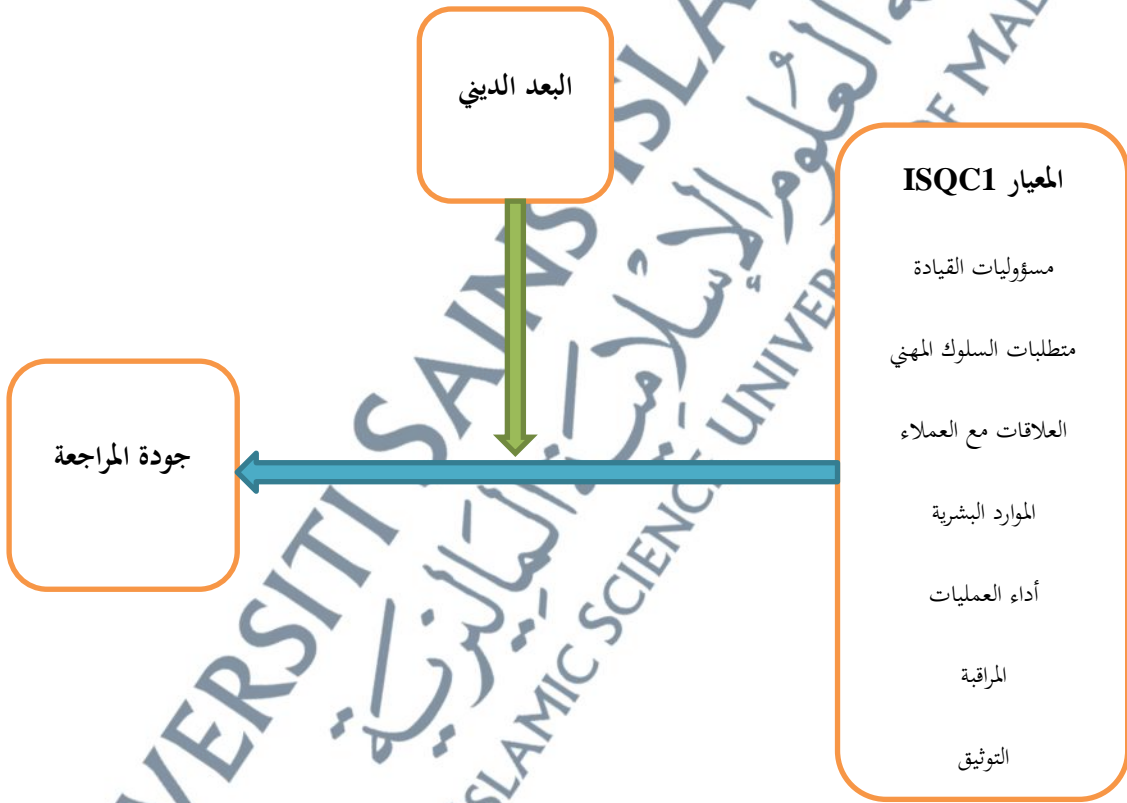
ويعتبر الدين أحد العوامل الرئيسية المؤثرة في مجمل نواحي الحياة المختلفة خاصة في البلدان الإسلامية، حيث يشير (Iqbal, 2002) إلى أن الدين له درجة تأثير فعالة باعتباره عامل قوي، وأن هذا التأثير يختلف من بلد لآخر، وقد يكون تأثيره أقوى من التأثيرات البيئية الأخرى في بعض البلدان، ويضيف (Lewis, 2001) أن الإسلام ينظم التأثيرات في كل مجالات الحياة المختلفة، ومنها تصريف الأعمال والتجارة عند المسلمين، حيث يجب أن تتم أنشطة الأعمال وفقاً لمتطلبات الدين، بغية أن تكون نزيهة وعادلة تجاه الآخرين.

وترى الدراسة أنه نظراً لطبيعة العمل في مكاتب المراجعة، واعتمادها على الأخلاق في العمل، والتنوع في الموارد والخبرات، وحاجتها لمهارات الاتصال والتواصل مع الأطراف ذات العلاقة، فإن تطبيق أخلاقيات العمل الإسلامية والوازع الديني للمراجعين قد تنعكس على الالتزام التنظيمي للعاملين بمكاتب المراجعة، وبما أن هناك فجوة في الأدبيات المتعلقة بدراسة مثل هذا الدور فيما يتعلق بمهنة المراجعة وجودتها، لذا فإن أحد أغراض هذه الدراسة هو التعرف إلى دور البعد الديني في تعزيز الالتزام التنظيمي لمكاتب المراجعة، ومدى تأثيره على العلاقة بين محددات المعيار الدولي لرقابة الجودة ودعم جودة المراجعة في البيئة الليبية، وبالتالي فإن الدراسة ترى أنه بدون وازع وبعد ديني للمراجع، فإنه لن يكون قادراً على أداء مسؤولياته المهنية على الوجه الذي يرضى الله ورسوله، ويلبي احتياجات المجتمع المسلم بشكل عام، وعلى تقديم مراجعة ذات جودة عالية بشكل خاص.

10.3 النموذج النظري للدراسة:

وفقاً لأهداف الدراسة الحالية التي تم ذكرها في الفصل الأول، ومن خلال نقاش النظريات العلمية ذات العلاقة والدراسات السابقة والأدبيات التي تم مراجعتها؛ يمكن وضع النموذج النظري للدراسة الحالية كما هو مبين في الشكل (1.3) التالي:

شكل رقم (1.3) النموذج النظري للدراسة



(الشكل من إعداد الباحث)

11.3 فرضيات الدراسة:

يعتبر وضع فرضيات للدراسة إحدى خطوات إعداد البحث العلمي، فبعد تحديد مشكلة الدراسة، يتم وضع الفرضيات وذلك بناءً على مشكلة الدراسة المراد إيجاد حلول لها، وقد تكون للدراسة فرضيه واحدة رئيسية وشاملة لموضوع البحث أو عدة فرضيات يشترط فيها أن تغطي كل الجوانب التي تعنيها الدراسة، وتعتبر الفرضيات عادة من المسببات والأبعاد التي أدت إلى المشكلة.

وتعرف الفرضيات بأنها إجابة مؤقتة عن الأسئلة البحثية التي تطرحها مشكلة الدراسة، وتتم صياغتها في شكل علاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، أو هي توقعات خاصة للباحث يتصورها من خلال المتغيرات الخاصة بمشكلة البحث (خضر، 2013).

وعلى هذا الأساس ومن خلال التساؤلات المطروحة في مشكلة الدراسة، وبالوقوف على الدراسات السابقة التي تناولها الباحث بشكل عام، واعتماداً على المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC1)، فإن هذه الدراسة تسعى إلى اختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الأساسية الأولى: (تلتزم مكاتب المراجعة في ليبيا بعناصر رقابة الجودة الواردة في معيار المراجعة الدولي ISQC1 لرقابة الجودة)، وقد بنيت هذه الفرضية على كل من النظرية المؤسسية والقانونية. ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

فرضية 1.1: يؤثر الالتزام بمسؤوليات القيادة داخل مكتب المراجعة على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة الليبية.

فرضية 2.1: يؤثر الالتزام بالسلوك الأخلاقي والاستقلالية على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة
الليبية.

فرضية 3.1: تؤثر إدارة قبول واستمرار العلاقة بين مكتب المراجعة والعملاء على جودة المراجعة في
مكاتب المراجعة الليبية.

فرضية 4.1: تؤثر إدارة الموارد البشرية داخل مكتب المراجعة على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة
الليبية.

فرضية 5.1: يؤثر أداء وتنفيذ المهمات داخل مكتب المراجعة على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة
الليبية.

فرضية 6.1: تؤثر سياسات الرقابة والإشراف على الأداء داخل مكتب المراجعة على جودة المراجعة في
مكاتب المراجعة الليبية.

فرضية 7.1: يؤثر الالتزام بتوثيق نظام الرقابة داخل مكتب المراجعة على جودة المراجعة في مكاتب
المراجعة الليبية.

الفرضية الأساسية الثانية: (البعد الديني عامل مؤثر إيجابي على العلاقة بين محددات وعناصر المعيار
الدولي لرقابة الجودة ودعم وجود المراجعة في البيئة الليبية)، وقد بنيت هذه الفرضية على النظرية الدينية.

ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

فرضية 1.2: البعد الديني عامل مؤثر إيجابي على العلاقة بين الالتزام بمسؤوليات القيادة داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية.

فرضية 2.2: البعد الديني عامل مؤثر إيجابي على العلاقة بين الالتزام بالسلوك الأخلاقي والاستقلالية داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية.

فرضية 3.2: البعد الديني عامل مؤثر إيجابي على العلاقة بين إدارة قبول واستمرار العلاقة بين مكتب المراجعة والعملاء وجودة المراجعة في البيئة الليبية.

فرضية 4.2: البعد الديني عامل مؤثر إيجابي على العلاقة بين إدارة الموارد البشرية داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية.

فرضية 5.2: البعد الديني عامل مؤثر إيجابي على العلاقة بين أداء وتنفيذ المهمات داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية.

فرضية 6.2: البعد الديني عامل مؤثر إيجابي على العلاقة بين سياسات الرقابة والإشراف على الأداء داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية.

فرضية 7.2: البعد الديني عامل مؤثر إيجابي على العلاقة بين الالتزام بتوثيق نظام الرقابة داخل مكتب المراجعة وجودة المراجعة في البيئة الليبية.

12.3 متغيرات الدراسة:

1.12.3 المتغيرات المستقلة: Independent variables

وهي تلك المتغيرات التي تؤثر سلباً أو إيجاباً على المتغيرات التابعة (سيكاران، 2003)، وتمثل المتغيرات المستقلة لهذه الدراسة في سبعة متغيرات، تمثل متطلبات تطبيق معيار المراجعة الدولي (ISQC1) المتعلقة برقابة الجودة، والصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وهذه المتغيرات هي على النحو التالي¹:

متغير مسؤوليات القيادة المتعلقة بالتنوع داخل المكتب، وقد تم قياسه باستخدام ثمان فقرات، أما المتغير الثاني فهو متغير متطلبات تطبيق قواعد السلوك المهني، وقد تم قياس هذا المتغير من خلال تسع فقرات، في حين تم قياس المتغير الثالث وهو متغير قبول واستمرار العلاقة مع العملاء باستخدام إحدى عشرة فقرة، وبالنسبة للمتغير الرابع متغير الموارد البشرية فقد تم قياسه من خلال تسع فقرات، أما المتغير المستقل الخامس فهو متغير تنفيذ (أداء) المهام وقد تم قياسه أيضاً بواسطة تسع فقرات، كما تم قياس المتغير السادس وهو متغير المراقبة من خلال تسع فقرات أيضاً، أما المتغير السابع وهو متغير التوثيق فقد تم قياسه بسبع فقرات، وقد تم الاستعانة بالمعيار ISQC1 في بناء فقرات المتغيرات المستقلة، بالإضافة إلى عدة دراسات سابقة (أنظر جدول 2.4) والذي يبين محاور الاستبانة وفقراتها، وقد تم إعدادها وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي.

2.12.3 المتغير التابع: Dependent variable

وهو ذلك المتغير الذي تسعى الدراسة في الكشف عن تأثير المتغير المستقل عليه، فهو نتاج له ويتأثر به كلما تغير، وينحصر في هذه الدراسة في متغير واحد وهو فعالية رقابة جودة المراجعة.

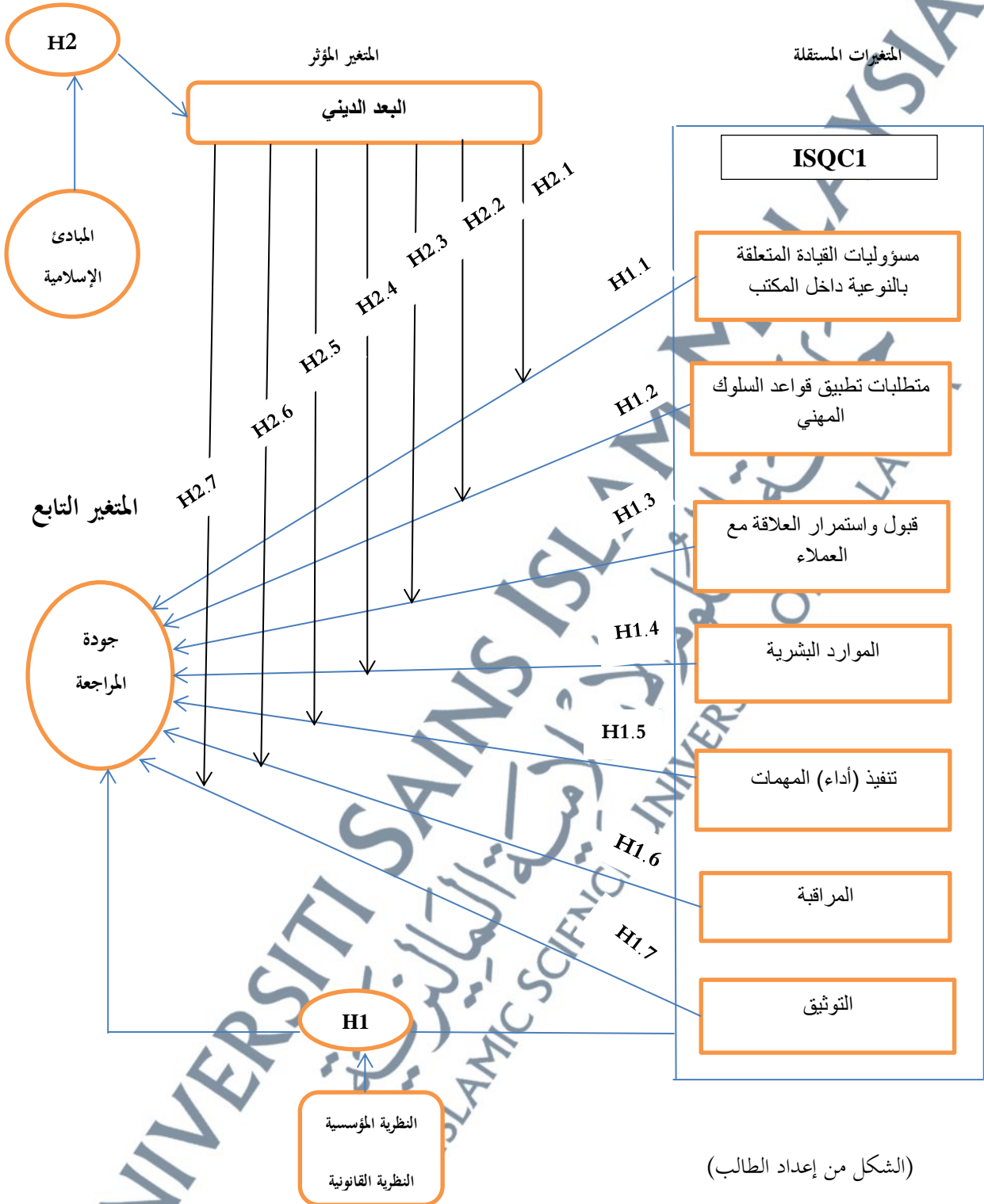
1 نقلاً عن الموقع الإلكتروني WWW.ifac.org ، تاريخ التصفح 17 أغسطس 2017.

3.12.3 المتغير المؤثر: Moderating variable

وهو ذلك المتغير الذي قد يغير في الأثر الذي يتركه المتغير المستقل في المتغير التابع، فهو يعمل كحافز للعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ويكون له تأثير قوي وشديد على تلك العلاقة (وصفي، 2003)، ويمثل البعد الديني المتغير المؤثر في هذه الدراسة.

ويمكن توضيح العلاقة بين المتغيرات في نموذج الدراسة الموضح بالشكل التالي رقم (2.3).

شكل رقم 2.3 (نموذج الدراسة)



(الشكل من إعداد الطالب)