

## جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين

عبدالرحمن علي التويجري، و \*حسين محمد النافعابي  
أستاذ المحاسبة المشارك - جامعة القصيم - القصيم،  
و\* أستاذ المحاسبة المساعد - الكلية التقنية - المدينة المنورة  
المملكة العربية السعودية

(قدم للنشر في ١٤٢٧/٥/٩هـ وقبل للنشر في ١٤٢٨/١/٢هـ)

المستخلص. يهدف هذا البحث إلى معرفة آراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة خدمة المراجعة المؤداة بواسطة مكاتب المحاسبة القانونية، وكذلك العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب مراجعة على آخر. جمعت بيانات البحث من خلال استبانة تم تصميمها اعتماداً على الدراسات السابقة مع إضافة بعض العوامل محتملة التأثير، ولم تتطرق لها الدراسات السابقة، ثم تم تحليل البيانات وصفيًا واختباريًا. نتائج التحليل أوضحت أن أكثر ثلاثة عوامل تأثيراً في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين هي: ١- الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة، ٢- الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها، ٣- الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية. أما أكثر ثلاثة عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب المراجعة فهي: ١- التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل، ٢- أتعاب المراجعة، ٣- السمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة. كما أوضحت نتائج التحليل الإحصائي وجود فروق

جوهرية بين التأثير المتوقع لبعض العوامل ووجودها في الواقع. كذلك تبين من نتائج التحليل أن عددًا من عوامل الجودة وعددًا من عوامل التفضيل تتأثر بشكل جوهري بواحد أو أكثر مما يلي: نوع وظيفة المراجع، والعمر، والمؤهل العلمي، والمؤهل المهني، والخبرة.

### المقدمة

تعرضت كثير من الشركات خلال العقد الماضي (١٩٩٥-٢٠٠٥م) للإفلاس والانهيار، وصاحب ذلك رفع الكثير من القضايا ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة التي تولت مراجعة تلك الشركات، ولم يكن في تقاريرها ما يفهم منه تصريحًا أو تلميحًا أن مستقبل تلك الشركات في خطر. ومن أحدث وأشهر القضايا في هذا الشأن إفلاس وانهيار عدد من الشركات الأمريكية العملاقة مثل شركة إنرون (Enron) عملاق الطاقة الأمريكية وشركة وورلد كوم ثاني أكبر شركة إتصالات أمريكية وما تبع ذلك من انتشار سمعة سيئة عن شركة المراجعة والمحاسبة القانونية العالمية "آرثر أندرسون" (Arthur Anderson) التي قامت بتدقيق ومراجعة الحسابات والقوائم المالية لشركتي إنرون وورلد كوم وعلى إثر ذلك اختفى اسم الشركة المراجعة آرثر أندرسون من السوق.

هذا السياق يعني أن الأبقى هو الأفضل والأفضلية قد تقاس بمعايير كثيرة مختلفة، لكن لا شك أن من أهمها معايير الجودة، وكذلك الجودة لها مقاييس شتى وقد تختلف تلك المقاييس من مجتمع لآخر، ومن وقت لآخر، ومن بيئة لأخرى، وإن كانت غالبًا تتفق في بعض العناصر. خلال السنوات القليلة الماضية قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإنشاء ثلاثة مراكز خاصة بـ "جودة المراجعة (Audit Quality) تهدف إلى السعي للرقى بجودة خدمة المراجعة<sup>(١)</sup>. كذلك قام كل من هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون في الخليج العربي (GCCAAO) والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) بإنشاء قسم خاص بمراقبة جودة أداء مكاتب المحاسبة العاملة في المنطقة.

(١) www.aicpa.org

من أهم النقاط التي ركزت عليها تلك الأقسام وضع قوانين تجبر الشركات المساهمة على تغيير مراجعيها كل فترة زمنية. ومن أجل ذلك أشار إريل وآخرون (Arel *et al.*, 2005) في مقال لهم بعنوان "Audit Firm Rotation and Audit Quality" أي "تغيير مكاتب المراجعة وجودة المراجعة" إلى أن هناك تساؤلاً يشغل واضعي الأنظمة (Regulators) والدوريات المعنية بالتجارة والأعمال (Business Press) حول ما إذا كان بقاء شركة المراجعة مع نفس العميل فترة طويلة يؤثر سلباً على جودة خدمة المراجعة.

قد يكون ذلك صحيحاً وقد تكون هناك أمورٌ أخرى ذات تأثير أكبر على جودة الأداء في مكاتب المراجعة. ولذا فالهدف من هذه الدراسة التعرف على آراء المراجعين حول العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من جهة وإلى أي حد تتوفر تلك العوامل في المكاتب التي يعملون بها إضافة إلى معرفة آرائهم فيما يتعلق بالعوامل التي تؤثر في تفضيل عملاء المراجعة لمكتب على آخر. بالإضافة إلى معرفة توقعات المراجعين حول العوامل التي تؤثر في قرار عميل المراجعة عند اختيار مكتب المراجعة.

### الدراسات السابقة

موضوع "جودة المراجعة" من المواضيع القديمة المتجددة (بحيث بُحث منذ بداية الثمانينيات) وحتى الوقت الحاضر. ففي عام ١٩٨٢م، طور موك وسامت، (Mock and Samet, 1982) قائمة بالعوامل المحتمل تأثيرها على جودة المراجعة، ثم قام بإجراء مسح على مراجعين لتقويم تلك القائمة. نتائج تلك الدراسة أظهرت خمسة خصائص جوهرية في الحكم على جودة المراجعة هي: التخطيط، والإدارة، والإجراءات، والتقييم، والتنفيذ. بعد تلك الدراسة بأربع سنوات قام شرودر (Schroeder *et al.*, 1986) بإجراء مسح على رؤساء لجان المراجعة والمراجعين لتحديد تأثير خمسة عشر عاملاً على جودة المراجعة. أوضحت نتائج هذه الدراسة أن العوامل المتعلقة بفريق المراجعة (Audit team factors)

تعتبر أكثر أهمية من العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة (Audit firm factors). أكثر العوامل أهمية من وجهة نظر رؤساء لجان المراجعة: (١) اهتمام الشركاء ومدراء المراجعة بالمراجعة، (٢) التخطيط والتنفيذ، (٣) التواصل بين فريق المراجعة والإدارة، (٤) استقلالية أعضاء لجنة المراجعة، (٥) إنجازات مكاتب المراجعة لتطوير المراجعين. كذلك بعد أربع سنوات أخرى من تلك الدراسة، سعى سوتن ولامب (Sutton and Lampe, 1990) لتطوير نموذج لتقييم جودة المراجعة (Audit Quality Evaluation Model). هذا النموذج اشتمل على تسعة عشر خاصية للجودة تم تصنيفها في ثلاثة مجموعات (التخطيط، والعمل الميداني، والإدارة). ثم توالى بعد ذلك الدراسات بحيث أجرى كارسييلو وآخرون (Carcello et al. 1992) مسحاً على معدّي القوائم المالية ومراجعيها ومستخدميها للاختيار من ٤١ خاصية تم استخراجها من الدراسات السابقة ١٢ عاملاً منها للحكم على جودة المراجعة. خلصت الدراسة إلى أن أكثر العوامل أهمية في الحكم على جودة المراجعة تعود إلى "الخبرة مع العميل"، و"المعرفة في مجال النشاط"، و"الاستجابة لاحتياجات العميل"، و"الالتزام بالمعايير العامة (GAAS)". كذلك توصل (Sutton, 1993) إلى مقياس لجودة المراجعة يتكون من تسعة عشر عاملاً في ثلاثة مجموعات (Broad Categories). (Brown and Raghunandan, 1995) قارنا بين جودة المراجعة في القطاع العام (الحكومي) والقطاع الخاص واقتراحا أن المراجعة في القطاع الحكومي أقل جودة منها في القطاع الخاص والسبب الجوهرى في ذلك أن المراجعين الحكوميين يواجهون مخاطرة أقل مما يواجهه نظراؤهم في القطاع الخاص، وطالبا - من أجل رفع كفاءة أداء المراجعين - بإصدار قوانين أكثر صرامة بالإضافة إلى رفع كفاءة مستوى التعليم والتدريب للمراجعين.

الحميد (١٤١٦هـ) بحث خصائص جودة المراجعة المالية في المملكة العربية السعودية، وإلى أي مدى تختلف تلك الخصائص من مجموعة لأخرى (مقدمي الخدمة والمقدمة لهم والمستفيدين من نتائجها). قام الباحث من خلال

## الدراسات الحديثة

بحثا هوانج وستالي (Hwang and Staley, 2005) مدى تأثير الإخفاق في المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية مقارنة بالمحاسبة والمراجعة في الصين. يتكون البحث من أربعة أجزاء، الأول ناقش فيه الباحثون الفضائح (scandals) المالية التي تفشت مؤخرا في الولايات المتحدة الأمريكية والأساليب والإجراءات المحاسبية التي استخدمت في تلك الاحتمالات. أشار الباحثون إلى أن المحاسبة في الولايات المتحدة قد أصبحت غاية في التعقيد لدرجة أن المبادئ المحاسبية فقدت في خضم تفصيلات المعايير المحاسبية الدقيقة بقولهم: "...accounting in the USA has become so complicated that the basic" accounting principles have become lost in the details of specific accounting standards." من النتائج الهامة لتلك الفضائح المالية الضغوط المتزايدة على المراجعين والشركات تحت المراجعة للالتزام بالسلوك الأخلاقي، وإصدار تقارير مالية عادلة ذات جودة عالية. بالإضافة إلى ذلك أدت تلك الفضائح إلى المطالبة بزيادة جودة عمل المراجعة وفعالية استقلاليتها من خلال وجود معايير عالية صارمة يلزم المراجعين ومكاتب المراجعة الالتزام بها.

قاما هيلاري ولينوكس (Hillary and Lennox, 2005) باختبار إلى أي مدى تساعد آراء زملاء المهنة (Peer Reviewers) في تقديم معلومات قيمة للعملاء عن جودة مكتب المراجعة. وجد الباحثان أن مكاتب المحاسبة تكسب عملاء بعد حصولها على آراء نظيفه (Clean Opinions) في حين تخسر عملاء إذا كانت آراء الفاحصين من المهنيين تُقدّم معلومات قيمة حول فروق الجودة بين مكاتب المراجعة.

بدر و آخرون (Pedro *et al.*, 2005) ركزوا دراستهم حول دور إدارة الشركات (Corporate Governance) في إسبانيا على المراجعة الخارجية، ووجدوا أن لجمعية أعضاء مجلس إدارة الشركة تأثيراً على جودة القوائم المالية، ومن ثم انخفاض احتمالية أن يكون تقرير المراجع متحفظاً.

استبيان شمل خمسين خاصية فرضية لجودة المراجعة بجمع آراء من المجموعات الثلاث. نتائج تلك الدراسة أكدت على أن خاصية "توافر النزاهة والأمانة في شريك المراجعة" هي أكثر العناصر أهمية في جودة المراجعة. تأتي خاصيتنا "إمام فريق العمل بمعايير المحاسبة والمراجعة" و"الخبرة السابقة لشريك المراجعة" في المرتبتين الثانية والثالثة على التوالي. وأوصى الباحث في خاتمة بحثه بضرورة التعجيل في تطبيق قواعد آداب وسلوك المهنة الصادرة آنذاك وكذلك ضرورة الإسراع في إعداد معايير المحاسبة المالية وإصدار معايير مراجعة تفصيلية.

من جهة أخرى درس بيهن وآخرون (Behn *et al.*, 1997) العلاقة بين جودة المراجعة ورضى العميل من خلال استبيان تم إرساله للمراقبين الماليين (Controllers) في أكبر ١٠٠٠ شركة أمريكية (Fortune 1000 Companies) لتقييم مراجعهم الحاليين من خلال ١٢ معياراً من معايير جودة المراجعة. أكدت نتيجة هذه الدراسة وجود علاقة موجبة بين عدد كبير من عوامل جودة المراجعة ورضى العميل. بحث دي أنجلو (DeAngelo, 1981) العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة خدمة المراجعة، محاولاً اختبار مدى صحة الإدعاء بأن مكاتب المراجعة الأكبر تقدم خدمات مراجعة أكثر جودة، وتوصل إلى نتيجة مفادها أن المكاتب الكبيرة ذات العدد الكثير من العملاء لا تقدم الخدمة بدرجة الجودة المطلوبة. كما توصل إهو وجوب (Yeoh and Jubb, 2001) إلى نتيجة مفادها وجود علاقة بين الفعالية الداخلية (Internal Governance) وجودة المراجعة الخارجية (External Audit Quality). كما توصل أيضاً إلى أن هذين العاملين يتأثران بحجم الشركة (Company Size) ووضع المخاطرة المالية (Financial Risk Profile) وجودة التدبير العام (Overall Governance).

استخدم ناجي (Nagy, 2005) حالة (Arthur Andersen) لاختبار مدى تأثير إلزام تغيير المراجع (Mandatory Auditor Change) على جودة المراجعة. توصلت هذه الدراسة إلى دليل على أنه في الشركات الأصغر قد تطور مستوى الجودة حينما أُجبرت على تبديل شركة آرثر أندرسون (Arthur Andersen).

غفار وآخرون (Jaffar *et al.*, 2005) بحثوا عن العوامل محتملة التأثير على جودة المراجعة من وجهة نظر ثلاث مجموعات (الشركاء في مكاتب المراجعة، لجان المراجعة، مستخدمي القوائم المالية) عاملة في ماليزيا. نتيجة الدراسة أكدت على أن العوامل الأربعة الأكثر تأثيراً على جودة المراجعة تتمثل في: (١) المعرفة التي يملكها المراجع عن معايير المحاسبة والمراجعة، (٢) استطاعة المراجع إبلاغ العميل عن أي تطوير في المحاسبة والتقارير المالية، (٣) التزام المراجع بمعايير السلوك، (٤) معرفة المراجع في النشاط.

لينوكس (Lennox, 2005) درس مدى تأثير كون المدير التنفيذي للشركة تابع (سبق أن عمل فيه) لمكتب مراجعة على جودة المراجعة، وتوصل إلى نتيجة مفادها أن الاحتمال في أن تحصل الشركات التي يعمل فيها تابعين (باعتبار الماضي) لمكاتب مراجعة على تقرير مراجعة تضيف أكبر من الشركات الأخرى.

كان وفيلورى (Kane and Velury, 2005) بحثا العلاقة بين الملكية الإدارية (Managerial Ownership) وجودة المراجعة، وتوصلا إلى أنه عندما تكون الملكية الإدارية منخفضة (أقل من ٥٪) أو مرتفعة (أكثر من ٢٥٪) فإن جودة المراجعة تكون أقل.

ميونجسو (Myungsoo, 2005) توصل في بحثه للدكتوراه بعنوان "هل الخدمات بخلاف المراجعة تؤثر على جودة المراجعة؟" "Do non-audit services influence audit quality?" إلى عدم وجود تأثير إيجابي للخدمات الأخرى على جودة المراجعة بل على العكس هناك تأثير سلبي.

من تلك الدراسات يتضح أن هناك كثيراً من العوامل التي يحتمل أن يكون لها تأثير على جودة خدمة المراجعة المقدمة. هذه 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. كما توصل الباحثون السابقون إلى إن تلك العوامل تختلف درجة تأثيرها في جودة المراجعة، ففي حين أن بعضها ذا تأثير كبير مما يقلل من تأثير عوامل أخرى. ومن جانب آخر بعض تلك العوامل تأثيره موجب والبعض الآخر ذو تأثير عكسي.

### منهج البحث

تم جمع بيانات البحث من خلال استبيان مكون من ثلاثة أجزاء. الأول: العوامل المؤثرة بجودة خدمة المراجعة (٢٥ عامل) ومدى توفر تلك العوامل في المكتب الذي يعمل فيه المراجع (٢٥ عامل)، الثاني: العوامل المؤثرة على المفاضلة بين مكاتب المراجعة المختلفة والتي تحكم قرار العميل في السوق السعودية (١٠ عوامل)، الثالث: معلومات شخصية عن معبئ الاستبانة (٥ أسئلة). بعد تصميم الاستبانة والتأكد من سلامتها، تم توزيعها على ٩٥ مراجع تابعين لـ: ٨ مكاتب في مدينة جدة في المملكة العربية السعودية. بلغ عدد الاستبيانات المستلمة ٥٦ استبانة (نسبة الرد ٥٩٪) والتي تعتبر ملائمة وكافية لتحليل البيانات في مثل هذا النوع من الدراسات وبشكل يتفق مع الدراسات السابقة<sup>(٢)</sup>. لضمان إرجاع أكبر نسبة ممكنة من الاستبيانات تم توزيع الاستبيانات وجمعها بشكل شخصي. بعد اكتمال الاستبيانات المرجعة أدخلت للحاسب الآلي أولاً لبرنامج الأكسل (Excel) بحيث أجريت بعض الاختبارات الأولية، ثم حولت البيانات إلى برنامج (SPSS) لإجراء كامل الاختبارات الإحصائية. تحليل البيانات تم تقسيمه إلى قسمين: تحليل وصفي، وتحليل اختباري.

(٢) رضا إبراهيم صالح (٢٠٠٢م).

## التحليل الوصفي

اشتمل الاستبيان على ٢٥ سؤالاً (عامل) الهدف منها التعرف على آراء المراجعين حول مدى تأثير العامل المحدد على جودة خدمة المراجعة المؤداة. تلك العوامل (الأسئلة) منها ما يتعلق بمكتب المراجعة، ومنها ما يتعلق بموظفي المكتب، ومنها ما هو مرتبط بعملية المراجعة ذاتها، ومنها ما هو ذو صلة بتقرير المراجعة، ومنها المتعلق بمنشأة عميل المراجعة، ومنها ما هو متعلق بالوضع العام والظروف المحيطة. فيما يلي تحليل وصفي للإجابات على تلك الأسئلة من حيث (١) رأي المراجع في مدى تأثير العامل على جودة المراجعة و(٢) رأي المراجع وعن مدى تأثير وجود ذلك العامل في الواقع.

فيما يتعلق بالسؤال الأول المتعلق بمدى تأثير "الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة المتمثلة بالشهادات الأكاديمية" يرى ٥٥ مراجعاً (٩٨٪) بأن هذا العامل له تأثير على جودة خدمة المراجعة، في حين أن ٥١ مراجعاً (٩١٪) يعتقد بأن المكتب الذي يعمل فيه تتوفر في أعضائه الكفاءة العلمية اللازمة. لكن نسبة أقل من (٩٣٪) يعتقدون بأن الكفاءة المهنية لأعضاء مكتب المراجعة والمتمثلة بالشهادات المهنية مثل CPA ذات تأثير ملحوظ على جودة الخدمة المقدمة (المراجعة) لكن فقط تقريباً (٧٠٪) من المجيبين على الاستبانة أشاروا إلى أن هذا العامل متوفر في المكتب الذي يعملون فيه، إما بشكل كبير (١٨٪) أو إلى حد ما (٤٣٪) في حين لا يرى ٢٠ مراجعاً (٣٤٪) بأن ذلك العنصر (الكفاءة المهنية) متوفر في مكتبهم بشكل ملحوظ.

أما في ما يتعلق بتأثير "الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة" على جودة الخدمة التي يقدمها المكتب فيعتقد ٥٥ مراجعاً (٩٨٪) بوجود ذلك التأثير ويرى (٨٩٪) بجوهريته. كما يؤكد ٥٠ مراجعاً (٨٩٪) بأن الخبرة العملية متوفرة في أعضاء مكاتبهم. وعن مدى تأثير "عضوية أعضاء

مكتب المراجعة في الجمعيات والهيئات المهنية" فلا يرى ١٤ مراجعاً (٢٥٪) بأن لتلك العضوية تأثير يذكر على جودة الخدمة المؤداه، كما رجح ٢١ مراجعاً (٣٨٪) بأن غالبية أعضاء مكاتبهم ليس لديهم عضوية في جمعيات أو هيئات مهنية. لكن يرى ٤١ مراجعاً (٧٣٪) بأن لتلك العضوية تأثير على جودة خدمة المراجعة ويؤكد ٣١ مراجعاً (٥٥٪) بأن عددًا لا بأس به من أعضاء المكاتب التي يعملون بها لديهم تلك العضوية.

ومن جهة أخرى يرى ٤٦ مراجعاً (٨٢٪) بأن لـ "اللغات الأجنبية التي يجيدها العاملون بمكتب المراجعة" تأثير واضح على جودة الخدمة المؤداه لكن يخالفهم الرأي ١٠ مراجعين (١٨٪). ونسبة أقل (٧٣٪) أشاروا إلى أن أعضاء مكاتبهم يُجيدون لغة أجنبية أو أكثر. من جانب آخر يعتقد ٣١ مراجعاً (٧٣٪) بأن "التزام أعضاء مكتب المراجعة بالتعاليم الإسلامية" له تأثير بشكل واضح على جودة العمل المؤدى، في حين ترى نسبة أكبر من تلك (٨٤٪) بأن أعضاء مكاتبهم ملتزمون بالتعاليم الإسلامية بشكل كبير (٦٦٪) أو إلى حد ما (١٨٪)، في حين أجاب ٥ مراجعين (٩٪) بأن لا علم لهم فيما إذا كان أعضاء فريقهم ملتزمين بالتعاليم الإسلامية. وهذا قد يكون سببه أن ليس هناك ارتباط وثيق بين الموظفين في بعض مكاتب المراجعة.

أما عن تأثير "الخدمات الأخرى (مثل الخدمات الاستشارية والضرائية) التي يقدمها المكتب" على جودة خدمة المراجعة فيرى ٤٤ مراجعاً (٧٩٪) بأن لتلك الخدمات الأخرى تأثيراً على جودة المراجعة، ويخالفهم ١٠ مراجعين (١٨٪) لكن يؤكد ٤٤ مراجعاً (٧٩٪) أيضاً أن مكاتبهم تقدم إلى جانب خدمة المراجعة خدمات أخرى. أما عن مدى تأثير (١) المحافظة على سرية المعلومات التي يحصل عليها المكتب من العميل، و(٢) استقلالية مكتب المراجعة عن منشأة العميل، و(٣) الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية، وكتابة تقرير عنها، و(٤) التخطيط

لعملية المراجعة، و(٥) مقدار الوقت والجهد المبذولان في عملية المراجعة، فيرى ما لا يقل عن (٩٠٪) من المحييين على الاستبيانات بأن تلك العوامل ذات تأثير مهم على جودة خدمات المراجعة التي تقدمها مكاتب المحاسبة القانونية، كما أن الغالبية العظمى تؤكد على أن مكاتبهم تتوفر فيها تلك الخصائص (الاستقلالية، والموضوعية، والتخطيط، وبذل وقت وجهد كافيين). من جانب آخر يرى ٧ مراجعين (١٣٪) بأن ليس لـ "عدد أعضاء فريق المراجعة المشاركين في مراجعة منشأة ما" تأثير يذكر على جودة خدمة المراجعة في حين أن ٤٨ مراجعاً (٨٦٪) يرون عكس ذلك. لكن عدد كبير من المحييين على الإستبانة (٢٠ مراجعاً = ٣٦٪) أشاروا إلى عدم كفاية أعضاء فرق المراجعة التي تتولى مراجعة منشآت العملاء، في حين أن ٥ مراجعين (٩٪) لا يعلمون ما إذا كانت فرق المراجعة في مكاتبهم تشمل على عدد كاف من الأعضاء.

لا يوافق ١٣ مراجعاً (٢٣٪) على أن لـ "حجم مكتب المراجعة" (مقاساً بعدد العاملين فيه) تأثير على جودة الخدمة التي يقدمها في حين يرى ٣٣ مراجعاً (٥٩٪) بأن لـ "حجم مكتب المراجعة" تأثير إلى حد ما على جودة ما يقوم به من مراجعة و٨ مراجعين فقط (١٤٪) يعتقدون بأن ذلك التأثير كبير. وفي المقابل يؤكد ٣٨ مراجعاً (٦٨٪) بأن مكاتبهم كبيرة الحجم بشكل كاف لتقديم خدمة جيدة في حين اعتقد ١٠ مراجعين (١٨٪) بأنها ليست كذلك، وتوقف ٧ مراجعين (١٣٪) عن الحكم على حجم مكاتبهم.

أما عن درجة تأثير "التدريب المستمر الذي يقدمه المكتب لموظفيه" على جودة خدمة المراجعة المقدمة فقد أكد ٥٢ مراجعاً (٩٣٪) بأن هذا العامل ذو تأثير واضح على الخدمة المقدمة وجودتها، لكن نسبة كبيرة من المراجعين التي تم مسحهم (٣٤٪) أوضحوا بأن مكاتبهم لا تقدم ذلك النوع من التدريب. أما بخصوص مدى تأثير "حجم منشأة العميل" على نوعية المراجعة المقدمة فيتوقع

٤٤ مراجعاً (٧٩٪) بوجود ذلك التأثير، بمعنى أن المراجعة تكون أجود إذا كانت منشأة العميل كبيرة ويخالفهم ٩ مراجعين (١٦٪). وحول ما إذا كانت أغلب المنشآت التي يراجعها المكتب ذات حجم كبير أشار ٣٢ مراجعاً (٥٧٪) بأنها كذلك، وخالفهم ١٤ مراجعاً (٢٥٪) وأشار ٩ مراجعين (١٦٪) بأنهم لا يعلمون عن ذلك.

ولمعرفة ما إذا كان لـ "المنافسة بين مكاتب المراجعة" تأثير على جودة الخدمة المقدمة، فقد أكد ٤١ مراجعاً (٧٣٪) بـ "نعم"، واعترض ١٠ مراجعين (١٨٪). وعن ما إذا كان المكتب الذي يعمل فيه المراجع المجيب على الاستبيان يواجه تلك المنافسة فقد اختار ٣٠ مراجعاً (٥٤٪) بأن الأمر كذلك ولم يوافق ٩ منهم (١٦٪). والعجيب في الأمر أن عدداً كبيراً من مائتي الاستبانة (١٦=٢٩٪) لا يعلمون ما إذا كان المكتب الذي يعملون فيه يواجه منافسة واضحة من مكاتب أخرى. وعن درجه تأثير تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة من الهيئات المتخصصة، والجهات المهنية على جودة الخدمة المقدمة أشار (٩٥٪) من المراجعين (٥٣) بأن لهذا العامل تأثيراً واضحاً على ما يقدمه المكتب من خدمات، في حين أن نسبة أقل من تلك (٨٦٪) أكدوا على أن المكاتب التي يعملون بها ملتزمة بتلك المبادئ والمعايير والتعليمات.

وحول السؤال المتعلق بمدى تأثير "كشف الغش والأخطاء والمخالفات ذات الأهمية النسبية" على تقييم جودة المراجعة، أوضح ٤٩ مراجعاً (٨٨٪) بوجود مثل ذلك التأثير في حين خالف ٧ مراجعين (١٣٪). كما أشار عدد أقل (٤٢ مراجعاً = ٧٥٪) بأن المكاتب التي يعملون بها تقوم بكشف الغش والأخطاء والمخالفات الجوهرية، في حين أكد ١٠ مراجعين (١٨٪) بأن مكاتبهم لا تقوم بذلك، وتوقف ٣ مراجعين عن الإجابة. ومن جانب آخر يعتقد ٥٠ مراجعاً (٨٩٪) بأن "تقديم توصيات للعميل حول نظام الرقابة الداخلية" ذو أثر ملحوظ

على جودة خدمة المراجعة المقدمة للعملاء ويخالف في ذلك ٦ مراجعين (١١٪) كما أكد ١١ مراجعاً (٢٠٪) بأن مكاتبتهم لا تقدم للعملاء مثل تلك التوصيات ولكن الغالبية العظمى ٤٣ مراجعاً (٧٧٪) أشاروا بأن المكاتب التي ينتمون إليها تقدم لعملائها مثل تلك التوصيات.

العامل المتعلق بـ "التقرير عن الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة" ليس بذو أهمية معتبرة على جودة المراجعة من وجهة نظر ١٦ مراجعاً (٢٩٪)، ولكن يعتقد ٣٧ مراجعاً (٦٦٪) بأن لهذا العامل شئ من التأثير على جودة ما تقدمه مكاتب المراجعة من خدمة. وعن مدى توفر هذا العامل في مكاتب من أجابوا على الاستبيان، فقد أوضح ١٧ مراجعاً (٣٠٪) بأن مكاتبتهم لا تقدم مثل ذلك التقرير في حين أكد ٣٤ مراجعاً (٦١٪) بأن ذلك العامل متوفر في مكاتبتهم، كما أشار ٤ مراجعين (٧٪) بأنهم لا يعلمون إذا كانت مكاتبتهم تقدم مثل هذا التقرير. أما عن مدى تأثير أن مكتب المراجعة "يحتفظ بسجلات منتظمة لكل منشأة" فقد أشار ٥١ مراجعاً (٩١٪) بأن ذلك الأمر يؤثر على جودة خدمة المراجعة المقدمة، لكن نسبة أقل (٨٦٪) تجزم باحتفاظ مكاتبتهم بسجلات منتظمة عن عملائها. وفيما يتعلق بتأثير "وجود جهة ملتزمة بتابع جودة الأداء" فيرى ٥٠ مراجعاً (٨٩٪) بأن لوجود مثل تلك الجهة تأثيراً مؤكداً على جودة ما تقدمه مكاتب المراجعة ولكن تعتقد نسبة ليست بالقليلة (٢٥٪) بأن مثل تلك الجهة غير موجودة في الواقع العملي أو أنها غير مؤثرة ولم يستطع تأكيد ذلك نفيًا أو إيجابًا خمسة من المراجعين (٩٪).

هل لـ "وعي مستخدمي القوائم المالية المراجعة" تأثير معتبر على جودة المراجعة التي تقدمها مكاتب المحاسبة؟ أشار ٤٨ مراجعاً (٨٦٪) بالتأكيد على ذلك التأثير ولكن يعتقد ٨ مراجعين (١٤٪) بانتفاء ذلك التأثير أو ضعفه. أما عن مدى وجوده في الواقع فيرى ١٤ مراجعاً (٢٥٪) بأن ذلك الوعي غير موجود

وخالفهم ٣٦ مراجعاً (٦٤٪) وأشار ٥ مراجعين بأنهم لا يستطيعون تأكيد أو نفي وجود الوعي لدى مستخدمي القوائم المالية.

الجدول رقم (١) يعرض تلك العوامل الـ ٢٥ بشكل مرتب بحسب درجة التأثير على جودة المراجعة المقدمة كما تراها عينة الدراسة التي ردت على الاستبانة.

جدول (١). العوامل المؤثرة على جودة المراجعة كما تراها عينة الدراسة التي ردت على الاستبانة مرتبة تنازلياً.

رقم السؤال	الترتيب	العامل	المتوسط المرجح	التأثير (النسبة للإجمالي)
٣	الأول	الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة.	٥٥	٠,٩٨
١٠	الأول مكرر	الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها.	٥٥	٠,٩٨
١	الأول مكرر	الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية.	٥٥	٠,٩٨
٨	الرابع	المحافظة على سرية المعلومات التي يحصل عليها المكتب من العميل.	٥٤	٠,٩٦
٩	الخامس	استقلالية مكتب المراجعة عن منشأة العميل.	٥٤	٠,٩٦
١٩	السادس	مدى تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة من الهيئات المتخصصة والجهات المهنية.	٥٣	٠,٩٥
١٣	السابع	مقدار الجهد المبذول في عملية المراجعة.	٥٣	٠,٩٥
١٢	الثامن	مقدار الوقت المبذول في عملية المراجعة.	٥٣	٠,٩٥
١٦	التاسع	التدريب المستمر الذي يقدمه المكتب لموظفيه.	٥٢	٠,٩٣
١١	العاشر	التخطيط لعملية المراجعة.	٥٢	٠,٩٣
٢	الحادي عشر	الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بشهادات مهنية مثل CPA.	٥٢	٠,٩٣
٢٣	الثاني عشر	الاحتفاظ بسجلات منتظمة لكل منشأة.	٥١	٠,٩١
٢١	الثالث عشر	تقديم توصيات للعميل حول نظام الرقابة الداخلية.	٥٠	٠,٨٩

رقم السؤال	الترتيب	العامل	المتوسط المرجح	التأثير (النسبة للإجمالي)
٢٤	الرابع عشر	وجود جهة ملزمة تتابع جودة الأداء.	٥٠	٠,٨٩
٢٠	الخامس عشر	كشف العث والأخطاء والمخالفات ذات الأهمية النسبية.	٤٩	٠,٨٨
٢٥	السادس عشر	وعي مستخدمي القوائم المالية المراجعة.	٤٨	٠,٨٦
١٤	السابع عشر	عدد أعضاء فريق المراجعة المشتركين في مراجعة منشأة ما.	٤٨	٠,٨٦
٥	الثامن عشر	اللغات الأجنبية التي يجيدها العاملون بمكتب المراجعة.	٤٦	٠,٨٢
٧	التاسع عشر	الخدمات الأخرى (مثل الاستشارية، والضرائبية) التي يقدمها المكتب.	٤٤	٠,٧٩
١٧	العشرون	حجم منشأة العميل.	٤٤	٠,٧٩
٤	الحادي والعشرون	عضوية أعضاء مكتب المراجعة في الجمعيات والهيئات المهنية.	٤١	٠,٧٣
١٨	الثاني والعشرون	المنافسة بين مكاتب المراجعة.	٤١	٠,٧٣
١٥	الثالث والعشرون	حجم مكتب المراجعة.	٤١	٠,٧٣
٢٢	الرابع والعشرون	التقرير عن الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.	٣٧	٠,٦٦
٦	الخامس والعشرون	التزام أعضاء مكتب المراجعة بالتعاليم الإسلامية.	٣١	٠,٥٥

### المؤثرات في تفضيل مكتب مراجعة على آخر

في الجزء الثاني من الاستبانة أسئلة يهدف الباحثان من خلالها إلى التعرف على آراء المراجعين حول الأسباب التي تجعل العملاء (المنشآت التي تطلب المراجعة) تفضل مكتباً على آخر. السؤال الأول يتعلق بجودة خدمة المراجعة المؤداة بحيث يرى ٤٥ مراجعاً (٨٠٪) بأن لعامل الجودة تأثيراً مهماً في قرار تفضيل مكتب على آخر. أما عن عامل "ألعاب المراجعة" فيعتقد ٥٠ مراجعاً

(٨٩٪) بأنه ذو تأثير مهم في قرار اختيار مكتب المراجعة، وهذا قد يعني أن الأتباع بالنسبة للعملاء عامل أكثر تأثيراً من جودة المراجعة في عملية اختيار مكتب المحاسبة القانونية.

هل للعلاقات الشخصية أو المعرفة السابقة بين العميل (أو من ينوب عنه) وأعضاء مكتب المراجعة (أو بعضهم) تأثير في قرار اختيار مكتب المراجعة؟ يعتقد ٤٦ من المراجعين الذين أجابوا على الاستبيان (٨٢٪) بأن الأمر كذلك. أما فيما يتعلق بمدى "تأثير" حسن التعامل والاحترام الذي يتلقاه العميل من أعضاء مكتب المراجعة" فقد أكد ٤٩ مراجعاً (٨٨٪) بأن لذلك العامل تأثير ملحوظ على قرار الاختيار. ولكن أغلب المجيبين على الاستبانة (٣٠ مراجعاً = ٥٤٪) فلا يعتقدون بأن "الموقع المكاني لمكتب المراجعة والتأثير الجيد" تأثير يذكر على قرار تفضيل العميل ما بين مكتب وآخر.

على العكس من ذلك فيما يتعلق بتأثير "السمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة" يرى عدد كبير من أفراد العينة (٥٠ مراجعاً = ٨٩٪) أهمية ذلك العامل في تأثيره على قرار تفضيل العميل لمكاتب المحاسبة بعضها على بعض. كذلك ترى نفس النسبة (٨٩٪) بأن لـ "التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل" تأثيراً مهماً في قرار الاختيار بين مكاتب المراجعة المتاحة.

ومن جانب آخر لا يرى ٢٥ من المراجعين (٤٥٪) بأن وجود لجنة للمراجعة في منشأة العميل" يؤثر بشكل معتبر على قرار التفضيل بين مكاتب المحاسبة ولكن يخالفهم في ذلك ٣١ مراجعاً (٥٥٪). أما فيما يتعلق بمدى تأثير "حجم شركة العميل" و"نوعيتها" فيعتقد ما لا يقل عن (٧٠٪) من المراجعين بأهمية هذين العاملين وأن لهما تأثيراً واضحاً في قرار تفضيل مكتب على آخر. والجدول رقم (٢) يوضح ترتيب العوامل ذات التأثير في قرار التفضيل بين مكاتب المراجعة من وجهة نظر المراجعين.

جدول (٢). العوامل ذات التأثير في قرار التفضيل بين مكاتب المراجعة من وجهة نظر المراجعين مرتبة تنازلياً.

الترتيب	العامل	مؤثر بشكل ملحوظ	%	غير مؤثر أو تأثير ضعيف	%
الأول	التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل.	٥١	٠,٩١	٥	٠,٠٩
الثاني	أتعاب المراجعة.	٥٠	٠,٨٩	٥	٠,٠٩
الثاني مكرر	السمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة.	٥٠	٠,٨٩	٥	٠,٠٩
الرابع	حسن التعامل والاحترام الذي يتلقاه العميل من أعضاء مكتب المراجعة.	٤٩	٠,٨٨	٦	٠,١١
الخامس	العلاقات الشخصية أو المعرفة السابقة بين العميل أو من ينوب عنه وأعضاء مكتب المراجعة أو بعضهم.	٤٦	٠,٨٢	٨	٠,١٤
السادس	جودة خدمة المراجعة.	٤٥	٠,٨٠	٩	٠,١٦
السابع	نوعية شركة العميل (مساهمة، حكومية، خاصة، غيرها).	٤٢	٠,٧٥	١٣	٠,٢٣
الثامن	حجم شركة العميل.	٤٠	٠,٧١	١٥	٠,٢٧
التاسع	وجود لجنة للمراجعة في منشأة العميل.	٣١	٠,٥٥	٢٢	٠,٣٩
العاشر	الموقع المكاني لمكتب المراجعة والتأثيث الجيد من مبنى ومكاتب وغيرها.	٢٥	٠,٤٥	٢٨	٠,٥٠

### التحليل الاختباري

في هذا الجزء سيتم إجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة لاختبار المتوسطات لمعرفة ما إذا كانت الفروق فيما بينها جوهرية أم لا. ستتم مقارنة متوسطات الإجابات للأسئلة المتعلقة بآراء عينة الدراسة حول تأثيرات العوامل الخمسة

والعشرين على جودة خدمة المراجعة مع متوسطات الإجابات حول ما إذا كانت تلك العوامل متوفرة في المكتب الذي يعمل فيه المراجع. الجداول الإحصائية لهذه الدراسة هي نتائج الاختبار الإحصائي (Wilcoxon Test) والذي يُعتبر ضمن مجموعة (Nonparametric tests) ويعرف بـ Z-test. هذا النوع من الاختبارات هو الأنسب لهذا النوع من البيانات، لأن الإجابات محددة وتأخذ رقماً صحيحاً من خمسة أرقام (٤-٣-٢-١-٠) وهو الأنسب للتحليل لأن الاختبار عبارة عن مقارنة متوسطين لنفس المجموعة (العينة).

كما يتضح من نتائج التحليل الإحصائي أنه ليس هناك فروق جوهرية (Sig.=0.206) بين مدى تأثير الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة (المتمثلة في الشهادات الأكاديمية) ومدى توفر تلك الكفاءة في أعضاء مكتب المراجعة. بمعنى أن المجيبين على الاستبيان يعتقدون بأهمية تلك الكفاءة العلمية وفي الوقت نفسه يؤكدون على أنها متوفرة في أعضاء المكاتب التي يعملون بها. أما إن كانت تلك الكفاءة العلمية مقاسه بـ "الشهادات المهنية" فهناك فروق جوهرية (Sig.=0.000) بين متوسط الإجابات حول أهميتها في قياس جودة المراجعة (M=3.48) ومتوسط توافرها في المكاتب التي تم مسحها (M=2.78). كذلك هناك فرق جوهري (Sig.=0.009) عند مستوى (0.01) بين أهمية تأثير الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة (M=3.86) ومدى توفرها في أعضاء مكاتب المراجعة (M=3.54). أيضاً هناك فرق جوهري (Sig.=0.044) عند مستوى (0.05) (لكنه ليس جوهرياً عند مستوى (0.01)) بين متوسطي إجابات العينة على تحديد أهمية عضوية أعضاء مكتب المراجعة في الجمعيات والهيئات المهنية على جودة المراجعة (M=2.93) ومدى توافر هذا العامل في مكاتب المراجعة (M=2.63).

لكن لم تظهر الاختبارات الإحصائية أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية (Sig.>0.80) بين متوسط الإجابات حول أهمية "اللغات الأجنبية التي يجيدها العاملون في مكتب المراجعة" (M=3.05) والواقع الفعلي (M=3.06). هناك

بعض الدلالة الإحصائية ( $Sig.=0.072$ ) على وجود فروق جوهرية بين متوسط الإجابات حول مدى تأثير "التزام أعضاء مكتب المراجعة بالتعاليم الإسلامية" ( $M=3.12$ ) والواقع المشاهد ( $M=3.37$ ). وقد يعنى ذلك أنه على الرغم من أن غالبية أعضاء مكاتب المراجعة ملتزمون بالتعاليم الإسلامية، إلا أن ذلك الالتزام تأثيره ليس كبيراً على جودة عمل المراجعة المؤدى.

أما متوسط الإجابات على السؤال المتعلق بمدى تأثير "الخدمات الأخرى التي يقدمها المكتب" على جودة المراجعة ( $M=3.09$ ) فهو لا يختلف بشكل جوهري ( $Sig.=0.408$ ) عن متوسط الإجابات المتعلقة بالسؤال إلي أي مدى تقوم تلك المكاتب تحت المسح بتقديم خدمات أخرى غير خدمات المراجعة ( $M=3.09$ ). وهذا قد يعنى أنه على الرغم من أن نسبة كبيرة من المراجعين يعتقدون بأن تقديم خدمات أخرى للعميل غير المراجعة يؤثر على جودة خدمة المراجعة نفسها، إلا أن غالبية تلك المكاتب تقدم مثل تلك الخدمات. متوسط الإجابات على السؤال المتعلق بالمحافظة على سرية المعلومات التي يحصل عليها المكتب من العميل ومدى تأثيرها على جودة المراجعة ( $M=3.81$ ) لا يختلفان بشكل جوهري ( $Sig.=0.755$ )، بل إن الإجابات متساوية في ٤٤ حالة. كذلك لا يختلف متوسط الإجابات حول السؤال المتعلق بمدى تأثير "استقلالية مكتب المراجعة من منشأة العميل" ( $M=3.73$ ) والوجود الفعلي لتلك الاستقلالية ( $M=3.68$ ) وذلك لأن ( $Sig.=0.628$ ).

أما حول تأثير "الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها" فيبلغ متوسط الإجابات ( $M=3.80$ ) أي أن لها تأثيراً كبيراً على جودة المراجعة. أما عن وجود تلك الموضوعية في الواقع الفعلي فأقل من ذلك ( $M=3.57$ ). وهذا الفرق بين المتوسطين ذو دلالة جوهرية ( $Sig.=0.073$ ) عن مستوى ( $0.10$ )، ولكن ذلك الفارق بين المتوسطين غير جوهري فيما لو كان مستوى الدلالة المختار هو ( $0.05$ ) أو ( $0.01$ ).

أما متوسط الإجابات على الأسئلة المتعلقة بـ: (١) التخطيط لعملية المراجعة (M=3.29)، و(٢) مقدار الوقت المبذول في عملية المراجعة (M=3.39) ، و(٣) مقدار الجهد المبذول في عملية المراجعة (M=3.56)، فلا تختلف بشكل جوهري ( $Sig. \geq 0.12$ ) عن المتوسطات المتعلقة بمدى توفر تلك العوامل الثلاثة في المكاتب تحت المسح، وهي على التوالي: (M1=3.46)، (M2=3.33)، (M3=3.41). وذلك يعني أن درجة أهمية تلك العوامل متواكبة مع درجة تواجدها في المكاتب.

على الرغم من أن غالبية المجيبين على الاستبيان يرون أن لـ "عدد أعضاء فريق المراجعة المشاركين في مراجعة منشأة ما" تأثيراً مهماً على جودة المراجعة المؤداة (M=3.09) إلا أن قرابة نصف مجيبي الاستبيان يؤكدون على أن فرق المراجعة التابعة للمكاتب التي يعملون بها أقل مما يجب (M=2.42) ولا شك أن الفارق بين هذين المتوسطين كبيراً وجوهرياً ( $Sig.=0.000$ ).

أما عن مدى تأثير "حجم مكتب المراجعة" فمتوسط الإجابات (M=2.71) لا يختلف بشكل جوهري ( $Sig.>0.15$ ) عن متوسط الحجم الفعلي لتلك المكاتب (m=2.53). وأما فيما يتعلق بحجم منشأة العميل فالفرق بين المتوسطين (M1-M2) ( $= 2.87-2.40 = 0.47$ ) يُعتبر جوهرياً عند مستوى (0.01) ( $Sig.=0.002$ ).

فيما يتعلق بعامل "التدريب المستمر الذي يقدمه المكتب لموظفيه" فهناك فارق كبير بين متوسط الإجابات حول أهمية هذا العامل في جودة خدمة المراجعة المقدمة (M=3.65) والواقع الفعلي لحال المكاتب مع موظفيها (M=2.65). ولا شك أن هذا الفارق بين المتوسطين جوهري ( $Sig.=0.000$ ). عند مقارنة الإجابات على السؤال يتبين أن ٣٠ مراجعاً يعتقدون بأن ما يقدمه المكتب من تدريب أقل مما يجب. متوسط الإجابات على تأثير "المنافسة بين مكاتب المراجعة" على جودة المراجعة (M=2.90) يختلف بشكل جوهري (0.01)

(Sig.=0.000) عن متوسط الإجابات عن مدى وجود تلك المنافسة على أرض الواقع (M=2.05). بحيث أشاد ٢٣ مراجعاً بأن المنافسة الحالية لا تحقق المنافسة المرجوة للرقى بجودة المراجعة.

قد يكون من المتفق عليه أن "تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة من الهيئات المتخصصة والجهات المهنية" يؤثر إيجاباً على جودة الخدمة المؤداة. متوسط الإجابات على مدى تأثير هذا العامل على جودة خدمة المراجعة (M=3.72) يختلف بشكل جوهري (Sig.=0.001) عن متوسط الإجابات حول التطبيق الفعلي لتلك المبادئ والمعايير والتعليمات (M=3.35) بحيث أشار ١٨ مراجعاً بأن تطبيق تلك التعليمات والمعايير أقل مما يجب. متوسط الإجابات على السؤال المتعلق بمدى تأثير كشف الغش والأخطاء والمخالفات ذات الأهمية النسبية على جودة المراجعة المنفذة (M=3.43) أكبر بشكل جوهري (Sig.=0.002) من متوسط قيام تلك المكاتب باكتشاف تلك الأخطاء والمخالفات (M=3.04).

متوسط الإجابات على الأسئلة: (١) تقديم توصيات للعميل حول نظام الرقابة الداخلية (M=3.52) و(٢) التقرير عن الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة (M=2.96) تختلف بشكل جوهري إلى حد ما (Sig.=0.039، Sig.=0.034) عن متوسطات الواقع العملي لذينك العاملين (M1=3.25، M2=2.65). لكن متوسط الإجابات على مدى تأثير "الاحتفاظ بسجلات منتظمة لكل منشأة" على جودة الخدمة المقدمة (M=3.61) لا يختلف بشكل جوهري (Sig.=0.4) عن الواقع الفعلي (M=3.45)، بحيث إن مكاتب المراجعة تحتفظ في العادة بسجلات منتظمة للمنشآت التي تقوم بمراجعتها.

فيما يتعلق بتأثير "وجود جهة ملزمة تتابع جودة الأداء" متوسط الإجابات (M=3.50) أكبر بشكل جوهري (Sig.=0.000) عن متوسط الإجابات حول الواقع الفعلي لوجود وفعالية مثل تلك الجهة (M=2.80). فقد أشار ٢٥ مراجعاً إلى أن

المرجو في وجود مثل تلك الجهة وفعاليتها أكبر من الواقع. متوسط الإجابات حول مدى تأثير "وعي مستخدمي القوائم المالية" على جودة المراجعة المؤداة (M=3.46) أكبر بشكل جوهري (Sig.=0.000) من الواقع الفعلي المشاهد (M=2.71) بحيث يعتقد ٢٤ مراجعاً بأن الوعي المطلوب من مستخدمي القوائم المالية أقل مما هو موجود على أرض الواقع.

### مؤثرات في الآراء حول عوامل الجودة

من أجل تحديد ما إذا كان للعوامل الشخصية أو المهنية تأثير في رأي المراجع (المجيب على الاستبيان) حول العوامل المختلفة (٢٥ عاملاً) تأثير محتمل على جودة خدمة المراجعة تم عن طريق استخدام اختبارات المقارنة (Mann-Whitney U and Wilcoxon W) للحصول على النتائج الإحصائية اللازمة.

### نوع (مرتبة) الوظيفة

يتضح من اختبارات المقارنة أن هناك فروقاً جوهرياً (Sig.<0.01) في إجابات المراجعين العاديين وإجابات ما عداهم كالشركاء ومدراء المراجعة وغيرهم حول العوامل التالية:

١. الخدمات الأخرى التي يقدمها المكتب: يرى غير المراجعين العاديين (الشركاء، المدراء، ...) بأن لها تأثيراً كبيراً على جودة المراجعة أكبر بكثير مما يراه المراجعون العاديون.

٢. حجم منشأة العميل: يعتقد المراجعون العاديون بأن تأثيرها على جودة المراجعة أقل بكثير مما يتوقعه الشركاء، والمدراء، وغيرهم.

٣. تقديم توصيات للعميل حول نظام الرقابة الداخلية: يتوقع المراجعون غير العاديين بأن تأثيرها على جودة المراجعة أكبر بشكل جوهري مما يظنه المراجعون العاديون.

أما العوامل التي جوهرية الفروق بين إجابات المجموعتين تقع فيها ما بين ٠,٠١ إلى ٠,٠٥ ( $0.01 < \text{Sig.} \leq 0.05$ ) فتتضمن العوامل التالية:

(١) عضوية أعضاء مكتب المراجعة في الجمعيات والهيئات المهنية: يرى المراجعون العاديون بأن تأثيرها على جودة الأداء أقل بشكل جوهري مما يراه غيرهم من المراجعين (شركاء، مدراء، ...).

(٢) اللغات الأجنبية التي يجيدها العاملون بمكتب المراجعة: تأثيرها من وجهة نظر المراجعين غير العاديين (الشركاء، المدراء، ...) أكبر بشكل واضح مما يعتقد المراجعون العاديون.

(٣) وعي مستخدمي القوائم المالية: يرى المراجعون غير العاديين (الشركاء، المدراء، ...) بأن تأثيره على جودة المراجعة أكبر بفارق جوهري عما يعتقد المراجعون العاديون.

إضافة إلى تلك العوامل، هناك عوامل أخرى للفروق بين إجابات المجموعتين لها درجة جوهرية أقل من سابقتها ( $0.05 < \text{Sig.} \leq 0.10$ ) وتشتمل على العوامل التالية:

(١) المحافظة على سرية المعلومات التي يحصل عليها المكتب من العميل.

(٢) التخطيط لعملية المراجعة.

(٣) حجم مكتب المراجعة.

(٤) التقرير عن الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

(٥) وجود جهة ملتزمة تتابع جودة الأداء.

أما بقية العوامل فلا توجد هناك فروق جوهرية ( $0.10 < \text{Sig.}$ ) بين إجابات المجموعتين (المراجعين العاديين وغيرهم).

## العمر

هناك عدد من العوامل يظهر على إجابات المراجعين (تحت الاستفتاء) عليها تأثير الفئة العمرية التي ينتمي إليها المراجع (٣٥ سنة فأقل أو أكثر) بشكل جوهري. الجدول رقم (٣) يوضح تلك العوامل ومستوى جوهريتها.

جدول (٣). العوامل ذات التأثير الجوهري بالفئة العمرية ومستوى التأثير المتوقع.

العامل	مستوى الجوهريّة	رأي الأكبر سنًا (أكبر من ٣٥ سنة)	رأي الأصغر سنًا (٣٥ سنة فأقل)
١- الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة تقرير عنها.	Sig.=0.05	أكبر تأثيرًا	أقل تأثيرًا
٢- التدريب المستمر الذي يقدمه المكتب لموظفيه.	Sig.=0.094	أكبر تأثيرًا	أقل تأثيرًا
٣- كشف الغش والأخطاء والمخالفات ذات الأهمية النسبية.	Sig.=0.007	أقل تأثيرًا	أكبر تأثيرًا
٤- وجود جهة ملزمة تتابع جودة الأداء.	Sig.=0.039	أكبر تأثيرًا	أقل تأثيرًا

أما بقية العوامل (٢١ عاملاً) فلا توجد هناك فروق جوهريّة بين إجابات الفئتين العمريتين عليها.

## المؤهل العلمي

يمكن تقسيم عينة الدراسة فيما يتعلق بالمؤهل العلمي إلى قسمين: (١) فوق جامعي، و(٢) جامعي. بفحص النتائج الإحصائية لاختبارات المقارنة بين إجابات المجموعتين على العوامل الـ ٢٥ والتي تقيس جودة أداء المراجعة، نجد أن الفروق ذات الدلالة الإحصائية تتمثل في إجابات العاملين التاليين:

(١) مقدار الجهد المبذول في عملية المراجعة (Sig.=0.072).

(٢) حجم منشأة العميل (Sig.=0.074).

أما بقية العوامل فلا يظهر ما يؤكد أن هناك فروقاً جوهريّة بين إجابات المجموعتين.

## المؤهل المهني

يظهر تأثير المؤهل المهني الذي حصل عليه المراجع في إجابات العوامل التالية:

١- الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة (Sig.=0.016). أصحاب المؤهلات المهنية يرون: أن تأثير خبرة المراجع العملية على جودة المراجعة أضعف مما يظنه من ليس لديهم شهادات مهنية.

٢- كشف الغش والأخطاء والمخالفات ذات الأهمية (Sig.=0.076). يرى من ليس لديه شهادة مهنية: بأن تأثير هذا العامل على جودة المراجعة أكبر بشكل جوهري مما يعتقد أصحاب الشهادات المهنية.

٣- التقرير عن الاستخدام الأمثل للمواد المتاحة (Sig.=0.023). يتوقع أصحاب الشهادات المهنية انخفاض تأثير مثل هذا العامل على جودة خدمة المراجعة المؤداة مقارنة بما يراه من لا يمتلك شهادة مهنية.

في بقية العوامل ليس هناك ما يدل على وجود فروق جوهرية (Sig.>0.14) بين إجابات أصحاب الشهادات المهنية وغيرهم من المراجعين الذين أجابوا على الاستبيان.

## الخبرة في مجال المراجعة

لقد تم تقسيم المراجعين الذين أجابوا على الاستبيان إلى مجموعتين: الأولى تتراوح الخبرة التي يملكونها من ١٥ سنة فأكثر، والثانية أقل من ١٥ سنة. التحليل الإحصائي يشير إلى أن هناك فروقاً جوهرية بين إجابات المجموعتين في سبعة عوامل من الـ ٢٥ عامل يوضحها مع مستوى الدلالة الإحصائية ومقارنة متوسط الإجابات الرتبوية (Mean Rank) في الجدول رقم (٤).

جدول (٤). العوامل ذات التأثير الجوهري بالخبرة في مجال المراجعة ومقارنة متوسط الرتب (Mean Rank).

م	العامل	مستوى الدلالة الإحصائية (Sig.)	مقارنة متوسط الرتب Mean Rank
١	الخدمات الأخرى التي يقدمها المكتب.	٠,٠٣٦	الأولى > الثانية
٢	الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة تقرير عنها.	٠,١٠	الأولى < الثانية
٣	مقدار الوقت المبذول في عملية المراجعة.	٠,٠١٤	الأولى > الثانية
٤	عدد أعضاء فريق المراجعة المشتركة في مراجعة منشأة ما.	٠,٠٩٤	الأولى > الثانية
٥	حجم مكتب المراجعة.	٠,٠٠٩	الأولى > الثانية
٦	التدريب المستمر الذي يقدمه المكتب لموظفيه.	٠,٠٥٣	الأولى > الثانية
٧	الاحتفاظ بسجلات منتظمة لكل منشأة.	٠,٠١	الأولى < الثانية

### المؤثرات في عوامل التفضيل

قد توجد مؤثرات في أحكام المراجعين الذين تم استفتاؤهم حول العوامل المؤثرة في التفضيل بين المكاتب المختلفة. لاختبار مدى جوهرية تلك المؤثرات ثم استخدام اختبارات (Mann-Whitney U and Wilcoxon W) ونتائج تلك الاختبارات كما يلي:

### الوظيفة (المرتبة)

لا توجد اختلافات جوهرية ( $\text{Sig.} > 0.10$ ) بين إجابات المراجعين العاديين وخلافهم كالشركاء ومدراء المراجعة وغيرهم على جميع العوامل المتعلقة بتفضيل مكتب على آخر سوى عاملين هما: (١) وجود لجنة للمراجعة في منشأة العميل، (٢) حجم شركة العميل، إذ الفرق بين متوسط الإجابات على هذين العاملين جوهري ( $\text{Sig.} < 0.02$ ).

## العمر

تم تقسيم الإجابات إلى فئتين عمريتين هما: ٣٥ سنة فأكثر وأقل من ٣٥ سنة. من التحليل الإحصائي عند مقارنة إجابات الفئتين مع بعضهما يتضح أن الإجابات تختلف بشكل جوهري ( $Sig.=0.003$ ) فيما يتعلق بالعامل الأول (جودة خدمة المراجعة) إذ يرى المراجعون الأكبر سناً بأن تأثيرها على قرار اختيار مكتب المراجعة أقل مما يعتقد المراجعون الأصغر سناً.

كذلك فيما يتعلق بالعامل الثاني (أتعاب المراجعة) فالفارق بين إجابات الفئتين جوهرياً ( $Sig.=0.042$ ) عند مستوى ثقة (٠,٠٥) ولكن هنا حدث العكس فعلى حين يعتقد المراجعون الأصغر سناً انخفاض تأثير أتعاب المراجعة على قرار التفضيل بين المكاتب، يرى المراجعون الأكبر سناً بأن تأثيره أكبر من ذلك. أما فيما يتعلق ببقية العوامل، فليس هناك اختلافات جوهرياً ( $Sig.>0.20$ ) بين إجابات الفئة العمرية الأكبر سناً والأصغر سناً.

## المؤهل العلمي

الغالبية العظمى ممن أجابوا على الاستبيان (٤٨ مراجعاً) يحملون مؤهلات جامعية، في حين أن ٤ فقط لديهم مؤهلات أعلى. وقد لا تكون المقارنة بين إجابات تلك المجموعتين دقيقة نظراً لصغر عدد المجموعة الثانية، لكن مع ذلك لا يتضح أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية ( $Sig.>0.15$ ) بين إجابات تلك المجموعتين على الأسئلة (العوامل العشرة) جميعها ما عدا العامل الثالث (حسن التعامل والاحترام الذي يتلقاه العميل من أعضاء مكتب المراجعة). ففي حين يرى أصحاب الشهادات الجامعية أنه ذو تأثير فعال لا يعتقد أصحاب الشهادات فوق الجامعية أنه كذلك بل إن تأثيره في قرار العميل حول اختيار مكتب المراجعة أقل مما يظنه الآخرون. الفرق بين إجابتي تلك المجموعتين (جامعي - فوق جامعي) حول ذلك العامل يعتبر جوهرياً ( $Sig.=0.038$ ) عند مستوى (٠,٠٥).

## المؤهل المهني

يبلغ عدد من لديهم شهادات مهنية (مثل ACCA, Saudi CPA, CPA) ١٤ مراجعاً، في حين ليس لدى البقية شهادات مهنية. عند مقارنة إجابات أصحاب الشهادات المهنية مع غيرهم يتضح أن هناك فروقاً جوهرية (Sig.<0.10) في إجابات الأسئلة التالية:

الأول: جودة خدمة المراجعة (Sig.=0.034).

الرابع: حسن التعامل والاحترام الذي يتلقاه العميل من أعضاء مكتب المراجعة (Sig.=0.035).

السادس: السمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة (Sig.=0.008).

التاسع: حجم شركة العميل (Sig.=0.077).

العاشر: نوعية شركة العميل (Sig.=0.077).

في جميع تلك العوامل الخمسة يرى أصحاب الشهادات المهنية بأن تأثيرها في قرار المفاضلة بين مكاتب المراجعة أقل بكثير مما يعتقدونه الآخرون. أما بقية العوامل (الخمسة الباقية) فلا توجد فروق جوهرية بين إجابات تلك الطائفتين (Sig.>0.30).

## الخبرة في مجال المراجعة

يرى أصحاب الخبرة الطويلة في مجال المراجعة (١٥ سنة فأكثر) بأن تأثيرها "جودة خدمة المراجعة" في قرار تفضيل مكتب محاسبي على آخر أقل بشكل جوهري (Sig.=0.021) مما يظنه أصحاب الخبرة الأقل في مجال المراجعة (أقل من ١٥ سنة). من جانب آخر يعتقد أصحاب الخبرة الأقل في المراجعة بأن — "حجم شركة العميل" تأثيراً أكبر على قرار التفضيل مما يراه أصحاب الخبرة الأطول (Sig.=0.095). فيما عدا هذين العاملين لا توجد أي فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات الطائفتين (Sig.>0.35).

### الخاتمة والتوصيات

أبدت الدراسات السابقة اهتماماً ملحوظاً بجودة خدمة المراجعة والعوامل المؤثرة فيها، وذلك لأن جودة خدمة المراجعة التي تقدمها شركات. ومكاتب المراجعة لها تأثير كبير على جودة البيانات المالية التي تصدرها المنشآت المختلفة. وتلك البيانات تتأثر بها قرارات طوائف شتى من المجتمع على المستويين الجماعي والفردي. تأتي هذه الدراسة لبنة في بناء لم يكتمل بعد تهدف إلى محاولة التعرف على وجهات نظر مجتمع المراجعين في بيئة المملكة العربية السعودية في منطقة تتنوع فيها الجنسيات والثقافات، وهي المنطقة الغربية من المملكة (مدينة جدة)، من خلال إجابات عينة الدراسة على الاستبانة المشتملة على ٢٥ عاملاً محتمل التأثير على جودة المراجعة، وعلى ١٠ أسئلة متعلقة بالعوامل المؤثرة في تفضيل مكتب مراجعة على آخر.

وقد تبين من نتائج تحليل البيانات أن أكثر العوامل تأثيراً من وجهة نظر المراجعين (النسبة < ٩٥٪) على جودة المراجعة هي: (١) الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة، (٢) الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها، (٣) الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية، (٤) المحافظة على سرية المعلومات التي يحصل عليها المكتب من العميل، (٥) استقلالية مكتب المراجعة عن منشأة العميل، (٦) مدى تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة من الهيئات المتخصصة والجهات المهنية، (٧) مقدار الجهد المبذول في عملية المراجعة، (٨) مقدار الوقت المبذول في عملية المراجعة. كما أوضحت نتائج الدراسة أن أكثر العوامل تأثيراً في قرار العميل في اختيار مكتب المراجعة من وجهة نظر المراجعين (النسبة < ٨٠٪) هي:

(١) التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل، (٢) أتعاب المراجعة، (٣) السمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة، (٤) حسن التعامل والاحترام الذي يلقاه العميل من أعضاء مكتب المراجعة، (٥) العلاقات الشخصية أو المعرفة السابقة بين العميل أو من ينوب عنه وأعضاء مكتب المراجعة أو بعضهم، (٦) جودة خدمة المراجعة.

كذلك اتضح من تحليل اختبار المتوسطات بين توقع تأثير العامل ووجوده في الواقع أن هناك فروقاً جوهرية بين العديد من العوامل، والتي من أهمها (١) الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بشهادات مهنية مثل CPA، (٢) عدد أعضاء فريق المراجعة المشاركين في مراجعة منشأة ما، (٣) التدريب المستمر الذي يقدمه المكتب لموظفيه، (٤) المنافسة بين مكاتب المراجعة، (٥) تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة من الهيئات المتخصصة والجهات المهنية، (٦) وجود جهة ملزمة تتابع جودة الأداء، (٧) وعي مستخدمي القوائم المالية. كما تبين أن هناك بعض التأثير لعوامل مثل نوع: وظيفة المراجع، والعمر، والمؤهل العلمي، والمؤهل المهني، والخبرة - على تفاوت بينهما- على العديد من العوامل المستخدمة لقياس الجودة وعوامل التفضيل بين مكاتب المراجعة.

في ضوء النتائج السابقة يوصي الباحثان بما يلي:

- (١) ضرورة اهتمام مكاتب المراجعة بزيادة وتنمية مستوى الكفاءة المهنية والعلمية لأعضاء مكاتبها وذلك من خلال التدريب المستمر.
- (٢) التزام مكاتب المراجعة بالموضوعية وأخلاقيات المهنة عند فحص وتقييم القوائم المالية، واستقلال مكتب المراجعة عن منشأة العميل.
- (٣) بذل الجهد وإعطاء الوقت الكافيان لأداء عمل المراجعة لما لهما من تأثير ملحوظ على جودة الخدمة المقدمة.

- ٤) وجود جهة ملزمة تتابع بأمانة وموضوعية جودة خدمة المراجعة المقدمة، وإصدار تصنيف دوري للمكاتب بحسب درجة الجودة في العمل المؤدى.
- ٥) لازالت هناك حاجة إلى إجراء مزيد من الدراسات في مجال تحديد المؤثرات في جودة خدمة المراجعة، والتي من الممكن أنه قد تم إغفالها في هذه الدراسة وما سبقها من دراسات.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية

- الحמיד، عبدالله (١٤١٦هـ) "خصائص جودة المراجعة المالية دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية"، *الإدارة العامة*، المجلد ٣٥، العدد (٣)، ص ص: ٤٠٥-٤٥٣.
- صالح، رضا إبراهيم (٢٠٠٢م) "تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين، دراسة نظرية تطبيقية: حالة مصر"، *مجلة البحوث المحاسبية*، المجلد ٦، العدد (٢)، ص ص: ١٤٣-١٦٥.

### ثانياً: المراجع الإنجليزية

- Arel, B., Brody, R. and Pany, K.** (2005) "Audit Firm Rotation and Audit Quality", *The CPA Journal Online*, January.
- Behn, et al.** (1997) "The Determinants of Audit Client Satisfaction Among Clients of Big 6 Firms", *Accounting Horizons*, **11**(1): 7-24
- Brown, C. and Raghunandan, K.** (1995) "Audit Quality in Audits of Federal Programs by Nonfederal Auditors", *Accounting Horizons*, **9**(3): 1-10.
- Carcello, et al.** (1992) "Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, **11**(spring): 1-15.
- DeAngelo, L.** (1981) "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, **3**: 183-199.
- Hillary, G. and Lennox, C.** (2005) "The Credibility of Self-regulation: Evidence from the Accounting Profession's Peer Review Program", *Journal of Accounting & Economics*, **40**(1-3): 211.
- Hwang, D. and Staley, A.** (2005) "An Analysis of Recent Accounting and Auditing Failures in the United States on US Accounting and Auditing in China", *Managerial Auditing Journal*, **20**(3): 227-234.
- Jaffar, N., Ali, S., Selamat, Z. and Alias, N.** (2005) "The Perception of the Audit Partners, Audit Committee and Investment Analyst on the Audit Quality Attributes in Malaysian", *Finance India*, **19**(2): 535-545.

- Kane, G. and Velury, U.** (2005) "The Impact of Managerial Ownership on the Likelihood of Provision of High Quality Auditing Services", *Review of Accounting & Finance*, **4**(2): 86-108.
- Lennox, C.** (2005) "Audit Quality and Executive Officers' Affiliations with CPA firms", *Journal of Accounting & Economics*, **39**(2): 201.
- Mock, T.J. and Samet, M.** (1982) "A Multi-attribute Model for Audit Evaluation", In: *Proceedings of the VI University of Kansas Audit Symposium*.
- Myungsoo, S.** (2005) "Do Non-audit Services Influence Audit Quality?", *Ph.D. Research, The University of Nebraska*, Lincoln, USA.
- Nagy, A.** (2005) "Mandatory Audit Firm Turnover, Financial Reporting Quality, and Client Bargaining Power: The Case of Arthur Andersen", *Accounting Horizons*, **19**(2): 51-68.
- Pedro, J., Ballesta, S. and García-Meca, E.** (2005) "Audit Qualifications and Corporate Governance in Spanish Listed Firms", *Managerial Auditing Journal*, **20**(7): 725-738.
- Schroeder, et al.** (1986) "Audit Quality: The Perceptions of Audit-Committee Chairpersons and Audit Partners", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, **5**(spring): 86-94.
- Sutton, S. and Lampe, J.** (1990) "Formulating a Process Measurement System for Audit Quality" In: *Proceedings of the 1990, University of Southern California Audit Judgment Symposium*.
- Sutton, S.** (1993) "Toward an Understanding of the Factors Affecting the Quality of the Audit Process", *Decision Sciences* **24**: 88-105.
- Yeoh, E. and Jubb, C.** (2001) "Governance and Audit Quality: Is there an Association?".

## الملحق

### الاستبيان

بسم الله الرحمن الرحيم

الأخ الكريم عضو مكتب المحاسبة (المراجعة)

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته... وبعد

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على آراء ووجهات نظر المراجعين ومساعدتهم فيما يتعلق بجودة ومقومات خدمة المراجعة والعوامل المؤثرة في جودة تلك الخدمة وإلى أي مدى تتوفر تلك العوامل في المكتب الذي يعمل فيه من يقوم بتعبئة هذه الاستبانة.

نشكر لك مقدماً حسن مساعدتك ونرجو منك التكرم بتعبئة هذه الاستبانة المكونة من ثلاثة مقاطع حسب ما هو موضح.

### الجزء (أ)

المرجو منك وضع دائرة حول الرقم الذي يمثل رأيك من القائمتين التاليتين:

**القائمة الأولى:** العوامل المؤثرة بجودة خدمة المراجعة (إن كنت ترى أن التأثير سلبي  
ضع دائرتين حول الرقم).

**القائمة الثانية:** مدى توفر تلك العوامل في المكتب الذي تعمل فيه.

بحيث أن الأرقام في القائمة الأولى تعني:

٤ = مؤثر جداً

٣ = مؤثر إلى حد ما

٢ = تأثير ضعيف

١ = لا تأثير على الإطلاق

٠ = لا أدري

وفي القائمة الثانية الأرقام تعني:

٤ = متوفر بشكل كبير

٣ = متوفر إلى حد ما

٢ = متوفر بشكل بسيط

١ = غير متوفر على الإطلاق

٠ = لا أدري

## جدول. (١م).

رقم السؤال	العامل	ما رأيك في مدى تأثير هذا العامل على جودة خدمة المراجعة	إلى أي مدى يتوفر هذا العامل في المكتب الذي تعمل فيه
١	الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بالشهادات الأكاديمية.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
٢	الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة متمثلة بشهادات مهنية مثل CPA.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
٣	الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
٤	عضوية أعضاء مكتب المراجعة في الجمعيات والهيئات المهنية.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
٥	اللغات الأجنبية التي يجيدها العاملون بمكتب المراجعة.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
٦	التزام أعضاء مكتب المراجعة بالتعاليم الإسلامية.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
٧	الخدمات الأخرى (مثل الاستشارية والضرائية) التي يقدمها المكتب.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
٨	المحافظة على سرية المعلومات التي يحصل عليها المكتب من العميل.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
٩	استقلالية مكتب المراجعة عن منشأة العميل.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
١٠	الموضوعية عند فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
١١	التخطيط لعملية المراجعة.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
١٢	مقدار الوقت المبذول في عملية المراجعة.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
١٣	مقدار الجهد المبذول في عملية المراجعة.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
١٤	عدد أعضاء فريق المراجعة المشتركين في مراجعة منشأة ما.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
١٥	حجم مكتب المراجعة.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
١٦	التدريب المستمر الذي يقدمه المكتب لموظفيه.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
١٧	حجم منشأة العميل.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
١٨	المنافسة بين مكاتب المراجعة.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
١٩	مدى تطبيق المبادئ والمعايير والتعليمات الصادرة من الهيئات المتخصصة والجهات المهنية.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
٢٠	كشف الغش والأخطاء والمخالفات ذات الأهمية النسبية.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
٢١	تقديم توصيات للعميل حول نظام الرقابة الداخلية.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
٢٢	التقرير عن الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
٢٣	الاحتفاظ بسجلات منتظمة لكل منشأة.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
٢٤	وجود جهة ملزمة بتابع جودة الأداء.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠
٢٥	وعي مستخدمي القوائم المالية بعملية المراجعة.	٤ ٣ ٢ ١ ٠	٤ ٣ ٢ ١ ٠

## الجزء (ب)

إلى أي مدى في رأيكم تؤثر العوامل التالية على المفاضلة بين مكاتب المراجعة المختلفة والتي تحكم قرار العميل في السوق السعودية. ضع علامة "X" في المكان المناسب.

## جدول. (٢م).

رقم السؤال	العامل	تأثير كبير	تأثير متوسط	تأثير ضعيف	ليس لها تأثير	لا أعرف مدى تأثيرها
١	جودة خدمة المراجعة.					
٢	أتعاب المراجعة.					
٣	العلاقات الشخصية أو المعرفة السابقة بين العميل أو من ينوب عنه وأعضاء مكتب المراجعة أو بعضهم.					
٤	حسن التعامل والاحترام الذي يتلقاه العميل من أعضاء مكتب المراجعة.					
٥	الموقع المكاني لمكتب المراجعة والتأثير الجيد من مبنى ومكاتب وغيرها.					
٦	السمعة والشهرة لشركة أو مكتب المحاسبة.					
٧	التعامل السابق بين مكتب المراجعة والعميل.					
٨	وجود لجنة للمراجعة في منشأة العميل.					
٩	حجم شركة العميل.					
١٠	نوعية شركة العميل (مساهمة، حكومية، وخاصة، وغيرها).					

## الجزء (ج)

معلومات شخصية عن من يقوم بتعبئة الاستبانة. ضع علامة (✓) في المكان المناسب.

## جدول. (٣م).

نوع الوظيفة	شريك في مكتب المراجعة	مدير مكتب مراجعة	مراجع	أخرى (حددها رجاءً) .....
العمر	أقل من ٢٥ سنة	بين ٢٥ و ٣٥ سنة	بين ٣٥ و ٤٥ سنة	أكبر من ٤٥ سنة
المؤهل العلمي	دبلوم أو أدنى	جامعي	ماجستير	دكتوراه
المؤهل المهني	CPA السعودية	CPA الأمريكية	CA البريطانية	أخرى (حددها رجاءً) .....
الخبرة في مجال المراجعة	٥ سنوات أو أقل	ما بين ٥ و ١٥ سنة	ما بين ١٥ و ٢٥ سنة	أكثر من ٢٥ سنة

## **Audit Service Quality: An Analyzed Empirical Investigation of the Affecting Factors: The Auditor's Perspective**

Abdulrahman A.M. Al-Twajiry and Hussein Mohamed Elnafabi\*  
*Associate Professor, Accounting Department, Qassim University, Qassim  
and \*Madina College of Tourism, Almadina Almunawra  
Saudi Arabia*

*Abstract.* This study investigates the auditors' perspectives on the factors that may have an effect on the quality of the audit service provided by accounting firms and also the factors that might influence the preference of an accounting office to another. Research data were collected through a questionnaire developed from previous studies and includes additional factors which were not previously addressed. Both descriptive analysis and statistical tests were used to examine these factors. Results showed that the strongest factors affecting audit quality from auditors' perception are: 1) auditors' experience in auditing, 2) objectivity when examining financial reports, 3) auditors' academic qualifications. The strongest factors influencing the preference between audit offices decision are: 1) previous relationship between the auditor and auditee, 2) audit fees, 3) audit firm's reputation. The results also revealed that there are significant differences between the expected affect and the degree of existence in reality of some of the examined factors. Some of the quality factors and preference factors are significantly influenced by one or more of the followings: auditor's post rank, age, academic and professional qualifications, and experience.