

## مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية

## والهيئات المهنية للمراجعة

أ/ فاتح سردوك  
جامعة الوادي

أ.د/ موسى رحماني  
جامعة بسكرة

**Abstract:**

The subject of quality audit have a great interest by researchers in the audit, due to that the high quality of audit is the backbone of investors confidence in financial and non-financial informations, as they play an active role to contribute to the economic growth of the community and its financial stability, and in this area has tried many studies revealed to the relationship between the quality of auditing and a number of factors that affect them, and the Differences in views among all interested parties on the concept of the audit quality review refers to the non-crystallized of this concept as an overarching concept and final reference, and this requires us to confront the study of the concept of audit quality, and relevance as well as the most important factors affecting it.

**المخلص :**

يحظى موضوع جودة المراجعة باهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال المراجعة، ويرجع السبب في ذلك إلى أن جودة المراجعة العالية تعد السند الأساسي لثقة المستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية، كما أنها تلعب دوراً فعالاً للمساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع واستقراره المالي، وفي هذا المجال فقد حاولت العديد من الدراسات كشف العلاقة بين جودة المراجعة وجملة من العوامل التي تؤثر فيها، كما أن الاختلاف في وجهات النظر بين جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة حول مفهوم جودة المراجعة يشير إلى عدم تبلور هذا المفهوم بشكل نهائي كمفهوم شامل ومرجعي، وهذا ما يتطلب منا الوقوف على دراسة مفهوم جودة المراجعة، وأهميتها وكذلك أهم العوامل المؤثرة فيها.

## مقدمة:

تكتسي جودة المراجعة أهمية كبرى في ظل البيئة الحالية، كمطلب أساسي على المستوى المالي، بالنسبة لمختلف الأطراف المهتمة والمستفيدة من خدمات المراجعة. مما يتطلب الوقوف على مختلف محددات جودة المراجعة بالنسبة للأكاديميين وكذلك تبلور هذا المفهوم لدى أهم الهيئات المهنية الدولية في مجال المراجعة.

## 1. مفهوم جودة المراجعة

اهتمت العديد من الدراسات سواء على مستوى الهيئات المهنية والجهات الأكاديمية بتحديد مفهوم جودة المراجعة، ويرجع هذا الاهتمام إلى صعوبة تحديد هذا المفهوم لارتباطه بجملة من المحددات المتغيرة والنسبية وعدة أسباب أخرى. إن مفهوم جودة عملية المراجعة يختلف باختلاف وجهات نظر الفئات المستفيدة، من مراجعين، ومعدّي القوائم المالية، ومستخدمي القوائم المالية، ويتحدد مفهوم جودة المراجعة بمستويين هما:<sup>1</sup>

- **مفهوم عام:** ويتحدد من خلال وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، ويعبر عن خصائص الرأي المهني للمراجع، والذي يحقق إشباعا لاحتياجاتهم في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة.
  - **مفهوم تشغيلي:** والذي يتحدد من خلال وجهة نظر المراجعين فيما يتعلق بأداء مهمة المراجعة من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية، ومدى الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الموضوعية، واتجاه ودرجة اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد في القوائم المالية والتقارير عنها.
- وسيتم التطرق إلى مفهوم جودة المراجعة من وجهة نظر كل من الهيئات التي تحكم الممارسة المهنية، وكذلك الجهات الأكاديمية، سواء على مستوى المفهوم العام لجودة المراجعة، أو مفهومها التشغيلي، وسيتم التطرق بداية إلى الصعوبات في وضع مفهوم محدد ومرجعي لجودة المراجعة.

**1.1.1. صعوبة وضع مفهوم محدد ومرجعي لجودة المراجعة**

يعتبر تحديد مفهوم جودة المراجعة من الأمور الصعبة، وذلك لاختلاف طبيعتها وتعدد المستفيدين منها، إلا أن جودة المراجعة تعد مطلباً أساسياً لكافة المستفيدين من مهنة المراجعة، وترجع صعوبة وضع مفهوم محدد لجودة المراجعة إلى العديد من الأسباب منها:

- كون الخدمات على خلاف السلع المادية لا يمكن اختبارها مقدماً، كما أن هناك صعوبة في قياس جودة المراجعة بعد إتمام عملية المراجعة لعدم وجود مقاييس محددة لها، بالإضافة إلى عدم توافر الخبرة لدى المستفيدين من هذه الخدمة.<sup>2</sup>
- كون كل جهة من الجهات المهتمة بعملية المراجعة، تتخذ نظرة مختلفة لمفهوم جودة المراجعة، فمستخدمو القوائم المالية ينظرون إلى جودة المراجعة بشكل مختلف عن نظرة إدارة المنشأة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، كما أن أعضاء مكتب المراجعة قد ينظروا إليها بأسلوب مختلف عن الإدارة، كذلك فإن فريق مراجعة النظير قد ينظر لجودة المراجعة بوجهة نظر مختلفة عن مكتب المراجعة الذي أدى عملية المراجعة، بل أن الشركاء بمكتب المراجعة داخل مكتب المراجعة الواحد، قد تكون لديهم وجهة نظر لمفهوم جودة المراجعة بطريقة مختلفة عن أعضاء فريق المراجعة، مع ذلك فإن جميع هذه الجهات تسعى إلى تحقيق مستوى مقبول ومرتفع من جودة المراجعة.<sup>3</sup>
- عجز المدخل التقليدي لمفهوم جودة المراجعة (الذي يعتمد محددتين لمفهوم جودة المراجعة، وهما الكفاءة والاستقلالية) عن تقييم كفاية وملائمة مهام وأعمال المراجعة التي تم اعتمادها، كما أن رقابة الجودة وفق هذا المدخل تدرج في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة، أي ضمن تقييم برنامج المراجعة، فيما يتعلق بقياس كفاية أعمال المراجعة في مجال مخاطر المنشأة، كطبيعة الارتباطات التعاقدية، هيكل التمويل وقطاع النشاط، هذه الأخيرة المرتبطة بالمنشأة بحد ذاتها. حيث أن اعتماد سلم أو نموذج لقياس جودة المراجعة يعطي لإدارة المنشأة الطرق والآليات التي تحتاجها لفهم وتجاوز العمليات والإجراءات المعقدة للمراجعة.<sup>4</sup>
- إن وجود معايير الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات لم تحقق التأثير الإيجابي المرغوب فيه فيما يتعلق بالترام مراجعي الحسابات بهذه المعايير، والارتقاء بمستويات

الأداء وجودة أداء المهنيين، ويرجع عدم تحقيق تلك المعايير لهذا الهدف إلى عدة أسباب كعدم وضوح، وعدم تحديد بعض المعايير، مما يصعب معه الحكم على مدى الالتزام بها، ومن ناحية أخرى فان عدم تحقيق المعايير لأهدافها يرجع إلى أن تلك المعايير لم تشمل الإجراءات العقابية والردعية لمخالفتها، أو عدم كفايتها.<sup>5</sup>

- فجوة التوقعات في المراجعة أي عند مستوى فجوة الأداء، والتي ساهمت كذلك في عدم تحقيق المعايير لأهدافها المنتظرة من حيث تحقيق جودة المراجعة، والتي ترتب عنها اختلاف وجهات النظر بين أطراف بيئة المراجعة فيما يتعلق بجودتها، فالمراجع يهتم بإتمام عملية المراجعة بأسلوب موضوعي منظم في ظل المعايير المهنية والمسؤوليات القانونية وأخلاقيات المهنة، وهو يحاول بذلك القيام بعمله بأعلى مستوى جودة من وجهة نظره وذلك بالاهتمام بتنفيذ المراجعة أكثر من نتائجها. ومن ناحية أخرى ترى إدارة المنشأة محل المراجعة أن جودة المراجعة تكمن في إضفاء الثقة على القوائم المالية وتأكيد وفاء الإدارة بمسؤولياتها عن إدارة الموارد الاقتصادية للوحدة، كما أنه من وجهة نظر الطرف الثالث هي تأكيد صدق القوائم المالية التي يعتمدون على معلوماتها في اتخاذ قراراتهم.<sup>6</sup>

- إن حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة على تقديم خدمات المراجعة، جعلت كلا من المراجعين والعملاء ينظرون إلى جودة عملية المراجعة كمؤشر للترجيح، يتم من خلاله التمييز بين مختلف مكاتب المراجعة والتفضيل فيما بينها، وهذا ما يطرح هذا المفهوم للقياس من عدة أطراف مختلفة في نظرتها لمفهوم جودة المراجعة، وما يواجهها حالياً من الضغوط والانتقادات المتزايدة من مختلف هذه الأطراف بغرض دراسة وتقييم جودة المراجعة، ومما يزيد من حدة هذه الضغوط عدم وجود أساليب موضوعية لتقييم هذه الجودة.<sup>7</sup>

## 2.1. مفهوم جودة المراجعة على مستوى الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات

إن مفهوم جودة المراجعة من وجهة نظر الهيئات المشرفة على المراجعة يندرج ضمن المفهوم التشغيلي لجودة المراجعة، وسيتم استعراض هذا المفهوم على مستوى جملة من الهيئات المهنية للمراجعة.

فقد كان الاهتمام بمفهوم جودة المراجعة لدى الهيئات المهنية التي تحكم الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات مبكراً، حيث بينت نشرة معايير المراجعة (SAS) (4)، الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، سنة 1974م، والتي أشارت إلى أن تحقيق جودة مراجعة الحسابات يكون من خلال الالتزام بمعايير المراجعة، واعتماد جملة من المعايير والآليات المرتبطة بالرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة والخدمات التي تقدمها، واعتماد نظام لرقابة الجودة على أعمال المراجعة.<sup>8</sup>

ونتيجة للانهيئات التي تعرضت لها بعض الشركات الضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد قام المشرع الأمريكي بإصدار عدة قوانين ونتج عنها عدد من المعايير، ومن أهمها معيار المراجعة (SAS 99) مراعاة الغش في مراجعة القوائم المالية)، الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 2002م، والتي ركزت وبحثت غالبيتها على حوكمة الشركات، وركزت التعديلات المقترحة بشكل رئيسي على جعل لجان المراجعة للشركة مسؤولة بشكل كامل على مراقبة المراجع الخارجي، وإعطائها السلطة الكاملة في تحديد شروط وأتعاب أعمال المراجعة ومجمل الأعمال الأخرى، التي تعتبر كمحددات لجودة مراجعة الحسابات.<sup>9</sup>

حيث أكد معيار المراجعة (SAS 99) مراعاة الغش في مراجعة القوائم المالية)، على تدعيم كفاءة المراجع في اكتشاف الغش واستقلاليتهم في التقرير عن الغش، والذي فرض على مراجع الحسابات ممارسة الشك المهني والتي يتطلب الاستجواب المستمر والتفكير بإبداع أو مناقشة أخطار تحريفات القوائم المالية الجوهرية الناتجة من الغش. وهذا من أجل إعادة الثقة للمستثمر في مهنة المراجعة وتعزيز ورفع جودتها.<sup>10</sup>

كما أن المؤتمر القومي لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) خلال الفترة من 10-12 ديسمبر 2003 (والذي حضره أكثر من 2000 مشارك، ممثلين لمختلف منشآت المحاسبة والمراجعة، الصناعات الخاصة، الحكومة، ممثلي لجان SEC، PCAOB, FASB, AICPA, IASB)، والذي كان حول التوقع والمفهوم العام عن مهنة المحاسبة والمراجعة، ومسؤولية مراجعي الحسابات. حيث أكد هذا المؤتمر على التزام أعضاء المهنة بالمعايير المهنية وأخلاقيات المهنة، من أجل رفع جودة المراجعة وتحسينها

بشكل مستمر، من خلال تحديث وتطوير هذه المعايير وفق المتطلبات المتغيرة لبيئة مهنة المراجعة وتدعيم وآليات الحوكمة ودور ومسؤوليات لجان المراجعة.<sup>11</sup>

كما أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، إلى مفهوم جودة المراجعة من خلال المعيارين الدوليين لرقابة جودة المراجعة وهما:

- المعيار الدولي لرقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، والذي يشار إليه بـ (ISQC1) معيار رقابة الجودة الأول).

حيث يشير معيار رقابة الجودة الأول (ISQC1)، إلى أن هدف مكاتب وشركات المراجعة في تحقيق جودة المراجعة، هو إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يرتبط بامتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية تلبى الأهداف المنتظرة منها.<sup>12</sup>

- المعيار الدولي لرقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية (ISA 220).

حيث حدد (ISA 220) معيار رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية)، أن هدف المراجع هو تطبيق إجراءات رقابة الجودة في مرحلة العملية التي تقدم للمراجع ضماناً معقولاً بأن عملية المراجعة تمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن تقرير المراجع الصادر ملائم أخذاً بعين الاعتبار الاختلاف في بيئة العمل.<sup>13</sup>

كما أشارت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSAI)، إلى مفهوم وأهمية جودة المراجعة في ظل اعتبارات خاصة بالهيئات التابعة للقطاع العام، من خلال المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المتعلقة برقابة جودة المراجعة بالقطاع العام، وهو معيار ضبط الجودة على مراجعات المعلومات المالية التاريخية (ISSAI 1220)، حيث يهدف إلى تحقيق جودة المراجعة في ظل احترام معايير رقابة الجودة، والالتزام أعضاء فريق المراجعة بالمتطلبات الأخلاقية التابعة للإنبوساي والمتطلبات الأخلاقية الوطنية التي تسري على مراجعي القطاع العام في بيئة معينة، وهذا ما يدعم جودة أداء المراجعين في تقدير المخاطر والقيام بإجراءات أخرى ذات علاقة بأداء مسؤولياتهم في إعداد التقارير.<sup>14</sup>

إن مفهوم جودة المراجعة من وجهة نظر الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات، يتمثل في الالتزام بالمعايير المهنية لها، ومجمل المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تحكم الممارسة المهنية، ومعايير الأداء بالنسبة للأفراد بمكاتب وشركات المراجعة، حيث تتمثل معايير الأداء التي يجب أن يلتزم بها الأفراد داخل منشأة المراجعة، في جملة من المتطلبات الأخلاقية كالنزاهة والموضوعية والاستقلالية، وكذلك توفر المهارات والتأهيل والكفاءة في أعضاء الفريق، من أجل القيام بالمهام والمسؤوليات الموكلة لهم، وتخصيص الموارد البشرية بالتوافق مع خبراتهم ومهاراتهم وطبيعة المهام الموكلة إليهم.

كما يجب توفر نظام محكم للإشراف والتوجيه لأعضاء الفريق بمكاتب وشركات المراجعة، من أجل الفحص والتحقق من فعالية السياسات والإجراءات المعتمدة لرقابة الجودة في هذه المكاتب والشركات.

كما أن مفهوم جودة المراجعة لدى الهيئات المهنية التي تحكمها، قد اتخذ اتجاهها جديدا بعد انهيار كبريات الشركات العالمية، وفشل مهنة المراجعة في تحقيق الأهداف المرجوة منها، فقد تم إدراج عدة محددات مقترحة على تدعيم مفهوم جودة المراجعة لإعادة ثقة المجتمع في خدماتها، وذلك من خلال تدعيم كفاءة المراجع في الكشف عن الغش واستقلاليته في التقرير عنه، وتعزيز دور وآليات حوكمة الشركات، وركزت التعديلات المقترحة بشكل رئيسي على دور لجان المراجعة للشركات، في تحقيق ورفع جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات.

### 3.1. مفهوم جودة المراجعة على مستوى الباحثين والجهات الأكاديمية

أما على مستوى الدراسات الأكاديمية فلم تتفق مجمل الدراسات على مفهوم موحد ومرجعي لجودة المراجعة، حيث أن الباحثين تبينوا العديد من المداخل لتعريفها، فمنهم من ربط بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء والغش في القوائم المالية، ومنهم من ربط بينها وبين مدى الالتزام بالمعايير المهنية، في حين ربط فريق ثالث بين جودة المراجعة وتحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة فيها.

كما يتبنى جملة من الباحثين تحديد مفهوم جودة المراجعة من منظور تخفيض

الخطر الكلي للمراجعة.<sup>15</sup>

ولقد اعتمدت جملة من الدراسات الحديثة مدخل آليات حوكمة الشركات كمحددات لمفهوم جودة مراجعة الحسابات، من خلال عدة متغيرات مرتبطة بتفعيل دور لجان المراجعة ودعم مسؤولياتها في الإشراف على المراجعة الخارجية ورقابة جودتها.<sup>16</sup> بصفة عامة فإن الدراسات التي تناولت موضوع جودة المراجعة، سواء من خلال المفهوم العام للجودة أو من خلال المفهوم التشغيلي للجودة، يمكن تقسيمها إلى نوعين وهما:<sup>17</sup>

**النوع الأول:** يشمل دراسات عامة اعتمدت الخصائص والمحددات العامة لجودة أداء المراجعة.

**النوع الثاني:** يشمل دراسات ربطت الجودة بعامل محدد أو خاصية معينة، مثل السمعة العامة لمنشأة المراجعة، أو أتعاب المراجعة، أو حجم المنشأة، أو خبرة المراجع بالعميل، أو انخفاض معدل الدعاوى القضائية، أو دور ومسؤوليات لجان المراجعة. وربطت جملة من الدراسات مفهوم المراجعة بمجموعة أو تركيبة من هذه الخصائص.

يعتبر تعريف (DE ANGELO)<sup>18</sup> لجودة المراجعة من أكثر التعريفات السباقة التي لقيت قبولاً عاماً لدى العديد من الباحثين في مجال المراجعة، حيث عرفت بأنها احتمال قيام المراجع باكتشاف خرق في النظام المحاسبي أو تحريف في نظام إعداد التقارير المالية للعميل، والتقارير عن هذا الخرق أو التحريف، كما عرفت استقلال المراجع باحتمال أن يقوم المراجع بالتقرير عن الأخطاء والتحريفات بالقوائم المالية للعميل.

ووفقاً لهذا التعريف فإن مفهوم جودة المراجعة هو زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، وزيادة درجة استقلاله.

وترى الكاتب أن على مراجعي الحسابات توفير مستوى واحد من جودة المراجعة على جميع عمليات مراجعة الحسابات، وبالتالي فليس من المتوقع أن تختلف نوعية مراجعة الحسابات داخل منشأة المراجعة أو في الممارسة الفردية لمكاتب مراجعة حسابات الشركة.



ومع ذلك فقد أثبتت جملة من الدراسات المدعمة بدراسات حالات ميدانية لجودة المراجعة أكثر من مرة، أنه هناك اختلاف في مستويات الجودة حسب مختلف أعمال ومهام مراجعة الحسابات بالنسبة للمراجع وشركات المراجعة.<sup>19</sup> كما عرف (LEE CHI-WEN JEVONS)<sup>20</sup> جودة المراجعة بأنها تشير إلى احتمال عدم إصدار المراجع لتقرير نظيف أي دون تحفظات، لقوائم مالية تشتمل على أخطاء وتحريفات جوهرية.

نجد أن هذا التعريف قد حدد مفهوم جودة المراجعة كذلك، بقدرة المراجع وكفاءته في اكتشاف الأخطاء والتحريفات بالقوائم المالية والتقرير عنها. كما يرى (سمير كامل محمد عيسي)<sup>21</sup> أن تعريف جودة المراجعة باحتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية، قد اعتمد على نتائج المراجعة، والتي تتمثل في قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها لتعكس جودة عملية المراجعة، وهذا يعنى أنه تعريف لجودة المراجعة الفعلية اللاحقة، حيث لا يمكن تحديد درجة الثقة التي يقدمها المراجع إلا عند الانتهاء من عملية المراجعة، وبالتالي فإن مفهوم المراجعة وفق هذا المدخل يشير إلى جودة المراجعة الفعلية.

أما جودة المراجعة المدركة فهي تشير إلى نظرة ووعي مستخدمي القوائم المالية لمفهوم جودة المراجعة، والذي حدده جملة من الباحثين بعدة متغيرات كحجم منشأة المراجعة وسمعتها، كمدخل لتحديد رضا المستفيدين من خدمات المراجعة على جودة خدماتها.<sup>22</sup> إن التعريفين السابقين لجودة المراجعة لم يفرقا بين جودة المراجعة وجودة المراجع واعتمادهما كمصطلحين لمفهوم واحد، إلى أن فشل كبريات شركات المراجعة في الأونة الأخيرة، في أداء بعض مهامها، يظهر أن مفهوم جودة المراجعة يشير إلى جودة الخدمة التي يقدمها المراجع، وليس إلى جودة المراجع.

كما أن (KRISHNAN & SCHAUER)<sup>23</sup> قاما بقياس جودة المراجعة بمدى الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما (GAAP)، والمرتبطة بالتقرير، حيث اعتمدا الالتزام بالمعايير المهنية كمدخل لتحديد مفهوم جودة المراجعة وقياسها.

كما عرف (MEYER, KYLE) <sup>24</sup> جودة المراجعة بأنها مؤشر لفعالية المراجعة، وهي السمة التي لا يمكن ملاحظتها مباشرة، وقد وصف الفعالية بقدرة مراجع الحسابات على الحد من الضوضاء (أخطاء غير مقصودة في البيانات المالية) ، والحد من التحيز (التغيير المتعمد على محتوى المعلومات من البيانات المالية) ، وزيادة الدقة (محتوى المعلومات) للبيانات المالية، وعرف مقدرة المراجع وفعاليتيه، بأنها تتمثل في كفاءة المراجع واستقلاليته. وأن جودة المراجعة تكون مقرونة دائماً بمستوى عالي من جودة القوائم المالية، ومصداقية عالية للمعلومات، وهذه الجودة العالية تتطلب مسؤوليات أكبر لمصداقية تمثيل النشاط الاقتصادي للمؤسسات، وبالتالي فان مفهوم وقياس جودة المراجعة يشمل محددات أخرى مرتبطة بالتخصص الصناعي وحجم المنشأة.

كما يشير (RIADH MANITA) <sup>25</sup> إلى أن جودة المراجعة لا تقتصر على محدداتها التقليدية، وهي كفاءة واستقلالية المراجع، والتي عجزت عن مواجهة وتفسير الأزمات المالية المعاصرة، ولكن النظرة الحديثة لمفهوم المراجعة، تشمل تعريف جودة المراجعة على أساس أعمال المراجعة وإجراءاتها، وعلى المراجعين أن يوسعوا مجالات الفحص نظراً لخصائص البيئة الحالية من تعقد الأعمال والحاجة الكبيرة إلى التنبؤ، وهذا كي تشمل أعمال المراجعة البعد الاستراتيجي للمنشأة، وهذا ما يتطلب تحليل ودراسة مختلف المخاطر المرتبطة بخصائص المنشأة وكذلك المرتبطة بمخاطر المراجعة. بالرجوع إلى مجمل التعاريف السابقة لجودة المراجع فانه بإمكاننا أن نستخلص النقاط التالية:

- صعوبة تحديد جودة المراجعة، وذلك لعدم وجود محددات مرجعية لقياسها، وكذلك تعدد الأطراف المهتمة بجودة المراجعة، واختلاف وجهة نظرهم إليها، مما يجعل هذا المفهوم نسبي.
- إن مفهوم جودة المراجعة يشير إلى جودة خدمات المراجعة وليس إلى جودة المراجع، ويختلف هذا المفهوم باختلاف المراجعين أو شركات المراجعة، وهذا ما أثبتته الدراسة الميدانية.
- إن مفهوم جودة المراجعة يشمل على جودة فعلية لاحقة مرتبطة بالخصائص العامة للمراجعة، وجودة مدركة حسب نظرة وتوقعات مختلف الأطراف المهتمة بالمراجعة.

- إن مفهوم جودة المراجعة على أساس الالتزام بالمعايير والأحكام المهنية، غير كافي لتحديد مستوى الجودة العالية التي تتطلبها البيئة الاقتصادية، وبالتالي فتحديد جودة المراجعة وفق هذا المفهوم يمثل المستوى الأدنى المطلوب لجودة المراجعة.

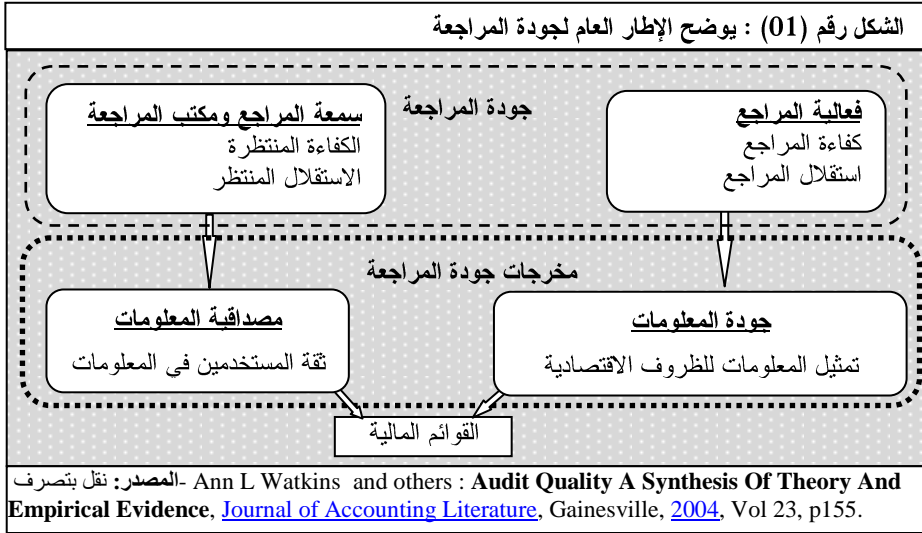
- إن مفهوم جودة المراجعة وفق المدخل التقليدي (الكفاءة والاستقلالية)، غير كافي لتحديد مستوى عالي من الجودة ، وذلك لكونها تنحصر ضمن مرحلة التخطيط لمهمة المراجعة فقط، ولكن يجب أن يتم قياس الجودة وفق مجمل الخصائص المرتبطة بأعمال ومهام المراجعة والممارسة المهنية لها.

يمكن إعطاء التعريف التالي لجودة مراجعة الحسابات بالرجوع إلى مجمل ما سبق التطرق إليه كما يلي:

إن جودة المراجعة هي أداء خدمات المراجعة بكفاءة وفعالية عالية، وفق المعايير والأحكام المهنية، مع الاستقلالية في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش المكتشف، وهذا من أجل تلبية توقعات واحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة.

والشكل رقم (01) يوضح مجمل المفاهيم التي تم التطرق لها، من خلال إيضاح مفهوم جودة المراجعة على أساس فعالية المراجع، وكذلك الجودة المدركة التي تأخذ بعين الاعتبار توقعات واحتياجات الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة.

ويوضح الشكل العلاقة بين الأبعاد المختلفة لجودة المراجعة. حيث يجسد العلاقة بين عناصر الجودة ، ومنتجات جودة مراجعة الحسابات، وتأثيرها على معلومات القوائم المالية. حيث تؤثر عناصر جودة المراجعة (سمعة المراجع وفعالية المراجع )، على اثنين من المنتجات لجودة المراجعة، وهما مصداقية المعلومات والتي تستند إلى توقعات المستخدمين بالنسبة لفعالية المراجع، وجودة المعلومات في تمثيلها للنشاط الاقتصادي للمنشأة.



## 2. أهمية جودة المراجعة

إن التطرق إلى أهمية جودة المراجعة يتطلب منا بداية دراسة سوق المراجعة وأهم المداخل التي تبرر الطلب على المراجعة وجودة أدائها.

### 1.2. الطلب على المراجعة وجودة أدائها

إن الطلب على المراجعة في معظم التحاليل الاقتصادية لسوق المراجعة تم وفقاً لنظرية الوكالة، حيث أن الطلب على المراجعة ينشأ من خلال الدور الرقابي الذي يؤديه المراجع، والجودة العالية والمطلوبة التي تفرضها مصداقية تمثيل النشاط الاقتصادي للمؤسسات.

تعني الجودة المطلوبة تحقيق التوازن بين مصالح الملاك ومصالح الإدارة ومصالحة المراجع، بحيث تكون الإنجازات للملاك والإدارة قبل الأتعاب، أو بمعنى آخر تخفيض تكاليف المراجعة قدر الإمكان.<sup>26</sup>

وتعتبر مراجعة القوائم المالية وسيلة رقابية تسهم في التخفيض من عدم تماثل المعلومات، وتحمي مصالح الأصيل، على وجه الخصوص المساهمين والمساهمين المحتملين، من خلال تقديم التأكيدات المعقولة بأن القوائم المالية التي أعدتها الإدارة خالية من أي أخطاء أو مخالفات جوهرية، فالمراجعة الخارجية تجد في هذا الإطار النظري التفسير الذي تحتاجه لعلاقة المراجع بالملاك والإدارة.

ونجد أن الإدارة في الشركات المساهمة الحديثة أصبحت تسيطر بشكل كبير على المعلومات الداخلية الخاصة بالشركة، وأدائها في توجيه الموارد والاستخدامات، فان دور المراجعة وجودتها تتزايد باستمرار، ويزداد الطلب على خدماتها.

كما يفسر الطلب على المراجعة كذلك من خلال المدخل المعلوماتي. ويركز هذا المدخل على دور المعلومات في نقل المعرفة عما سيكون عليه المستقبل، من خلال التنبؤ وفقا لعدة متغيرات، والتي توفر مختلف المعلومات المستقبلية الصالحة في عملية اتخاذ القرار في ظل الأسواق المالية بمستوى أكبر من الثقة في ظل تعدد البدائل، وتمكن من تحسين بيئة القرار الاستثماري، ويبرز دور المراجعة في ضمان نوعية ومصداقية المعلومات المقدمة للسوق، فقد اتجهت مختلف الهيئات المهنية والتشريعات إلى اعتماد والمطالبة بجودة المراجعة العالية، من خلال اعتماد الرقابة على جودة أداء المراجعة.<sup>27</sup>

إن معظم الدراسات الميدانية التجريبية لجودة المراجعة بحثت في العلاقة بين جودة المراجعة ومحددات الطلب على المراجعة سواء من حيث استراتيجيات مخاطر العميل وصراعات نظرية الوكالة، أو محدثات العرض مثل رسوم مراجعة الحسابات واستراتيجيات إدارة المخاطر للمراجع، كما يوضحه والشكل رقم (02).



## 2.2. أهمية جودة المراجعة بالنسبة للجهات المستفيدة من خدماتها

تكمن أهمية جودة المراجعة في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة، والمتمثلة في تقرير مراجع الحسابات والذي يعكس جودة المراجعة ومصداقية المعلومات، لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم، وبالتالي فإن الجودة تعد مطلباً أساسياً لكافة الجهات المستفيدة من خدمات المراجعة ويمكن إيضاح ذلك من خلال النقاط التالية:<sup>28</sup>

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

- **إدارة المنشأة (العميل):** تعتبر إدارة الشركة المسئولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها فيوضع الخطط المستقبلية. ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.

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

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

- الهيئات والأجهزة الحكومية: تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المراجعة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات. وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية المراجعة.

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

- مكتب أو منشأة المراجعة: إن إتباع نظام لتحقيق جودة أعمال المراجعة يحقق العديد من المزايا والخصائص لمكتب المراجعة نفسه يمكن بيانها فيما يلي:

- إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة تتماشى مع المتطلبات المهنية ومعايير المراجعة المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في عملية المراجعة.

- تحسين برنامج عمل مراجعي الحسابات، وذلك من خلال إتباعه الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية المراجعة.

يعتبر إتباع أساليب الجودة في المراجعة من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد لمكتب المراجعة، والمحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة.

- إن ارتفاع مستوى المصداقية في المراجعة يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وذلك لن يكون إلا من خلال مستويات عالية لجودة المراجعة.

- إن المراجعة ذات الجودة العالية يمكن اعتبارها جزءاً هاماً من نظام رقابة أصحاب المنشأة، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة المنشأة.

- نظراً لحدة المنافسة بين مكاتب المراجعة فقد اتجهت أنظار كل من المراجعين والعملاء إلى جودة عملية المراجعة كعامل ترجيحي من خلاله يتم التمييز بين مكاتب المراجعة.

## خاتمة:

إن صعوبة تحديد مفهوم محدد ومرجعي لجودة المراجعة يرجع أساسا إلى صعوبة قياس جودة المراجعة، وذلك لمختلف مستويات الجودة المطلوبة والمنتظرة من طرف جميع الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة، لعدم التحديد الكلي للعوامل الأساسية التي تؤثر على مستوى جودة المراجعة، ومؤشرات قياسها، وفي ظل تعدد المداخل والدراسات، ومجمل هذه الدراسات التي تعتبر قديمة ومتجددة في نفس الوقت، نظرا لأهمية هذا الموضوع وكثرة المتغيرات المرتبطة به، نجد أنه من خلال التقليل من فجوة التوقعات بالمراجعة بمختلف الآليات المتجددة وفق الدراسات الأكاديمية، وكذا إشراك الهيئات المهنية في مختلف هذه الآليات لتقليل الفجوة وتدعيم الرقابة على جودة خدماتها على المستوى المهني في ظل معايير رقابة الجودة والرقابة النوعية، حيث يعتبر هذان المدخلان من أهم المداخل المعتمدة لتدعيم جودة مراجعة الحسابات ومواكبتها للمستجدات الأكاديمية والمتطلبات المهنية.

## الهوامش:

<sup>1</sup> - إيمان حسين الشاطري وحسام عبد المحسن العنقري: انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني-دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، جدة، 2006، ص 106-107.

<sup>2</sup> - الحميد عبد الرحمن بن إبراهيم: خصائص جودة المراجعة المالية -دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 3، الرياض، 1995، ص ص 454-455.

<sup>3</sup> - Sutton Steve G & Lampe James C: **A Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagements**, Accounting and Business Research. Kingston Upon Thames, Summer 1991, Vol 21, Iss 83, p 275.

<sup>4</sup> - Riadh MANITA & autre: **Les approches d'évaluation et les Euro-indicateurs de mesure de la qualité d'audit -étude critique** Mediterranean Economics and Finance Review, paris, 2007, Vol 2, N°3, pp 224-225.

<sup>5</sup> - أحمد نور وآخرون، المرجع السابق، ص7.

<sup>6</sup> - LEE Tom, opcit, pp 30-32.



- <sup>7</sup> - Jeong-Bon Kim and others : **Auditor conservatism, asymmetric monitoring, and earnings management**, Contemporary Accounting Research, Toronto, Summer 2003, Vol 20, Iss 2, p 323.
- 8 - AICPA: **AICPA issues its first statement on quality control standards**, Journal of Accountancy (pre-1986), Jan 1980, Vol 149, Iss 000001, p8.
- <sup>9</sup> - ظاهر شاهر القشي: انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة، المجلة العربية للإدارة، المجلد 25، العدد 2، القاهرة، 2005، ص14.
- 10 - George I Victor & Moshe S Levitin: Developments، The CPA Journal، New York، Sep 2004، Vol 74، Iss 9، p26.
- <sup>11</sup> - George I Victor & Moshe S Levitin : **Current SEC and PCAOB Developments**, The CPA Journal, New York, Nov 2005, Vol 75, Iss 11, p28.
- <sup>12</sup> - International Federation of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, opcit, p 44.
- <sup>13</sup> - Idem, pp 133-134.
- <sup>14</sup> - INTOSAI: Financial Audit Guideline Quality Control for an Audit of Financial Statements, Stockholm, 2009, pp 3-4.
- <sup>15</sup> - أحمد نور وآخرون، المرجع السابق، ص9.
- 16 - Jerry W Lin & Mark I Hwang: **Audit Quality Corporate Governance and Earnings Management - A Meta-Analysis**, International Journal of Auditing, Oxford, Mar 2010, Vol 14, Iss 1, p 57.
- <sup>17</sup> - إيمان حسين الشاطري وحسام عبد المحسن العنقري، المرجع السابق، ص107.
- <sup>18</sup> - De Angelo & Linda Elizabeth: Auditor size and audit quality, Journal of Accounting & Economics, Amsterdam, Dec 1981, Vol 3, Iss 3, pp 183-184.
- 19 - Meyer, Kyle : Industry specialization and discretionary accruals for Big 4 and non-Big 4 auditors, unpublished PhD thesis, The Florida State University, 2009, p 4.
- 20 - Lee Chi-Wen Jevons and others : The 150-hour rule, Journal of Accounting & Economics, Amsterdam, April 1999, Vol 27, Iss 2, p 203.
- <sup>21</sup> - سمير كامل محمد عيسى: أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2، المجلد 45، الإسكندرية، 2008، ص 6-7.
- <sup>22</sup> - Donald Samelson and others : The Determinants Of Perceived Audit Quality And Auditee Satisfaction In Local Government, **Journal of Public**

Budgeting Accounting & Financial Management, Boca Raton, Summer 2006, Vol 18, Iss 2, pp 139-141.

<sup>23</sup> - Jagan Krishnan & Paul C Schauer : The differentiation of quality among auditors -Evidence from the not-for-profit sector, Auditing, Sarasota, Fall 2000, Vol 19, Iss 2, p 9.

<sup>24</sup> - Meyer Kyle, opcit, pp 5-4.

<sup>25</sup> - Riadh MANITA & autre : Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit - étude critique, opcit, pp 230-232.

<sup>26</sup> - عطاء الله خليل: العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 2، دمشق، 2000، ص 42.

<sup>27</sup> - محمد عبد الله آل عباس: أثر المعلومات عن جودة المراجعة وسمعة المراجع على سوق الأسهم السعودية-دراسة اختبارية لكفاءة السوق، ورقة عمل مقدمة إلى ندوة: دور المعلومات المحاسبية في تنشيط سوق الأوراق المالية، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 5-6 ديسمبر 2006م، ص 1-30.

<sup>28</sup> - حمد جبران: العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، جامعة الملك سعود، الرياض، 18-19 ماي 2010، ص 13-15.