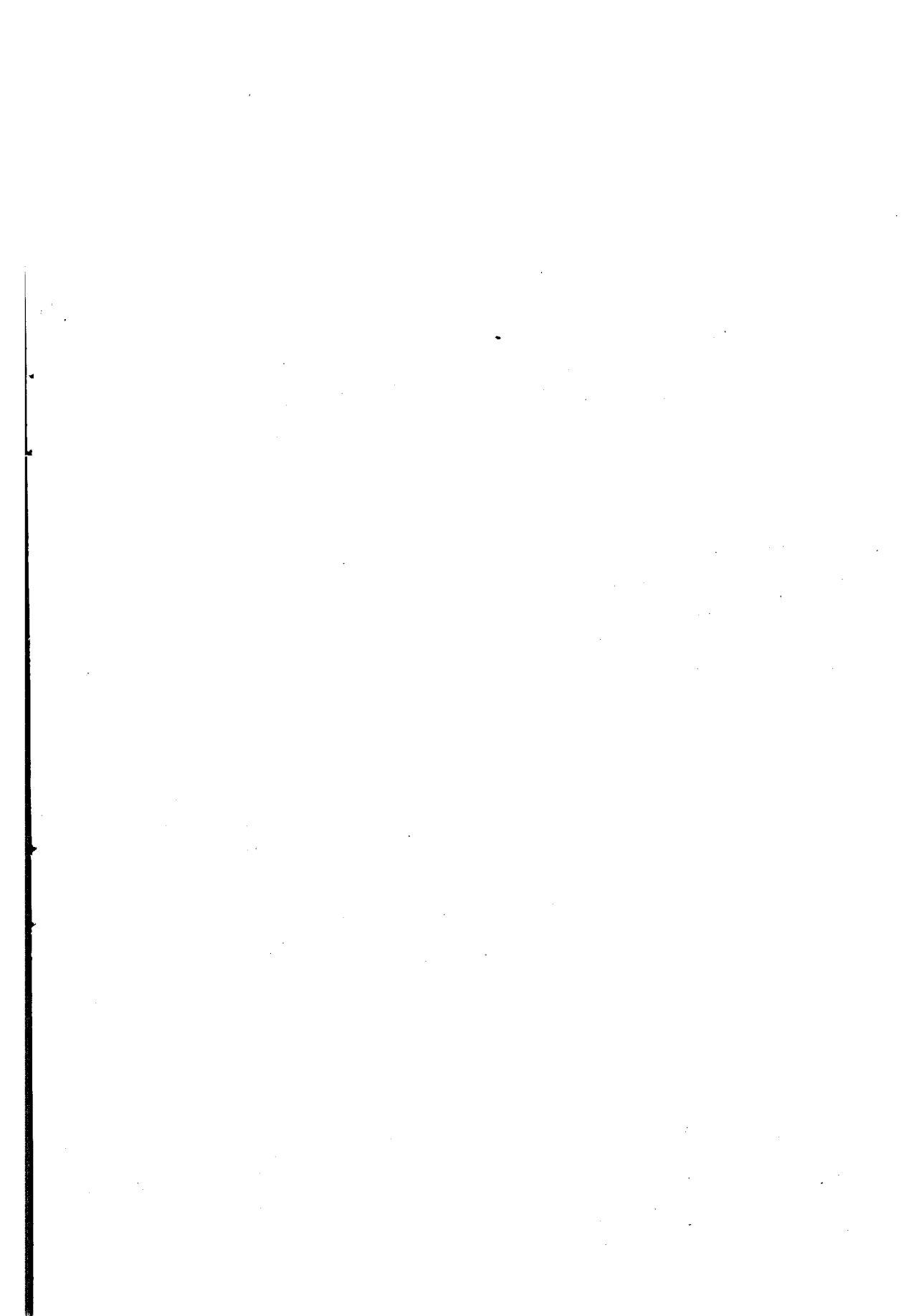


**مدى تأثير عامل الخبرة على تحسين الحكم المهني
للمراجع عند مراجعة القوائم المالية:
دراسة نظرية وتطبيقية**

دكتور

شوقي السيد فوده

الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ



مدى تأثير عامل الخبرة على تحسين الحكم المهني للمراجع عند مراجعة القوائم المالية: دراسة نظرية وتطبيقية

Research Motivations

١-١. طبيعة المشكلة ودوافع البحث :

في الحقيقة قد حظى موضوع الخبرة المهنية للمراجع وأثرها على تحسين جودة المراجعة Audit Quality ، وجودة أحكام المراجعين بإهتمام كبير من الباحثين في الأونة الأخيرة . وتأتى أهمية هذا الموضوع لأن كثير من الأحكام التي يصدرها المراجع تعتمد على الحكم والتقدير الشخصي ولذلك كان لابد من البحث عن العوامل المؤثرة على خبرة المراجع ، وبالتالي على صحة أحكامه ودقة تقديراته عند مراجعة القوائم والتقارير المالية ببيئة الأعمال المصرية .

ومما لا شك فيه أن هناك العديد من الدراسات التي تناولت في مجال المراجعة أثر الخبرة المهنية في إصدار أحكام المراجعين عن التقارير والقوائم المالية . وتشير دراسة (Gibbins, 1982) إلى أن المراجع يعتمد على كل من الخبرة والكفاءة عند بناء أو إصدار أحكام المراجعة ، حيث تعتبر عملية الحكم المهني في المراجعة عملية واقعية يعتمد فيها المراجع على خبرته العملية مع التغيرات البيئية بهدف بناء حكم فعال .

ولقد إهتمت أيضاً العديد من دراسات الرقابة الداخلية ، ودراسات مجالات أحكام المراجعة الأخرى بتأثير عامل الخبرة المهنية على بعض الأحكام مثل أحكام الاستمرار وتخطيط المراجعة وتقدير الخطر للمراجعة والأفصاح والاستقلال والأهمية النسبية . ولقد أشار (Choo and Trotman, 1991) إلى أن عامل الخبرة يلعب دوراً هاماً في إصدار أو بناء الهياكل الإدراكية للذاكرة Schemata ولذلك فإن الاختلاف في مستوى الخبرة يؤدي إلى إختلاف جوهري في مستوى هيكل الذاكرة .

ولقد أكدت دراسة (Colbert, 1989) إلى أهمية دور عامل الخبرة في إصدار وبناء قرارات المراجعة ، وهذا يرجع للدوافع التالية :

- (١) أن هناك كثير من الأحكام التي يصدرها المراجع تعتمد على الحكم والتقدير الشخصي لطبيعة العمليات التي يواجهها المراجع ، ولذلك يكون من المهم معرفة أسباب ومدى تأثير الخبرة على الأحكام الشخصية للمراجعين .
- (٢) تشير كثير من الدراسات السيكلولوجية والأدراكية إلى أن جودة القرار والحكم

والتقدير الشخصي للمراجع يتوقف على عامل الخبرة Expertise باعتبارها المعرفة المكتسبة بطريقة مباشرة من خلال الأحكام السابقة ، وهذا يؤدي إلى تخفيض الجهد الإدراكي Cognitive Effort المبني على الحكم الشخصي المطلوب من متخذ القرار .

(٣) يسعى كثير من الباحثين والممارسين إلى إكتشاف العوامل المؤثرة على ممارسة مهنة المراجعة . ففي المجالات ذات النواحي الفنية العالية من المراجعة ، نجد أن معرفة الاختلافات في عملية إتخاذ القرار بين الخبراء Experts والمبتدئين Novices سوف تكون مقيدة جداً في تصميم معلومات القرار Decision Aids وفي تطوير برامج التدريب .

ويرى الباحث أن هدف البحوث السابقة التي تناولت مدى تأثير عامل الخبرة على أحكام المراجعين جاءت متضاربة في هذا الشأن . فقد أكدت بعض الدراسات إلى عدم تأثير عامل الخبرة على الأجماع مثل دراسة (Gaumnitz et al, 1982) ودراسة (Tabor, 1983) . وبالرغم من ذلك أن هناك بعض الدراسات مثل دراسة (Ashton and Kramer, 1980) توصلت إلى وجود علاقة طردية بين الخبرة وكل من الأجماع والتبصر الذاتي ، بينما دراسة (Hamilton and Wright, 1982) وتوصلت إلى وجود علاقة عكسية بين الخبرة والأجماع .

وترى دراسة (Bonner, 1990) أن السبب في وجود تضارب في الدراسات السابقة يرجع إلى عدم الأخذ في الاعتبار المعرفة Knowledge اللازمة لإنجاز مهام المراجعة وحتى يتم إكتساب هذه المعرفة . ويمكن بلورة مشكلة البحث في عدد من الأسئلة البحثية على النحو التالي :

- (١) ما هو مفهوم عامل الخبرة (المفهوم الشامل) للمراجع ؟ .
- (٢) ما هي معايير أو مداخل قياس عامل الخبرة عند المراجع ؟ .
- (٣) ما هي علاقة عامل الخبرة بالعوامل المؤثرة على جودة أحكام المراجعة ؟ .
- (٤) ما هو أثر عامل الخبرة على جودة الحكم المهني للمراجع عند مراجعة القوائم المالية ؟ .

٢-١ . هدف البحث : Research objective

يهدف هذا البحث إلى دراسة وتحليل مدى تأثير عامل الخبرة في مهام المراجعة

على تحسين جودة الحكم المهني للمراجع في بيئة الأعمال المصرية ، وفى ظل المتغيرات البيئية بهدف بناء حكم فعال وذلك من خلال قياس محددات الخبرة (التعليم والممارسة والقدرات الذاتية) للمراجع . ويتم ذلك من خلال تناول بعض المقاييس أو الأساليب الأحصائية لغرض هل هناك فروق ذات دلالة أحصائية لعوامل الخبرة الثلاثة مع إختبارها بالأختبارات غير المعلمية Nonparametric للتعرف على مدى وجود أو عدم وجود فروق معنوية للمتوسطات الحسابية للدرجات المعطاة لأهمية مؤشرات الأحكام فى المراجعة .

١-٣. أهمية البحث :

ترجع أهمية البحث العلمية والعملية إلى الأسباب التالية :

- (١) يعتبر البحث فى مجال أثر الخبرة على جودة الحكم أو التقدير الشخصى للمراجعين فى بيئة الأعمال المصرية من الموضوعات التى لم تلق إهتماماً كبيراً من جانب الباحثين ، ولذلك فإن هذا البحث يمثل إضافة علمية .
- (٢) يتناول البحث محددات ومقاييس الخبرة وأثر ذلك على جودة عملية المراجعة من خلال نظرة شمولية لأراء جميع أطراف بيئة المراجعة .
- (٣) إن دراسة وتحليل الأختلافات الجوهرية بين مفاهيم الأقدمية Exprience ، الخبرة Expertise ، المعرفة Knowledge تساعد على فهم هياكل المعرفة لدى المراجعين الخبراء أو المبتدئين ، مما يساعد فى وضع برامج التدريب المناسبة لكل فئة على حده .

- (٤) تزداد أهمية هذا البحث فى ظل نشاط سوق رأس المال فى مصر ، حيث تؤثر جودة المراجعة ومصداقية تقرير المراجع فى أسعار الأوراق المالية للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية .

١-٤. منهج البحث :

يتكون منهج البحث من ثلاثة عناصر رئيسية هى نموذج البحث ، أدوات البحث ، ووسيلة البحث .

١-٤-١. نموذج البحث :

سيقوم الباحث باستخدام النموذج الوصفى Descriptive Model فى وصف درجة تأثير عامل الخبرة على جودة أحكام المراجعين عند مراجعة القوائم المالية ، وذلك من خلال قياس محددات الخبرة وأثر ذلك على إصدار أحكام فعالة . وكذلك يستخدم

أيضاً النموذج الإيجابي Positive Model فى تحليل وتفسير النتائج التى ستفسر بها الدراسة التطبيقية .

١-٤-٢. أداة البحث :

فى ضوء تحقيق أهداف البحث والدراسة التطبيقية تم تصميم قائمة الاستقصاء Questionnaire لأغراض جمع البيانات والمعلومات من عينة مجتمع الدراسة الممثل فى فئة المحاسبة والمراجعة ببيئة الأعمال المصرية . ويتم ذلك من خلال الاستعانة بالآوات والمقاييس والأساليب الإحصائية اللازمة لأجراء هذه الدراسة (مقياس الوسط الحسابى ، الانحراف المعيارى ، مقياس ليكرت Likert Scale ، معامل الرتب) واختبارها عن طريق بعض الاختبارات الإحصائية .

١-٤-٣. وسيلة البحث :

إعتمد الباحث على القيام بنوعين من الدراسات من أجل تحقيق أهداف البحث وهما كالآتى :

- (أ) دراسة نظرية لأبراز أثر عامل الخبرة على جودة تحسين أحكام المراجعين ومصداقية تقديراتهم عند مراجعة القوائم المالية ببيئة الأعمال المصرية .
- (ب) دراسة تطبيقية تستهدف إستخدام بعض النماذج والمقاييس الإحصائية بغرض تحديد ترتيب الأهمية النسبية لمحددات الخبرة (التعليم والممارسة والقدرات الذاتية) على جودة أحكام المراجعين .

١-٥. حدود (نطاق) البحث :

- تتمثل حدود البحث فى مجموعة القيود التى تحدد نطاق الدراسة وتشمل :
- (١) إقتصرت الدراسة التطبيقية لعوامل الخبرة التى تم إختبار أثرها على أحكام المراجعين على التعليم والممارسة ولم يتم إختبار أثرها على القدرات الذاتية نظراً لعدم توافر مقياس أمثل لقياسها رغم أهميتها وترتيبها الأول فى الأهمية النسبية لمحددات الخبرة .
 - (٢) سوف تقتصر الدراسة على طريقة قياس إختلاف الأحكام بين المراجعين لمهنة المحاسبة والمراجعة على إصدار الحكم على أهمية بعض المؤشرات التى قد تشير إلى عدم قدرة المنشأة فى مواولة النشاط دون التطرق إلى الأحكام الأخرى .

٦-١. فروض الدراسة التطبيقية:

وسوف يتناول الباحث تحليل البيانات الواردة في قائمة الاستقصاء Questionnaire سواء الخاصة بأهمية محددات الخبرة أو أهمية مؤشرات عدم القدرة على الاستمرار في مزاوله النشاط وذلك لكل مجموعة على حده حسب مستويات ممارسة وتعليم أفراد العينة في جداول تبين الوزن المرجح للرأى حسب مقياس ليكرت Likert Scale لقياس تلك الإتجاهات والمواقف التي تتعلق بأداء مهمة معينة من خلال العبارات الوصفية وهي هام جداً (٥)، هام (٤) ، هام إلى حد ما (٣) ، غير هام (٢) ، غير هام إطلاقاً (١) (Lundstron and Lamont, 1970) ولقد تم وضع الفروض التالية لعينة البحث التطبيقى:

الفرض الأول:

وجود فروق ذات دلالة إحصائية في ترتيب أهمية عوامل الخبرة الثلاثة (التعليم، الممارسة، القدرات الذاتية) باختلاف ممارسة المراجعين لمهنة المحاسبة والمراجعة أو باختلاف مستوى التعليم الذى حصل عليه المراجعين.

الفرض الثانى:

وجود فروق ذات دلالة إحصائية في أحكام المراجعين على أهمية مؤشرات عدم قدرة المنشأة على الاستمرار وذلك باختلاف سنوات ممارسة المهنة أو باختلاف مستويات التعليم التى حصل عليها المراجعين.

٧-١. خطة البحث :

من أجل تحقيقى أهداف هذا البحث، يمكن تبويب البحث إلى المباحث التالية:
المبحث الأول:

الإطار الفكرى لعامل الخبرة ومدى تأثيره على تحسين جودة الحكم المهنى للمراجع
المبحث الثانى:

مدى تأثير المدخل السلوكى والإدراكى لعامل الخبرة على تحسين جودة الحكم المهنى للمراجع
المبحث الثالث:

درجة التكامل بين عامل الخبرة والعوامل المؤثرة على تحسين جودة عملية المراجعة:
نظرة شمولية
المبحث الرابع:

دراسة تطبيقية على مدى تأثير عامل الخبرة على تحسين جودة الحكم المهنى للمراجع عند مراجعة القوائم المالية
المبحث الخامس:

خلاصة ونتائج وتوصيات البحث.

المبحث الأول

الإطار الفكرى لعامل الخبرة ومدى تأثيره على تحسين جودة الحكم المهنى للمراجع

١-١. مقدمة Abstract

من الحقائق الثابتة فى العصر الحالى نجد أن بيئة المراجعة فى مصر بيئة معقدة ومتغيرة ، فهى مزيج متداخل من عوامل خاصة بالمنشأة محل المراجعة وعوامل خاصة بالمراجع (مثل فريق المراجعة ، الأهمية النسبية ، الأتعاب ، معايير المراجعة) . كما نجد أن لهذه البيئة تأثير كبير على عملية المراجعة وعلى قرارات وأحكام المراجعين ، ولكى يكون هناك حكم فعال وجيد ينبغى على المراجع الفهم الواعى لجميع عمليات بناء الأحكام والألام بالمتغيرات البيئية التى تواجهه سواء قبل البدء فى عملية المراجعة أو أثناء عملية المراجعة أو بعد الانتهاء منها (Gibbins and Wolf, 1982) .

ومما لا شك فيه أن عامل الخبرة Expertise يلعب دوراً هاماً وفعالاً فى جميع مراحل عمليات المراجعة وكذلك فى بناء وصياغة الحكم والتقدير المهنى للمراجع ، فعلمية المراجعة تعتبر مهنة شخصية تقوم على الحكم أو التقدير الشخصى للمراجع عند مراجعة القوائم المالية ، فهى تركز على المعوقات الشخصية للممارس سواء كانت معوقات مكتسبة أو فطرية . وفى ظل غياب قواعد ومعايير واضحة تحكم ذلك القرار ، فإن الأمر يتطلب دراسة وتحليل عملية الحكم الشخصى وتحديد العوامل التى تؤثر على جودة هذا الحكم ، وأهم هذه العوامل عامل الخبرة المهنية .

ويتراعى للباحث أن هناك بعض الدراسات تتناول مفهوم الأقدمية Expericence ، مفهوم الخبرة Expertice ، ويقصد بمفهوم الأقدمية هى الفترة الزمنية التى قضاهما المراجع فى وظيفة معينة (أو أداء مهمة محددة) ، بينما مفهوم الخبرة هى الأداء المميز (الأفضل) لمهمة معينة (Bonner and Lewis, 1990) .

١-٢. ما هى طبيعة الحكم الشخصى للمراجع ؟

فى الحقيقة يلعب الحكم والتقدير الشخصى للمراجع دوراً هاماً لا يمكن تجاهله فى أى عمل مهنى ورغم هذه المكانة المرموقة التى يحتلها الحكم الشخصى لفترة طويلة من الزمن فى مجال المحاسبة والمراجعة عملية معقدة وغامضة ، وحتى يمكن أن يشبهه

البعض بأنه صندوق أسود لاندري ما بداخله . وكل ما يحدث فيه بأن ندخل البيانات من جهة معينة ونحصل على النتائج من جهة أخرى . وبناء على ذلك أصبح البحث والتقيب داخل هذا الصندوق الأسود (الحكم الشخصي) أمراً ملحاً للبحث والدراسة لدى كثير من الباحثين .

ومن هنا يرى الباحث أن الحكم أو التقدير الشخصي للمراجع شرط لا يمكن تجنبه عند مراجعة القوائم المالية ببيئة الأعمال المصرية ورغم هذا الاتفاق على أهمية هذا الحكم الشخصي وإصدار عنه كثير من الأحكام فى المراجعة ، إلا أن هناك بعض العوامل التى تؤثر فى الحكم الشخصي للمراجع ومصداقية تقديراته .

١-٣. العوامل التى تؤثر فى الحكم الشخصي للمراجع ،

فى الحقيقة نجد أن الحكم الشخصي بصفة عامة يختلف باختلاف العلوم المختلفة ، ويرتكز حكم المراجع على طبيعة الأحداث المترابطة بالأضافة إلى نظام المعايير المهنية بحيث يستطيع المراجع تكوين رأيه فى الظاهرة محل الفحص والمراجعة . وينبنى حكم المراجع على نتاج عوامل كثيرة ممثلة فى عوامل تتعلق بالمراجع نفسه ويتكوينه المهنى ، وعوامل تتعلق بالمعايير المهنية المتفق عليها باعتبارها مقاييس عامة ملزمة لكل من يمارس المهنة (مهنة المراجعة) ، ومن هنا يمكن القول أن إختلاف حكم المراجع يرجع أساساً إلى تكوينه وتأهيله .

وتشير دراسة (د. أحمد غازى، ١٩٨٨، ص ١٤٧-١٩٦) إلى أنه يمكن تصنيف العوامل التى تؤثر على مصداقية المراجع وحكمه الشخصي فى ثلاثة عوامل هى:

أولاً - العوامل الشخصية ،

ويقصد بها الصفات الذهنية للمراجع ، فكل من يمارس مهنة المحاسبة والمراجعة يتوافر لديه مجموعة من القدرات الشخصية منها :

(أ) **القدرة التحليلية** : يجب على المراجع أن يتصف المراجع بالقدرة التحليلية حتى يمكن إستنباط العلاقات بين العناصر وإدراك ما يجب عمله لتحقيق الهدف من عملية المراجعة . ومن هنا يمكن أن تمنح القدرة التحليلية للمراجع خبرة للبحث عن البدائل وتقييم هذه البدائل .

(ب) **القدرة الموضوعية** : من الصفات الشخصية للمراجع والتى يجب أن يرتكز عليها فى حكمه صفة الموضوعية . ويقصد بها قدر المراجع على التعامل مع الأحداث

بموضوعيه حتى يكون قادراً على إصدار الأحكام بعيداً عن تأثير الأغراض الشخصية سواء الخاصة بالمراجع أو بمن يتأثرون بأحكامه .

(ج) القدرة على الابتكار : يقصد بها الاستعداد الفطري للمراجع لأيجاد أفضل الحلول للمشكلات المستجدة . ويجب أن تكون الخدمات التي يقدمها المراجع تتصف بالتنوع لأن البيئة التي يتعامل معها ذات طبيعة متغيرة .

(د) القدرة على الاتصال : من الركائز الشخصية للمراجع قدرته على الاتصال حتى يكون قادراً على الاقتناع وتوصيل قراراته التي يقترحها في حل المشكلات المطروحة بالشكل الذي يريده وبالطريقة التي تجعل المتعاملين معه أكثر ثقة وإقتناعاً بالحلول التي يراها .

ثانياً - العوامل المكتسبة :

ويقصد بها المدى الملائم من التأهيل العلمي والخبرة العملية للمراجع بحيث يكون قادراً على إبداء رأيه في القوائم المالية بموضوعية . ومن هنا يرى الباحث أن مهام المراجعة تتطلب تأهيلاً علمياً وعملياً كافياً من قبل ممارستها نظراً لأهمية رأى المراجع الخارجى كراى فنى محايد فى القوائم المالية للمنشأة ، وحيث يترتب على رأى المراجع إضافة درجة من الثقة فى القوائم المالية من قبل من يعتمدون عليها فى تقييم إدارة المنشأة وإتخاذ القرارات .

ومن هنا يتراعى للباحث أن المراجع يعتمد على خبرته وكفائته فى إصدار حكمه المبني على أساس الخبرة ، وتعتبر عملية الحكم المهني فى المراجعة عملية واقعية يبرز فيها المراجع خبرته اليومية مع التغيرات البيئية بهدف بناء حكم فعال . كما تؤدي الخبرة إلى خلق إبتكارات مسبقه للحكم ، حيث أن وجود قاعدة معرفة لدى متخذ القرار يؤدي إلى فهمه السريع للأحداث وبناء توقعات لها وتخمين الحكم الملائم (Gibbins, 1984) .

ثالثاً - العوامل البيئية :

ويقصد بها العوامل البيئية المحيطة بالمراجع وبيئة المراجعة المتغيرة وقدرته على معرفتها تؤدي إلى إصدار أحكام ذات فعالية عالية . ويجب على المراجع أن يتوافر لديه قاعدة معرفة عالية يستعين بها فى بناء حكمه . وهذا يعنى أن عملية صياغة الحكم فى المراجعة تعتبر عملية معقدة ، ولكى يفهم هذا الحكم ينبغى تحليل مكوناته لغرض تحديد نوعية المعرفة المطلوب لصياغة أحكام المراجعة (Frederick and Libby, 1986) .

٤-١. أثر تعقد مهام المراجعة على جودة الأحكام .

هناك الكثير من الدراسات والبحوث التي تناولت مدى تأثير تعقد Complexity مهام المراجعة على جودة الأحكام بنظرة شمولية (Bonner, 1994) ، وفى الحقيقة قدمت هذه الدراسة نموذجاً لأختبار أثر التعقيد فى مهام المراجعة على جودة أداء الأحكام للأسباب الآتية :

(١) أن هناك العديد من أحكام المراجعة تعتبر مهاماً معقدة ، وتوضح الدراسات الحديثة أن خصائص المهام تؤثر على جودة الأحكام .

(٢) إن مهام المراجعة المعقدة تتطلب أنواعاً مختلفة من معلومات القرار Decision Aids ومن برامج التدريب ، وهذا يساعد على وضع برامج التدريب المناسبة كما تساعد على تفويض المهام بصورة سليمة للمراجعين ذوى المستويات المختلفة من الخبرة .

وتناولت دراسة (Bonner, 1994) العديد من النقاط التى تعتمد على أن الزيادة فى درجة تعقيد المهمة يؤدى إلى تخفيض جودة أداء الأحكام ، إلا أن أسباب وكيفية حدوث ذلك مازالت من مراحل البحث والتطوير ، ولذلك تناولت مايلى :

أ - عناصر تعقيد مهمة المراجعة وأثرها على جودة الأحكام .

ب- مدى تأثير تعقيد مهمة المراجعة على أداء الحكم .

ج- مدى تأثير تعقيد مهمة المراجعة على عملية إتخاذ القرار .

ولقد ذكرت دراسة (Sutton and Lampe, 1991) أن جودة المراجعة Audit Quality لها وجوه متعددة ، حيث أن البعض يكون لديه مفهوم للجودة قد يختلف أو حتى يتعارض مع مفهومها لدى شخص آخر ، وبالتالي تختلف المحددات التى يمكن من خلالها الحكم على مدى جودة المراجعة . وأن أهم الفئات الأساسية التى تهتم بجودة المراجعة يمكن بلورتها فيمايلى :

(١) مدى القوائم المالية (٢) مكاتب مهنة المحاسبة والمراجعة

(٣) مكاتب المراجعة (٤) مستخدمى القوائم المالية .

(٥) أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة .

(٦) المحاكم العليا واللجان التشريعية .

٥-١. مداخل قياس عامل الخبرة المهنية عند المراجعين .

يتمثل جوهر مهنة المراجعة فى خبرة أعضاء أو فريق المراجعة ويتمتع هؤلاء

المهتمون بمعرفة فريدة Unique Knowledge غالباً ما يتم تمثيلها في صورة المهارات ، وبالتالي فإن أهم خصائص مهنة المراجعة هي المعرفة الفريدة أو الخبرة المهنية (Bedard, 1989) . وعامل الخبرة ليس لها مستوى واحد ولكن مستويات مختلفة ، وهناك ترتيب آخر مبني على أساس الأقدمية Expericnce والتخصص Specialization . وغالباً ما يتمتع المتخصص بالخبرة Expertise بصورة أكثر في مجالات معينة خاصة به ، وهنا يتضح أن المراجعين يمتلكون قدراً معيناً من المعرفة Knowledge والقدرات Abbitities مما يجعلهم خبراء Experts .

ومن هنا يرى الباحث أن الخبرة لاتقاس بالفترة الزمنية في ممارسة مهنة المراجعة ، ولكن الخبرة الحقيقية هي نتاج عوامل عديدة (مزيج متداخل من عوامل عديدة) أحد هذه العوامل الممارسة والأقدمية والتعليم والمعرفة والقدرة المتميزة في أداء الأحكام ذات فعالية وجودة عالية . ومن هنا يرى الباحث أن تحليل نتائج الدراسات السابقة التي إهتمت بآثر الخبرة على أحكام المراجعة جاءت متضاربة ، وهذا يدل على أن عامل الأقدمية Experience لاتعد وحدها مقياساً كاملاً للخبرة والتميز في أداء مهام وأحكام المراجعة ، وهذا ما أكدت عليه دراسات علم النفس حيث أشارت إلى أهمية المعرفة والقدرات الذاتية في أداء مهام معينة . ومن أهم مداخل قياس الخبرة وأثرها على جودة الأحكام في المراجعة هي :

أولاً- الأقدمية كمقياس لعامل الخبرة :

قد يعتبر استخدام الأقدمية Experience مقياس للخبرة ويحظى بقدر من القبول ، إلا أن هناك عيوب وجت لهذا المقياس وهي : (Bonner and Lewis, 1990) .
(١) أنه لاتوجد علاقة تجريبية واضحة بين الأقدمية (عدد سنوات الخدمة) وبين كفاءة الأداء .

(٢) إن استخدام الأقدمية كمقياس للخبرة لايسمح بوجود إطار نظري معين للمفاضلة بين المراجعين ذوي المستوى المتماثل من الأقدمية .

ويرى الباحث أنه قد يختلف أداء الخبراء في نفس مستويات المعرفة والتي يمكن تحديدها بجودة الخبرة وليس بمقدار الخبرة ، وحيث يصعب تحديد وإدراك الخبرة بصورة مباشرة لذلك لابد من تحويل الخبرة إلى مفهوم عملي من خلال ربطها بمتغيرات يمكن قياسها وملاحظتها . وإذا كانت سنوات الخدمة أو الأقدمية لاتصلح لقياس الخبرة . فهل هناك معايير أخرى لقياس الخبرة ؟ .

ثانياً - مقاييس أخرى لقياس الخبرة :

نجد أن هناك مقاييس أو مؤشرات عديدة استخدمت لقياس الخبرة مثل جودة القرارات التي يتخذها المراجع أو تقديرات الزملاء في شركة المراجعة ، ولكن هذه المداخل أيضاً لم تخل من بعض الانتقادات التي قد تكون ناتجة من عوامل أخرى مثل التحيز الشخصي وليس بالضرورة أن تكون ناتجة عن جودة الأداء .

ويرى الباحث أن هناك مقاييس أخرى يمكن استخدامها في قياس عامل الخبرة ومدى تأثيرها على تحسين جودة الحكم المهني للمراجع وهي :

أ - الثقة بالنفس Self-Confidence

ب- القدرة على توصيل تلك الثقة للغير .

ج- مقاييس الكفاءة Efficiency أو الفاعلية Effectiveness وتهتم مقاييس الكفاءة عموماً بكمية الموارد المستنفذة لإنجاز مهمة معينة عند مستوى فعالية معين ، أما الفعالية تهتم بمدى إنجاز مهمة معينة ، ولكن هذه المقاييس يصعب قياسها خاصة في مجال المراجعة .

ومن هنا يستخلص الباحث أن قياس جودة الأداء المتعلق بأحكام المراجعة أمراً صعباً نظراً لعدم وجود معيار موضوعي للأداء بالنسبة لكثير من مهام المراجعة ، ونتيجة لذلك فقد تم استخدام أحكام المراجعين الخبراء كبديل عن مقاييس الأداء الأخرى في تحديد سياسات المشروع (المنشأة) ومعايير المراجعة . وأن قياس الخبرة Expertise يعتبر أمراً محيراً ، فالأقدمية Seniority والممارسة Experience ، والتقدير الشخصي Self-Rating ، والتقدير المستقل Independent Rating كلها مؤشرات ركزت عليها بعض الدراسات كمقاييس للخبرة في المراجعة ، ولم تخل هذه المقاييس من أوجه العيوب وأنه من الصعب تحويل الخبرة Expertise إلى مفهوم محدد وواضح يمكن قياسه وتحديده عملياً لأننا لانعرف بالضبط ما هي الخبرة ؟ والسبب في ذلك أنه مفهوم معقد ومركب فلا يمكن قياسه بصورة كاملة بمقياس واحد مثل عدد سنوات الممارسة ، ولكن يحتاج إلى أكثر من مقياس . كما نجد أن هناك دراسات عديدة إهتمت بعامل الخبرة وأثرها على جودة القرارات وأحكام المراجعين فيها :

أ - الدراسات السلوكية Behavioral view والتي ركزت على نتائج القرار .

ب- الدراسات الإدراكية Cognitive view والتي ركزت على العمليات الإدراكية التي تحدد سلوك المراجعين الخبراء والمبتدئين .

المبحث الثانى

مدى تأثير المدخل السلوكى والإدراكى لعامل الخبرة

على تحسين جودة الحكم المهنى للمراجع

١-٢. مقدمة

مما سبق إتضح أن هناك صعوبة لقياس الخبرة وأثرها على جودة أحكام المراجعة لعدم وجود معيار موضوعى للأداء بالنسبة لكثير من مهام المراجعة هذا من جهة ، لوجود إختلافات جوهرية فى مقاييس الخبرة (الأقدامية ، الممارسة ، والكفاءة ، والفعالية) وتعرضها للعديد من الانتقادات هذا من جهة أخرى .

ويرى الباحث عند دراسة عامل الخبرة وأثره على جودة أحكام المراجعة ببيئة الأعمال المصرية لا بد من الأخذ فى الاعتبار مدخلان أساسيان هما :

(أ) المدخل السلوكى لعامل خبرة المراجع .

(ب) المدخل الإدراكى لعامل خبرة المراجع .

وسوف يتناول هذا المبحث المدخلين السلوكى والإدراكى لعامل خبرة المراجع وأثر

ذلك على تحسين جودة الحكم المهنى له :

٢-٢. أثر المدخل السلوكى على معدادات خبرة المراجع :

يرتكز هذا المدخل على نتائج القرار بصرف النظر عن الأختلافات بين العميات الإدراكية لكل من فئات المراجعين الخبراء أو المبتدئين عند إتخاذ القرار . وترتكز أيضاً الدراسات المستخدمة لهذا المدخل على أثر الخبرة Expertise على مقاييس الحكم مثل الأجماع Consensus والثبات Stability والتبصر الذاتى Self-Insight والاهتمام بالمؤشرات Cues-Importance ، وذلك نون محاولة فهم سبب أو كيفية إظهار الخبراء إجماع أكبر أو إتخاذ قرارات تختلف عن تلك التى يتخذها المراجعين المبتدئين .

٢-٢-١. أثر دراسات المدخل السلوكى على خبرة المراجع :

ينبنى المدخل السلوكى لعامل الخبرة على أساس نموذج دراسة (Einhorn, 1974) والذي يشير إلى أنه عند إنجاز مهمة معينة فإن متخذ القرار يحدد

مايلى :

(١) مؤشرات المعلومات Information Cues .

- (٢) قياس مستوى المؤشرات ، تم تصنيفها فى شكل مجموعات .
(٣) تحديد الأهمية النسبية للمؤشرات (Bedard, 1989) .
وتقترح دراسة (Einborn, 1974) بأن هناك ثلاثة شروط ضرورية لعامل الخبرة ،

وهى :

(أ) يجب أن يميل الخبراء إلى تحديد Identifying وتنظيم Organization المؤشرات بنفس الطريقة .

(ب) يجب أن يظهر الخبراء درجة عالية من المقدره Reliability والكفاءة خلال الأحكام .

(ج) يجب أن يقوم الخبراء بوزن Weight ودمج Combines المؤشرات بنفس الطريقة . ويرى (Einborn, 1974) من وراء هذه الشروط الثلاثة أنه يفترض وجود علاقة طردية بين الخبرة وكلاً من الأجماع على الأحكام بين الخبراء وثبات أحكامهم خلال الزمن . ولقد إهتمت معظم الدراسات التى تناولت أثر عامل الخبرة فى مجال المراجعة على أثر الخبرة المقاسة بإستخدام سنوات الخدمة على مقياس الحكم مثل الأجماع والثبات والتبصر الذاتى وأهمية المؤشرات - وكذلك على الحكم ذاته .

وقد قامت الدراسات التى تناولت المدخل السلوكى لدراسة الخبرة بإختيار أثر الخبرة على جودة الأحكام (أحكام المراجعة) إلى فرضين هما :
الفرض الأول : قياس خبرة المراجع بعدد سنوات الممارسة التى قضاها فى مهنة المراجعة .

الفرض الثانى : قياس جودة أحكام المراجع بمؤشرات الحكم الممتلئة فى الأجماع والثبات والتبصر الذاتى وأهمية المؤشرات :

ويرى الباحث رغم عدم صحة الافتراضات التى قامت عليها الدراسات السلوكية ، حيث أن استخدام سنوات الممارسة كمقياس للخبرة له العديد من العيوب والانتقادات وكذلك عدم صحة الافتراض القائل بأن الأجماع والثبات والتبصر الذاتى وأهمية المؤشرات كلها معايير لاتعكس بدقة جودة أداء أحكام المراجع إلا أن هذه الدراسات السلوكية فتحت الطريق لوسائل مفيدة للبحوث المقبلة عن الخبرة .

ويمكن تصنيف الدراسات السلوكية للخبرة فى إتخاذ قرارات وأحكام المراجعين إلى مجموعتين هما :

المجموعة الأولى :

دراسات تأثير الخبرة على أحكام المراجعين (تقييم نظام الرقابة الداخلية) وتعتبر دراسة (Ashton, 1974) إحدى الدراسات التي تناولت موضوع الحكم الشخصي للمراجع عن طريق تطبيق منهجية الحكم في علم النفس على موقف معين في مجال المراجعة ، وأجريت هذه الدراسة على ٦٣ مراجع تم تصنيفها إلى أربعة مستويات للخبرة في مجال المراجعة وكان المطلوب هو إبداء الرأي حول تقييم نظام الرقابة الداخلية بشركة صناعية ، وتم إختيار النتائج عن طريق الاختبارات الأحصائية . وتبين أن مستوى الخبرة ليس له تأثير هام على جودة أحكام المراجعين ، وإلى وجود إتفاق جوهري بين المراجعين في شركات المراجعة المختلفة وفي مستويات الخبرة المختلفة .

وتعتبر دراسة (Hamilton and Wright, 1982) إمتداداً للدراسات السابقة التي تناولت تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وتهدف هذه الدراسة إلى قياس وإختبار العلاقة بين سنوات الخبرة وكل من مقاييس الحكم المختلفة مع إفتراض أن الأقدمية هي المحدد الأساسي للخبرة . وتم إجراء دراسة تجريبية على عينة مكونة من ٧٨ مراجعاً تتراوح خبراتهم بين (سنة واحد ، ٢٨ سنة) خبرة في مجال المراجعة ، وأوضحت الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين الخبرة وثبات الأحكام ، ولكن هناك علاقة طردية ضعيفة بين الخبرة وأهمية المؤشرات لنظام الرقابة الداخلية .

المجموعة الثانية :

دراسات سلوكية لتقييم أحكام أخرى (أحكام بخلاف تقييم نظام الرقابة الداخلية) :

تعتبر دراسة (Joyce, 1976) إمتداداً طبيعياً لدراسة (Ashton, 1974) مع إختلاف مهمة التجربة ، حيث تم إختيار (٣٥ مراجعاً) من أربع شركات مراجعة كبرى تتراوح خبرتهم ما بين (٣ سنوات ، ٢٥ سنة) لفحص حسابات العملاء . وقد أوضحت هذه الدراسة وجود علاقة عكسية هامة بين زيادة مدة الخبرة والأجماع على الحكم ، ولقد أكد (Joyce) أن هذا لا يكون سببه بالضرورة نقص كفاءة المراجعين ولكن قد يكون نتيجة لإختلاف طبيعة البيئة التي يعملون فيها ، كما أوضح أيضاً في دراسته إلى أن صعوبة إكتساب الخبرة في بيئة ديناميكية قابلة للتغير قد أدى هذا إلى إختلاف بين أحكام المراجعين المشاركين في الدراسة . ومن هنا نستنتج أن الأثر الكلي للعوامل التي تساهم إلى إختلافات الأحكام (مثل التغيرات الشخصية وبيئة المراجعة الاحتمالية

والديناميكية) يفوق الأثر الكلي للعوامل التي تساهم في تخفيض الاختلافات في أحكام المراجعين (مثل معايير المراجعة ، وبرامج التدريب ، والتدريب المستمر للمراجعين) .
وتعتبر دراسة (Tabor, 1983) إمتداداً للدراسات السابقة ، حيث تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أثر خبرة المراجع على أحكام تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وتخطيط الاختبارات الأساسية للمراجعة . ولقد شملت دراسة (Tabor) عدد ١٠٩ مراجع من أربع شركات مراجعة وقام بتقسيم المراجعين إلى مستويين للخبرة ، وطلب منهم إتخاذ أربعة أحكام متتالية تشمل تقييم نظام الرقابة الداخلية وتخطيط العمل الأساسي للمراجعة . وباستخدام الأدوات والاختبارات الأحصائية (ANOVA) إتضح أن إختلاف مستوى الخبرة لم يؤدي إلى إختلافات هامة في مقاييس الأجماع ولكن أدى إلى إختلافات هامة في قرارات الأحكام .

بينما دراسة (Messior, 1983) تمثل أهم الدراسات السلوكية التي تهدف إلى تحديد مدى تأثير الخبرة في مهام المراجعة على تحسين جودة الحكم المهني للمراجع . وتزداد أهمية هذه الدراسة لأنها تختبر أثر الخبرة على مهام غير هيكلية (١) .
Unstructured وهي قرارات الإفصاح Disclosure والأهمية النسبية Materiality والتي تحتاج من المراجع إلى مزيد من الخبرة . ولقد قام (Messior) بإجراء دراسة تجريبية على عينة مكونة من ٢٩ مراجعاً من سبع شركات مراجعة كبرى ، وأربع شركات مراجعة صغرى . وتم تقسيم مستويات المراجعين إلى ثلاثة مستويات للخبرة ، وقدم لهم معلومات عن مخزون شركة وتعرضه للإنخفاض ، وطلب منهم إتخاذ حكمين هما :
الأول : تحديد الأهمية النسبية لهذا الانخفاض .

الثاني : تحديد مدى ضرورة الإفصاح عن هذا التخصيص بصورة مستقلة .
ولقد أوضحت نتائج هذه الدراسة أن لكل من الخبرة ونوع الشركة دوراً في إختلاف الأجماع على أحكام الإفصاح والأهمية النسبية ، كما أثرت الخبرة على الإدراك الذاتي Self-Insight تأثيراً طفيفاً ، بينما لم يتأثر ثبات حكم المراجع سواء بالخبرة أو بتوعية الشركة . ونخلص من هذه الدراسة إلى أنه كلما زادت الخبرة كلما تحسن حكم المراجع في المهام غير هيكلية ، ولكن لا يمكن تصميم نتائج هذه الدراسة لأنها قد تختلف باختلاف طبيعة مهام المراجعة .

(١) غير هيكلية : يقصد بها غير روتينية وإجراءاتها غير محدودة .

٢-٢٢. تحليل نتائج الدراسات السلوكية على خبرة المراجع :

يرى الباحث أن الدراسات السلوكية ركزت على إفتراض وجود علاقات منطقية من الخبرة ومقاييس جودة أحكام المراجعة (الأجماع والثبات والتبصر الذاتى وأهمية المؤشرات) وقد أكدت هذه الدراسات إلى أنه يجب أن تؤدى الخبرة العملية إلى إجماع بين أحكام المراجعين فى ظل نفس المواقف . وبالتالي يؤدى ثبات الأحكام إلى تقليل الخطأ العشوائى وبالتالي يجب أن يكون هناك علاقة طردية بين الخبرة وثبات الأحكام خلال الزمن . سوف يتناول الباحث العلاقة بين الخبرة ومقاييس الحكم على النحو التالى :

أولاً - الأجماع ، Consensus

يعتبر هذا المقياس أحد مقاييس جودة الأحكام وقرار المراجع ، ويجب أن ترقى أحكام المراجعين إلى مستوى عالى من الأجماع يؤثر على كفاءة وفعالية المراجعة ويجب أن تؤثر أيضاً على دقة الأحكام ، وأن نتائج الدراسات السلوكية كانت موزعة بين ثلاث حالات للأجماع هى :

(١) عدم وجود إرتباط بين الخبرة والأجماع .

(٢) وجود إرتباط طردى .

(٣) وجود إرتباط عكسى .

ومن هنا يرى الباحث أنه لايمكن أن ندعى بالقول أن الأجماع يزداد مع زيادة مستوى الخبرة ، مما يؤدى إلى عدم وجود علاقة ذات معنى بين الأجماع والخبرة .

ثانياً - الثبات ، Stability

ويقصد بهذا المؤشر ثبات الحكم خلال الزمن ، وتفترض الدراسات السلوكية أن الثبات يشير إلى جودة قرار المراجع لأن الأحكام غير الثابتة لها أثر غير مرغوب فيه على الدقة . وتؤكد الدراسات التى تناولت العلاقة بين الخبرة وثبات الأحكام لم تجد أى إرتباط بين هذين المتغيرين . وهذا يدل على أن ثبات الأحكام لا يختلف باختلاف مستوى الخبرة .

ثالثاً - التبصر الذاتى ، Self-Insight

يقصد بهذا المقياس إلى مدى فهم المراجع لعملية قراره ، ولا بد من وجود درجة عالية من التبصر الذاتى لدى المراجعين . ومعظم الدراسات التى تناولت العلاقة بين الخبرة والتبصر الذاتى لم تجد أى إرتباط بين هذين المتغيرين .

رابعاً - أهمية المؤشرات ، Cues-Importance

بعض الدراسات أظهرت وجود علاقة ضعيفة بين الخبرة وأهمية المؤشرات ، بينما لم تجد معظم الدراسات أن الخبرة ليس لها علاقة بأهمية المؤشرات ، وإن كان هناك علاقة فسوف تكون ضعيفة .

خامساً - الأحكام ، Judgments

أكدت بعض الدراسات على وجود إختلافات جوهرية هامة بين الأحكام التي يتخذها كل من الخبراء والمبتدئين ، ومع ذلك فمن الصعب أن تحديد إتجاه هذه الإختلافات . وقد يكون السبب الرئيسى فى هذه النتائج المتعارضة هو الإختلاف فى المهمة التجريبية أو عوامل أخرى .

٢-٣ . أثر المدخل الأدرائى على معددات خبرة المراجع ،

لقد جاءت نتائج الدراسة السلوكية والتي إهتمت بأثر الخبرة على أحكام المراجعة متضاربة ، فقد يرجع ذلك إلى عدم الأخذ فى الاعتبار المعرفة اللازمة لإنجاز مهام المراجعة ومتى يتم إكتساب هذه المعرفة . وإن المدخل الأدرائى يركز على العمليات الأدرائية وقاعدة المعرفة التي تحدد سلوك المراجعين الخبراء والمبتدئين ، وكما ركز هذا المدخل على أثر الخبرة على محتوى الذاكرة على عملية إتخاذ القرارات والعلاقات المتداخلة بين تلك القرارات .

ويرى علماء علم النفس مفهوم الخبرة Expertise بأنه المعرفة Knowledge ويتم الحصول على هذه المعرفة بطريقة مباشرة من خلال الأحكام السابقة ومعلومات التغذية العكسية على هذه المعرفة بطريقة مباشرة من خلال التعليم والتدريب ، وأن الخبراء لديهم معرفة أكثر تكاملاً وتنظيم أفضل للذاكرة بالمقارنة بغير الخبراء .

٢-٣-١ . أثر الدراسات الأدرائية على خبرة المراجع :

ركزت الدراسات التجريبية المستخدمة للمدخل الأدرائى لدراسة الخبرة فى المراجعة على مظهرين من مظاهر الخبرة هما :

- (أ) تنظيم الذاكرة تؤدي إلى خلق قاعدة معرفة لدى متخذ القرار Knowledge Base .
- (ب) عملية إتخاذ القرار الذى يتأثر بتنظيم الذاكرة .

ويمكن الباحث تصنيف الدراسات الأدرائية التجريبية إلى ثلاثة مجموعات طبقاً

للمؤشر الذى إعتمدت عليه الدراسة لقياس أثر الخبرة على قرارات وأحكام المراجعين :

- (١) دراسات ركزت على كفاءة تنظيم الذاكرة ودقة إستدعاء المعلومات كمؤشر للخبرة .
- (٢) دراسات ركزت على أهمية المعرفة فى تكوين خبرة المراجع .

(٣) دراسات ركزت على دور الأحكام فى جودة الأداء وأثرها على خبرة المراجع . وأجريت دراسة (Choo and Trotman, 1991) على مجموعتين من المراجعين (مراجعون خبراء بمتوسط ٤ سنوات ، مراجعون خبراء بمتوسط خبرة ٣ شهور) ، وكان هدف مهمة الدراسة الحكم على استمرار الشركة وتمثلت نتائج هذه الدراسة فى أن الخبراء إستدعوا عناصر معلومات غير تقليدية أكثر من العناصر التقليدية ولديهم مستوى أفضل لتجميع تلك العناصر فى فئات .

كما أجريت دراسة (Bedard and Mock, 1992) على ٢٤ مراجعاً متخصصاً فى الكمبيوتر ، ٢٨ مراجعاً غير متخصص فى الكمبيوتر ، وكانت مهمة التجربة قياس أداء الرقابة الداخلية ، وتمثلت نتائج الدراسة فى أن المراجعين الخبراء أكثر قدرة فى تحديد خطة ترشيدهم فى بحثهم عن المعلومات لذلك إستدعوا مؤشرات رقابية أكثر أهمية .

بينما دراسة (Davis, 1996) أجريت على ٢٧ مراجعاً بمتوسط خبرة تقدر بحوالى ٥ سنوات ، ٣٧ مراجعاً بمتوسط خبرة عامين ، وكانت مهمة التجربة تقدير خطر الرقابة التمهيديّة (CRA) وتمثلت نتائج هذه الدراسة فى أن المراجعين نوى الخبرة وصلوا إلى مستوى أعلى من الانتباه فى الاختيار للمعلومات الملائمة .

كما تناولت دراسة (Choo, 1996) إجراء تجربة على ٥٨ مراجعاً نوى مستويات مختلفة من الخبرة ، وكانت مهمة التجربة الحكم على استمرار الشركة ، وتمثلت نتائج هذه الدراسة فى مدى تمييز وتجريد معرفة المراجعين يرتبط بعلاقة طردية بجودة أحكامهم ، وأعتبر الأداء المستمر مقياس أكثر واقعية للخبرة عن مقياس الأقدمية .

٢-٣-٢. تحليل نتائج الدراسات الإدراكية على خبرة المراجع :

يرى الباحث أنه يمكن التوصل إلى ثلاثة نتائج هامة من الدراسات الإدراكية للخبرة هى :

(أ) وجود علاقة بين الخبرة والذاكرة ، فكلما زادت خبرة المراجع كلما زادت كفاءة تنظيم الذاكرة وزادت القدرة على إستدعاء المعلومات والاختيار السليم للمعلومات الملائمة .

(ب) إن لأحكام المتكرر تلعب دوراً هاماً فى تكوين خبرة المراجع ، فالمراجع دائماً يعتمد على البيانات المتكررة باعتبارها واحدة من المدخلات الخاصة بعملية إتخاذ القرار .

(ج) تتأثر خبرة المراجع بالمعرفة Knowledge باعتبارها المحدد الأساسى للخبرة ، وتنقسم إلى معرفة عامة General Domain Knowledge ، ومعرفة فرعية

متخصصة Subspeciality Knowledge ، ومعرفة بيئية World Knowledge (Bonner and Lewis, 1990) ، وحيث يمتلك المراجعون الخبراء قدراً أكبر من المعرفة تجعلهم قادرين على إنجاز مهام المراجعة .

ويمكن من العرض السابق لنتائج الدراسات الإدراكية ومدى تأثيرها على خبرة المراجع ، أن نحدد أهم مكونات (محددات) الخبرة في المراجعة في المراجعة Determinants of Audit Expertise وهي :

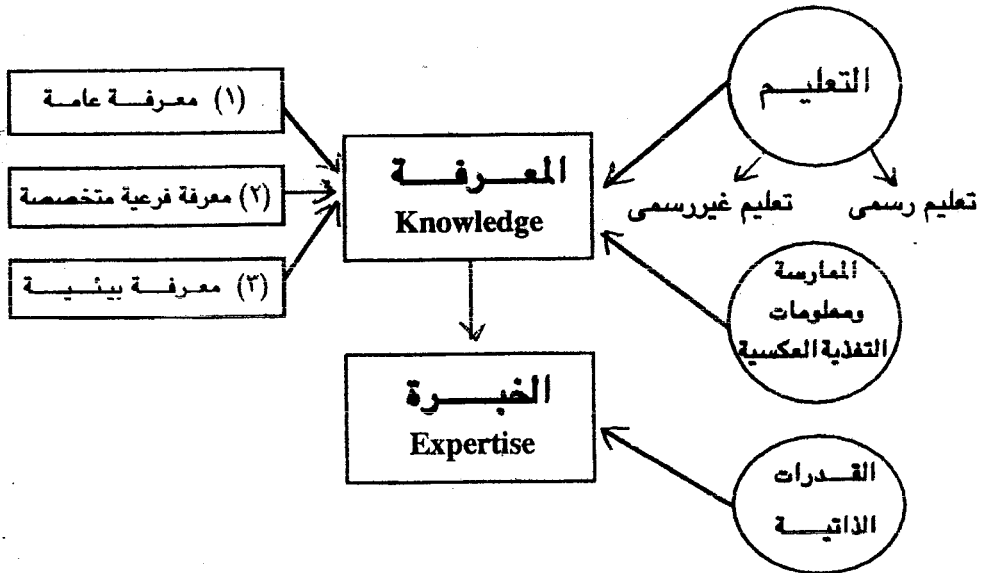
(١) أن الأقدمية Experience ليس مقياساً كاملاً لخبرة المراجع ، وأوضحت أن التعليم والممارسة يتحددان معاً لخلق المعرفة مع القدرات الذاتية لتكوين رأى المراجع .

(٢) قدمت المعرفة والقدرات الذاتية تفسيراً أفضل لاختلاف الأداء بين القدرات الذاتية (القدرة على حل المشاكل) تعتبر بمثابة محددات لخبرة المراجع وتميز أدائه (Bonner and Lewis, 1990) .

(٣) تعتبر القدرات الذاتية والمهارات التي يمتلكها المراجع من العوامل التي تؤثر في خبرته ، ومن أهم أنواع القدرات الذاتية هي القدرة على حل المشاكل باعتبارها أحد المحددات الرئيسية للخبرة .

ويمكن للباحث تلخيص محددات الخبرة وعلاقتها ببعض البعض من خلال الشكل

التالى :



محددات الخبرة في المراجعة
Determinants of Audit Expertise

المبحث الثالث

درجة التكامل بين عامل الخبرة والعوامل المؤثرة على

تحسين جودة عملية المراجعة: نظرة شمولية

١-٣. مقدمة :

تعتبر بيئة المراجعة بيئة معقدة ومتغيرة ، وأنها مزيج متداخل من عوامل خاصة بالعميل (مثل النظام المحاسبي ، الرقابة الداخلية ، إلخ) وعوامل خاصة بالمراجع (مثل فريق المراجعة ، الأتعاب ، معايير المراجعة إلخ) ، وتعتمد مهنة المحاسبة والمراجعة على القرار الشخصي للممارس ، وفي ظل غياب قواعد واضحة تحكم ذلك القرار . ولذلك فإن تقدم المهنة يستلزم أن يتم دراسة وتحليل عملية الحكم الشخصي وتحديد العوامل التي تؤثر على جودة هذا الحكم . ويعتبر تحديد العوامل التي تؤدي إلى إختلاف الأحكام بين المراجعين هي الخطوة الأولى في إتجاه حل المشكلة وأهمية العوامل هي الخبرة (فارس ، ١٩٨٧) .

ومن ثم يمكن القول أن جودة عملية المراجعة تؤدي إلى زيادة أهمية المراجعة وأداء دورها الجوهرى فى المجتمع بكفاءة عالية . وهو الأمر الذى حظى بإهتمام كثير من المهنيين والاكاديميين ، مما أدى إلى البحث عن العوامل المؤثرة فى جودة المراجعة Audit Quality (د. شوقى فوده، ٢٠٠٢، ص (١٥٢-١٥٧))

٢-٣. مؤشرات جودة أحكام المراجعة :

أكدت دراسة (De Angelo, 1981) أن محاولة قياس جودة أحكام المراجعة تعتبر عملية صعبة ومعقدة جداً وأنه يمكن بدلاً من ذلك الاستعانة ببعض المؤشرات التي تشير إلى ما إذا كانت المراجعة التي يكلف مكتب مراجعة معين ذات جودة مرتفعة أو منخفضة . من الأطلاع على الدراسات السابقة يمكن للباحث أن يذكر بعضاً من هذه المؤشرات كمايلي :

أولاً - حجم مكتب المراجعة : Auditor Size

يرتبط العميل مع مكتب المراجعة يعقد معين يترتب عليه دفع العميل مبالغ معينة للمراجع ، فإذا كان مكتب المراجعة يتمثل بالصغر ولديه عدد محدود من العملاء ، فقد يكون هناك دافع لدى المراجع على تخفيض جودة المراجعة لدى العميل مما يؤدي إلى

تخفيض الأتعاب ، بعكس الحالة عندما يكون مكتب المراجعة كبير ، يمكن القول بأن هناك دافع قوى لدى المراجع لتقديم مراجعة ذات جودة عالية (De Angelo, 1981) .

ثانياً - عدد السنوات التى يقوم فيها المراجع بمراجعة الحسابات :

إن قيام المراجع يتولى مهمة مراجعة حسابات منشأة واحد على مدار فترة طويلة من الزمن قد يصيب المراجع ما يسمى بالجمود التفسيري عند تطبيق نظام تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بدون الأخذ فى الحسابان التغيرات التى تطرأ من عام لآخر أو بدون فحص وتقويم النظام فى هذا العام الحالى . وهنا تتخفف جودة المراجعة خصوصاً إذا ما كانت هناك ثغرات فى هذا النظام وقد حدثت ولم يهتم بها المراجع . (الجزار ، ١٩٨٧) .

ثالثاً - سمعة مكتب المراجعة Name Brand Reputation

لقد تناوت معظم الدراسات السابقة العضوية فى أحد المكاتب الثمانية الكبار كمؤشر على السمعة حيث تتمتع المكاتب بسمعة عالمية ومن ثم ينظر إليها على أنها تقدم مراجعة ذات جودة مرتفعة .

رابعاً - الخبرات : Expertises

وهى تتمثل فى الأداء الأفضل لمهمة معينة تنتمى إلى قطاع معين أو ما يسمى بالخبرة صناعة العميل (والتي تقاس بعدد المنشآت فى قطاع معين والتي يراجعها مكتب المراجعة) فى تقدير مصداقيته لمكتب المراجعة ، ومن ثم يمكن إستخدام الخبرة بصناعة العميل كمؤشر لجودة المراجعة التى يقدمها مكتب المراجعة .

خامساً - الاستقلال : Independance

يعتبر مفهوم إستقلال المعيار الثانى من معايير المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) ينص على أنه يجب على المراجع أن يحتفظ باستقلال ذهنى فى جميع الأمور المتعلقة بعملية المراجعة . ويجب أن يبدى رأيه فى القوائم المالية بنزاهة وأمانه .

سادساً - دالة منفعة المراجع :

يعتبر تقرير المراجع المنتج النهائى لعملية المراجعة فقد وجد بعض الباحثين أن هناك عوامل معينة تؤثر على قيام المراجع بإعطاء رأيه عن القوائم المالية وذلك بخلاف

نتائج الفحص والمراجعة التي قام بها . فالمراجع يواجه صراع بين دالة هدفه الذاتية والتزامه بالمعايير المهنية لإنجاز مهمته وتتمثل دالة هدف المراجع في تعظيم عدة عناصر هي العائد المادى الذى يحصل عليه والأحتفاظ بالعميل وتجنب المسئولية والسمعة المهنية .

سابعاً - حجم المنشأة محل المراجعة : Firm Size

أوضحت نتائج بعض الدراسات أن حجم المنشأة وقوتها المالية له إرتباط كبير بجودة المراجعة ، حيث تقل جودة أحكام المراجعة بزيادة حجم منشأة العميل ، وذلك لأن العملاء الكبار أكثر استفادة من العملاء صغار الحجم فى استخدام البيئة التنافسية التى يعمل فيها المراجع وحل مشاكل وصراعات الوكالة بما يحقق صالحهم (سالم ، ١٩٩٤) .

ثامناً - المنازعات القضائية:

تناولت دراسة (Palmore, 1998) بعض القضايا Litigations (الدعاوى القضائية) المرفوعة من مكتب المراجعة كوسيلة للتمييز بين مستوى الجودة التى تقدمها مكاتب المراجعة المختلفة ، كما تناولت هذه الدراسة درجة الثقة The Level of Assurance فى عمل المراجع والنتائج التى توصل اليها . ويرجع السبب فى رفع الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة يرجع لإخفاق المراجع فى أداء عمله Audit fallures والذى يعنى وجود أخطاء هامة فى القوائم المالية . ولقد ذكر Palmore أن الدعاوى القضائية مكلفة للغاية وأن هذه التكلفة تمثل دافع للمراجعين كي يؤدوا عملية المراجعة بمستوى جودة مرتفع حتى يتجنبوا الاخفاق فى أداء واجباتهم وما يترتب عليها من تكلفة .

٣-٣ . خصائص جودة أحكام المراجعة .

تناولت دراسة (Carello, 1992) ما هى خصائص جودة أحكام المراجعة وذلك من وجهة نظر شركاء المراجعة فى المكاتب المختلفة وكذلك معدى التقارير المالية وكذا مستخدمى هذه التقارير ، وأوضحت هذه الدراسة أهم خصائص جودة أحكام المراجعة على النحو التالى :

(١) نشاط وفعالية شريك المراجعة .

(٢) المعايير الأخلاقية لفريق المراجعة .

- (٣) المعرفة الكافية بالمحاسبة والمراجعة من جانب فريق المراجعة .
- (٤) الأتصالات المتكررة بين المراجع والأدارة .
- (٥) معرفة الشريك وخبرته بالصناعة التي يعمل بها العميل .
- (٦) معرفة مدير المراجعة والمراجع الأول بصناعة العميل .
- (٧) الدراسة الشاملة لتنظيم الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة .
- (٨) إستمرار مكتب المراجعة فى دراسة التقارير المالية للعميل خلال العام .
- (٩) قيام كل من الشريك والمراجع الأول بزيادة متكرر لمقر الشركة محل المراجعة .

٤-٣. الرقابة على جودة أحكام المراجعة ، Quality Control Review

قام المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإنشاء قسم يتكون عضويته من مكاتب المحاسبة بهدف تقوية سلطاته الرقابية على هذه المكاتب ، ويتكون هذا القسم من جزئين هما :

- (أ) مكاتب يخضع عملها لإختصاص هيئة سوق الأوراق المالية .
 - (ب) مكاتب التي يتكون عملها من الشركات الخاصة .
- وتتمثل معايير الرقابة على جودة المراجعة بكيفية ممارسة المكتب لأعماله كوحدة واحدة وعلى ذلك فهناك إرتباط بين معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير الرقابة على الجودة ولذلك فان سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة التي يتبناها المكتب قد تؤثر على أداء عملية مراجعة فردية أو قد تؤثر على أداء المكتب فى مجموعة . ولقد حددت اللجنة التي تختص بإصدار بيانات عن معايير رقابة الجودة Quality Control Standards Committee يجب أن يأخذها مكتب المحاسبة فى الاعتبار عند تصميم نظام رقابة الجودة وهي :

- (أ) الاستقلال وإبداء رأى فنى محايد .
- (ب) توزيع موظفى المكتب (توزيع موظفى المكتب على مختلف العمليات) .
- (ج) الاستشارة (تبادل المعلومات بين موظفى المكتب) .
- (د) الأشراف : تحديد سياسة الفحص والدراسة التي يضعها المكتب .
- (هـ) التعيين : وجود قواعد تكفل تعيين العاملين بالمكتب .
- (و) التطور المهنى : ويتم عن طريق حضور برامج التدريب والتعليم .
- (ز) الترقى : تعتبر بلاشك دافع على العمل والإحتفاظ بالعملاء القدامى .

المبحث الرابع

دراسة تطبيقية على مدى تأثير عامل الخبرة على تحسين جودة

الحكم المهني للمراجع عند مراجعة القوائم المالية

٤-١ . مقدمة :

يمكن للباحث أن يستخلص من الدراسة النظرية إلى وجود محددين أساسيين

لخبرة المراجع هما :

أولاً : المعرفة Knowledge

ويقصد بها المعرفة الاعلامية والمعرفة الاجرائية . ويقصد بالمعرفة الاعلامية على أنها المعرفة بالحقائق ، أما المعرفة الاجرائية فهي تشمل القواعد والخطوات التي يحتاجها الفرد لإنجاز المهام التي تتطلب مهارة . ويتم الحصول على نوعي المعرفة من خلال :

- ١ - التعليم : من خلال الدراسة الجامعية للمراجعة ، ويكون مصدرها التعليم الرسمي .
- ٢ - الممارسة : ويقصد بها ممارسة مهام المراجعة ثم الحصول على معلومات التغذية العكسية بعد إتمام تلك المهام .

ثانياً : القدرات الذاتية : Self-Abilities

ويقصد بها القدرات الفطرية والمواهب الشخصية التي يتميز بها المراجع عن غيره .

ويرى الباحث مدى أهمية هذين المحددين في تكوين الخبرة لدى المراجع ، وأن الخبرة تؤثر على جودة أحكام المراجعين . والسؤال الذي يطرح نفسه الآن في هذا الموقف هو : كيف يمكن التأكد تجريبياً من أهمية محددى المعرفة والقدرة الذاتية لدى المراجعين الممارسين للمهنة ؟ وما مدى تأثيرها على أحكامهم ؟ .

وفي الحقيقة فإن الدراسة التطبيقية تهدف الى مايلي :

- ١ - هل العوامل المذكورة (محددات الخبرة) التي تم التوصل عليها من الدراسات السابقة مؤثرة في تكوين خبرة المراجعة ؟ .
- ٢ - ماهو ترتيب أهمية العوامل الثلاثة للخبرة (التعليم ، الممارسة ، القدرات الذاتية) من وجهة نظر المراجعين الممارسين للمهنة؟ .
- ٣ - هل تختلف هذه الأهمية النسبية لهذهالعوامل باختلاف سنوات الممارسة أو المستوي التعليمي لهؤلاء المراجعين ؟

٤ - هل تختلف أحكام المراجعين باختلاف سنوات الممارسة أو مستوى التعليم (هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أحكام المراجعين ذوي المستويات المختلفة من الممارسة أو التعليم) ؟ .

٤-٢ . كيفية تصميم الدراسة التطبيقية :

فى ضوء تحقيق أهداف البحث والدراسة الميدانية ثم تصميم قائمة الاستقصاء Questionnaire لغرض جمع البيانات والمعلومات من عينة مجتمع الدراسة ، ويتم تبويب هذه القائمة إلى الأقسام التالية من أجل تحقيق هدف البحث :

القسم الأول : معلومات عامة عن المراجعين .

القسم الثانى : أهمية محددات خبرة المراجع ممثلة فى صياغة مجموعة من المؤشرات تمثل العناصر التى تؤثر على تكوين خبرة المراجعة .

القسم الثالث : أثر الخبرة على أحكام المراجعين : حيث يتم صياغة مجموعة من المؤشرات التى قد حدد لها أوزان تعبر عن الأهمية النسبية لهذه المؤشرات مستخدماً مقياس ليكرت Likert scale لغرض التعرف على مدى الاختلافات بين أحكام المراجعين باختلاف مستوى خبرتهم .

٤-٣ . كيفية تحديد وإختيار عينة البحث :

تشمل العينة التى تجرى عليها هذه الدراسة فئات من المراجعين القانونيين الممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة فى بيئة الأعمال المصرية وبالتحديد من الاسكندرية والقاهرة وطنطا .

ولقد كان الهدف الرئيسى عند اختيار عينة البحث هو الحصول على عينة ممثلة من كل عناصر وصفات المجتمع الأسمى محل الدراسة ، فإن اختبار حجم العينة ليس مجرد إختيار نسبة من مجتمع البحث ولكنها عملية تحديد مدى تمثيل هذه العينة للمجتمع الذى يربع دراسته . ويرى الباحث أنه تم إختيار أسلوب العينات القنوية لأنه فى ظل هذا الأسلوب يتم تقييم المجتمع الاصلى إلى فئات ، ثم يتم اختيار العينة بين افراد كل فئة بما يمكن إحتواء العينة فى النهاية على العدد المناسب من الافراد لتمثيل كافة فئات المجتمع محل الدراسة .

ولقد تم توزيع ١٥٠ نسخة من قائمة الإستقصاء وبلغت القوائم المقبولة (القوائم المعادة) = ١٢٠ قائمة استقصاء، وبلغت نسبة الإستجابة ٨٠% وهو معدل جيد فى الدراسة التطبيقية فى هذا المجال، ولقد تم تصنيف القوائم الواردة على النحو التالى:

الإجمالي	مراجعون وممارسون أكثر من ١٠ سنوات	مراجعون وممارسون (٦ : ١٠) سنوات	مراجعون وممارسون (٣ : ٦) سنوات	مراجعون وممارسون أقل من ٣ سنوات	سنوات الممارسة
					مستوى التعليم
٧٥	٢٥	١٠	٢٢	١٨	١- مراجعون مؤهلهم بكالوريوس تجارة (شعبة محاسبة)
٤٥	١٢	١٤	١٥	٤	٢- مراجعون مؤهلهم أعلى من البكالوريوس (دبلوم، ماجستير، دكتوراه) في المحاسبة
١٢٠	٣٧	٢٤	٣٧	٢٢	الإجمالي

جدول مستويات الممارسة والتعليم الافراد العينة

٤-٤ الاساليب والمقاييس الاحصائية والأختبارات المستخدمة في الدراسة الميدانية :

تناول الباحث بعض الاساليب والمقاييس الاحصائية التي تخدم عينة البحث الميداني ، وكيفية إختيار تلك المقاييس إحصائيا حتى يتحقق الهدف من وراء هذا البحث :

٤-٤-١. الاساليب والمقاييس الاحصائية :

استخدام الباحث الوسط الحسابي Mean والانحراف المعياري Standard Deviation للدرجات المعطاه لمحددات الخبرة (التعليم والممارسة والقدرات الذاتية) . حيث يشير الوسط الحساب إلى متوسط درجات الأهمية المعطاه لكل مؤشر على حدة من مؤشرات الخبرة ، بينما الانحراف المعياري يشير إلى مدى تشتت درجات الأهمية عن وسطها الحسابي . كما إستخدام الباحث نفس المقاييس السابقة للدرجات المعطاه لكل مؤشر من المؤشرات الخاصة بالحكم على قدرة المنشأة على الاستمرار لجميع افراد العينة والمصنفة حسب سنوات الممارسة وذلك بغرض تحديد أثر الخبرة على أحكام المراجعين .

٤-٤-٢. الأختبارات الاحصائية لفروض الدراسة الميدانية :

تناول الباحث نوعين من الأختبارات الاحصائية لغرض تحقيق الهدف من وراء الدراسة التطبيقية هما :

أولاً - اختبار Kurakal-Wallis Test

يعتبر هذا الاختبار ملائماً لأنه يستخدم في حالة المقارنة بين متوسطات أكثر من مجموعتين في آن واحد ، وهو إختبار غير معلمى Nonparmetric لا يتطلب توافر أى افتراضات عن توزيع المجتمع . ويتم استخدام هذا الاختبار لمتوسطات ترتيب كل محدد من محددات الخبرة الثلاثة في العينة لغرض التعرف على مدى وجود أو عدم وجود فروق معنوية في الترتيب بين المجموعات الأربعة لسنوات الممارسة ، وكذلك للتعرف على مدى وجود أو عدم وجود فروق معنوية للمتوسطات الحسابية للدرجات المعطاه لأهمية مؤشرات الأحكام في المجموعات الأربعة السابقة .

ثانياً : إختبار Mann-Whitney Test

يعتبر هذا الاختبار ملائماً لمتوسطات ترتيب كل عامل من عوامل الخبرة لكل مفردة من افراد العينة للتعرف على مدى وجود أو عدم وجود فروق معنوية في الترتيب بين مجموعتى مستوى التعليم ، وكذلك لأهمية مؤشرات الأحكام في المجموعات الأربعة المصنفة على اساس سنوات الممارسة .

٤-٥ . تحليل نتائج الدراسة التطبيقية ،

تتمثل نتائج الدراسة التطبيقية لعينة البحث فيما يلى :

٤-٥-١ . تحديد الأهمية النسبية لمحددات الخبرة

قام الباحث بصياغة ٣٢ مؤشراً تمثل محددات خبرة المراجع من خلال ما يلى :

أ - المعرفة التى حصل عليها المراجع من خلال التعليم .

ب - المعرفة التى حصل عليها المراجع من خلال الممارسة .

ج - القدرات الذاتية والمهارات التى يتميز بها المراجع .

وقد طلب من افراد العينة (المراجعين) تحديد مدى أهمية تلك المؤشرات من وجهة

نظرهم وذلك بإستخدام مقياس ليكرت Likert Scale وقد تم تصنيف افراد العينة

(المراجعين) على أساس سنوات ممارستهم لمهنة المراجعة إلى أربع مستويات يوضحها

الجدول التالى :

النسبة المئوية	عدد أفراد العينة	سنوات الممارسة
٢١%	٢٥	أقل من ٣ سنوات
٢٥%	٣٠	من ٣ : ٦ سنوات
٢١%	٢٥	من ٦ : ١٠ سنوات
٣٣%	٤٠	أكثر من ١٠ سنوات
١٠٠%	١٢٠	الإجمالي

ولقد قام الباحث بتفريغ الاجابات عن مؤشرات قائمة الاستقصاء سواء الخاصة بأهمية مؤشرات محددات الخبرة أو أهمية مؤشرات عدم قدرة المنشأة على الاستمرار وذلك بإختلاف المستويات التعليمية . والجدول التالى يشمل الوسط الحسابى والانحراف المعيارى لعوامل الخبرة الثلاثة (التعليم والممارسة والقدرات الذاتية) وذلك للمستويات الاربعة من سنوات الممارسة للعينة ككل حتى يمكن تحديد رتيب أهمية محددات الخبرة من وجهة نظر المراجعين الممارسين للمهنة :

العينة ككل		أكثر من ١٠ سنوات		من ٦ : ١٠ سنوات		من ٣ : ٦ سنوات		أقل من ٣ سنوات		محددات الخبرة
الانحراف المعيارى	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	الوسط الحسابى	
٠.٤٤	٣٨٦	٠.٤٤	٣٨٦	٠.٤٤	٣٨٦	٠.٤٤	٣٨٦	٠.٤٤	٣٨٦	التعليم Learn
٣٥	٤٦٠	٣٥	٤٦٠	٣٥	٤٦٠	٣٥	٤٦٠	٣٥	٤٦٠	الممارسة Practic
٤٧	٤٨٧	٤٧	٤٨٧	٤٧	٤٨٧	٤٧	٤٨٧	٤٧	٤٨٧	القدرات الذاتية Skills

جدول يوضح الوسط الحسابى والانحراف المعيارى لمحددات الخبرة

ومما سبق يرى الباحث بأن هناك نسبة اتفاق بين جميع المراجعين (أفراد العينة) على إختلاف سنوات ممارستهم لمهنة المراجعة على أن عنصر القدرات الذاتية يمثل أهم محددات الخبرة (لأنه حصل على وسط حسابى أكبر) ، ويليه فى الأهمية عنصر الممارسة ثم عنصر التعليم ولكى نتأكد من هذا الترتيب فقد يتم حساب متوسط درجات عوامل الخبرة الثلاثة لكل مراجع من أفراد العينة على حده ، ثم ترتيب هذه العوامل وفقا

لمتوسطها بحيث يعطى العامل الاقل أهمية من وجهة نظر المراجع متوسط ترتيب (١) ،
العامل الأكثر الأهمية متوسط ترتيب (٣) ، وبذلك يمكن عمل متغيرات رتبية لعوامل
الخبرة الثلاثة ، وباستخدام هذه المتغيرات الترتيبية للعينة ككل ثم تحديد متوسط الترتيب
لعوامل الخبرة الثلاثة على النحو التالي :

عوامل الخبرة	متوسط الترتيب	الانحراف المعياري
١ - التعليم	١٫٥٢	٠٫٦٥
٢ - الممارسة	١٫٩٥	٠٫٧٢
٣ - القدرات الذاتية	٢٫٨٢	٠٫٥٨

جدول متوسط لترتيب والانحراف المعياري لعوامل الخبرة

ويتضح من الجدول السابق أن عنصر القدرات الذاتية هو أهم محددات الخبرة
من وجهة نظر المراجعين الممارسين لمهنة المراجعة ، ويليه في الأهمية عنصر الممارسة ثم
عنصر التعليم . وبذلك يمكن القول أن الترتيب النهائي للعوامل المؤثرة للخبرة حسب
أهميتها يكون كما يلي :

- أ - القدرات الذاتية والمهارات التي يتميز بها المراجع عن آخر
- ب - المعرفة التي يحصل عليها المراجع من خلال الممارسة العملية .
- ج - المعرفة التي يحصل عليها المراجع من خلال التعليم المستمر ولقد قام الباحث
باختبار الفرض الأول القائل . "يختلف ترتيب أهمية عوامل الخبرة الثلاثة إختلافاً
جوهرياً باختلاف سنوات الممارسة لمهنة المحاسبة والمراجعة" ، وباستخدام إختبار
Krusal-Wallis للتعرف على معنوية الفروق في الترتيب المرجح لكل عامل
من عوامل الخبرة باختلاف سنوات الممارسة ، وهذا ما يوضحه الجدول
التالي (١) :

متوسط الرتب لعنصر القدرات الذاتية	متوسط الرتب لعنصر الممارسة	متوسط الرتب لعنصر التعليم	عدد المفردات	سنوات الممارسة
٤٤,٤٠	٤١,٨٠	٤١,٢٥	٢٥	أقل من ٣ سنوات
٤٤,٧٥	٤٥,٢٨	٤٣,٧٥	٣٠	من ٣ : ٦ سنوات
٤٦,٥٠	٤٥,٧٥	٣٨,٩٠	٢٥	من ٦ : ١٠ سنوات
٤١,٥٠	٤٢,٧٨	٤٩,٥٠	٤٠	أكثر من ١٠ سنوات
٠,٧١٥	٠,٣٥٦	٢,٨٣٥		Chi-Square
٠,٨٧٥	٠,٩٦٥	٠,٤١٥		مستوى المعنوية Asymp-Sig

وعن طريق تحليل بيانات الجدول السابق يمكن أن نستنتج أنه لا يختلف ترتيب أهمية عوامل الخبرة الثلاثة باختلاف سنوات الممارسة إختلافاً جوهرياً وذلك لعدم معنوية الفروق بين الفئات التي تعبر عن سنوات ممارسة مهنة المحاسبة وبالتالي يتم رفض الفرض الأول .

وقام الباحث باختيار الفرض الأول القائل "يختلف ترتيب أهمية عوامل الخبرة الثلاثة إختلافاً جوهرياً باختلاف المستوى التعليمي للمراجعين" . وفيما يلي الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمجموع الدرجات المرجحة لمحددات الخبرة الثلاثة في كل مجموعة .

مراجعون مؤهلاتهم ما جستير او دكتوراه في المحاسبة		مراجعون مؤهلاتهم بكالوريوس تجارة		محددات الخبرة
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
٠.٣٧	٣.٩٧	٠.٤٣	٣.٨٥	(١) التعليم
٠.٣٨	٤.٢٥	٠.٣٥	٤.١٢	(٢) الممارسة
٠.٣٩	٤.٦٥	٠.٥٣	٤.٥٢	(٣) القدرات الذاتية

جدول يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحددات
الخبرة حسب المستوى التعليمي

(١) تم إستخراج بيانات هذا الجدول عن طريق الحاسب الآلي وذلك من خلال إدخال بيانات ملحق البحث رقم (٢) .

وتم اختيار هذا الفرض بإختبار Mann-Whitney Test للتعرف على معنوية الفروق في الترتيب المعطى لكل عامل من عوامل الخبرة بإختلاف المستوى التعليمي المراجعين . وقد كانت النتائج على النحو التالي (١) :

متوسط الرتب لعنصر القدرات الذاتية	متوسط الرتب لعنصر الممارسة	متوسط الرتب لعنصر التعليم	عدد المقدرات	سنوات الممارسة
٤٢,٨٠	٤٢,٣٥	٤٤,٢٥	٧٥	١- مراجعون مؤهلاتهم بكالوريوس تجارة فقط
٤٤,٧٥	٤١,٤٥	٤٢,٢٩	٤٥	٢- مراجعون مؤهلاتهم ماجستير أو دكتوراه في المحاسبة
٨٦٥,٢٠	٨٤٥,٥	٨٦٥,٧٠		Mann-Whitney
٠,٥٢٥	٠,٤٢٥	٠,٥٧٥		مستوى المعنوية

جدول نتائج إختيار الفرض الأول طبقاً لمستوى التعليم

يتضح من الجدول السابق عدم معنوية الفروق بين المراجعين الحاصلين على بكالوريوس تجارة (محاسبة) والحاصلين على درجة الماجستير أو الدكتوراه في المحاسبة في ترتيب أهمية العوامل الثلاثة المحددة للخبرة ولذلك يتم رفض الفرض الأول من حيث تصنيف مستوى التعليم .

ويرى الباحث أنه يمكن القول أن هناك إجماع بين المراجعين رغم إختلاف سنوات ممارستهم مهنة المحاسبة والمراجعة وإختلاف مستواهم التعليمي على أن عنصر القدرات الذاتية Skills يعتبر أهم محددات الخبرة في المراجعة ويليها في الأهمية عنصر الممارسة Practic تم عنصر التعليم Learn . وتشير نتائج الدراسة التطبيقية أن قدرات ومهارات المراجع هي أهم محددات الخبرة ولها تأثير فعال على جوده أحكام المراجعين وتأتي الممارسة في المرتبة الثانية في الأهمية النسبية لمحددات الخبرة . والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا الموقف هو : ما هو أثر محددات خبرة المراجع على إختلاف أحكام المراجعين ؟

٤-٦-٢ . تحليل تأثير الخبرة على أحكام المراجعين :

قام الباحث بصياغة ٢٨ مؤشراً تستخدم في تقييم مدى قدرة المنشأة على الأستمرار وقد طلب من كل مفردة من أفراد العينة (مراجع من المراجعين) تحديد مدى

(١) تم إستخراج بيانات هذا الجدول عن طريق الحاسب الآلى وذلك من خلال بيانات ملحق البحث رقم (١) .

أهمية تأثير كل مؤشر على قراره عن تقييم مدى مقدرة مشروع عميل المراجعة على الأستمرار فى مزاوله النشاط وذلك عن طريق مقياس ليكرت Likert Scale الذى يشمل خمس نقاط : هام جداً (٥) ، هام (٤) ، هام إلى حد ما (٣) ، غير هام (٢) ، غير هام على الإطلاق (١) .

ويرى الباحث أن الهدف من تحديد أهمية هذه المؤشرات هو إختبار معنوية الفروق بين أحكام المراجعين على كل مؤشر بأنه هام أو غير هام فى الحكم على عدم مقدرة مشروع العميل على الأستمرار . وقد تم إعادة تصنيف إجابات المراجعين على أهمية هذه المؤشرات إلى هام وغير هام بحيث يتم إعطاء درجة (٢) لكل إجابة على مؤشر بأنه هام (سواء كان الحكم على المؤشر بأنه هام جداً أو هام أو هام إلى حد ما) ، وإعطاء درجة (١) لكل إجابة على المؤشر بأنه غير هام (سواء كان الحكم على المؤشر بأنه غير هام أو غير هام على الإطلاق) . وبناء على ذلك تم عمل التحليل على أنه إختبار لمقياس رتب تتراوح درجاته بين (٢) هام ، (١) غير هام ، وذلك بدلاً من مقياس ليكرت لأن تفاوت درجات الأهمية هنا لا تؤثر على إختبار الفروض . ولتحديد أثر الخبرة على أحكام المراجعين فقد تم تقسيم أفراد العينة حسب سنوات الممارسة إلى أربع مجموعات وحسب مستوى التعليم إلى مجموعتين وكان من الصعب إيجاد مقياس ملائم لتصنيف المراجعين وفقاً لقدراتهم الذاتية .

ولذى إقتصرت الباحث هذه الدراسة على تحديد أثر كلا من سنوات الممارسة ومستوى التعليم على أحكام المراجعين ، على أن يكون أثر القدرات الذاتية على الأحكام مجال بحث مقترح إن شاء الله فى بحوث قادمة (٠) والجدول التالى يوضح الوسط الحسابى والانحراف المعياري لدرجات أهمية مؤشرات الأحكام عند تقسيم أفراد العينة حسب سنوات الممارسة إلى أربعة مستويات على النحو التالى (١) :

سنوات الممارسة	عدد أفراد العينة	الوسط الحسابى	الانحراف المعياري
أقل من ٣ سنوات	٢٥	١,٨٥٠	٠,١٢٥
من ٣ : ٦ سنوات	٣٠	١,٩٣٠	٠,١١٥
من ٦ : ١٠ سنوات	٢٥	١,٩٢٥	٠,٠٨٥
أكثر من ١٠ سنوات	٤٠	١,٩٤٥	٠,٠٧٥
الإجمالى	١٢٠	١,٩١٢	٠,١٣٥

جدول الوسط الحسابى والانحراف المعياري للأحكام حسب سنوات الممارسة

وقد تم إختيار Kruskal-Wallis Test لغرض التعرف على معنوية الاختلاف في أحكام المراجعين باختلاف سنوات ممارستهم لمهنة المحاسبة والمراجعة .
ويوضح الجدول التالي نتائج إختيار Kruskal-Wallis Test للمتوسطات الحسابية لجميع المؤشرات (١) :

متوسط الرتب	عدد أفراد العينة	سنوات الممارسة
٣٢,٥٠	٢٥	أقل من ٣ سنوات
٤٩,٤٥	٣٠	من ٣ : ٦ سنوات
٤٢,٢٥	٢٥	من ٦ : ١٠ سنوات
٥١,٧٢	٤٠	أكثر من ١٠ سنوات
٨,٧٤٥		Chi-Square
٠,٠٣٢		مستوى المعنوية

ويتضح من الجدول السابق أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ٠.٠٣٢ وبالتالي يمكن القول بأن أحكام المراجعين تختلف إختلافاً جوهرياً باختلاف سنوات ممارستهم لمهنة المراجعة بدرجة ثقة (٩٥٪) ولذلك يتم قبول الفرض الثانى القائل "تختلف أحكام المراجعين إختلافاً جوهرياً باختلاف سنوات ممارستهم لمهنة المراجعة" . ويرى الباحث أن السبب فى الإختلاف فى أحكام المراجعين إلى الإختلاف فى المعرفة التى اكتسبها هؤلاء المراجعين من خلال سنوات الممارسة لهذه المهنة .

والجدول التالي يوضح الوسط الحسابى والانحراف المعياري لدرجات أهمية مؤشرات الأحكام حسب المستوى التعليمى للمراجعين على النحو التالى :

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	عدد أفراد العينة	المستوى التعليمي
٠,١٤٨	١,٧٨٥	٧٥	١-مراجعون مؤهلهم بكالوريوس تجارة فقط
٠,٠٧٦	١,٩٢٥	٤٥	٢-مراجعون حاصلون على بكالوريوس أو دكتوراه فى التجارة (محاسبة)
٠,١٢٦	١,٩١٢	١٢٠	الإجمالي

(١) تم إستخراج بيانات هذا الجدول عن طريق الحاسب الآلى وذلك من خلال إدخال بيانات ملحق البحث رقم (٢) .

وقد تم إختيار Mann-Whitney Test لفرض التعرف على معنوية الإختلافات بين أحكام المراجعين باختلاف مستواهم التعليمي ، وكانت نتائج هذا الأختبار على النحو التالي (١) :

متوسط الرتب	عدد أفراد العينة	مستوى التعليم
٣٨,٨٥	٧٥	١-مراجعين مؤهلهم بكالوريوس تجارة فقط
٥١,٢٥	٤٥	٢-مراجعون حاصلون على بكالوريوس أو دكتوراه في التجارة (محاسبة)
٦٨٨		Mann-Whitney
٢,٠٥٢		Z
٠,٠٣٨		مستوى المعنوية

ويتضح من الجدول السابق وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ٠.٠٣٨ . وبالتالي يمكن القول أن أحكام المراجعين تختلف إختلافاً جوهرياً بإختلاف مستواهم التعليمي بدرجة ثقة (٩٥٪) ولذلك يتم قبول الفرض الثاني . ويرجع هذا الأختلاف إلى الأختلاف في المعرفة التي إكتسبها هؤلاء المراجعون من خلال مستواهم التعليمي .

ومن هنا يرى الباحث أن عنصر القدرات الذاتية أو المهارات الشخصية قد تكون فطرية ويتم اكتسابها ذاتياً ، ولكن المعرفة يتم اكتسابها من خلال التعليم والممارسة ، وتعتبر كلا من المعرفة والقدرات الذاتية المحددين الرئيسيين لخبرة المراجع في تحسين جودة الحكم في مهام المراجعة .

(١) تم إستخراج بيانات هذا الجدول عن طريق الحاسب الآلي وذلك من خلال إدخال بيانات ملحق رقم (٢)

المبحث الخامس خلاصة ونتائج وتوصيات البحث

١-٥ . خلاصة البحث :

لقد حظى موضوع خبرة المراجع وأثرها على جودة أحكام المراجعين باهتمام كبير من الباحثين فى الأونة الأخيرة . وتأتى أهمية هذا الموضوع لأن كثير من الأحكام التى يصدرها المراجع تعتمد على الحكم والتقدير الشخصى ولذلك كان لابد من البحث عن العوامل المؤثرة على خبرة المراجع المهنى وبالتالي على صحة أحكامه ودقة تقديراته . ولقد جاءت نتائج الدراسات التى إهتمت بعامل خبرة المراجع متضاربة بشأن مدى تأثير الخبرة على الحكم الشخصى للمراجعين . ويرجع هذا التضارب فى نتائج هذه الدراسات إلى أن بيئة المراجعة بيئة معقدة ومتغيرة ، وأنها مزيج متداخل من عوامل خاصة بالعميل وعوامل خاصة بالمراجع .

وعلى هذا فإن هدف البحث هو توضيح طبيعة مهام المراجعة وتحديد مفهوم الخبرة ، وكيفية قياسها والتعرف على محددات الخبرة وأثرها على أحكام المراجعين . وتناولت الدراسة التطبيقية الأجابة عن السؤالين التاليتين :

- (١) ما هو ترتيب أهمية العوامل الثلاثة المحددة للخبرة (التعليم والممارسة والقدرات الذاتية) من وجهة نظر المراجعين الممارسين للمهنة فى بيئة الأعمال المصرية ؟ .
- (٢) هل تختلف أحكام المراجعين باختلاف سنوات ممارستهم لمهنة المراجعة أو باختلاف مستواهم التعليمى ؟ .

٢-٥ . نتائج البحث :

بناء على ماسبق يمكن بلورة نتائج البحث فيما يلى :

- (١) هناك عوامل كثيرة تؤثر فى جودة الحكم الشخصى للمراجع وأهم هذه العوامل هى الممارسة وتكرار المهام والمعرفة والقدرة وكفاءة الذاكرة والعوامل البيئية ، وتختلف أهمية هذه العوامل باختلاف مستوى تعقد مهام المراجعة .
- (٢) يعتبر قياس عامل الخبرة المتعلقة بأحكام المراجعة أمراً صعباً نظراً لعدم وجود معيار موضوعى لجودة الأداء بالنسبة لكثير من مهام المراجعة . فهناك الأقدامية والممارسة والتقدير الشخصى والكفاءة والفعالية كلها مؤشرات إستخدمت كمقياس للخبرة فى بحوث عديدة ، ولكل مؤشر العديد من العيوب والانتقادات .

(٣) تتأثر خبرة المراجع فى جودة الحكم الشخصى فى مهام المراجعة بمدخلين هما :

أ - المدخل السلوكى للمراجع .

ب- المدخل الإدراكى للمراجع .

(٤) من الحقائق الثابتة أنه لا يوجد مفهوم واضح للخبرة وبالتالي من الصعب ملاحظتها

بذاتها ، ولقد حاولت الدراسات السلوكية تعريفها معبرة عنها بجودة الحكم والتي

تقاس بالأجماع والثبات والتبصر الذاتى وأهمية المؤشرات . ولكن تبين عدم

واقعية افتراضات المدخل السلوكى نظراً للطبيعة الاحتمالية لبيئة المراجعة .

(٥) اتجهت الدراسات الحديثة إلى إستخدام المدخل الإدراكى والذي يركز على معرفة

الخبرة ودورها فى الحكم المهنى للمراجع .

(٦) توصلت الدراسات الإدراكية للخبرة إلى ثلاثة نتائج هامة هى :

(أ) علاقة الخبرة بالذاكرة : فكلما زادت الخبرة كلما زادت كفاءة تنظيم الذاكرة ،

وزادت القدرة على إستدعاء المعلومات والاختيار السليم لها .

(ب) أن الأحكام المتكررة تلعب دوراً هاماً فى تكوين خبرة المراجع .

(ج) تتأثر الخبرة بالمعرفة حيث يمتلك المراجعين الخبراء قدراً أكبر من المعرفة

تجعلهم قادرين على أداء مهام المراجعة عن المراجعين المبتدئين .

(٧) يعتبر عنصر القدرات الذاتية أهم محددات الخبرة فى المراجعة من وجهة نظر

المراجعين الممارسين للمهنة فى بيئة الأعمال المصرية ، ويليه فى الأهمية عنصر

الممارسة ثم عنصر التعليم .

(٨) لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين بالنسبة لأهمية ترتيب

محددات الخبرة ، ويعنى هذا أن هناك إتفاق بين المراجعين على أن عنصر القدرات

الذاتية يعتبر أهم محددات الخبرة ويليه فى الأهمية عنصر الممارسة ثم عنصر

التعليم .

(٩) توجد فروق ذات دلالة إحصائية (عند مستوى معنوية ٠.٠٣٢) بين أحكام

المراجعين على أهمية مؤشرات عدم قدرة المنشأة على الإستمرار فى مزاولة

النشاط وذلك بإختلاف سنوات ممارسة المهنة . ومن هنا يمكن القول أنه تختلف

أحكام المراجعين إختلافاً جوهرياً بإختلاف سنوات ممارستهم لمهنة المراجعة وذلك

بدرجة ثقة (٩٥٪) .

(١٠) توجد فروق ذات دلالة إحصائية (عند مستوى معنوية ٠.٠٣٨) بين أحكام

المراجعين على أهمية مؤشرات عدم قدرة المنشأة على الاستمرار فى مزاوله النشاط وذلك باختلاف مستواهم التعليمى وذلك بدرجة ثقة (٩٥٪) .
(١١) ترتبط الممارسة مع التعليم لتكوين المعرفة وتتفاعل هذه المعرفة مع القدرات الشخصية الذاتية لتكوين خبرة المراجع ، ومن هنا تؤثر خبرة المراجع تأثيراً جوهرياً على أحكام ومهام المراجعة .

٢-٥ . توصيات البحث .

لقد أسفرت الدراسات النظرية والتطبيقية عن عدة توصيات هامة تتعلق بموضوع البحث ، ألا وهى :

- (١) ضرورة عقد دورات تدريبية للمراجعين لغرض التعرف على المستجدات من المعايير المتعلقة بالمهنة وما يطرأ عليها من تطوير مستمر مما يؤدى إلى ترشيد الحكم الشخصى للمراجع .
- (٢) ضرورة الأخذ فى الحسبان معلومات القرار Decision Aids مثل النظم الخبيرة Expert Systems للتغلب على مشكلة التغيير فى بيئة المراجعة وتقليل درجة الاختلاف بين الأحكام .
- (٣) يجب على الجمعيات المهنية المصرية القيام بتأهيل المراجعين الخارجين لغرض إكتسابهم جوانب القدرات الذاتية والمهارات بالإضافة إلى المعرفة التى إكتسبت من خلال التعليم والممارسة .
- (٤) ضرورة إعداد وتكوين هياكل تنظيمية لمكاتب مهنة المحاسبة والمراجعة تستند على محددات الخبرة من قدرات ومهارات ومعرفة متخصصة فى مجالات المراجعة .
- (٥) ضرورة أن يأخذ الأكاديمين نوعية مهام الحكم الشخصى فى إعتبارهم عند إجراء البحوث العلمية وذلك بالنسبة لإختيار المراجعين موضوع العينة ، فمثلاً بالنسبة لمهام المراجعة المعقدة فإنه يجب أن يتم تقسيم أفراد العينة وفقاً لمدى تعود وممارسة المراجعين لمهام معينة ومحددة وليس على أساس مهام المراجعة بصفة عامة .

مراجع البحث

- ١- د. أحمد على غازى، قياس العلاقة بين يقين المراجع وكفاءة نظام الإثبات، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد الخامس، ١٩٨٨، ص (١٤٧-١٩٦).
- ٢- د. شوقى السيد فوده، تحليل العوامل المؤثرة فى جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة وأثر ذلك على مصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية: دراسة نظرية وميدانية، مجلة أفاق جديدة، السنة الرابعة عشر - المجلد الخاص بالعدد (الثالث والرابع) لعام ٢٠٠٢م - كلية التجارة - جامعة المنوفية، ص (١٥٢-١٥٧).
- ٣- د. زين العابدين فارس، مدخل مقترح لتحسين الحكم الشخصى للمحاسب عند تطبيق مفهوم الأهمية النسبية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد الثانى، ١٩٨٧، ص (٩٩-١٣٥).
- 4- Ashton, R and S. Kramer, Students as Surrogated in Behavioral Accounting Research: Some Evidence, *Journal of Accounting Research*, Spring 1980, PP.5-10.
- 5- Ashton, R., An Experimental Study of Internal Control Judgment, *Journal of Accounting Research*, Spring 1974, pp.145-152.
- 6- Bonner, S., Experience Effects in Auditing The Role of Task Specific Knowledge, *The Accounting Review*, January 1990, PP.148-160.
- 7- Bonner, S., and B. Lewis, Determinants of Auditor Expertise, *Journal of Accounting Research*, Sup. 1990, pp.5-10.
- 8- Bonner, S., A Model of the Effects of Audit Task Complexity, *Accounting Organization and Society*, 1994, pp.213-225.
- 9- Bedard, J. Expertise in Auditing Myth or Reality, *Accounting Organizations and Society*, 1989, Vol.14, pp.112-128.
- 10- Bedard, J. and T. Mock, Expert and Novice problem-Solving Behavior in Audit Planning, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Sup.1992, pp.5-8.
- 11- Bonner, S. and B. Lewis, Determinants of Auditor Expertise, *Journal of Accounting Research*, Sup.1990, pp.5-15.

- 12- Choo, F. and K. Trotman, "The Relation ship Between Knowledge Structure and judgments for Experienced and Inexperienced Auditors . *The Accounting Review*, July , 1991 , pp. 465-475 .
- 13 - Colbert, J. The Effect of Experince on Auditors, Judgment, *Journal of Accounting literature*, 1989 , pp. 135-145 .
- 14 - Choo, F. and K. Trotman, The Relationshiy Between Knowledge Structure and Judgments for Experienced and Inexperienced Auditors, *The Accounting Review*, July, 1991 , pp. 463-480 .
- 15 - Deanglo, L. Auditor size and Audit Quality , *Journal of Accounting and Economics* , No-3 Dec. 1981, pp. 183-190 .
- 16 - Davis, J., Experience and Auditors, Delection of Relevaut Information for Practice and Theory, Spring 1996, pp . 18-30 .
- 17 - Gibbins, M and F . wolb, " Auditors Subjective Decision Environment-The case of a Normal External Audit" , *The Accounting Review*. January, 1982, pp. 105-121 .
- 18 - Frederick, D. and Rlibby, Experties and Auditors, Judgments of conjunctive Events, *Journal of Accounting Research Aut.* 1986. pp. 270-285 .
- 19 - Gaumnitzet, T. Nunamaker and M. Thomas, Auditor consensus in Internal Control Evaluation and Audit program planning, *Journal of Accounting Research*, Aut. 1982, pp. 445-750 ..
- 20 - Gibbins, M. and F. Walf, Auditors Subjective Decision Environment - The case of a Normal External (Audit, *The Accounting Review*), January 1982, pp.104-120 .
- 21 - Gibbins, M., Propositions about the psychology of professional Judgment in public Accounting, *Journal of Accounting*, Spring 1984, pp. 103-120 .
- 22 - Hamilton, R. and W. Wright, Internal Control Judgments and Effects

- of Experience Replications and Extensions, *Journal of Accounting Research*, Aut. 1982, pp. 750-760 .
- 23 - Hamilton, R and W. Wright, Internal Control Judgment and Effects of Experience Replications and Extensions, *Journal of Accounting Research*, Aut. 1982, pp. 755-760 .
- 24 - Joyce, J., Expert Judgment in Audit program Planning Studies on Human Information processing in Accounting, *Journal of Accounting Research*, 1975, pp. 28-58 .
- 25 - Messior, W., The Effect of Experience and firm Type on Materiality / Disclosure Judgments, *Journal of Accounting Research*, Aut. 1983, pp. 369-380 .
- 26 - Tabor, R. Internal Control Evaluation and Audit program Revisions; Some Additional Evidence, *Journal of Accounting Research*, Spring 1983, pp. 348-354 .
- 27 - Sutton, J. and J. Lampe, A Frame work for Evaluating process Quality for Audit Engagement, *Accounting and Business Research*, Vol. 21, No.83, Summer 1991, pp.270-280 .
- 28 - Tabor, R, Internal Control Evaluation and Audit Program Revisions : Some Additional Evidence, *Journal of Accounting Research*, Spring 1983, pp. 348-350 .

ملاحق البحث

ملحق رقم (١): قائمة الاستقصاء

السيد الأستاذ الفاضل/ مراجع الحسابات

تحية طيبة وبعد،،

تعتبر هذه القائمة جزء من بحث في مجال أثر عامل الخبرة في مهام المراجعة على تحسين جودة الحكم المهني للمراجع عند مراجعة القوائم المالية، وتهدف هذه القائمة إلى استطلاع الآراء بخصوص العوامل المؤثرة على خبرة المراجع وجودة أحكامه وصحة تقديراته، وكذلك تحديد العوامل المؤثرة في قرار المراجع الخاص بتقدير المراجعة للحفاظ على قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة النشاط.

وإن شاء الله سوف يكون إسهام سيادتكم في الإجابة عن هذه التساؤلات الواردة بهذه القائمة سيكون خير عون في تمام هذا البحث، ونؤكد لسيادتكم بأن إجاباتكم على هذه القائمة ستعامل بمنتهى السرية، وسوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

وأنتى أرجو من سيادتكم إستيفاء الرأى حول هذه القائمة لما لذلك من عظيم الأثر على نتائج البحث العلمى والتي تنعكس بدورها على الممارسة المهنية.

مع أطيب تحياتى وشكرى لحسن تعاونكم معنا.

الباحث

تصميم قائمة الإستفتاء

Questionnaire

الجزء الأول : معلومات عامة

أ - المستوى الوظيفى داخل مكتب المراجعة :

- ١ - شريك
 ٢ - مدير مراجعة
 ٣ - مشرف
 ٤ - مراجع
 ٥ - مراجع تحت التمرين

ب- عدد سنوات ممارسة المهنة :

- ١ - أقل من ٢ سنوات
 ٢ - من ٢ : ٦ سنوات
 ٣ - من ٦ : ١٠ سنوات
 ٤ - أكثر من ١٠ سنوات

ج- الدرجة العلمية :

- ١ - بكالوريوس تجارة (محاسبة)
 ٢ - دبلوم دراسات عليا فى
 ٣ - ماجستير محاسبة
 ٤ - دكتوراه فى المحاسبة

د - عضوية الجمعيات المهنية :

- ١ - عضو مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا
 ٢ - عضو مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى
 ٣ - عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية
 ٤ - عضو جمعية الضرائب المصرية

الجزء الثاني : يختص بالعوامل المؤثرة في تكوين خبرة المراجع وبالتالي تؤثر في جودة أحكامه وكفاءة وصحة أدائه ، مع تحديد درجة الأهمية النسبية لكل عامل من العوامل التي تؤثر في تكوين خبرة المراجع ، وذلك بوضع علامة (√) أمام الدرجة التي تعكس مدى أهمية كل عامل في تكوين خبرة المراجع :

مسلسل	العوامل المؤثرة في تكوين خبرة المراجع (محددات الخبرة)	مأم جداً (٥)	مأم (٤)	مأم إلى حد ما (٣)	غير مأم (٢)	غير مأم جداً (١)
١	الدرجة العلمية (بكالوريوس محاسبة)					
٢	الدرجة العلمية بخلاف بكالوريوس التجارة (اقتصاد/ إحصاء/ إدارة)					
٣	درجة الدبلوم في الدراسات العليا في المحاسبة .					
٤	درجة الماجستير في المحاسبة					
٥	درجة الدكتوراة في المحاسبة					
٦	الحصول على درجة ليسانس الحقوق					
٧	حضور نورات تدريبية يحددها مكتب المراجعة					
٨	حضور نورات تدريبية تحددها جهات متخصصة					
٩	حضور مؤتمرات وندوات علمية في مجال المحاسبة والمراجعة					
١٠	الحصول على عضوية الجمعيات المهنية					
١١	حضور مؤتمرات في المحاسبة خارج مصر					
١٢	الأطلاع على القوانين والنشرات والدوريات في مجال المراجعة					
١٣	درجة المعرفة التي حصل عليها المراجع من خلال التعليم الجامعي					

مسلسل	العوامل المؤثرة في تكوين خبرة المراجع (محددات الخبرة)	هام جداً (٥)	هام (٤)	هام إلى حد ما (٣)	غير هام (٢)	غير هام جداً (١)
١٤	درجة المعرفة في مجالات تطبيقية متخصصة في المراجعة					
١٥	درجة المعرفة بقوانين الشركات والضرائب					
١٦	الأقدمية في مكاتب المراجعة					
١٧	عدد سنوات الممارسة في مهام المراجعة عامة					
١٨	عدد سنوات الممارسة في أداء مهمة مراجعة معينة					
١٩	القدرة على كشف الأخطاء في مهام المراجعة					
٢٠	كبير حجم مكتب المراجعة					
٢١	عدد سنوات الممارسة من خلال وظيفة معينة داخل المكتب					
٢٢	عدد عملاء المراجعة الذي تعامل معهم المراجع					
٢٣	المعلومات التي حصل عليها المراجع عن مدى صحة أحكامه					
٢٤	المعلومات التي حصل عليها المراجع من خلال تقييم المشرفين على جودة أحكامه في مهام المراجعة					
٢٥	المعلومات التي حصل عليها المراجع من خلال المناقشات مع زملائه					
٢٦	المعلومات التي حصل عليها المراجع من خلال مناقشته مع المستويات الإدارية داخل المنشأة					
٢٧	المركز الوظيفي للمراجع داخل مكتب المراجعة					
٢٨	قدرة المراجع على تخزين المعلومات في ذاكرته					
٢٩	قدرة المراجع على إيجاد حلول للمشاكل المستجدة في المراجعة					
٣٠	قدرة المراجع على تفصيل آراء الغير					
٣١	قدرة المراجع على التعاون مع فريق المراجعة					
٣٢	ثقة المراجع بنفسه وبأحكامه					

الجزء الثالث : تبين من الدراسات والبحوث السابقه من وجود عوامل مؤثرة فى حكم المراجع على مقدرة الشركة على الاستمرار فى مزاولة النشاط . برجاء تحديد الأهمية النسبية لكل عامل من العوامل الآتية على قرارك بإصدار تقرير مراجعة تقصص فيه عن عدم مقدرة مشروع عميل المراجعة على الإستمرار فى مزاولة نشاطه ، وذلك بوضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة :

مسلسل	مؤشرات عدم قدرة المنشأة على الاستمرار	هام جداً (٥)	هام (٤)	هام إلى حد ما (٣)	غير هام (٢)	غير هام جداً (١)
١	إنخفاض نسبة صافى الربح إلى المبيعات بمعدل ٤٪ عن العام الماضى					
٢	إنخفاض نسبة صافى الربح إلى المبيعات بمعدل ٨٪ عن العام الماضى					
٣	إنخفاض نسبة صافى الربح إلى المبيعات بمعدل ١٥٪ عن العام الماضى					
٤	إنخفاض نسبة صافى الربح إلى إجمالى الأصول عن متوسط النسبة السائدة فى الصناعة					
٥	إنخفاض ربحية السهم العادى عن متوسط ربحيته السائدة فى الصناعة					
٦	إنخفاض نسبة التداول لمشروع العميل عن متوسط النسبة فى الصناعة					
٧	إنخفاض نسبة التداول عن العام الماضى					
٨	إنخفاض نسبة السيولة السريعة لمشروع العميل عن متوسط النسبة فى الصناعة					
٩	إنخفاض نسبة السيولة السريعة عن العام الماضى .					

مستسل	مؤشرات عدم قدرة المنشأة على الاستمرار	هام جداً (٥)	هام (٤)	هام إلى حد ما (٣)	غير هام (٢)	غير هام جداً (١)
١٠	التدفقات النقدية الداخلية تمثل نسبة ضئيلة من مجال الخصوم					
١١	رصيد النقدية يمثل نسبة ضئيلة إلى الخصوم المتداولة					
١٢	الأصول السريعة (النقدية/ المدينون أ ق) تمثل نسبة ضئيلة من إجمالي الأصول					
١٣	الديون طويلة الأجل للغير تمثل نسبة كبيرة من مجموع أصول المشروع					
١٤	الديون قصيرة الأجل للغير تمثل نسبة كبيرة من مجموع أصول المشروع					
١٥	مجموع الخصوم تمثل نسبة كبيرة من مجموع حقوق الملكية					
١٦	يعانى المشروع من إنخفاض معدل دوران المدينين					
١٧	توقف مشروع العميل عن سداد الديون والالتزامات					
١٨	عدم وجود تخطيط طويل الأجل لدى مشروع العميل					
١٩	إرتفاع معدل دوران العمالة داخل المنشأة للعميل					
٢٠	عدم الوفاء بالتعاقدات مع العملاء خلال السنة السابقة					
٢١	وجود شكاوى من مساهمي الشركات من مجلس الإدارة					
٢٢	ركود رصيد حسابات دائني التوزيعات					
٢٣	توقف المشروع عن دفع التوزيعات					

مسلسل	مؤشرات عدم قدرة المنشأة على الاستمرار	هام جداً (٥)	هام (٤)	هام إلى حد ما (٣)	غير هام (٢)	غير هام جداً (١)
٢٤	عدم قدرة المشروع على الحصول على الائتمان التجارى العادى					
٢٥	يواجه المشروع صعوبات تتعلق بالمنتجات والأسواق					
٢٦	وجود دعوى قضائية مرفوعة من مشروع العميل مع الحكم لصالح الغير					
٢٧	وجود دعوى قضائية مرفوعة ضد مشروع العميل لا يمكن التنبؤ بالحكم					
٢٨	حدوث كوارث فى مشروع العميل غير مؤمن ضدها .					

ملحق رقم (٢) : جداول الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعينة البحث

قام الباحث بتحديد الوسط الحسابي والانحراف المعياري لجميع المؤشرات التي تمثل عوامل الخبرة وذلك للمجموعات الأربع المصنفة على أساس سنوات الممارسة والعينة ككل على النحو التالي :

(١) مؤشر التعليم : LEARN

يوضح الجدول التالي الوسط الحسابي والانحراف المعياري للدرجات المعطاة لمؤشرات التعليم من متوسط درجات الأهمية المعطاة وحدي تشتت درجات الأهمية عن وسطها الحسابي .

م	أقل من ٣ سنوات		من ٣ - ٦ سنوات		من ٦ : ١٠ سنوات		أكثر من ١٠ سنوات		العينة ككل	
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	٣٥٢	٨٠	٣١٠	٨٣	٤٣٢	٧٧	٤٦٥	٤٩	٤٥٠	٧٤
٢	٣٠٠	٧٥	٣٥٥	٨٦	٣٩٥	١٢٠	٣٠٩	٧٥	٣٣٥	٨٥
٣	٤٢٠	٦٧	٣٩٩	١١٠	٣٢٠	٩٥	٣٨٥	٨٥	٣٣٦	١١٠
٤	٣١٠	١٢	٤١٠	٩٢	٣٧٠	٨٧	٤٢٠	٩٥	٤٢٠	٩٨
٥	٣٨	٦٧	٣٧٠	١٢	٣٣٥	٩٢	٤٣٥	٧٥	٢٩٥	٨٧
٦	٣٠٥	٩٥	٣٨	٩٥	٣٨٥	٨٥	٣٩٠	٥٩	٣٧٠	٨٥
٧	٣٦٤	١٢٠	٤٢	٧٨	٤٢٠	٧٨	٤١٠	٧٨	٤٣٠	٧٨
٨	٣٥٦	٨٥	٤٣٠	٨٩	٤٣٠	٨٥	٣٨٥	٩١	٤٢٨	٩١
٩	٤٥٥	٧٣	٣٧٧	١٠١	٤٢٠	١٠٢	٣٩٥	٨٩	٣٨٥	٨٠
١٠	٣٥٠	٨١	٣٥٥	٨٥	٣٩٥	٩٥	٤٣٦	٧٨	٤٢٠	٦٥
١١	٣٩٠	٦٧	٣٨٨	٩٤	٤٠٦	١٠٢	٤١٣	٥٦	٤٣٠	٧٥
١٢	٤١٨٠	٥٣	٤٠٠	٨٧	٤٦٥	٨٧	٤٠٦	٧٨	٣٩٥	٨٤
١٣	٤٥٠	٩٥	٣٧٠	٩٨	٤١٧	٨٧	٣٦٨	٦٣	٤١٢	٨٩
١٤	٣٩٠	٧٥	٣٨	١٢٠	٣٩٦	٥٨	٤١٠	٧٨	٤٣١	٥٦
١٥	٣٨٥	٦٥	٣٦	٨٠	٣٧٠	٦٧	٤٣٠	٧٥	٣٩٦	٨٤

ويلاحظ أنه كلما زاد الوسط الحسابي كلما زادت أهمية المؤشر ، وكلما قل
الإنحراف المعياري كان ذلك مؤشراً على تجانس الأجابات وإنخفاض مقدار التشتت بين
هذ القيم .

(ب) مؤشرات الممارسة PRATIC

الجدول التالي يوضح الوسط الحسابي والإنحراف المعياري للدرجات المعطاة

لمؤشرات الممارسة :

٣	أقل من ٣ سنوات		من ٢ - ٦ سنوات		من ٦ : ١٠ سنوات		أكثر من ١٠ سنوات		العينة ككل	
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١٦	٢٠٥٦	٠.٨٠	٣٠٥	٠.٨٥	٤٠٤	٠.٩٧	٣٠٩	٠.٨٦	٤٠٦	٠.٧٨
١٧	٤٢٠	٠.٨٥	٣٠٩	٠.٩٥	٣٠٩	٠.٨١	٤٠٦	٠.٩٥	٤٣٢	٠.٧٧
١٨	٤١٠	٠.٥٧	٤٢٠	٠.٨٦	٤١٨	٠.٧٥	٤١٨	٠.٨٢	٣٠٦	٠.٧٨
١٩	٣٧٠	٠.٩٦	٤١٠	٠.٧٥	٣١٢	٠.٨٦	٣٦٨	٠.٧٠	٣٧٨	٠.٨٥
٢٠	٤٠٠	٠.٨٥	٣١٨	٠.٥٦	٤١٨	٠.٩٨	٣٧٨	٠.٥٧	٤١٣	٠.٧٨
٢١	٣٠٩	٠.٨٧	٤٧٨	٠.٨٧	٤٦١	٠.٦٨	٤١٠	٠.٦٩	٣٠٨	٠.٩٨
٢٢	٣٨٠	٠.٩٦	٣٥٨	٠.٢٠	٣٨٥	٠.٩٧	٤٥٠	٠.٨٩	٤١٠	٠.٨٧
٢٣	٤١٠	٠.٧٥	٤١٠	٠.٧٨	٤١٨	٠.٨٧	٣٧٨	٠.٣٠	٤٣٠	٠.٩٨
٢٤	٤٣٠	٠.٨٠	٤٣٥	٠.٥٦	٤٠٦	٠.٧٨	٤٣٠	٠.٨٥	٤١٧	٠.٨٦
٢٥	٣٠٨	٠.٨٧	٤٧٠	٠.٦٩	٣٨٧	٠.٩٥	٤٠٦	٠.٨٧	٣٠٨	٠.٨٧
٢٦	٤٠٠	٠.٧٥	٣٨٥	٠.٧٨	٣٠٦	٠.٢٠	٣٧٨	٠.٧٥	٤١٨	٠.٧٩
٢٧	٣٨٥	٠.٦٠	٤١٨	٠.٩٨	٤١٠	٠.٨٧	٤١٥	٠.٨٨	٣٧٨	٠.٥٦
٢٨	٣٥٦	٠.٧٥	٣٠٩	٠.٧٨	٤٣٠	٠.٩٥	٤٣٠	٠.٨٦	٤٣٠	٠.٧٥

Skilis

(ج) مؤشرات القدرات الذاتية :

العينة ككل	أكثر من ١٠ سنوات		من ٦ - ١٠ سنوات		من ٣ - ٦ سنوات		أقل من ٣ سنوات		م	
	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي		
٧٨ر	٣٧٨	٠.٨٩	٣٩٨	٠.٨٧	٣٦٨	٣٧٨	٣٧٨	٦٧	٣٩٥	٢٩
٤١٨	٤١٨	٠.٧٨	٤٠٧	٠.٧٨	٤٢٠	٤١٠	٤١٠	٧٥	٤١	٣٠
٣٨٩	٣٨٥	٠.٩٦	٤١٨	٠.٦٥	٤٧٦	٤١٧	٤١٧	٨٠	٥٥	٣١
٠.٨٧	٤٣٥	٠.٧٨	٤١٥	١.٠٦	٣٧٨	٣٦٧	٣٦٧	٩٠	٤٦	٣٢