

نحو اطار لتحسين جودة الاداء المهني
للمراجعة والرقابة عليها
"دراسة تطبيقية"

د. أمال محمد كمال ابراهيم
مدرس بكلية التجارة - جامعة القاهرة

د. ثناء عطية فراج محمد
مدرس بكلية التجارة جامعة القاهرة

مقدمة :

تعد مهنة المراجعة من المهن التي تتمتع بميزة التنظيم الذاتي ووضع القواعد والأسس التي تزاوُل المهنة بموجبيًا، بالإضافة إلى فرض شروط الانتماء إليها من حيث التمسك بالأخلاق المهنية واكتساب المهارة اللازمة لتمكين المراجعين من مزاوله عملهم بما يتماشى وسعة المهنة.

إن ما يميز أي مهنة هو تحملها لمسئولياتها أمام المجتمع في كل ما تقدمه من خدمات، وفي مهنة المراجعة يعد تحقيق أفضل نوعية من المراجعة والمحافظة على جودة الأداء المهني الهدف المشترك لممارسي المهنة وكذلك تحسين أداء المراجع وحمايته بشكل يؤدي إلى زيادة الثقة في نتيجة أعماله.

ويعد تحديد جودة المراجعة من الأمور الصعبة وذلك راجع ليس فقط لطبيعة المراجعة كخدمة يكون تحديد جودتها أصعب من تحديد جودة المنتجات الملموسة - بصفة عامة - وإنما يرجع أيضا لاختلاف طبيعة خدمات المراجعة عن الخدمات الأخرى، فخدمة المراجعة يعتمد عليها ويستفيد منها العديد من الأطراف، وان تطبيق إجراءات للرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة يؤدي إلى ضمان أداء الخدمة بمستوى مرتفع وكفاءة أفضل مما ينعكس على المجتمع نتيجة حماية الأطراف المستفيدة منها.

وقد حظي موضوع جودة الأداء المهني للمراجعة باهتمام الجهات المنظمة للمهنة في الدول المتقدمة خلال العقد الماضي، وخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية فصدر أول بيان عن معايير رقابة جودة الأداء المهني عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي عام ١٩٧٩م (AICPA, 1979). كما قام المعهد بإصدار نشرته رقم (٤٧) عن العلاقة بين خطر المراجعة وجودتها (Willingham and Jocabso, 1985, p.3). وفي

المملكة المتحدة ظهرت معايير الرقابة على الجودة في عام ١٩٩١م ضمن اللائحة التنفيذية للمراجعة وإرشاداتها.

وعلى المستوى العربي اهتمت المملكة العربية السعودية بالنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة، فصدر عن الهيئة السعودية للمحاسبين والمراجعين معايير الرقابة النوعية عام ١٩٩٤م. أما في مصر فقد قامت جمعية المحاسبين والمراجعين بإصدار إرشادات المراجعة في عام ١٩٩٢م متضمنة في الإرشاد رقم (٧) العناصر الأساسية التي تشتمل على معايير الرقابة على جودة الأداء بمكاتب المراجعة وتتفق هذه العناصر مع ما ورد في الدليل رقم (٧) من أدلة المراجعة الدولية الصادر في سبتمبر ١٩٨١م.

أهمية البحث :

نشأت الحاجة إلى وجود رقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة نتيجة للتغيرات المستمرة في المتطلبات المحاسبية والتدوينات في بيئة الأعمال وتتبع أهمية البحث من أهمية الدور الذي تؤديه المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية من إضفاء الثقة على القوائم المالية والتي تتحقق من خلال الأداء الجيد لعملية المراجعة والتزام المراجعين بها. كما أن وجود معايير للرقابة على الأداء تؤدي إلى حماية المستفيدين من الأداء غير الجيد من ناحية وتجنب التدخل الخارجي في شؤون المهنة وتدعيم أركانها من ناحية أخرى.

هدف البحث :

يهدف البحث إلى دراسة تحليلية للرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة ومعاييرها ومدى تطبيق مقومات ومعايير وإجراءات الرقابة على المهنة في جمهورية مصر العربية.

فروض البحث :

يهتم البحث باختبار فرضين هما :

الأول : وجود مجموعة من المقومات والمعايير اللازمة لتحسين جودة المراجعة ومن ثم تعد أساساً للرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة.

الثاني: التزام مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة بتطبيق الإجراءات التي تعضد مقومات رقابة جودة الأداء المهني.

منهج البحث :

يشتمل المنهج البحثي على خطوتين :

الخطوة الأولى أجراء مسح مكتبي للدراسات النظرية والميدانية المتعلقة بالرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة ومعاييرها، باعتبار أن هذه الدراسة تمثل امتدادا للدراسات السابقة في هذا المجال، ويتم ذلك بغرض وضع الإطار النظري للرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة، إضافة إلى الاستعانة بتلك الدراسات في أعداد الدراسة الميدانية.

الخطوة الثانية هي أجراء دراسة ميدانية بهدف جمع البيانات المتعلقة بمقومات رقابة جودة الأداء المهني للمراجعة والإجراءات المرتبطة بها بواسطة أداة البحث.

أداة البحث :

تم تصميم قائمة استقصاء بالاستعانة ببرامج رقابة الجودة الواردة بالبحث وتتكون من ثلاث أقسام ، يتعلق القسم الأول بالبيانات الأساسية عن عينة البحث، أما القسمين الثاني والثالث فقد اشتملا على الأسئلة اللازمة لاختبار مدى صحة فروض الدراسة من عدمه.

مجتمع الدراسة وعينة البحث :

تقوم الدراسة الميدانية باستطلاع آراء المراجعين في مكاتب المراجعة حول جودة الأداء المهني لعملهم حيث تم اختيار عينة عشوائية من مكاتب المراجعة في محافظة القاهرة بجمهورية مصر العربية وتوزيع قوائم الاستقصاء عليهم وتجميعها وتحليل ما ورد بها من إجابات.

خطة البحث :

في ضوء موضوع البحث وأهميته وفروضه وأهدافه، فقد تضمنت خطة البحث

مايلي:

* مضمون جودة الأداء المهني للمراجعة وتتضمن:

- مفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة.
- أنشطة جودة الأداء المهني للمراجعة.
- العوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني للمراجعة.
- * معايير الرقابة على الأداء المهني للمراجعة:
- برنامج رقابة الجودة في الولايات المتحدة الأمريكية.
- برنامج رقابة الجودة في المملكة المتحدة.
- برنامج رقابة الجودة في المملكة العربية السعودية.
- مقارنة البرامج السابقة.
- أنواع الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة.
- مراحل رقابة جودة المراجعة.
- * دراسة مدى التزام مكاتب المراجعة بجمهورية مصر العربية بمعايير ومقومات وإجراءات الرقابة على الجودة "الدراسة الميدانية".

مضمون جودة الأداء المهني للمراجعة :

على الرغم من الاهتمام الأكاديمي والمهني بجودة الأداء المهني للمراجعة، إلا أنه لم يتبلور حتى الآن تحريفاً محدداً لها، ولم يتم تحديد خصائصها والعوامل المؤثرة فيها بصورة دقيقة (Copley, P. and Mary S , 1993 p.88)، وذلك نظراً لاختلاف الخصائص والعوامل المؤثرة في تحديد الجودة بالنسبة للمستخدم والمراجع على حد سواء، فالمراجعة خدمة متعددة الخصائص تعتمد بصورة كبيرة على سمعة المراجع، كما أنها تتميز بتنظيم وتدريب خاص ولا يمكن تحديد أو قياس جودتها مقدماً، إضافة إلى أن نتائج المراجعة ليست محددة بل تعتمد على الاحتمالات المختلفة والاختبارات التي يتبعها المراجع (Bloom, P. 1984, p.102).

مفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة :

تم دراسة مفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة من خلال الدراسات التي تمت في هذا المجال ومن زوايا متعددة، فقد عرف (De Angelo, 1981, p.83) جودة المراجعة بأنها احتمال قيام المراجع باكتشاف الأخطاء والفروق الواردة بالقوائم المالية

محل المراجعة والتقرير عنها وتقليل خطر وجودها إلى أدنى درجة ممكنة وذلك في حدود الأتعب المتفق عليها بينما أوضح (Watts and Zimmerman, 1981 p.12) أن المراجعة الجيدة تتمثل في تلك التي من خلالها يرتفع نسبة احتمال اكتشاف الأخطاء ذات الأهمية النسبية، وكلما زاد الاحتمال كلما زادت معه جودة المراجعة والعكس صحيح، وقد أكد (Palmrose, 1987, p.22) هذا المفهوم حيث حدد جودة المراجعة بمدى احتمال وجود أخطاء ذات أهمية نسبية في القوائم، وكلما قل هذا الاحتمال كلما زادت معه جودة المراجعة والعكس صحيح . وقد أيد (Knapp, M. 1991,p.38) هذا المفهوم باعتبار أن جودة المراجعة تتمثل في مدى القدرة على زيادة احتمال اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء عملية المراجعة.

وبتحليل ما ورد في المفاهيم السابقة نجد أنها ربطت جودة المراجعة بدرجة اكتشاف المراجع للأخطاء والفروق الواردة في القوائم المالية، أي أن قيمة احتمال اكتشاف الأخطاء يعد مقياساً أو مؤشراً للجودة ولكي يحقق المراجع احسن الاحتمالات فإن عليه أن يتبع من الإجراءات والأساليب ما يمكنه من ذلك.

ومن ناحية أخرى يرى (Alvin & Loebbecke, 1988, p.20) أن الجودة تعني لمكاتب المراجعة استخدام الطرق والأساليب التي تجعل المراجع متأكداً من قيامه بمسؤوليته المهنية تجاه العميل، في حين أوضح (Wilox & Discenza, 1994, p.38) انه طبقاً لمدخل User- oriented فإن جودة عملية المراجعة تتمثل في القيمة المضافة نتيجة تحسين الإجراءات المناسبة لاداء الخدمة. والملاحظ أن هذين المفهومين اتبعا ما ورد في تقرير (AICPA, 1979) بشأن جوده الأداء المهني للمراجعة باعتبار أنها تمثل التزام المراجع بدرجة مقبولة بالمعايير التي تحكم الخدمات التي يقدمها لعملائه. وبالتالي فإن المفاهيم السابقة انصبحت على الإجراءات والوسائل التي يجب على المراجع أتباعها لتحقيق الأداء الجيد للمراجعة بما يتناسب مع المعايير المهنية ويزيد مقدار الثقة التي يشعر بها مستخدموا القوائم المالية التي تم مراجعتها.

وبناءً على ما سبق فإنه يمكن صياغة المفهوم التالي لجودة الأداء المهني للمراجعة.

”جودة الأداء المهني للمراجعة تتمثل في ممارسة مكاتب المراجعة لأنشطتها وعملها بما يخدم أهداف المستخدم واحتياجاته ويحافظ على سمعة المهنة وينميها، ويتم

ذلك من خلال أتباع الطرق والأساليب التي تمكن المراجع من أداء عمله على الوجه الأكمل في ضوء المعايير المهنية المتعارف عليها .
وبتحليل المفهوم السابق يتضح أن :

- * ترتبط جودة الأداء المهني للمراجعة بالممارسة الجيدة لأنشطة وعمليات مكتب المراجعة.
- * تساعد على تحقيق مجموعة من الأهداف للمجتمع (ممثل في مجموع المستفيدين من خدمة المراجعة) وللمهنة على حد سواء، وهذه الأهداف هي:
 - زيادة ثقة المجتمع في عمل المراجع ومن ثم في نتائج عمله وتقريره عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية مما يساعد على تحقيق الاستقرار الاقتصادي.
 - تحسين مستوى الأداء المهني للمراجع من خلال الالتزام بمعايير الأداء المناسبة ومن ثم إمكانية الاستمرار في تحقيق الأداء الجيد.
- * لا بد من أتباع المراجع لمجموعة من السياسات والإجراءات والأساليب التي تمكنه من أداء عمله على الوجه الأكمل. ويرى (Stevn, G.M. 1992) انه يمكن الاستعانة بإرشادات المنظمة الدولية لتوحيد المعايير ISO (*) في وضع الإجراءات المناسبة وتصميم نظام الجودة الخاص به. كما يجب تقييم كفاءة وفعالية تلك الإجراءات.
- * ضرورة وجود معايير مهنية متعارف عليها من المهنيين والمستفيدين من خدمات المراجعة صادرة من قبل سلطة أو جهة لها حق إلزام المهنيين بأتباعها.

ISO - International Standard Organization

(*)

وقد أصدرت مجموعة من خمس معايير دولية مرتبطة بعضها البعض عن إدارة للجودة وصيانتها وهذه المعايير يمكن أن تتبعها الشركات الصناعية وشركات الخدمات على حد سواء وتتضمن:

- ISO 9001 ويتضمن التصميم والعمليات الصناعية ونظام الخدمات
- ISO 9002 يتعلق بالإنتاج والتركيبات
- ISO 9003 يركز على الفحص الأخير للمنتج.
- ISO 9004 تحدد الخطوط العريضة لتصنيع (تصميم) نظام الجودة الخاص بالعميل

* لا بد من العمل على تحسين وتطوير جودة الأداء المهني ويتطلب ذلك (Hutchins, G. 1992, p. 57) فهم متطلبات العميل، وتفهم طبيعة العمل، دراسة وتطوير المراجعات السابقة، والمقابلات مع العملاء وتطوير أهداف المراجعة، وتعريف وتقييم مخاطر المراجعة ووضع برنامج المراجعة.

أنشطة جودة الأداء المهني للمراجعة :

يرى (Meier and Fuglister, 1992) انه يمكن شرح رؤية لجودة المراجعة من خلال مفهوم جودة المنتج التقليدية (**). ووفقا لنموذج تكلفة الجودة هناك ثلاث أنشطة رئيسية ليا هي:

* أنشطة الوقاية Prevention Activities والتي يقابلها تكاليف الوقاية وتتعلق تلك الأنشطة بالعمل على الحد من العيوب وذلك من خلال جودة التصميم والتطوير والتدريب.

* أنشطة التقييم Appraisal Activities وتقابلها تكاليف التقييم والتي تتم من اجل الفحص والمعاينة للتأكد من المطابقة للمواصفات وتكون مؤشرا لجودة العمليات.

* أنشطة الفشل Failure Activities وتقابلها تكاليف الفشل اللازمة لمعالجة المنتجات ذات العيوب وكذلك معالجة الآثار الاقتصادية والاجتماعية المترتبة على الفشل.

وتتال أنشطة الوقاية والتقييم اهتمام المراجعين لانهما صمما أساساً لتجنب حدوث النوع الثالث (العيوب والفشل) أو النشاطات المتعلقة بالإخفاق (Meier & Fuglister, 1992, p.22). وتستخدم تلك الأنشطة لتطوير جودة المراجعة من خلال اشتمال كل منهما على العديد من الأنشطة الفرعية اللازمة لتحقيقها.

(**) يمكن الرجوع إلى المقالات المتخصصة في تكاليف الجودة ومنها على سبيل المثال:

- Carr, L.P., "Applying cost of Quality to a service Business, Stoon Management Review", Summer 1992, pp.72-77.
- Nandakumar, P; S.M. Dator and R.A. Kella, "Models of Measuring and Accounting for Cost of Conformance Quality", Management Seince, Vol. 39, Jan. 1993, pp. 1-16.

وتشمل نشاطات الوقاية في المراجعة على مجموعة من الإجراءات اللازمة لإكساب الممارسين ومساعدتهم مهارات التخطيط والاتصال والتحليل وهي تستل على الأنشطة التي تؤدي إلى تقليل الأخطاء وفجوة التوقعات "Expectation Gap" في أداء عملية المراجعة وخاصة فيما يتعلق بفجوة الأداء "Performance Gap" (*). ويمكن أن تشمل تلك الأنشطة على برامج التدريب، واكتساب الخبرات الإحصائية وأنظمة البرامج، ومعايير العمل، تخصيص العمل وتفهم الظروف المحيطة ووضع موازنة الوقت اللازم لآتمام عملية المراجعة (Meier and Fuglisler, 1992, pp.21-22).

بينما تشمل أنشطة التقييم على الوسائل الخاصة بدراسة مدى التزام المراجعين بأنشطة الوقاية ومعايير الأداء المهني المتفق عليها مثل شكوك المختصين والمرجعات المماثلة بين المكاتب والشركات.

وخلاصة القول أن جودة الأداء المهني للمراجعة تعني أداء العمل بالمستوى المحدد طبقاً للقواعد والمعايير المختلفة من خلال مجموعة من الأنشطة التي تهدف إلى تحقيق الوقاية والتقييم. وتتم جودة المراجعة كل من المراجع في محاولته للقيام بعملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة والعملاء فيما حصلوا عليه من ثقة في القوائم المالية والتي تتعكس على المجتمع. وكذلك تهم المنظمات المهنية التي تسعى للارتقاء بالمهنة من خلال الارتقاء بجودتها.

العوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني للمراجعة:

أجرى العديد من الدراسات الميدانية لتحديد العوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني للمراجعة والخصائص الأساسية المحددة لها. وقد ارتبطت بعض هذه الدراسات بدراسة العلاقة بين عامل محدد وجودة المراجعة واهتمت دراسات أخرى بدراسة أثر

(*) يقصد بفجوة التوقعات اختلاف الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء عن المتوقع أن نحققه وتنقسم إلى فجوة المعقولة وفجوة الأداء. لمزيد من التفاصيل في هذا المجال يرجع على سبيل المثال إلى :

- Liggio, C. "The Expectation Gap, The Accountants Legal Waterloo", Journal of Contemporary Business, Summer 1974.
- Smith, T., "Expectation Gap Trips Up Fraud Fights' Frontline", Accountancy Age, No.22, August 1985.

مجموعة من العوامل على جودة المراجعة ومدى العلاقة بينهما وبحث آراء الجهات والفئات المختلفة من طالبي الخدمة ومنتجيا حول تلك العوامل. ومن هذه الدراسات مايلي:

- دراسة (Beston 1978) والتي تعلقت ببحث العلاقة بين زيادة كفاءة ومقدرة مكاتب المراجعة في أداء مهامها وبين حجم مكتب المراجعة، حيث أوضحت الدراسة زيادة كفاءة ومقدرة مكاتب المراجعة الكبيرة في أداء خدمة المراجعة وذلك لما تتمتع به هذه المكاتب من اقتصاديات الحجم الكبير في إنتاج الخدمة مما يساعدها على تخصيص المساعدين بين العمليات والمهام المختلفة. وقد أيد (Arnold, 1983) هذه النتيجة في حين أن (Aliot, 1984) أوضح أن حجم منشأة المراجعة لا يؤثر على جودة خدمات المراجعة وان تفضيل التعامل مع المكاتب الكبرى يرجع إلى أسباب أخرى بخلاف الحجم.

- وفي دراسة ميدانية قام بها (Knapp, 1985) تتعلق ببحث العلاقة بين الحجم والمركز المالي الخاص بالعميل الذي يتلقى خدمات المراجعة، وجودة المراجعة أظهرت الدراسة أنهما يؤثران في جودة عملية المراجعة حيث يستخدم هؤلاء العملاء البيئة التنافسية لصالحهم مما يتوقع معه حدوث انخفاض في جودة المراجعة وذلك نتيجة لتضارب القوى. ولكن المراجع يمكنه أن يقاوم ذلك الضغط من جانب العملاء وذلك بالاعتماد على اقتصاديات العقد، وبعض الجوانب البيئية والسلوكية بما في ذلك الجوانب الأخلاقية للمهنة ووضع المراجع داخل المجتمع المهني وتطبيق المراجع للمعايير المهنية الداخلية (Deis and Giroux, 1992. p. 466)

- وفي دراسة ميدانية قام بها (Schroeder, Solomon and Vickrey, 1986) بغرض تحديد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من خلال قائمة استقصاء تضمنت خمسة عشر عاملا فرضيا أرسلت لأعضاء في لجان المراجعة بشركات مساهمة تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية بنيويورك، وبعض الشركاء بمكاتب المراجعة الثمان الكبرى لمعرفة وجهة نظرهم في أهمية ما تحويه القائمة من عناصر وكان من أهم نتائج هذه الدراسة:

* هناك ستة عوامل نالت اهتمام أعضاء لجان المراجعة وهي:

- اهتمام الشريك بعملية المراجعة.
- التخطيط لعملية المراجعة.
- وجود اتصال جيد بين فريق العمل وإدارة المكتب.
- الخبرات المهنية لفريق عمل المراجعة.
- استقلال فريق عمل المراجعة.
- وجود اتصال جيد ومباشر بين فريق العمل وأعضاء اللجان.
- * بينما أهتم أعضاء مكاتب المراجعة بالأربعة عوامل الأولى فقط.
- * أوضحت الدراسة وجود اختلافات مهمة إحصائياً بين وجهة نظر المراجعين وأعضاء لجان المراجعة عند تحديد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة.

- في عام ١٩٩٠ قام (Sutton & Lamp) بدراسة أثر مجموعة من العوامل تتعلق بتخطيط العمل الميداني وإدارة مكتب المراجعة على جودة عملية المراجعة وذلك من خلال قائمة استقصاء وزعت على عينة من مراجعي الشركات المساهمة المتداول أسهماً في بورصة الأوراق المالية بنيويورك لتحديد مدى أهميتها وقد اتفق المراجعين على وجود أربعة عوامل مهمة مؤثرة في جودة المراجعة وهي:

- الخبرة المهنية لفريق المراجعة.
- وسائل الاتصال بين المراجع والعميل.
- تقديم الخدمات الاستشارية للعميل.
- وجود نظام للرقابة على أداء المكتب.

- دراسة (Carcello J., 1990) والتي تمت على مكاتب المراجعة الكبرى في الولايات المتحدة بغرض تحديد ما إذا كانت جودة المراجعة تختلف باختلاف تلك المنشآت، وقد اتضح أنه لا توجد فروق جوهرية إحصائية بين المنشآت الكبرى للمراجعة، وإن اختلاف درجة الجودة من مكتب لآخر يرجع إلى زيادة حدة المنافسة بينها وذلك للأسباب التالية:

- رغبة كل منشأة من تلك المنشآت في تميز الخدمات التي تقدمها.
- تعمل كل منشأة في سوق احتكار خاص بها يتميز بصعوبة دخول منافسين جدد.
- استخدام القدرات الاقتصادية الكبيرة في تنفيذ عمليات المراجعة.

- قدرة تلك المنشآت على مقاومة ضغوط العملاء.
 - اندماج بعض المنشآت الصغيرة مع بعضها البعض لتخفيض حدة المنافسة.
- كما قام (Knapp, 1991) بدراسة ميدانية على أعضاء لجان المراجعة بشركات المساهمة الأمريكية لدراسة أثر حجم مكتب المراجعة وسنوات خبرة فريق المراجعة ووجود استراتيجية محددة للجودة على جودة الأداء في المراجعة وقد توصل الباحث إلى أن جودة المراجعة تتأثر بحجم مكتب المراجعة وعدد سنوات الخبرة لفريق العمل بينما لم تتأكد هذه العلاقة مع وجود استراتيجية محددة للجودة.
- وفي دراسة قام بها (Waggoner and Cashell, 1991) لبحث أثر ضغط الوقت على أداء المراجعين وأثر موازنة الوقت على تقدير تكلفة المراجعة وتقييم أداء الموظفين بالمكتب، وقد كانت نتيجة الدراسة على النحو التالي:
- رأي المديرين والشركاء أن التقيّد بالوقت المحدد بالموازنة يعد أمراً ثانوياً بالنسبة لجودة عملية المراجعة، وأن عدم تقديم تقرير بالعدد الكامل لساعات العمل مع أنه لا يؤثر على جودة المراجعة بصفة مباشرة، ولكنه قد يهدد جودة المراجعة في المستقبل.
 - إن ضغط الوقت من وجهة نظر المراجعين يمكن أن يضعف من درجة أداء المراجعين.
 - تزداد ثقة المراجعين في أدائهم مع زيادة طول الزمن المحدد لأداء اختبارات المراجعة ولذلك يجب على المراجعين إنشاء موازنة وقت واقعية تركز على أهمية جودة المراجعة قبل الالتزام بالوقت المحدد في الموازنة.
- وفي دراسة قام بها (Copley, 1992) لدراسة العلاقة بين جودة المراجعة والالتزام بمتطلبات معايير المحاسبة، وجد أن هناك علاقة طردية بين حجم ونوعية الإفصاح في القوائم المالية وبين جودة المراجعة، بمعنى أنه كلما تمسك المراجع بتطبيق متطلبات المعايير المحاسبية كلما أدى ذلك إلى زيادة جودة المراجعة.

- كما قام (O'Keef and Westrot, 1992) بدراسة العلاقة بين جودة المراجعة وبين درجة المنافسة بين المراجعين من خلال دراسة تحليلية لعينة من عروض المراجعة، حيث وجد أن هناك علاقة إيجابية طردية ومهمة إحصائياً بين عدد العروض وبين جودة المراجعة على أساس أن زيادة العروض تؤدي إلى المنافسة بين المراجعين لتقليل أتعابهم مما يؤدي إلى زيادة طلب العملاء على تحسين جودة المراجعة.

- وفي دراسة قام بها (Dies and Girax, 1992) لنتائج مراجعة عدد من الوحدات غير الهادفة للربح في ولاية تكساس الأمريكية لتحديد العوامل التي تؤثر في اختلاف الجودة بين المراجعين، وتقوم الدراسة بتحليل نتائج مراجعة التحكم في الجودة Quality Control Review (QCR) للحصول على مؤشرات للجودة من خلال دراسة مجموعة من الفروض تتعلق باستمرارية المراجع مع العميل وتأثيرات تضارب القوى وساعات المراجعة وعدد العملاء ومركزهم المالي، وتطبيق مراجعة الجودة من قبل طرف آخر، وقد كانت أهم نتائج الدراسة مايلي:

- إن استقلال المراجع يعتمد على سمعة المراجع وتضارب القوى بين الأطراف المختلفة وان التزام المراجع بالمعايير المهنية يساعده في التقليل من تأثير قوة العميل.
- توجد علاقة طردية بين عدد الساعات التي أمضاها المراجع لإتمام عملية المراجعة وبين جودة المراجعة حيث أنه كلما زادت عدد ساعات المراجعة كلما زادت معه جودة المراجعة والعكس بالعكس وتعد ساعات المراجعة بديلاً مقبولاً بالنسبة لاختلافات جودة المراجعة بين شركات المراجعة ذات الحجم المتماثل.
- تتميز التقارير ذات التوقيت الجيد بجودة مراجعة أعلى وهذا يؤيد نتائج (Dwger and Wilson, 1989) حيث أوضح أنه كلما زاد زمن أعداد التقرير كلما قلت جودة المراجعة.
- تتحسن جودة المراجعة عندما يكون هناك مراجعة للأداء من قبل طرف ثالث وعندما يتأكد لدى المراجع أنه سيطبق عليه الجزاءات المفروضة في حالة أداء المهنة بجودة أقل.

** وفي دراسة ميدانية قام بها (Copley and Doucet, 1993) لتحديد أثر المنافسة بين مراجعي المصالح الحكومية في أمريكا على جودة المراجعة وذلك من خلال تحليل تقارير مكتب المحاسبة الأمريكي (G.O.A) عن مراجعة عينة من المصالح الحكومية للفترة من أول أكتوبر ١٩٨٤ إلى ٣٠ إبريل ١٩٨٦ حيث وجد أن المنافسة قد تؤدي إلى تخفيض أتعاب المراجعة وهذا ينعكس إيجابيا على جودة المراجعة، أي أن المنافسة بين المراجعين للوحدات الحكومية تؤدي إلى زيادة جودة المراجعة.

** وفي دراسة أيضا قام بها (Copley, Doucet & Gaver 1994) لدراسة العلاقة بين الوقت المستنفذ في المراجعة وأتعاب المراجعة وأثرها على جودة المراجعة وقد أوضحت الدراسة أن هناك علاقة إيجابية لأتعاب المراجعة مع جودة المراجعة وعكسية مع الطلب على المراجعة، وأن الفروق في الجودة تنعكس على أجور المراجعة.

** وأخيرا قام (Clarkson & Somunic 1994) بدراسة العلاقة بين المخاطر الموجودة في صناعة العميل وجودة المراجعة، حيث أوضحت الدراسة أن هناك ارتباط بين خطر صناعة العميل وجودة المراجعة، فكلما كانت الوحدة الاقتصادية ذات خطر عالي كلما اختارت مراجع من المكاتب الكبرى والعكس وذلك باعتبار أن هناك علاقة بين تلك المكاتب وجودة المراجعة.

ومن استعراض الدراسات السابقة يمكن التوصل إلى أهم العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة وهي:

- حجم مكتب المراجعة. حيث يعد عاملا مؤثرا في جودة المراجعة، ويعكس حجم مكتب المراجعة جانبين هما عدد العملاء ونسبة أتعاب المراجعة، ويستخدم البعض الاسم التجاري "الشهرة" كمؤشر وبديل لتلك الجوانب.
- حجم منشأة العميل: يؤثر حجم شركة العميل في جودة عملية المراجعة في حالة ما إذا كان العميل يتميز بمركز اقتصادي ومالي كبير وذلك في حالة عدم التزام المراجع بالمعايير المهنية المتعارف عليها.
- اجر المراجعة وذلك باعتبار أن الجودة والأجر عنصرين متزامنين وان الفروق في الأجر تنعكس على جودة المراجعة.

- استمرارية المراجع في العمل لدى العميل.
- ساعات المراجعة والتوقيت الملائم للتقرير.
- مراجعة الزملاء (مراجعة القرين) أو مراجعة الطرف الثالث.
- وجود لجان للمراجعة حيث أنها تسهم في تدعيم جودة أداء المراجع من خلال الأصرار على استقلاليته.
- المنافسة بين مكاتب المراجعة.

ويرى (Wilcox & Discenza, 1994) انه يوجد أربعة مصادر رئيسية لمشاكل الجودة في المراجعة، تتعلق بالإجراءات والمساعدين والاتصال والاستقلال، وتنتج مشاكل الإجراءات من عدم الاعتماد على معايير المراجعة والاختيار والتطبيق غير المناسب، أما مشاكل المساعدین فتنتج عن التوظيف غير الجيد والتدريب غير الجيد وكذلك الأشراف غير المناسب، أما الاتصال غير السليم فيؤدي إلى فجوة في التوقيت، وفجوة في التخطيط وفجوة في الكفاءة. كما أن عدم وجود الاستقلال الكافي يؤدي إلى فقد بعض جودة المراجعة. وللتغلب على المشاكل السابقة لابد من وجود معايير محدده للرقابة على جودة المراجعة تلتزم بها مكاتب المراجعة لتحقيق الجودة المنشودة.

معايير الرقابة على الأداء المهني للمراجعة :

إن الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة تعني تأكيد الحصول على أحسن أداء للخدمة، وترتبط جودة الأداء المهني للمراجعة بوجود نظام للرقابة على الأداء يتسم بكفاية وفعالية والسياسات التي يقرها المكتب للرقابة على الأداء. وطبقاً لما ورد بالمعيار رقم (٧) من معايير المراجعة الدولية، والإرشاد رقم (٧) من إرشادات المراجعة المصرية فإن معايير رقابة الجودة تتمثل في مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة لإنجاز مهام المراجعة، وفقاً للمبادئ الأساسية للمراجعة الواردة في دليل المراجعة الدولي رقم (٣). وتعرف رقابة جودة المراجعة طبقاً لما ورد في معايير رقابة الأداء المهني رقم (١) الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي بأنها تشتمل على الهيكل التنظيمي للمكتب والسياسات والإجراءات التي يتم إنشائها لكي يتوافر للمكتب التأكيد المعقول بالالتزامه بالمعايير المهنية

ويجب أن يكون النظام شاملاً وأن يصمم بطريقة تتناسب مع الهيكل التنظيمي للمكتب وسياساته وطبيعة أعماله.

وتمثل سياسات رقابة الجودة أهدافاً تسعى مكاتب المراجعة لتحقيقها بينما تمثل إجراءات رقابة الجودة خطوات يتم تنفيذها لتحقيق تلك السياسات المعتمدة. وتعتمد شمولية سياسات وإجراءات الرقابة على الأداء بمكاتب المراجعة على حجم المكتب، وطبيعة ونوع مهام المراجعة والخدمات الأخرى التي يقدمها لعملائه وتنظيم المكتب الإداري، ومدى المنافع التي يحققها المكتب نظير وضع وتطبيق إجراءات الرقابة اللازمة، ودرجة الحرية المتاحة للمساعدين في اتخاذ القرارات (Arens and Loebbecke, 1988, p.20). ويحقق وجود معايير رقابة الأداء المهني أهدافاً للمهنة ممثلة في مكاتب المراجعة من حيث تحسين مستوى أدائها واستمراريته وزيادة الثقة في أداء المراجعين وكذلك للمجتمع من خلال زيادة ثقة العملاء والمستفيدين في نتائج أعمال المراجعين. أن وجود نظام للرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة يساعد على (AICPA, 1994, pp. 1.708-9)

- توثيق سياسات المكتب وإجراءاته.
- يعتبر وجود نظام للرقابة على الأداء لدى المكتب والحصول على تقارير فحص نظيفة وسيلة جيدة لتسويق أعمال وخدمات المكتب .
- تحقق التأكيد المعقول بجودة المنتج (أعمال المكتب الخاصة بالمحاسبة والمراجعة).
- يعطى النظام إنذاراً مبكراً بأي مشاكل أو أخطار متوقع حدوثها.
- يعتبر وسيلة جيدة لتدريب الموظفين وزيادة الكفاءة المهنية.
- يساعد في إجراءات تحصيل الأتعاب من العملاء.
- يعتبر وسيلة لتحفيز المساعدين ورفع روحهم المعنوية.
- يؤدي إلى زيادة الموضوعية.
- يعطي المكتب الفرصة لفحص عمل المكاتب الأخرى.
- يعتبر وسيلة لتحقيق المتطلبات النظامية للجهات الرقابية على مهنة المراجعة (مثل مجالس المحاسبة بالولايات المتحدة، ووزارة التجارة بالمملكة العربية السعودية).

وانطلاقاً من تلك الأهمية قامت العديد من الهيئات المهنية المنظمة للمهنة في العديد من البلدان بدراسة جودة الأداء المهني للمراجعة وكيفية تحسينه وتطويره، وقامت بصياغة معايير للرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة، نستعرض بعضاً منها فيما يلي:

برنامج رقابة الجودة في الولايات المتحدة الأمريكية :

كان للجنة أخلاقيات المهنة التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) الحق في إنهاء عضوية أيًا من منسوبيه إذا أخل بأدائه المهني. وقد قام المعهد في عام ١٩٧٧ بتشكيل لجنة أطلق عليها لجنة معايير رقابة الجودة Quality Control Standards Committee، كما أنشئ في نفس العام قسماً جديداً تتكون عضويته من مكاتب المراجعة بهدف تقوية سلطاته الرقابية على هذه المكاتب يتكون من شعبتين الأولى خاصة بالمكاتب التي يخضع عملاؤها لسلطة هيئة تداول الأوراق المالية (SEC)، والثانية للمكاتب التي يكون عملاؤها من الشركات الأخرى. وفي عام ١٩٧٩ أصدرت لجنة معايير رقابة الجودة أول برنامج بمعايير الرقابة على أداء الممتحنين، ويشتمل على تسع بنود أساسية تعتبر حجر الأساس في معايير رقابة الجودة التي انتهجتها البرامج الأخرى (راجع جدول رقم ١)، وقد مر هذا البرنامج بالعديد من التطورات وصلت إلى ثلاث برامج حالية حتى عام ١٩٩١م.

- برنامج مراقبة جودة الأداء المخصص لمكاتب المراجعة والمحاسبة الأعضاء في قسم مكاتب المحاسبة والمراجعة للشركات العامة SEC Practice Section وهي الشركات التي تخضع لأشراف هيئة الأوراق المالية العامة وهذا البرنامج وارد بالدليل الصادر في إبريل ١٩٩١م، (AICPA, 1991) SEC Practice Section Reference Manual.

- برنامج مراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة الأعضاء في قسم مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة التي لا تخضع لأشراف هيئة الأوراق المالية العامة والوارد بالدليل الصادر في إبريل ١٩٩١م (AICPA, 1991) Private Companies Practice Section Reference Manual.

- برنامج فحص جودة الأداء المهني للمكاتب التي ليست عضوا في الأقسام السابقة ويشرف عليها شعبة فحص الجودة التابعة للمعهد والوارد في الدليل الصادر في يناير ١٩٩١م. Quality Review Devison.

وقد بدأ تطبيق تلك البرامج اختياريًا لمن يرغب الانضمام إليها ثم أصبح لزاما على شركات ومكاتب المراجعة الانضمام إلى إحدى تلك البرامج الثلاث.

برنامج رقابة الجودة في المملكة المتحدة :

في يناير ١٩٨٥ قامت للمنظمات المهنية في المملكة المتحدة بتشكيل وحده مشتركة تسمى وحده الفحص المشتركة والتي قامت بإصدار بياناً إرشادياً - كأحد بيانات معايير وإرشادات المراجعة - يتعلّق بالرقابة على الأداء المهني للمراجعة حيث تم صياغته بطريقة تجعله قابلاً للتطبيق على جميع مكاتب المحاسبة والمراجعة مهما اختلفت أحجامها، بالإضافة إلى تطبيقه على جميع الهيئات التي تقوم بعمليات مستقلة (سواء كانت في القطاع العام أو القطاع الخاص). وبعد تعديل قانون الشركات لعام ١٩٨٥ بنظام الشركات في عام ١٩٩١ من أجل أن تتسق أحكام نظام الشركات الإنجليزي مع اللوائح التي أصدرتها المجموعة الأوربية، وتم تنظيم برنامج رقابة جودة الأداء المهني والذي أقرته وزارة التجارة والصناعة ليبدأ تنفيذه اعتباراً من أول أكتوبر ١٩٩١، وقد لزم البرنامج مكاتب المراجعة والمحاسبة بأن يكون لها نظام للرقابة على الأداء يحقق أهداف رقابة الجودة الواردة في اللائحة التنفيذية للمراجعة وإرشاداتها الصادرة في أغسطس ١٩٩١ وذلك كشرط أساسي من شروط التسجيل والاستمرارية، وتحتوي اللائحة على عشره معايير مقترحة للرقابة (أنظر جدول رقم ١)، وعلى مكتب المراجعة إقرار السياسات التي يراها مناسبة وتوفير له درجة معقولة من الأداء الجيد وتحقيق أهداف النظام .

برنامج رقابة الجودة على الأداء المهني للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية :

وردت فكرة الرقابة على جودة أداء المحاسبين القانونيين أول مرة ضمن التنظيم الداخلي للمهنة والذي تم أعداده ضمن المرحلة الثانية لمشروع تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، ولكن الفكرة لم يتم تبنيها رسمياً إلا بعد صدور النظام الجديد للمحاسبين

القانونيين وإنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في ١٣/٥/١٤١٢ هـ، والتي شكلت لجنة لمراقبة جودة الأداء المهني للمراجعين وأوكل إليها مهمة إعداد البرنامج الذي يكفل تطوير المستوى المهني للمحاسب القانوني والإشراف على تنفيذه، وبعد دراسة مستفيضة تم رفع البرنامج لمجلس إدارة الهيئة والتي أصدرت المعيار الأول للرقابة النوعية لمكاتب المحاسبين القانونيين بالقرار رقم ٣/٣ بتاريخ ٢٦/١/١٤١٥ هـ الموافق ٥/٧/١٩٩٤ وذلك كمرجع استرشادي تسترشد به مكاتب المحاسبة في تطوير نوعية أدائها على أن تتولى لجنة مراقبة جودة الأداء المهني متابعة ذلك. ويشتمل البرنامج على عشرة معايير (أنظر جدول ١) تعتبر القاعدة الأساسية التي يعتمد عليها تنفيذ البرنامج. وقد أوضح القرار الصابر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أن معايير الرقابة النوعية لمكتب تنطبق على جميع مكاتب المحاسبة بغض النظر عن شكلها القانوني أو عدد ملاكها أو حجمها، كما تقع مسئولية الالتزام بهذه المعايير على عاتق ملاك المكتب. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ١٩٩٤)

وفي مصر قامت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بإصدار إرشادات المراجعة في عام ١٩٩٢، والتي تضمنت الإرشاد رقم (٧) بعنوان الرقابة على مستوى أداء المراجعة الذي حدد العناصر الأساسية التي تشتمل عليها معايير الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة وتمثل تلك العناصر الواردة في الملحق رقم (٧) من أدلة المراجعة الدولية.

ويتضمن الجدول رقم (١) ملخصاً للمعايير الواردة في البرامج السابقة وتحليل ما ورد في البرامج الثلاث الرئيسية (برنامج الولايات المتحدة - برنامج المملكة المتحدة - برنامج المملكة العربية السعودية) نستنتج مايلي:

• اتفقت البرامج على اختيار مكتب المراجعة كوحدة للرقابة (*) على جودة الأداء المهني للمراجعة.

(*) أثير اختلاف ودراسات حول ما اذا كان يمكن اعتبار الوحدة الخاضعة للرقابة (عملية المراجعة أو المراجع أو مكتب المراجعة). واعتبرت أنسب وحدة للرقابة مكتب المراجعة لان توافر الجودة في مكتب المراجعة ككل تؤدي إلى زيادة جودة أداء كل عملية، وفي نفس الوقت يحقق عناصر الجودة للعاملين به.

جدول رقم (١) معايير رقابة الجودة الواردة في البرامج المختلفة

ما ورد بالتالي رقم (٧) من لجنة المراجعة الدوائية الصادر في سبتمبر ١٩٨١ وكذا بالإرشاد رقم (٧) من إرشادات المراجعة المصرية الصادرة عام ١٩٩٢.	١- الصفات لشخصية كما هي محددة في دليل اتحاد المحاسبين الدولي "التواعد الأخلاقية لمهنة المحاسبة" ٢- المهارة والكفاءة . ٣- توزيع المهام ٤- التوجيه والأشراف ٥- قبول واستمرارية العملاء ٦- التفويض.	١- الاستقلال والأشراف بواعد وسلك وأدب المهنة. ٢- تخصيص الساعدين للمهمات. ٣- المشرقة. ٤- التوظيف. ٥- تطوير وتدريب الموظفين. ٦- تقييم أداء الموظفين وتدريبهم. ٧- قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم. ٨- الالتزام بأحكام النظام ولوائحه. ٩- لقمص الداخلي الدوري.	معايير الرقابة على جودة الأداء الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي بالشارقة رقم (١) لسنة ١٩٧٩	١- الاستقلالية ٢- تخصص الماملين على وظائف المراجعة to engagements ٣- الامتثال برأي الأخرين ٤- الأشراف ٥- التوظيف ٦- تنمية القدرات للمهنة Professional development ٧- للتزوية في الوظيفة ٨- قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع الحاليين ٩- لقمص الدوري لبرامج رقابة جودة الأداء Inspection
معايير الرقابة على جودة الأداء الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين بالشارقة وبنز كما ورد باللاحقة للتطبيقية للنظام رقابة الجودة الصادرة في أغسطس ١٩٩١	١- النزاهة المهنية أو الاستقلال . ٢- قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم. ٣- التوظيف. ٤- التعليم الدوري المستمر. ٥- التدريب والتطوير المهني. ٦- الكفاءة المهنية والأشراف. ٧- الالتزام بشروط التسجيل. ٨- لقمص الداخلي. ٩- تجنب الظروف التي قد تؤدي إلى تأثير غير مناسب على موضوعية الأداء المهني. ١٠- الاستشارة.	١- الاستقلال والأشراف بواعد وسلك وأدب المهنة. ٢- تخصيص الساعدين للمهمات. ٣- المشرقة. ٤- التوظيف. ٥- تطوير وتدريب الموظفين. ٦- تقييم أداء الموظفين وتدريبهم. ٧- قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم. ٨- الالتزام بأحكام النظام ولوائحه. ٩- لقمص الداخلي الدوري.	معايير الرقابة على جودة الأداء الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين بالشارقة وبنز كما ورد باللاحقة للتطبيقية للنظام رقابة الجودة الصادرة في أغسطس ١٩٩١	١- الاستقلالية ٢- تخصص الماملين على وظائف المراجعة to engagements ٣- الامتثال برأي الأخرين ٤- الأشراف ٥- التوظيف ٦- تنمية القدرات للمهنة Professional development ٧- للتزوية في الوظيفة ٨- قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع الحاليين ٩- لقمص الدوري لبرامج رقابة جودة الأداء Inspection

- اتفقت البرامج الثلاث على إلزام جميع مكاتب المراجعة بالخضوع لنظام رقابة الجودة من أجل تحقيق هدفها النهائي حيث تدرج الوضع في الولايات المتحدة من الاختيار إلى الإلزام، أما في المملكة المتحدة والمملكة العربية السعودية فقد بدأ الوضع بالإلزام.
- تتفق البرامج الثلاث على جوهر معايير رقابة جودة الأداء المهني وعناصر، وأن اختلفت عناصرها اختلافاً بسيطاً (أنظر جدول ١) على أن تتضمن البرامج الخطوط العامة لعناصر رقابة الجودة وأهدافها ويترك للمكاتب حرية تحديد السياسات والإجراءات الخاصة بها.
- تتفق البرامج الثلاث على ضرورة وجود فحص دوري للجودة من قبل فريق مؤهل من خارج مكتب المراجعة.

ويمكن التمييز بين نوعين من المقومات (المعايير) التي تحكم الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة وهي:

أولاً : مقومات أو معايير تحكم تنفيذ عملية المراجعة وأداء المراجع بصفة عامة وهي التي تتعلق بما أصدرته الجهات المهنية من معايير تنظم الأداء للمحاسبة والمراجعة وتشتمل على :

- معايير المحاسبة المعترف بها.
- معايير المراجعة المعترف بها.
- قواعد وسلوك وآداب المهنة.

ثانياً : مقومات ومعايير تحكم جودة الأداء أي تحكم مدى ملائمة وفعالية نظام الرقابة على الأداء المهني المتبع في المكتب وتشتمل على (*):

- مقومات خاصة بأداء العمل وتتضمن المقومات اللازمة لأداء عمل جيد تتوافر فيه جودة الأداء المطلوبة وتشتمل على الاستقلال، اختيار المراجع المناسب للمهمة والأشراف على أعمال المكتب والتفتيش بالإضافة إلى الاستعانة بالخبراء وآرائهم.

(*) تم اتباع هذا التقسيم في قوائم الاستقصاء المستخدمة في الدراسة الميدانية.

- مقومات خاصة بالعاملين بالمكتب وتتعلق بقواعد اختيار المساعدين الجدد وتطوير قدراتهم وقواعد الترقى للمساعدين.
- مقومات خاصة بالعملاء واللائمة لتقييم العملاء الجدد والحاليين قبل قبول أعمال المراجعة الخاصة بهم.

أنواع الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة :

- اتفقت برامج رقابة الجودة على الأداء المهني على أهمية الفحص لتحديد مدى التزام مكتب المراجعة بمعايير رقابة الجودة ويتم الفحص أما من قبل فريق أو جهة من خارج المكتب أو من قبل المكتب ذاته للتأكد من كفاية إجراءات الرقابة التي تطبق داخل المكتب، وبالتالي يمكن القول بأن الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة تتضمن :-
- الرقابة الداخلية لجودة الأداء وتقع مسئوليتها على مكتب المراجعة إذ لا بد له أن يضع مجموعة من السياسات والإجراءات التي تكفل له تحقيق جودة الأداء المطلوبة طبقاً للمعايير المهنية. كما يجب عليه أن يتأكد من تطبيقها وكذلك تقييم كفايتها وفعاليتها.
- الرقابة الخارجية لجودة الأداء المهني للمراجعة والتي يتم تنفيذها من قبل جهة خارجية والممثلة في مراجعة القراء (مراجعة الزملاء). ففي الولايات المتحدة يتكون فريق الفحص من مجموعة من زملاء المهنة تحت إشراف مجلس العامة والهيئة المسؤولة عن إصدار وتداول الأوراق المالية. أما في البرنامج الإنجليزي فيقوم بالفحص مجموعة من المحاسبين القانونيين غير المزاولين (موظفي وحدة الفحص المشتركة). وهذا الفحص يتم بصفة دورية، حيث نجد انه في البرنامج الأمريكي يتم مرة كل ثلاث سنوات على الأقل. أما في البرنامج الإنجليزي فقد تم التفرقة بين مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة حسابات الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية فتخضع للفحص الدوري مرة كل خمس سنوات وذلك للمصلحة العامة، أما المكاتب الأخرى التي تقدم خدمات المراجعة للشركات الخاضعة لأحكام قانون الشركات ولا تقدم خدماتها للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية فتخضع للفحص على أساس عينة مكونة من ١٥٠ مكتب كل سنة.

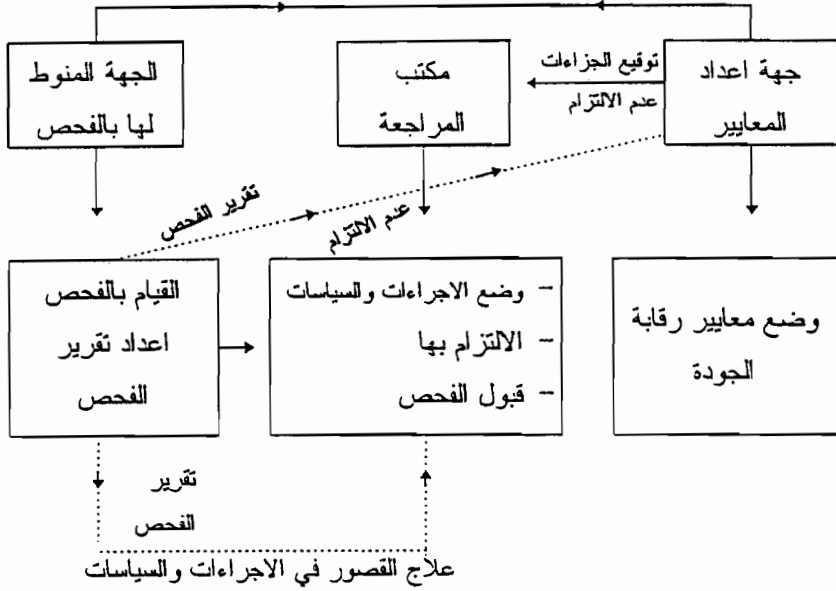
مراحل رقابة جودة المراجعة :

تمثل الرقابة على جودة الأداء المهني علاقة بين ثلاث أطراف هي :

- الجهة أو الهيئة المختصة بإصدار معايير رقابة الجودة.
- مكتب المراجعة باعتباره الجهة التي تسري عليها تلك المعايير.
- الجهة المختصة بالرقابة الخارجية على الجودة والتي تبحث في مدى التزام مكتب المراجعة بإجراءات الرقابة على الجودة الموضوعية وبالتالي فإن مراحل رقابة الجودة يجب أن تتضمن وضع المعايير، الالتزام بالتطبيق ومراجعة الجودة.

بالنسبة لوضع المعايير تقوم الجهات المختصة بدراسة الظروف المحيطة ووضع الإطار العام للمعايير على أن يترك للمكتب حرية وضع الإجراءات والسياسات الخاصة به والتي تتناسب مع إمكانياته المادية والبشرية وحجمه. وبعد أن يحدد المكتب سياساته وإجراءاته عليه أن يلتزم بها ويلتزم بقبوله لعملية الفحص.

ويتم فحص النظام أو مراجعة الجودة للتحقق من مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الموضوع من ناحية، ومدى الالتزام بتطبيقه من ناحية أخرى. أي يتضمن اختبارات التحقق واختبارات الالتزام. فإذا أثبت الفحص وجود قصور بالنظام الموضوع فيجب أن يتضمن تقرير الفحص ذلك مع المقترحات اللازمة لمعالجة هذا القصور. أما إذا أثبت الفحص عدم التزام المكتب بمعايير وإجراءات وسياسات رقابة الجودة فإنه سيتعرض لتوقيع الجزاءات المقررة في النظام. ولتحقيق الهدف من فحص النظام فإنه يجب على مكتب المراجعة قبول الفحص وكذلك يجب على الجهة المنوط لها القيام بالفحص أعداد تقرير بنتيجة الفحص ورفعها إلى الجهات المختصة لتنفيذ ما به. ويمكن تصور العلاقة بين أطراف رقابة الجودة ومراحل رقابة الجودة في الشكل رقم (١).



شكل رقم (١) يوضح دورة الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة ونخلص مما سبق إلى أنه لتحقيق أداء جيد لعملية المراجعة لأبد من وجود معايير أو مقومات أساسية لتحقيق هذا الفرض والتزام من جانب مكاتب المراجعة بالإجراءات والسياسات اللازمة لتحقيق تلك المقومات وذلك في ضوء الظروف البيئية والهيكلية لمكتب المراجعة. ويتم تحقيق كفاءة وفعالية نظام الرقابة على الأداء المهني للمراجعة من خلال الالتزام به وأجراء الفحص الدوري له. ولما لنتظام الرقابة على الأداء المهني للمراجعة من آثار في رفع كفاءة المهنة فانه في الجزء التالي من البحث يتم دراسة مدى أهمية تلك المقومات بالنسبة لمراجعي الحسابات في جمهورية مصر العربية ومدى التزامهم بإجراءات وسياسات تحقيق الرقابة.

الدراسة الميدانية :

هدف الدراسة :

تهدف الدراسة الميدانية إلى استطلاع آراء عينة الدراسة حول أهمية توافر مجموعة من المقومات والمعايير اللازمة لتحسين جودة الأداء المهني من ناحية. وبيان مدى التزام مكاتب المراجعة بالإجراءات اللازمة للرقابة على الجودة .

حدود الدراسة :

- ١ - الدراسة لا تهدف إلى قياس العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة ولكن قد يتم الإشارة إليها لبيان ما إذا كان هناك اختلاف في وجهات النظر بين المراجعين.
- ٢ - تم اختيار عينة الدراسة من مكاتب المراجعة بمحافظة القاهرة باعتبارها تضم أكبر نسبة من مكاتب المراجعة على مستوى الجمهورية.

أداة الدراسة :

تم إعداد قائمة استقصاء لتحقيق الهدف من الدراسة واختبار فروضها، مقسمة إلى ثلاثة أقسام:

القسم الأول يتضمن بيانات عامة عن مكتب المراجعة من حيث عدد الشركاء بالمكتب، والتأهيل العلمي لهم وعدد العاملين بالمكتب.

القسم الثاني تم تخصيصه لاختبار الفرضية الأولى ويتعلق باستطلاع وجهات نظر عينة البحث في درجة أهمية عدد من المعايير (المقومات) المقترحة لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة والتي تم اختيارها في ضوء ما ورد في برامج رقابة الجودة السابق عرضها، حيث يقوم المشاركون بإبداء رأيهم في مدى أهميتها وقد ترك أمام كل مقوم أربع خانات لاختيار إحداها وهي هام جداً، هام، متوسط الأهمية، غير هام، كما تضمن هذا القسم جزءاً لإضافة أي مقترحات يراها المشاركون ذات أهمية من وجهة نظره إضافة إلى إحدى عشر مقوماً مقترحاً.

أما القسم الثالث فقد تم تخصيصه لاختبار الفرضية الثانية ويتعلق ببحث مدى التزام مكاتب المراجعة بإجراءات الرقابة على الجودة بالرغم من عدم وجود ما يلزمهم بذلك، حيث يقوم المشاركون بإبداء رأيهم في مدى اتباع كل إجراء في إحدى الخانات الخمس المخصصة لذلك وهي (كبيرة جداً، كبيرة، متوسطة، صغيرة، لا يطبق). وقد تضمن هذا القسم ٤٣ إجراءً لتحديد مدى الالتزام بها ويتضمن إحدى هذه الإجراءات ست عناصر فرعية أي بإجمالي ٤٨ إجراءً.

نتائج الدراسة الميدانية :

تم إرسال قوائم الاستقصاء إلى مكاتب المراجعة بمحافظة القاهرة وتم استرداد عدد ٢٦ استمارة وأحجم العديد من مكاتب المراجعة عن المشاركة وقد جرى التأكد من اكتمال إجاباتها وتوافر الحد الأدنى من تعبئة البيانات. وباستخدام مقياس ليكرت حيث تم إعطاء وزن نسبي لكل درجة من درجات الأهمية والالتزام . ففي القسم الثاني تم إعطاء هام جدا أربعة نقاط، هام ثلاث نقاط ومتوسط الأهمية نقطتين وغير هام نقطة واحدة، أما القسم الثالث فلاشماله على خمس ترتيبات فقد أعطيت الأوزان النسبية لها على النحو التالي، كبيرة جدا خمس نقاط، كبيرة أربع نقاط، متوسطة ثلاث نقاط، صغيرة نقطتين، لا يطبق نقطة واحدة، ثم تم احتساب النسبة المئوية للآراء لكل مقوم ولكل إجراء على حدة، ومن ثم المتوسط الحسابي لها. كما تم حساب متوسط المتوسطات بالنسبة لكل مجموعة من المقومات وقد تم مقارنة آراء المشاركين حسب حجم المكتب ودرجة تأهيل الشريك الأول بالنسبة لآرائهم في تلك المقومات. أما بالنسبة للإجراءات فقد تم حساب المتوسط الحسابي لكل إجراء وترتيبها حسب درجة الالتزام بها وأهميتها. وفيما يلي نتائج هذا التحليل:

القسم الأول : المعلومات العامة :

وتضمن هذا القسم ثلاث أسئلة وهي:

- ما هو عدد الشركاء في مكتب المراجعة (شريك واحد فقط، من ٢-٣ شركاء أو أكثر من ثلاث شركاء).
- ما هو مستوى التأهيل العلمي للشريك الأول (دكتوراه - ماجستير - زمالة - بكالوريوس)
- ما هو عدد المراجعين العاملين بالمكتب :
أقل من ١٠ مراجعين
من ١٠ إلى ٢٠ مراجع
أكثر من ٢٠ مراجع

وتوضح الجداول التالية الإجابات الواردة في قوائم الاستقصاء.

جدول رقم (٢) يوضح توزيع عينة البحث حسب عدد الشركاء

عدد الشركاء	العدد	النسبة %
شريك واحد	١٠	٣٨,٤٦
من ٢ - ٣ شركاء	٤	١٥,٣٩
أكثر من ٣ شركاء	١٢	٤٦,١٥
المجموع	٢٦	%١٠٠

جدول رقم (٣) يوضح توزيع عينة البحث حسب عدد العاملين به (*)

عدد العاملين بالمكتب	العدد	النسبة %
أقل من ١٠ مراجعين	١١	٤٢,٣١
من ١٠ - ٢٠ مراجع	٣	١١,٥٤
أكثر من ٢٠ مراجع	١٢	٤٦,١٥
المجموع	٢٦	%١٠٠

جدول (٤) يوضح توزيع عينة البحث حسب نوع التأهيل العلمي للشريك الأول

التأهيل العلمي	العدد	النسبة %
دكتوراه	١٠	٣٨,٤٦
زمالة جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية	٤	١٥,٣٨
ماجستير	١	٣,٨٥
بكالوريوس	١١	٤٢,٣١
المجموع	٢٦	%١٠٠

القسم الثاني: الاستقصاء عن درجة أهمية عدد من المقومات المقترحة لتحسين مستوى جودة أداء عملية المراجعة.

ويختص هذا القسم بتحقيق الفرضية الأولى للدراسة، حيث تم استطلاع وجهات نظر المشاركين بخصوص درجة أهمية المقومات الواردة في هذا القسم وهي إحدى عشر مقوماً. وقد تم تحليل بيانات هذا القسم على ثلاث مستويات وهي:

* تم استخدام عدد العاملين بالمكتب كمؤشر لحجم المكتب حيث اعتبر المكتب الذي يضم أقل من ١٠ مراجعين مكتب صغير الحجم ومن ١٠ - ٢٠ مكتب متوسط الحجم وأكثر من ٢٠ مراجع مكتب كبير الحجم.

الأول: ترتيب المقومات طبقاً لدرجة أهميتها من وجهة نظر المشاركين لمجموعة واحدة.
الثاني: ترتيب كل مجموعة من مجموعات المقومات من حيث درجة أهميتها بالنسبة للمشاركين ودرجة أهمية كل مجموعة بالنسبة للمجموعات الأخرى.
الثالث: دراسة أثر اختلاف حجم المكتب ودرجة التأهيل العلمي للشريك الأول على درجة أهمية تلك المقومات.

التحليل الأول: ترتيب المقومات كمجموعة واحدة.

تم ترتيب المقومات كمجموعة واحدة طبقاً لمتوسط الأهمية النسبية لكل منها، ويوضح جدول (٥) هذا الترتيب.

المقومات	الوصف	المتوسط	الترتيب
١	الاهتمام بتوفير قواعد تحقيق الاستقلال	٣,٨٠٨	٣
٢	الاهتمام باعتبار المراجع المناسب للمهمة	٣,٦٥٤	٧
٣	الاستعانة بالخبراء والمستشارين	٣,١١٥	١١
٤	الاهتمام بالأشراف على كافة أعمال المكتب	٣,٦١٥	٨
٥	الاهتمام بالتفتيش والفحص للتعرف على مدى الالتزام	٣,٧٦٩	٥
٦	الاهتمام بتحديد قواعد اختيار المحاسبين والمراجعين الجدد	٣,٨٠٨	٣
٧	التطوير المستمر لقدرات ومهارات وخبرات العاملين بالمكتب	٣,٧٦٩	٥
٨	الاهتمام بتحديد قواعد الترقى للعاملين بالمكتب	٣,٦١٥	٨
٩	تقييم العملاء الجدد والحاليين قبل قبول أعمال المراجعة الخاصة بهم	٣,٣٤٦	١٠
١٠	الالتزام بقواعد وأداب وسلوك المهنة	٣,٨٤٦	٢
١١	الالتزام بإرشادات المراجعة المصرية	٣,٨٨٥	١
١٢	مقومات أخرى (*)	-	-

وبتحليل ما ورد في الجدول السابق يتضح مايلي:

- تحتل المقومات المتعلقة بالالتزام بإرشادات المراجعة المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (٣,٨٨٥)، والالتزام بقواعد وأداب وسلوك المهنة المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (٣,٨٤٦) وهذا يؤكد ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية المتعارف عليها.

(*) لم يذكر أي من المشاركين مقومات أخرى هامة في الجزء المخصص لذلك.

• احتل المقوم المتعلق بالاستقلال وتحقيق المرتبة الثالثة بمتوسط قدرة (٣,٨٠٨) بينما احتل الاهتمام باختيار المراجعين والمحاسبين الجدد نفس الدرجة من الأهمية، بينما جاء في المرتبة التالية الاهتمام بالتفتيش والفحص والتطوير المستمر لقدرات ومهارات العاملين بالمكتب وهذا يؤكد على دور اختيار فريق العمل وتمية مهاراته في رفع كفاءة الأداء المهني للمراجعة.

• احتل الاهتمام باختيار المراجع المناسب للمهمة المرتبة السابعة (٣,٦٥٤) تلاه الاهتمام بالأشراف على أعمال المكتب (٣,٦١٥)، وفي نفس الترتيب ظهر الاهتمام بقواعد الترقى للعاملين بالمكتب (٣,٦١٥)، وجاء في المركز العاشر تقييم العملاء الجدد والحاليين (٣,٣٤٦) بينما احتل المركز الأخير الاستعانة بالخبراء والمستشارين (٣,١١٥).

• تتميز تلك المقومات بأهمية كبيرة بصفة عامة حيث أنها حصلت على متوسط حسابي أكثر من ٢,٥ (متوسط الأهمية بالنسبة للبنود المختلفة).

التحليل الثاني : ترتيب المقومات حسب أقسامها .

كما تم ترتيب المقومات حسب المجموعات المقسمة إليها وهي المقومات المتعلقة بأداء العمل والمقومات المتعلقة بفريق العمل والمقومات المتعلقة بالعملاء والمقومات المتعلقة بالالتزام بالمعايير. (*)

وتوضح الجداول ٦,٧,٨,٩ هذا الترتيب.

جدول (٦) ترتيب المقومات المتعلقة بأداء العمل

المقومات	الوصف	المتوسط	الترتيب
١	الاهتمام بتوفير قواعد تحقيق الاستقلال	٣,٨٠٨	١
٢	الاهتمام باختيار المراجع المناسب للمهمة	٣,٦٥٤	٣
٣	الاستعانة بالخبراء والمستشارين	٣,١١٥	٥
٤	الاهتمام بالأشراف على كافة أعمال المكتب	٣,٦٢٥	٤
٥	الاهتمام بالتفتيش والفحص للتعرف على مدى الالتزام بقواعد العمل	٣,٧٦٩	٢

(*) راجع تقسيم المقومات والمعايير التي تحقق جودة الاداء المهني للمراجعة ص ٢٠,٢١

وبين الجدول السابق آراء المشاركين حول أهمية المقومات المتعلقة بأداء العمل

ومنه يتبين مايلي:

- يحتل المعيار المتعلق باستقلال المراجع وتحقيقه المرتبة الأولى في المقومات المتعلقة بأداء العمل (٣,٨٠٨) يليه الاهتمام بالتفتيش والفحص (٣,٧٦٩) يليه الاهتمام باختيار المراجع للمهمة (٣,٦٥٤) ثم الاهتمام بالأشراف على كافة أعمال المكتب (٣,٦١٥) يلي ذلك الاستعانة بالخبراء والمستشارين (٣,١١٥).
- تتميز تلك المقومات بأهميتها بشكل عام حيث حصلت على متوسط أكثر من (٢,٥).

جدول (٧) ترتيب المقومات المتعلقة بفريق العمل

لمقومات	الوصف	المتوسط	الترتيب
٦	الاهتمام بتحديد قواعد اختيار المحاسبين والمراجعين الجدد	٣,٨٠٨	١
٧	التطوير المستمر لقدرات ومهارات وخبرات العاملين بالمكتب	٣,٧٩٢	٢
٨	الاهتمام بتجديد قواعد الترقى للعاملين بالمكتب	٣,٦١٥	٣

ويلاحظ أن آراء المشاركين جميعاً أوضحت أهمية تلك المقومات بمتوسط أكثر

من (٢,٥) وقد احتل الاهتمام بقواعد اختيار المحاسبين والمراجعين الجدد المرتبة الأولى في تلك المقومات، ثم التطوير المستمر للقدرات فالاهتمام بقواعد الترقية. هذا يؤكد دور تأهيل المراجع في رفع كفاءة الأداء المهني للمراجعة.

جدول (٨) ترتيب المقومات المتعلقة بالعملاء

لمقومات	الوصف	المتوسط	الترتيب
٩	تقييم العملاء الجدد والحاليين قبل قبول أعمال المراجعة الخاصة بهم	٣,٣٤٦	١

ويتضح من الجدول أن تقييم العملاء سواء كانوا جدد أو الحاليين يعتبر مقوماً هاماً

من المقومات اللازمة لتحسين جودة الأداء المهني لما في أتباعها من منع تضارب القوى وتحقيق ما هو مطلوب للعمل.

جدول (٩) ترتيب المقومات المتعلقة بالمعايير وآداب وسلوك المهنة

الترتيب	المتوسط	الوصف	تمقومات
٢	٣,٨٤٦	الالتزام بقواعد وآداب وسلوك المهنة	١٠
١	٣,٨٨٥	الالتزام بإرشادات المراجعة المصرية خلال كافة مراحل عملية المراجعة	١١

وبتحليل ما سبق نجد أن إرشادات المراجعة وقواعد سلوك المهنة تعد مقومات هامة بنسبة (٣,٨٨٥ ، ٣,٨٤٦) على التوالي.

ويوضح الجدول رقم (٩) ترتيب أهمية كل مجموعة من المقومات بالنسبة للمجموعات الأخرى. وذلك بحساب متوسط المتوسطات "المتوسط العام" لكل مجموعة من المجموعات وترتيبها حسب درجة أهميتها كمجموعات.

جدول (١٠) ترتيب أهمية المقومات كمجموعات

الترتيب	المتوسط	المقومات
٣	٣,٦٩٤	أولاً: المقومات المتعلقة بأداء العمل
٢	٣,٧٣٠	ثانياً: المقومات المتعلقة بفريق العمل
٤	٣,٣٤٦	ثالثاً: المقومات المتعلقة بالعملاء
١	٣,٨٦٥	رابعاً: المقومات المتعلقة بإرشادات المراجعة وآداب وسلوك المهنة

وبتحليل ما ورد بالجدول السابق نجد أن المقومات المتعلقة بالالتزام بإرشادات وآداب وسلوك المهنة تحتل المرتبة الأولى بمتوسط عام قدرة (٣,٨٦٥) يلي ذلك المقومات المتعلقة بتأهيل فريق العمل (٣,٧٣٠) ثم المقومات المتعلقة بأداء العمل (٣,٦٩٤) فالمقومات المتعلقة بالعملاء (٣,٣٤٦).

التحليل الثالث : مقارنة آراء المشاركين.

تم إجراء هذا التحليل بهدف دراسة أثر اختلاف حجم مكتب المراجعة على درجة أهمية تلك المقومات وذلك بمقارنة آراء الفئات المشاركة طبقاً للحجم لمعرفة ما إذا كان هناك اتفاق أو اختلاف في الآراء وذلك من خلال استخدام تحليل التباين واستخدام اختبار

F (*). كما تم إجراء هذا التحليل أيضا بالنسبة لمستوى التأهيل العلمي للشريك الأول بالمكتب. ونورد فيما يلي نتائج تلك المقارنة
 - مقارنة الآراء طبقا لحجم مكتب المراجعة.
 يبين الجدول رقم (١١) نتائج تحليل التباين لآراء المشاركين طبقا لحجم مكتب المراجعة. ومنه يتبين مايلي:

جدول (١١) تحليل التباين بين آراء المشاركين طبقا لحجم مكتب المراجعة

F	التباين	المتوسط الحسابي (**)			الوصف	المفومات
		مكتب كبيرة الحجم	مكتب متوسطة الحجم	مكتب صغيرة الحجم		
٠,٠٦٢٤	٥١٧٥	٣,٨٢٣	٣,٣٣٣	٣,٨١٨	الاهتمام بتوفير قواعد تحقيق الاستقلال	١
١,٨٠٢	٠,٢٩٣	٣,٨٢٣	٣,٦٦٧	٣,٢٧٨	الاهتمام باختيار المراجع المناسب للمهمة	٢
***	٠,٦١٥	٣,٥٠٠	٣,٠	٢,٧٢٧	الاستعانة بالخبراء والمستشارين	٣
٣,٦٦						
٠,٥٩٩	٠,٣٣٧	٣,٧٥٠	٣,٣٣٣	٣,٥٤٥	الاهتمام بالأشراف على كافة أعمال المكتب	٤
٠,٦٤٠	٠,٢٧٢	٣,٨٢٣	٣,٣٣٣	٣,٦٣٦	الاهتمام بالتفتيش والفحص للتعرف على مدى الالتزام.	٥
٠,٨٣٠	٠,١٦٤	٣,٨٢٣	٤,٠	٣,٨١٨	الاهتمام بتحديد قواعد اختيار المحاسبين والمراجعين الجدد	٦
٠,٠٣٨	٠,٢٠٠	٣,٧٥٠	٣,٦٦٧	٣,٦٣٦	التطوير المستمر لقدرات ومهارات وخبرات العاملين بالمكتب	٧
٠,٨٠٨	٠,٢٥	٣,٧٥٠	٣,٦٦٧	٣,٥٤٥	الاهتمام بتحديد قواعد الترقى للعاملين بالمكتب	٨
٠,١٣٩	٠,٤٢٥	٣,٣٣٣	٣,٣٣٣	٣,٣٦٤	تقييم العملاء الجدد والحاليين	٩
٠,٤١٥	٠,١٤٢	٣,٨٢٣	٤,٠	٣,٨١٨	الالتزام بقواعد وآداب وسلوك المهنة	١٠
٠,٦٢٧	٠,١٠٩	٣,٩١٧	٤,٠	٣,٨١٨	الالتزام بإرشادات المراجعة المصرية	١١

(*). انظر جداول تحليل التباين بملحق رقم (٢) بالبحث.

(**). المتوسط الحسابي طبقا لمقياس ليكرت.

(***). Singnificat at 95% level

- وجود اختلاف إحصائي هام عند مستوى ٩٥٪ بين آراء المكاتب من أحد المقومات وهو الخاص بالاستعانة بالخبراء والمستشارين حيث (F) المحسوبة (٣,٦٦) أكبر من (F) الجدولية (٣,٤٢) وباستخدام اختبار (T) يتضح أنه لا يوجد فرق في الرأي بين المكاتب الكبيرة والمتوسطة ولكن هذا الاختلاف يوجد بين المكاتب الصغيرة والمكاتب الكبيرة ولصالح المكاتب الكبيرة^(*) ويمكن إرجاع ذلك إلى توافر الإمكانيات داخل المكاتب الكبرى للاستعانة بالخبراء نظرا لتعدد مجالات النشاطات التي تراجع أعمالها وكثرة عدد العملاء، بينما قد لا تتوفر تلك الإمكانيات لدى المكاتب الصغيرة.

- لا يوجد اختلاف إحصائي هام عند مستوى ٩٥٪ بين آراء المشاركين طبقا لحجم المكتب في بقية المقومات حيث أبدت كل المكاتب أهمية تلك المقومات بالنسبة للرقابة على الأداء المهني وتحسينه. وان توافر مثل هذه المقومات يعتبر دافعا للارتقاء بمستوى المهنة. كما تم إجراء تحليل التباين بالنسبة لمجموعات المقومات وقد اتضح منه أنه لا يوجد اختلاف إحصائي هام عند مستوى ٩٥٪ بين آراء المشاركين في أهمية المقومات كمجموعات. وهذا يؤكد ضرورة توافر مثل هذه المقومات والمعايير لمكاتب المراجعة أيا كان حجمها بمعنى أنه لا أثر لحجم المكتب على درجة أهمية تلك المقومات ويوضح جدول (١٢) نتائج هذه التحليل.

جدول (١٢) تحليل التباين بين آراء المشاركين

حول مجموعات المقومات

F	التباين	المتوسط الحسابي			الوصف	تمومات
		مكاتب كبيرة الحجم	مكاتب متوسطة الحجم	مكاتب صغيرة الحجم		
٢,١٦٨	٠,١٣٩	٣,٧٥٠	٣,٣٣٣	٣,٥٠٧	مقومات متعلقة بأداء العمل	١
٠,٤٦٢	٠,٠٧٥	٣,٧٧٨	٣,٧٨١	٣,٦٦٦	مقومات متعلقة بفريق العمل	٢
٠,١٣٩	٠,٤٢٥	٣,٣٣٣	٣,٣٣٣	٣,٣٦٤	مقومات متعلقة بالعملاء	٣
٠,٥٠٣	٠,١١٦	٣,٨٧٥	٤,٠	٣,٨١٨	مقومات متعلقة بالمعايير	٤

(*) حيث أنه عند حساب T بين المجموعات الثلاث كانت على النحو التالي:

T_1 بين المكاتب الصغيرة والمتوسطة = ١,٤٠٠ ، T_2 بين المكاتب الصغيرة والكبيرة = ٢,٦٨ ، T_3

بين المكاتب المتوسطة والكبيرة = ٠,٠٥٥ في حين أن $|T| = (٠,٠٢٥,٢٣) = ٢,٠٦٩$.

وبذلك نقبل الفرض القائل بوجود تساوي بين متوسطات T_1 ، T_3 لأن $|T| > ٢,٠٦٩$ بينما

نرفض هذا الفرض وبالتالي يوجد اختلاف عند T_3 لأن $|T| < ٢,٠٦٩$.

- مقارنة الآراء طبقاً لمستوى التأهيل العلمي للشريك الأول بالمكتب.
تم إجراء تحليل التباين وحساب قيمة F بين آراء المشاركين حسب مستوى التأهيل العلمي للشريك الأول لبحث عن ما إذا كان المستوى العلمي يؤثر على درجة أهمية المقومات اللازمة لتحسين جودة الأداء المهني والرقابة عليها. ويوضح جدول (١٣) تحليل التباين في هذه الحالة.

جدول (١٣) تحليل التباين بين آراء المشاركين

طبقاً للتأهيل العلمي للشريك الأول بالمكتب

F	التباين	المتوسط الحسابي				الوصف	المقومات
		بكالوريوس	ماجستير	زمالة	دكتوراه		
١,٥٠	٠,١٧٤	٣,٧٢٧	٣	٣,٧٥	٤	الاهتمام بتوفير قواعد تحقيق الاستقلال	١
١,١٣٦	٠,٣١٠	٣,٤٥٥	٤	٤,٠	٣,٧	الاهتمام باختيار المراجع المناسب للمهمة	٢
١,٥٣١	٠,٧٠١	٢,٨١٨	٣	٣,٢٥	٣,٥	الاستعانة بالخبراء والمستشارين	٣
٠,٣٣٧	٠,٣٥٤	٣,٦٣٦	٤	٣,٧٥	٣,٥	الاهتمام بالأشراف على كافة أعمال المكتب	٤
٠,٠٩٤	٠,٢٩٧	٣,٧٢٧	٤	٣,٧٥	٣,٨	الاهتمام بالتفتيش والفحص للتعرف على مدى الالتزام	٥
٠,٣٩٥	٠,١٧٤	٣,٧٢٧	٤	٣,٧٥	٣,٨	الاهتمام بتحديد قواعد اختيار المحاسبين والمراجعين الجدد	٦
٠,١٣٥	٠,٢٠٦	٣,٧٢٧	٤	٣,٧٥	٣,٨	التطوير المستمر لقدرات ومهارات وخبرات العاملين بالمكتب	٧
٠,٧٥٨	٠,٢٥٤	٣,٤٥٤	٤	٣,٧٥	٣,٧	الاهتمام بتحديد قواعد الترفي للعاملين بالمكتب	٨
٠,٦٥٢	٠,٤١٣	٣,٤٥٤	٤	٣,٢٥	٣,٢	تقييم العملاء الجدد والحاليين	٩
٢,٠٨	٠,١٢٠	٣,٨١٨	٤	٣,٥٠	٤,٠	الالتزام بقواعد وأداب وسلوك المهنة	١٠
٠,٨٢٢	٠,١٠٨	٣,٨١٨	٤	٤,٠	٤,٠	الالتزام بإرشادات المراجعة المصرية	١١

ومن الجدول للسابق يتبين انه لا يوجد اختلاف إحصائي هام عند مستوى ٩٥٪ بين آراء المشاركين طبقاً للتأهيل العلمي للشريك الأول بالمكتب مما يدل على أهمية تلك المقومات لجميع مكاتب للمراجعة على جميع المستويات العلمية والمهنية.
كما تم أيضاً إجراء تحليل التباين بالنسبة لمجموعات المقومات وقد اتضح انه لا يوجد اختلاف إحصائي هام عند مستوى ٩٥٪ بين فئات المشاركين مما يؤكد أهمية تلك

المقومات بالنسبة لجميع المراجعين ومكاتب المراجعة على حد سواء. ويوضح جدول (١٤) نتائج هذا التحليل:

جدول (١٤) تحليل التباين بين فئات المشاركين حول مجموعات المقومات

F	التباين	المتوسط الحسابي				الوصف	المقومات
		بكالوريوس	ماجستير	زمالة	دكتوراه		
٠,٧٩٤	٠,١٥٦	٣,٤٧٣	٣,٦	٣,٧	٣,٧	مقومات متعلقة بأداء العمل	١
١,٠٣٢	٠,٠٧١	٣,٣٦٣	٤	٣,٧٥	٣,٧٦٧	مقومات متعلقة بفريق العمل	٢
٠,٦٥٢	٠,٤١٣	٣,٤٥٥	٤	٣,٢٥	٣,٢	مقومات متعلقة بالعملاء	٣
١,٤٣٦	٠,١٠٦	٣,٨١٨	٤	٣,٦٢٥	٤	مقومات متعلقة بالمعايير	٤

القسم الثالث : الاستقصاء عن مدى توافر إجراءات رقابة وتحسين جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة.

يختص هذا القسم ببحث مدى التزام مكاتب المراجعة بتطبيق إجراءات الرقابة على جودة الأداء المهني عند ممارسة نشاطها وذلك في جميع مراحلها بداية من التخطيط لعملية المراجعة حتى اكتمالها وإصدار تقرير المراجعة بما في ذلك الإجراءات اللازمة لرفع الكفاءة المهنية والعلمية والتدريبية لفريق العمل. ويتضمن هذا القسم ٤٣ إجراء مفترضا مع مراعاة أن الإجراءات توضع بواسطة مكتب المراجعة ويلتزم بتنفيذها. وقد تم تحليل بيانات هذا القسم على أساس حساب المتوسط الحسابي لمدى تطبيق الإجراءات باستخدام مقياس ليكرت وترتيبها طبقا لأولويات أتباعها. ويوضح جدول (١٥) هذا الترتيب.

جدول (١٥) ترتيب إجراءات الرقابة المتبعة في المكاتب

طبقا لأولويات تطبيقها

الترتيب	المتوسط	الوصف	الإجراءات
٣	٤,٦٥٤	مطالبة كافة المراجعين والمحاسبين بالالتزام بقواعد وأحكام الاستقلال	١
١٣	٤,٣٤٦	مراقبة مدى التزام العاملين بالمكتب بسياسات وإجراءات الاستقلال	٢
٣٨	١,٨٠٨	قيام بعض الشركاء أو العاملين بأعمال إدارية للعملاء	٣
٣٤	٢,٧٣١	تدخل إدارة الشركة في تعيين المراجع أو إنهاء خدماته	٤
٣٨	١,٨٠٨	وجود علاقة بين الأتعاب ودرجة استقلال وحياد المراجع	٥

الترتيب	المتوسط	الوصف	الإجراءات
٣٧	١,٩٦٢	اشتراك بعض العاملين بالمكتب أو الشركاء في تأسيس بعض الشركات التي يراجعونها	٦
٢٠	٤,١٥٤	تحديد المؤهلات والمهارات اللازمة لأداء كل مهمة من مهام المراجعة	٧
٩	٤,٣٨٥	وجود مسئول عن توزيع المهام على المحاسبين والمراجعين بالمكتب	٨
٢١	٣,٩٦٢	تخطيط احتياجات مكتب المراجعة في ضوء التخصصات النادرة بالمكتب	٩
١٧	٤,١٩٣	جدولة الأعمال وإعداد موازنة الوقت لتحديد احتياجات كل مهمة	١٠
٧	٤,٤٢٣	تخصيص مهام برنامج المراجعة بما يمكن من اكتشاف الغش والأخطاء	١١
٢٩	٣,٦١٥	الاستعانة بأراء الخبراء والمستشارين من تخصصات غير موجودة بالمكتب	١٢
٣١	٣,٥٠٠	تحديد الحالات التي يجب الاستعانة فيها برأي خبير متخصص	١٣
٧	٤,٤٢٣	فحص كافة أوراق المراجعة والتقارير والقوائم والنماذج الخاصة بعملية المراجعة	١٤
٤١	١,٤٦٢	وضع الخطط والسياسات دون متابعتها	١٥
١٨	٤,١٩٢	التفتيش على فرق العمل وتوجيه المساعدين	١٦
٩	٤,٣٨٥	وجود قواعد تكفل تعيين مراجعين أكفاء بالمكتب	١٧
٢٥	٣,٧٣١	اشتراط عدد معين من سنوات الخبرة لشغل الوظائف المختلفة بالمكتب	١٨
٢١	٣,٩٦٢	مراجعة قواعد تعيين المراجعين بشكل دوري	١٩
١٤	٤,٣٠٨	ضرورة توافر مقومات شخصية وسلوكية في المراجع عند تعيينه	٢٠
١٥	٤,٢٦٩	وجود برامج تدريب مستمرة للمراجعين بالمكتب	٢١
٢٧	٣,٦٥٤	الاشتراك في الندوات والمؤتمرات العلمية المتخصصة	٢٢
١٨	٤,١٩٢	متابعة التطورات العلمية والمهنية الحديثة في مجال المحاسبة والمراجعة	٢٣
٢٣	٣,٩٢٣	تدريب المحاسبين والمراجعين على كيفية المراجعة باستخدام الحاسب الآلي	٢٤
٩	٤,٣٨٥	إجراء تقييم دوري للمراجعين والمحاسبين بالمكتب	٢٥
٢٦	٣,٦٩٢	ربط عمليات الترقية بعدد مرات تعرض المراجع للمساءلة القانونية	٢٦

الترتيب	المتوسط	الوصف	الإجراءات
٢٨	٣,٦٥٤	وجود معايير لتقييم العملاء الجدد قبل التعامل معهم	٢٧
٢٩	٣,٦١٥	إجراء تقييم دوري للعملاء الحاليين بشأن استمرارية العمل معهم	٢٨
٢٤	٣,٧٦٥	الحصول على البيانات الخاصة بالتعاقد مع كل عميل جديد	٢٩
٥	٤,٥٣٨	وجود مستندات لإثبات المعاملات بين المكتب والعملاء	٣٠
٢	٤,٨٤٦	مراجعة أعمال المحاسبين والمرجعين تحت التمرين بشكل دوري	٣١
١	٤,٩٢٣	الالتزام بسرية وعدم إفشاء معلومات عن العملاء	٣٢
٣٥	٢,٣٨٥	الربط بين قيمة الأتعاب ونتيجة عملية المراجعة	٣٣
٤٠	١,٧٦٩	الإعلان عن المكتب	٣٤
٣٣	٢,٨٨٥	الاتصال بالمراجع السابق	٣٥
٣٦	٢,٠٧٧	ضرورة تناسب قيمة الأتعاب مع الوقت والجهد المستنفذ في عملية المراجعة	٣٦
٤٣	١,٠	رفع عمولة أو سمسة مقابل الحصول على عملية مراجعة	٣٧
٤٢	١,٢٦٩	أجراء بعض العاملين في مكاتب المراجعة الأخرى بالانتقال للمكتب	٣٨
١٦	٤,٢٣١	اعتبار المراجع مذنباً إذا اعتمد قوائم مالية تؤدي إلى تضليل الجمهور	٣٩
٩	٤,٣٨٥	عمل برنامج لتنفيذ كل عملية من عمليات المراجعة	٤٠
٤	٤,٦٣١	الحصول على أدلة الإثبات الكافية لأداء عملية المراجعة	٤١
٦	٤,٥٠٠	تضمنين التقرير أدلة الإثبات الأخطاء والمخالفات	٤٢
٣٢	٣,٣٠٨	اشتراك جميع مراجعي الحسابات للشركة الواحدة في إعداد التقرير	٤٣

وبتحليل ما ورد في الجدول السابق يتضح مايلي:

- حصل عشرون إجراءً على متوسط حسابي أكثر من ٤ نقاط من مقياس ليكرت نو الخمس نقاط، وهذا يعني أن المشاركين كفئة واحدة تلتزم بشدة بتطبيق هذه الإجراءات، وتشمل تلك الإجراءات الالتزام بسرية وعدم إفشاء معلومات عن العملاء (٤,٩٢٣)، مراجعة أعمال المحاسبين والمرجعين تحت التمرين بشكل دوري (٤,٨٤٦)، مطالبة كافة المراجعين والمحاسبين بالالتزام بقواعد وأحكام الاستقلال (٤,٦٥٤)، الحصول على أدلة الإثبات الكافية لأداء عملية المراجعة (٤,٦٣١)، وجود مستندات لإثبات المعاملات بين المكتب والعملاء (٤,٥٣٨)، تضمنين التقرير أدلة إثبات الأخطاء والمخالفات، تخصص مهام المراجعة بما يمكن من اكتشاف الغش والأخطاء (٤,٤٢٣)،

فحص كافة أوراق المراجعة والتقارير والقوائم والنماذج الخاصة بعملية المراجعة (٤،٤٢٣)، وجود مسئول عن توزيع المهام على المحاسبين والمراجعين بالمكتب (٤،٣٨٥)، وجود قواعد تكفل تعيين مراجعين أكفاء بالمكتب (٤،٣٨٥)، عمل برنامج لتنفيذ كل عملية من عمليات المراجعة (٤،٣٨٥)، إجراء تقييم دوري للمراجعين والمحاسبين بالمكتب (٤،٣٨٥)، مراقبة مدى التزام العاملين بالمكتب بسياسات وإجراءات الاستقلال (٤،٣٤٦)، ضرورة توافر مقومات شخصية وسلوكية في المراجع عند تعيينه (٤،٣٠٨)، وجود برامج تدريب مستمرة للمراجعين بالمكتب (٤،٢٦٩)، اعتبار المراجع منبها إذا اعتمد قوائم مالية تؤدي إلى تضليل الجمهور (٤،٢٣١)، جدولة الأعمال وإعداد موازنة الوقت لتحديد احتياجات كل مهمة (٤،١٩٣)، متابعة التطورات العلمية والمهنية الحديثة في مجال المحاسبة والمراجعة (٤،١٩٢)، التفتيش على فرق العمل وتوجيه المساعدين (٤،١٩٢) وتحديد المؤهلات اللازمة لأداء كل مهمة من مهام المراجعة (٤،١٥٤).

- حصل أثنى عشر إجراء على متوسط حسابي أكبر من ٣ وأقل من ٤ وهذا يعني أن هذه الإجراءات تطبق في مكاتب المراجعة بدرجة كبيرة وذلك من وجهة نظر مجموع المشاركين كوحدة واحدة وتشمل تلك الإجراءات: تخطيط احتياجات مكتب المراجعة في ضوء التخصصات النادرة بالمكتب (٣،٩٦٢)، مراجعة قواعد تعيين المراجعين بشكل دوري (٣،٩٦٢)، تدريب المحاسبين والمراجعين على كيفية المراجعة باستخدام الحاسب الآلي (٣،٩٢٣)، الحصول على البيانات الخاصة بالتعاقد مع كل عميل جديد (٣،٧٦٥)، اشتراط عدد معين من سنوات الخبرة لشغل الوظائف المختلفة بالمكتب (٣،٧٣١)، ربط عمليات الترقية بعدد مرات تعرض المراجع للمساءلة القانونية (٣،٦٩٢)، الاشتراك في المؤتمرات العلمية المتخصصة (٣،٦٥٤)، وجود معايير لتقييم العملاء الجدد قبل التعامل معهم (٣،٦٥٤)، إجراء تقييم دوري للعملاء الحاليين بشأن استمرارية العمل معهم (٣،٦١٥)، الاستعانة بالخبراء والمستشارين (٣،٦١٥)، تحديد حالات الاستعانة بأراء الخبراء والمستشارين (٣،٥) واشترك جميع مراجعي الحسابات في إعداد التقرير (٣،٣٠٨). ومن الملاحظ أن معظم تلك الإجراءات تنصب على رفع كفاءة العاملين بالمكتب وحسن اختيار العملاء الذي يتم التعامل معهم.

- يوجد أربع إجراءات تطبق بدرجة متوسطة حيث إنها حصلت على متوسط حسابي يقع بين ٢ - ٣ وهي الاتصال بالمراجع السابق (٢،٨٨٥)، تدخل إدارة الشركة

في تعيين المراجع أو إنهاء خدماته (٢,٧٣١)، الربط بين قيمة الأتعاب ونتيجة عملية المراجعة (٢,٣٨٥) وضرورة تناسب قيمة الأتعاب مع الوقت والجهد المستنفذ في عملية المراجعة (٢,٠٧٧).

- حصل سبع إجراءات على متوسط حسابي أقل من ٢ وهذا يعني عدم وجود اتفاق بين المشاركين على تطبيقها وأنها تطبق في حدود ضيقة أو لا تطبق على الإطلاق وهي اشترك بعض العاملين أو الشركاء في المكتب في تأسيس بعض الشركات التي يرجعون حساباتها (١,٩٦٢)، ووجود علاقة بين الأتعاب ودرجة استقلال المراجع (١,٨٠٨)، قيام بعض الشركاء أو العاملين بأعمال إدارية للعملاء (١,٨٠٨) وهذه الإجراءات إذا اتبعت فأنها تؤثر على استقلال المراجع وبالتالي تؤدي إلى تقليل مستوى الأداء المهني للمراجعة. والإعلان عن المكتب (١,٧٦٩)، وضع الخطط دون متابعتها (١,٤٦٢)، إغراء بعض العاملين في مكاتب المراجعة الأخرى بالانتقال للمكتب (١,٢٦٩) ودفع عمولة أو سمسة مقابل الحصول على عملية مراجعة (١,٠)، وهذه الإجراءات إذا اتبعت فإن المراجع بذلك يكون مخالفاً لقواعد وآداب وسلوك المهنة.

وبالتالي فإن عدم تطبيق تلك الإجراءات يعد التزاماً من المراجعين بقواعد وآداب وسلوك المهنة وبالتالي يحسن من أداء المهني

كما تم وضع بعض الإجراءات التفصيلية الخاصة بالأجراء رقم (٢٩) الحصول على البيانات الخاصة بالتعاقد مع كل عميل جديد (٣,٧٦٥) والذي كان ترتيبه ضمن الإجراءات (٢٤) وهو من الإجراءات الهامة التي اتفقت مكاتب المراجعة على تطبيقها بدرجة كبيرة. ويوضح جدول (١٦) ترتيب هذه العناصر:

جدول (١٦) ترتيب الإجراءات الفرعية للأجراء

المتعلق بالحصول على البيانات الخاصة بالتعاقد مع كل عميل جديد

الترتيب	المتوسط	الوصف	الإجراءات
١	٤,٠٧٧	الشكل القانوني للعميل	٢٩ أ
٣	٣,٨٨٥	الجهة التي يوجه إليها تقرير المراجع	٢٩ ب
٦	٣,٢٨١	القوائم المالية المطلوب التصديق عليها	٢٩ ج
٤	٣,٧٦٩	موقع عملية المراجعة	٢٩ د
٥	٣,٦١٥	نوع المراجعة	٢٩ هـ
٢	٣,٩٦٢	الفترة التي تغطيها عملية المراجعة	٢٩ و

من الجدول السابق يتضح مدى صحة الفرضية الثانية للدراسة والمتعلقة بوجود التزام من قبل المراجعين في مكاتب للمراجعة بالإجراءات التي تؤدي إلى زيادة جودة الأداء المهني للمراجعة وذلك من خلال تطبيقها للإجراءات التي تؤدي إلى تدعيمها أو عدم تطبيق الإجراءات التي تؤدي إلى تقليل درجة الجودة من خلال عدم الالتزام بالمعايير والقواعد والآداب المنصوص عليها في دستور سلوك المهنة.

خلاصة البحث وتوصياته:

يهدف البحث إلى دراسة تحليلية لجودة الأداء المهني للمراجعة ومعايير الرقابة على تلك الجودة من ناحية ودراسة مدى التزام مكاتب المراجعة في جميع معايير ومقومات وإجراءات رقابة الجودة.

ولتحقيق الشق الأول من الهدف تم دراسة نظرية للدراسات المتعلقة بهذا المجال،

وكانت خلاصة تلك الدراسة ما يلي:

- تعد جودة الأداء المهني للمراجعة أحد الأهداف التي يسعى إليها كل من المراجع والعملاء على حد سواء. ويقصد بها الالتزام بالإجراءات والأساليب التي تمكن المراجع من أداء عمله بالعناية المهنية المطلوبة في ضوء المعايير المهنية المتعارف عليها بينما يقصد بالرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة هو التأكد من التزام مكاتب المراجعة بالمعايير الموضوعية للرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة.
- تتضمن أنشطة تحقيق جودة الأداء المهني للمراجعة طبقاً لنموذج تكلفة الجودة نشاطين هما أنشطة الوقاية وأنشطة التقييم.
- تتأثر جودة الأداء المهني للمراجعة بالعديد من العوامل أهمها، حجم مكتب المراجعة، حجم منشأة العميل، أجر المراجعة ومراجعة الزملاء.
- اهتمت معظم البلدان بوضع برامج للرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة. وكان من أول البرامج في هذا الشأن البرنامج الأمريكي الذي صدر في عام ١٩٧٩. وتتضمن تلك البرامج مجموعة من المعايير أو المقومات اللازمة لتحقيق جودة الأداء، وعلى الشركات الخاضعة لها وضع الإجراءات والسياسات التي تمكنها من ذلك في ضوء الظروف البيئية والفنية والهيكلية والاقتصادية لها.

- تتضمن مقومات ومعايير جودة الأداء في المراجعة ثلاث مستويات وهي مقومات مرتبطة بأداء العمل، ومقومات مرتبطة بفريق العمل ومقومات مرتبطة بالعملاء إضافة إلى ضرورة الالتزام بمعايير المهنة وقواعد آداب وسلوك المهنة.
 - تتم الرقابة على جودة الأداء المهني في المراجعة أما داخليا من قبل مكتب المراجعة نفسه أو خارجيا من قبل الجهات التي يكون لها هذا الحق وهو ما يسمى بالفحص الدوري والذي تتحدد مدته طبقا لظروف كل دولة من الدول.
 - أما تحقيق الشق الثاني الهدف فقد تم من خلال دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة من خلال قوائم الاستقصاء والتي أعدت لهذا الغرض وذلك بهدف اختبار صحة فرضي الدراسة. وباستخدام مقياس ليكرت وتحليل التباين ثم تحليل ما ورد بتلك القوائم وكان نتيجة الدراسة الميدانية مايلي:
 - اتفاق الآراء بين مكاتب المراجعة حول أهمية المقومات الواردة بقائمة الاستقصاء حيث حصلت كل المقومات على متوسط حسابي أكثر من هام واحتل المقوم الخاص بالالتزام بالمعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوك المهنة وهذه النتيجة حققت صحة الفرضية الأولى للدراسة.
 - لم يؤثر اختلاف التأهيل المهني للشريك الأول وكذلك حجم مكتب المراجعة على درجة أهمية تلك المقومات حيث أظهر تحليل التباين عدم وجود اختلافات إحصائية هامة في هذا المجال سوى بين المكاتب الصغيرة والكبيرة عند الاستعانة بالخبراء وهذا راجع - كما سبق القول - إلى إمكانية المكاتب الكبيرة على تحقيق ذلك.
 - هناك التزام من مكاتب المراجعة بتطبيق الإجراءات اللازمة لتحقيق جودة الأداء المهني وتحسينها، حيث أوضح التحليل التزام المكاتب بالإجراءات التي تساعد على تحقيق الجودة وعدم الالتزام بالإجراءات التي تخالف قواعد وآداب وسلوك المهنة وبالتالي تقلل من جودة الأداء وهذا يحقق صحة الفرض الثاني من فروض الدراسة. وتلتزم المكاتب بتلك الإجراءات بالرغم من عدم وجود قوانين أو إرشادات تلزمهم بذلك.
 - يعتمد تنفيذ برنامج رقابة جودة الأداء المهني في البيئة المصرية على التعاون بين الجيات التي ستتولى عملية الرقابة وبين مكاتب المراجعة، ولذا فإنه يمكن تلخيص توصيات البحث فيما يلي:
- أولاً: لابد من وجود جهة مهنية مختصة برقابة جودة الأداء المهني تكون تابعة لإحدى الهيئات المهنية التي تتولى تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بمصر^(*). وهذه

(*) قد يعهد بذلك إلى المعهد المصري للمحاسبين أو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية أو لجنة منبته عنهما تخصص بذلك.

الجهة يكون لها حق إصدار مقومات ومعايير جودة الأداء وإلزام مكاتب المراجعة بها، والتأكد من التزام تلك المكاتب بتطبيقها .

ثانياً : مراعاة أن يكون إلزام المكاتب ببرنامج رقابة الجودة تدريجياً أو يبدأ إجبارياً بالنسبة لمستويات معينة من المكاتب واختيارياً بالنسبة للمكاتب الأخرى على أن يتدرج الإلزام ليشمل فيما بعد جميع المكاتب ويمكن أن يعتمد الإلزام على حجم المكتب فيجعل البرنامج إلزامياً للمكاتب الكبيرة واختيارياً للمكاتب الصغيرة. أو يتم الإلزام بالاعتماد على طبيعة الأنشطة التي تراجعها مكاتب المراجعة وخاصة إذا كانت بعض المكاتب تختص بمراجعة أنشطة محددة.

ثالثاً : قيام الجهة المختصة بإصدار المعايير والمقومات اللازمة لتحقيق الجودة وذلك في ضوء الظروف البيئية والاقتصادية بالبيئة المصرية وخاصة ونحن في مرحلة التوسع في النظام الاقتصادي الخاص، وخصخصة العديد من الأنشطة والمشروعات. كما يجب عليها أيضاً توضيح الجزاءات التي توقع على مكاتب المراجعة حال عدم الالتزام بالبرنامج.

رابعاً : تقوم مكاتب المراجعة بوضع الإجراءات والسياسات اللازمة للوفاء بالمقومات والمعايير التي وضعت من قبل الجهات المختصة والالتزام بتطبيقها على أن تراعي فيها الظروف المحيطة.

خامساً : التزام مكاتب المراجعة المشاركة في برنامج رقابة الجودة بتوفير البيانات اللازمة لرقابة الجودة وذلك وفقاً لمتطلبات جهة الرقابة والتي يجب عليها تحديد وتصميم السجلات والنماذج اللازمة لذلك.

سادساً : تحديد مواعيد الفحص الدوري للتأكد من التزام مكاتب المراجعة بما ورد في المعايير وما حددته من إجراءات وذلك لعلاج أي قصور في المعايير أو الإجراءات لتصحيحه ، أو درجة الالتزام من عدمه، ونعتقد أنه من المناسب في الفترة الأولى لوضع البرنامج أن يكون الفحص مرة كل ٥ سنوات وذلك حتى تتمكن الجهة المختصة من إعداد كوادر الرقابة من ناحية وحتى تستطيع المكاتب المشاركة في البرنامج أن تستوعب وتلم به.

قائمة المراجع

المراجع العربية :

- المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين - إرشادات المراجعة بدون سنة نشر .
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA - معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة - الرياض ، ١٤١٥هـ.
- اتحاد المحاسبين الدولي - أدلة التدقيق الدولية - تعريب الدكتور/ عصام مرعي، مجموعة سابا وشركاهم - الطبعة الثانية، ١٩٨٩.

المراجع الأجنبية :

- AICPA, "Quality Review Program Manual", Quality Review Executive Committee, AICPA, U.S.A., 1991.
- _____, SEC Practice Section Reference Manual, Organizational Documents Standards for Peer Review Administration, Division for CPA Firms, AICPA, U.S.A. 1991.
- _____, Private Companies Practice Section Reference Manual, Organizational Documents, Standards for Peer Review Administration, Division for CPA Firms, AICPA, U.S.A., 1991.
- _____, Statement On Quality Control Statement No 1. issued by The Quality Control Committee in Nov. 1979, AicPa Professional Standards, Vol. 2, AICPA, 1992.
- Askey, J. M. & B. G. Dale, Internal Quality Management Auditing: An Examination, Management Auditing Journal, 1994, pp. 3-10.
- Arens, A. & James K.L., "Auditing: An Integrated Approach", 4th edition, Prentice-Hall, 1988.
- Beslon, G., "The Market for Public Accounting Services: Demand Supply and Regulation, The Accounting Review, 1973.
- Bloom, P., "Effective Marketing for professional Services", Harvard Business Review, Sep. - Oct., 1984, P. 102.
- Castellano, J.; Harper R. and John P.W., Status and Quality, Internal Auditor, June 1992, pp.49.
- Carcello, J.V.; R.H. Hermanson and N. T. Mc Grath, "Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers and Financial Statement Users", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Spring 1992, pp. 1-14.

- Carmichael, D. R. and John J.W., "Auditing Concepts and Methods: A Guide to Current Auditing Theory and Practice", Mc. Graw-Hill, 5th edition 1989.
- Clarkson, P. and D. Simonic, "The Association between Audit Quality, Retained Ownership, and Firm Specific Risk in U.S.A., Versus Canadian IPO Markets", Journal of Accounting and Economics, January 1994, pp. 207-228.
- Copley. P. and M. Doucet, "The Association between Municipal Disclosure Practices and Audit Quality", Journal of Accounting and Public Policy, Winter 1991, pp. 245-264.
- "The Impact of Competition on The Quality of Governmental Audits", Auditing : A Journal of Practice and Theory, Spring 1993, pp. 88-98.
- De Angelo, L.E., "Auditor Independence, Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics, Dec. 1981, p.83.
- Dies, D. and G. Giroux, "Determinants of Audit Quality in Public Sector", The Accounting Review, Jun 1992, pp. 462-479.
- Dwyer, P.D. and E.R. Wilson, "An Empirical Investigation of Factors Affecting Timeliness of Reporting by Municipalities", Journal of Accounting and Public Policy, Spring 1989, pp. 29-55.
- Haff, B. N. and Thomas K. B., "Quality Review and you", Journal of Accountancy, Feb. 1989.
- Holzer, B., "Quality Auditing in a Public sector Service Environment" , Quality Progress (QPR), Vol. 27, Jun 1994, pp. 60-61.
- Hutchins, G., "Standard Manual of Quality Auditing" Prentic- Hall, N.J., 1992.
- ICA, "Audit Regulations and Guidance", The Institute of Chartered Accountants in England and Wales U.K. 1991.
- Jang, H. and C. Lin, " Audit Quality and Trading Volume Reaction: A Study of Initial Public offering of Stocks". Journal of Accounting and Public Policy, Fall 1993, pp. 263-287.
- Kaplan, S.E. and Philip M.J., "An Examination of Auditor Performance Evaluation", The Accounting Review Vol. Lx, July 1985, pp. 477-487.
- Knapp, M. "Audit Conflict: An Empirical Study of the perceived Ability of Auditors to Resist Management" The Accounting Review, Vol. 60, April 1985, pp. 202-211.
- _____, "Factors that Audit Committee Members Use as Sorrogates for Audit Quality", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Spring 1991, pp. 35-52.

- Meier, H. and Jayme Fuglister, "How to Improve Audit Quality: Perceptions of Auditors and Clients", The Ohio CPA Journal, June 1992, pp. 21-24.
- O'Keefe, T., and P. Westor, "Conformance to GAAS Reporting Standards in Muncipal Audits and the Economics of Auditing: The Effects of Audit Firm size, CPA Examination Performance and Competition" Issues in Accounting Regulation. 1992, pp. 27-32.
- Palmrose, Z. "Litigation and Independent Auditors: The Role of Business Factors and Management Fraud", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Spring 1987, p. 92.
- _____, "An Analysis of Auditor litigation and Audit Service Quality, The Accounting Review, Jan. 1988, pp. 55-73.
- _____, "Audit Fees and Auditor Size, Further Evidence", The Accounting Review, Vol. 63, Jan. 1988.
- _____, "The Relation of Audit Contract: Type to Audit Fees and Hours"., The Accounting Review. Vol. 64, July 1989, pp. 488-499.
- Pany, K. and Philip M.J., "Auditor Performance of MAS: A Study of its Effects on Decisions and Perception", Accounting Horizon, June 1988.
- Pase Wark, W.R., "A New Approach to Quality Control for Auditors", Quality Circles, Vol. 24, 1991.
- Read, W. "Managing the Cost of Audit Quality", Government Accounting Journal, Vol. 38, 1992.
- Rice, G.M., "How to Conduct an Internal Quality Audit and Still Have Friends", Quality Progress. (QPR) Vol. 27, Jun 1994, pp. 60-61.
- Schroeder, M.S., L. Solomon and D. Vickrey, "Audit Quality: The Perceptions of Audit Committee Chairperson and Audit Partners", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Spring 1986, pp. 87-93.
- Shockley, R.A., "Perceptions of Audit Independence: A Conceptual Model" , Journal of Accounting, Auditing and Finance, Vol. 5 , Winter 1982, pp. 128-143.
- Stevn, G., "Can Auditing Play Role In The New International Quality Standards", Internal Auditor, Vol. 49, 1992.
- Waggoner, J.B. And James D.C., "The Impact of Time Pressure on Auditor's Performanse", the OHIO CPA Journal, Jan. 1991, pp. 27-32.
- Wilcox, k. and Richard Discemza, "The TQM Advantage", CA Magazine (CCA), Vol. 127, May 1994, pp. 37-41.
- Willingham, J.J. and P.D. Jocabso, "A Research Response of Dingell Hearings", The Auditor's Report, Fall 1985.

ملحق رقم (١)

قائمة الاستقصاء

القسم الأول : بيانات عامة عن مكتب المراجعة:

(١) ما هو عدد الشركاء في مكتب المراجعة:

- أ - شريك واحد فقط ()
ب - من ٢ - ٣ شريك ()
ج - أكثر من ثلاثة شركاء ()

(٢) ما هو مستوى التأهيل العلمي للشركاء: دكتوراه زمالة ماجستير بكالوريوس

- أ - الشريك الأول () () () ()
ب - الشريك الثاني () () () ()
ج - الشريك الثالث () () () ()

(٣) ما هو عدد المراجعين والمحاسبين العاملين بالمكتب :

- أ - أقل من ١٠ ()
ب - من ١٠ إلى ٢٠ ()
ج - أكثر من ٢٠ ()

القسم الثاني : الاستقصاء عن وجهة نظر سيادتكم في درجة أهمية عدد من المقومات المقترحة لتحسين مستوى جودة أداء عملية المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية بوجه عام.

درجة أهمية تلك المقومات				المقومات
غير هام	متوسط الأهمية	هام	هام جدا	
				أولا : مقومات خاصة بأداء العمل
				١ - الاهتمام بتوفير قواعد تحقيق الاستقلال للمحاسبين والمراجعين بالمكتب.
				٢ - الاهتمام باختيار المراجع المناسب للمهمة التي تتناسب مع مستوى تأهيله
				٣ - الاستعانة بالخبراء أو المستشارين بشأن عدد من القضايا أو المشاكل المرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة.
				٤ - الاهتمام بالأشراف على كافة أعمال المكتب وعلى كافة المستويات.
				٥ - الاهتمام بالتفتيش والفحص للتعرف على مدى الالتزام بقواعد العمل بالمكتب بشكل مستمر.
				ثانيا - مقومات خاصة بفريق العمل
				٦ - الاهتمام بتحديد قواعد اختيار المحاسبين والمراجعين الجدد من حيث مستوى التأهيل العلمي والعملية.
				٧ - لتطوير المستمر لقدرات ومهارات وخبرات المحاسبين والمراجعين العاملين بالمكتب.
				٨ - الاهتمام بتحديد قواعد الترقى للمحاسبين والمراجعين العاملين بالمكتب من حيث المستوى العلمي والعملية بصفة خاصة.
				ثالثا - العملاء :
				٩ - يجب تقييم العملاء الجدد والحاليين قبل قبول أعمال المراجعة الخاصة بهم
				رابعا - المعايير وأداب وسلوك المهنة :
				١٠ - الالتزام بقواعد وسلوك وأداب لمهنة والتي حددتها الهيئات المهتمة بممارسة المهنة.

درجة أهمية تلك المقومات				المقومات
غير هام	متوسط الأهمية	هام	هام جدا	
				١١- الالتزام بإرشادات المراجعة المصرية خلال كافة مراحل عملية المراجعة.
				خامسا - أخرى :
				١٢- في حالة وجود مقومات أخرى الرجاء تحديدها مع بيان درجة أهميتها من وجهة نظر سيادتكم الشخصية.

القسم الثالث : الاستقصاء عن مدى تطبيق الإجراءات التالية اللازمة لتحقيق جودة الأداء المهني بمكتب المحاسبة والمراجعة القانوني.

درجة تطبيق هذا الأجراء بالمكتب					التحقق من مدى توافر إجراءات رقابية وتحسين جودة الأداء المهني بمكتب المحاسبة والمراجعة القانوني
لا يطبق	صغيرة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جدا	
					١ - هل يتم مطابفة كافة المراجعين والمحاسبين بالالتزام بقواعد وأحكام الاستقلالية التي حددتها إرشادات المراجعة المصرية.
					٢ - هل يتم مراقبة مدى التزام العاملين بالمكتب بسياسات وإجراءات الاستقلال بشكل مستمر.
					٣ - هل يقوم بعض الشركاء أو العاملين بالمكتب بأعمال إدارية للعملاء.
					٤ - هل تتدخل إدارة الشركة في تعيين المراجع القانوني أو إنهاء خدماته أو عزله.
					٥ - هل توجد علاقة بين قيمة الأتعاب ودرجة استقلال وحياد المراجع.
					٦ - هل يشترك بعض العاملين أو الشركاء بالمكتب في تأسيس بعض الشركات التي يراجعها المكتب.
					٧ - هل يتم تحديد للمؤهلات والمهارات اللازمة لأداء كل مهمة من مهام عملية المراجعة.
					٨ - هل هناك شخص مسئول عن توزيع مهام عملية المراجعة على المحاسبين والمراجعين بالمكتب.
					٩ - هل يتم تخطيط احتياجات مكتب المراجعة من العاملين في ضوء التخصصات النادرة بالمكتب.

درجة تطبيق هذا الأجراء بالمكتب				تتحقق من مدى توافر إجراءات رقابة وتحسين جودة الأداء المهني بمكتب المحاسبة والمراجعة للقانوني
لا يطبق	صغيرة	متوسطة	كبيرة كبيراً جداً	
				١٠ - هل يتم جدولة الأعمال واعداد موازنة الوقت لتحديد احتياجات كل مهمة مراجعة من وقت المحاسبين والمراجعين.
				١١ - هل يتم تخصيص مهام برنامج المراجعة بما يمكن من اكتشاف الغش والأخطاء والمخالفات.
				١٢ - هل يتم الاستعانة بأراء الخبراء والمستشارين في تخصصات غير موجودة بالمكتب.
				١٣ - هل هناك تحديد للحالات التي يجب الاستعانة برأي خبير متخصص بشأنها.
				١٤ - هل يتم فحص كافة أوراق المراجعة والتقارير والقوائم والجدول والنماذج والاستقصاء الخاصة بعملية المراجعة.
				١٥ - هل يكفي بوضع الخطط والسياسات والإجراءات الخاصة بالمكتب دون متابعتها.
				١٦ - هل يتم التفتيش على فرق العمل وتوجيه أعمال المساعدين والمعاونين.
				١٧ - هل هناك قواعد محددة تكفل تعيين مراجعين ومحاسبين أكفاء بالمكتب.
				١٨ - هل يشترط عدد معين من سنوات الخبرة لشغل الوظائف المختلفة بالمكتب.
				١٩ - هل يتم مراجعة قواعد تعيين المراجعين والمحاسبين بالمكتب بشكل دوري.
				٢٠ - هل يلزم توافر مقومات شخصية وسلوكية معينة في المراجع والمحاسب عند تعيينه لضمان تحقيق العناية المهنية الواجبة.
				٢١ - هل هناك برامج وسياسات للتدريب المستمر للمراجعين والمحاسبين بالمكتب.
				٢٢ - هل يتم متابعة أو الاشتراك في الندوات والمؤتمرات العلمية المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة.
				٢٣ - هل يتم متابعة التطورات العلمية والمهنية الحديثة في مجال المحاسبة والمراجعة.
				٢٤ - هل يتم تدريب المحاسبين والمراجعين على كيفية المراجعة في حالة استخدام المنشأة للحاسب الآلي في التشغيل.

درجة تطبيق هذا الأجراء بالمكتب					التحقق من مدى توافر إجراءات رقابية وتحسين جودة الأداء المهني بمكتب المحاسبة والمراجعة للقانوني
لا يطبق	صغيرة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جدا	
					٢٥ - هل يتم إجراء تقييم دوري للمراجعين والمحاسبين بالمكتب.
					٢٦ - هل يتم ربط عمليات الترقية بعدد مرات تعرض المراجع أو المحاسب للمساءلة القانونية نتيجة عدم اكتشاف الغش والأخطاء والمخالفات.
					٢٧ - هل هناك معايير لتقييم العملاء الجدد قبل التعامل معهم.
					٢٨ - هل يتم إجراء تقييم دوري للعملاء الحاليين بشأن استمرارية عمل المكتب معهم.
					٢٩ - هل يلزم الحصول على البيانات التالية عند التعاقد مع عميل أو شركة جديدة: - الشكل القانوني للشركة. - الجهة التي يوجه إليها تقرير المراجع. - القوائم المالية المطلوب التصديق عليها. - موقع عملية المراجعة. - نوع المراجعة. - الفترة التي تغطيها عملية المراجعة.
					٣٠ - هل توجد مستندات لإثبات المعاملات بين المكتب والعملاء.
					٣١ - هل يتم مراجعة أعمال المحاسبين والمراجعين تحت التمرين بشكل دوري من خلال مراجع كبير ذو خبرة.
					٣٢ - هل هناك التزام بسرية وعدم إفشاء أية معلومات عن العملاء.
					٣٣ - هل يتم الربط بين قيمة الأتعاب ونتيجة عملية المراجعة.
					٣٤ - هل يقوم المكتب بالإعلان عن نفسه للجماهير.
					٣٥ - هل يتم الاتصال بالمراجع السابق للعميل قبل التعاقد مع العميل.
					٣٦ - هل يراعي ضرورة تناسب قيمة الأتعاب مع الوقت والجهد المستنفذ في عملية المراجعة.

درجة تطبيق هذا الأجراء بالمكتب					التحقق من مدى توافر إجراءات رقابية وتحسين جودة الأداء المهني بمكتب المحاسبة والمراجعة للقلوني
لا يطبق	صغيرة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جدا	
					٣٧- هل يتم دفع عمولة أو سمسرة لأحد أفراد الجمهور مقابل قيام المكتب بمراجعة الحسابات والحصول على الأتعاب.
					٣٨- هل يتم إغراء بعض العاملين في مكاتب أخرى للانتقال للمكتب.
					٣٩- هل يعتبر المراجع مذنباً إذا اعتمد قوائم مالية أدت إلى تضليل الجمهور.
					٤٠- هل يتم عمل برنامج لتنفيذ كل عملية من عمليات المراجعة يبين زمن التنفيذ والقائم بالمراجعة.
					٤١- هل يتم الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة عند تنفيذ عملية المراجعة.
					٤٢- هل يتضمن تقرير مراجع الحسابات أدلة الإثبات على وجود الخطأ أو المخالفة.
					٤٢- هل يشترك جميع مراجعي الحسابات للشركة الواحدة في أعداد التقرير النهائي إذا كانوا لا ينتموا لنفس المكتب

ملحق رقم (٢)

تحليل التباين لحجم المكتب

ANOVA MATRIX

١ - الاهتمام بتوفير قواعد تحقق الاستقلال.

4	4	3	4	4	4	4	4	4	3		
4	4	4	3								
4	4	4	3	4	4	4	4	4	4	3	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 4.03846153846154
TREATMENT SUM OF SQUARES = 2.179487179487438D-02
ERROR SUM OF SQUARES = 4.016666666666666
TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 2
ERROR DEGREES OF FREEDOM = 23
THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
TREATMENT MEAN SQUARE = 1.089743589743719D-02
ERROR MEAN SQUARE = .1746376811594202
F-RATIO = .6240025534632086D-02

٢ - الاهتمام باختيار المراجع المناسب.

ANOVA MATRIX

4	3	2	4	4	3	3	4	3	4		
4	3	4	4								
4	4	4	3	4	3	4	4	4	4	4	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 7.284615384615387
TREATMENT SUM OF SQUARES = 1.067948717948724
ERROR SUM OF SQUARES = 6.816666666666666
TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 2
ERROR DEGREES OF FREEDOM = 23
THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
TREATMENT MEAN SQUARE = .533974358974362
ERROR MEAN SQUARE = .2963768115942027
F-RATIO = 1.801673876246014

٣ - الاستعانة بالخبراء والمستشارين.

ANOVA MATRIX

4	2	3	3	3	2	3	1	2	3		
4	2	4	3								
4	4	4	2	4	4	4	3	3	3	3	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 18.65384615384615
TREATMENT SUM OF SQUARES = 4.503846153846155
ERROR SUM OF SQUARES = 14.15
TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 2
ERROR DEGREES OF FREEDOM = 23
THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
TREATMENT MEAN SQUARE = 2.251923076923077
ERROR MEAN SQUARE = .6152173913043478
F-RATIO = 3.66036966567002

ANOVA MATRIX

٤ - الاهتمام بالاشرف على كافة اعمال المكتب.

4	3	3	3	3	3	4	4	4	4		
4	2	4	4							4	4
4	4	4	4	4	4	3	4	3	3		

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 8.153846153846153
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .4038461538461533
 ERROR SUM OF SQUARES = 7.75
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 2
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 23
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = .2019230769230766
 ERROR MEAN SQUARE = .3369565217391304
 F-RATIO = .3992555831265501

ANOVA MATRIX

٥ - الاهتمام بالتنقيش والفحص.

4	4	3	4	4	4	3	4	4	4		
4	2	4	4							4	4
4	4	4	3	4	4	4	3	4	4	4	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 6.615384615384613
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .3487179487179475
 ERROR SUM OF SQUARES = 6.266666666666666
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 2
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 23
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = .1743589743589737
 ERROR MEAN SQUARE = .272463768115942
 F-RATIO = .6399345335515527

ANOVA MATRIX

٦ - الاهتمام بتحديد قواعد اختيار المحاسبين والمراجعين الجدد.

4	4	3	4	4	4	3	3	4	4		
4	4	4	4								
4	4	4	4	4	3	4	4	4	4	3	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 4.03846153846154
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .2717948717948744
 ERROR SUM OF SQUARES = 3.766666666666666
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 2
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 23
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = .1358974358974372
 ERROR MEAN SQUARE = .1637681159420289
 F-RATIO = .8298162014976256

٧ - التطوير المستمر لقدرات ومهارات وخبرات العاملين بالمكتب.

ANOVA MATRIX

4	3	3	4	4	4	4	4	4	4	4
4	3	4	4							
4	4	4	3	4	4	4	3	4	3	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 4.615384615384613
 TREATMENT SUM OF SQUARES = 1.538461538461178D-02
 ERROR SUM OF SQUARES = 4.6000000000000001
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 2
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 23
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = 7.692307692305889D-03
 ERROR MEAN SQUARE = .20000000000000001
 F-RATIO = 3.846153846152943D-02

٨ - الاهتمام بتجديد قواعد الترقى للعاملين بالمكتب.

ANOVA MATRIX

3	3	4	3	3	4	3	4	4	4	
4	3	3	4							
3	4	4	3	4	4	4	3	4	4	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 6.153846153846153
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .4038461538461533
 ERROR SUM OF SQUARES = 5.75
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 2
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 23
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = .2019230769230766
 ERROR MEAN SQUARE = .25
 F-RATIO = .8076923076923066

٩ - تقييم العملاء الجدد والحاليين.

ANOVA MATRIX

3	3	4	3	3	2	3	4	4	4	
2	4	4	4							
3	4	4	3	4	3	3	3	3	3	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 9.884615384615387
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .1179487179487211
 ERROR SUM OF SQUARES = 9.766666666666666
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 2
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 23
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = 5.897435897436054D-02
 ERROR MEAN SQUARE = .4246376811594203
 F-RATIO = .1388815962194839

١٠- الالتزام بقواعد وآداب وسلوك المهنة.

ANOVA MATRIX

3	4	4	4	4	4	3	4	4	4	
4	4	4	4	4	4	4	3	4	4	3
4	4	4	4	4	4	4	3	4	4	3

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 3.384615384615387
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .1179487179487211
 ERROR SUM OF SQUARES = 3.266666666666666
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 2
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 23
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = 5.897435897436054D-02
 ERROR MEAN SQUARE = .1420289855072463
 F-RATIO = .415227629513355

١١- الالتزام بإرشادات المراجعة المصرية.

ANOVA MATRIX

3	4	4	4	4	4	3	4	4	4	
4	4	4	4	4	4	4	3	4	4	4
4	4	4	4	4	4	4	3	4	4	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 2.653846153846153
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .1371794871794876
 ERROR SUM OF SQUARES = 2.516666666666666
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 2
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 23
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = 6.858974358974379D-02
 ERROR MEAN SQUARE = .1094202898550724
 F-RATIO = .6268466632705064

١ - مقومات خاصة بأداء العمل

ANOVA MATRIX

4	3.2	2.8	3.6	3.6	3.2	3.4	3.4	3.4	3.6	
4	2.6	4	3.6							
4	4	4	3	4	3.8	3.6	3.6	3.6	3.8	3.6

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 3.798432093400223
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .6024418170635499
 ERROR SUM OF SQUARES = 3.195990276336673
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 2
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 23
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = .301220908531775
 ERROR MEAN SQUARE = .1389560989711597
 F-RATIO = 2.167741543998679

٢ - مقومات خاصة بفريق العمل

ANOVA MATRIX

3.67	3.33	3.33	3.67	3.67	4	3.33	3.67	4	4	
4	3.33	3.67	4							
3.67	4	4	3.33	4	3.67	4	3.33	4	3.67	3.67

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 1.794256503765396
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .0692561222956698
 ERROR SUM OF SQUARES = 1.725000381469727
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 2
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 23
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = .0346280611478349
 ERROR MEAN SQUARE = 7.500001658564029D-02
 F-RATIO = .4617073798682984

ANOVA MATRIX

٣ - مقومات خاصة بالعملاء

3	3	4	3	3	2	3	4	4	4	
2	4	4	4							
3	4	4	3	4	3	3	3	3	3	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 9.884615384615387
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .1179487179487211
 ERROR SUM OF SQUARES = 9.766666666666666
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 2
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 23
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = 5.897435897434054D-02
 ERROR MEAN SQUARE = .4246376811594203
 F-RATIO = .1368815962194839

ANOVA MATRIX

٤ - مقومات خاصة بالمعايير

3	4	4	4	4	4	3	4	4	4		
4	4	4	4								
4	4	4	4	4	4	4	3	4	4	3.5	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 2.778846153846153
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .1163461538461519
 ERROR SUM OF SQUARES = 2.662500000000001
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 2
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 23
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = 5.817307692307594D-02
 ERROR MEAN SQUARE = .1157608695652175
 F-RATIO = .5025279884434726

تحليل التباين للتأهيل العلمي

١ - الاهتمام بتوفير قواعد تحقق الاستقلال.

ANOVA MATRIX

4	4	4	4	3	4	4	4	4	4
3									
4	4	4	3						
4	4	3	4	4	3	4	4	4	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 4.615384615384613
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .7835664335664348
 ERROR SUM OF SQUARES = 3.831818181818178
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 3
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 22
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = .2611888111888116
 ERROR MEAN SQUARE = .1741735537190081
 F-RATIO = 1.499589378592941

٢ - الاهتمام بأختيار المراجع المناسب.

ANOVA MATRIX

4	4	4	3	3	3	4	4	4	4
4									
4	4	4	4						
4	3	2	4	4	3	4	3	4	3

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 7.884615384615387
 TREATMENT SUM OF SQUARES = 1.057342657342659
 ERROR SUM OF SQUARES = 6.827272727272728
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 3
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 22
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = .3524475524475529
 ERROR MEAN SQUARE = .3103305785123967
 F-RATIO = 1.135716480589984

٢ - الاستعانة بالخبراء والمستشارين.

ANOVA MATRIX

4	4	4	2	2	4	3	4	4	4
3									
4	3	3	3						
4	2	3	3	3	2	4	3	1	2

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 18.65384615384615
 TREATMENT SUM OF SQUARES = 3.222027972027973
 ERROR SUM OF SQUARES = 15.43181818181818
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 3
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 22
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = 1.074009324009324
 ERROR MEAN SQUARE = .7014462809917355
 F-RATIO = 1.531135531133532

- الاهتمام بالاشراف على كافة اعمال المكتب.

ANOVA MATRIX

4	4	4	3	2	4	3	4	3	4
4									
4	4	3	4						
4	3	3	3	3	4	4	4	4	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 8.153846153846153
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .3583916083916066
 ERROR SUM OF SQUARES = 7.795454545454547
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 3
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 22
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = .1194638694638689
 ERROR MEAN SQUARE = .3543388429752067
 F-RATIO = .3371458473499272

- c - الاهتمام بالنفتيش والفحص.

ANOVA MATRIX

4	4	4	4	2	4	4	4	4	4
4									
4	3	4	4						
4	4	3	4	4	3	4	3	4	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 6.615384615384615
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .0835664335664319
 ERROR SUM OF SQUARES = 6.531818181818181
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 3
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 22
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = .0278554778554773
 ERROR MEAN SQUARE = .296900826446281
 F-RATIO = 9.382081615901888D-02

ANOVA MATRIX

- ٦ - الاهتمام بتحديد قواعد اختيار المحاسبين والمراجعين الجدد.

4	4	4	4	4	3	4	4	4	4
4									
4	4	4	3						
4	4	3	4	4	4	4	3	3	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 4.03846153846154
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .2066433566433616
 ERROR SUM OF SQUARES = 3.831818181818178
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 3
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 22
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = 6.988111888112055D-02
 ERROR MEAN SQUARE = .1741735537190081
 F-RATIO = .3954740396021634

ANOVA MATRIX التطوير المستمر لقدرات ومهارات وخبرات العاملين بالمكتب. - ٧

4	4	4	4	3	4	4	4	3	4
4									
4	3	4	4						
4	3	3	4	4	3	4	4	4	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 4.615384615384613
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .0833664335664319
 ERROR SUM OF SQUARES = 4.531818181818181
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 3
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 22
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = .0278554778554773
 ERROR MEAN SQUARE = .2059917355371901
 F-RATIO = .1352261913946942

ANOVA MATRIX الاهتمام بتجديد قواعد الترفي للعاملين بالمكتب. - ٨

3	4	4	4	3	4	4	3	4	4
4									
4	3	4	4						
3	3	4	3	3	3	4	3	4	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 6.153846153846153
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .5765734265734263
 ERROR SUM OF SQUARES = 5.577272727272728
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 3
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 22
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = .1921911421911418
 ERROR MEAN SQUARE = .2535123966942149
 F-RATIO = .7581133889202331

ANOVA MATRIX تقييم العملاء الجدد والحاليين. - ٩

3	4	2	2	4	3	3	4	3	4
4									
4	3	3	3						
3	3	4	3	3	3	4	3	4	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 9.884615384615387
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .8073426573426588
 ERROR SUM OF SQUARES = 9.077272727272728
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 3
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 22
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = .2691142191142196
 ERROR MEAN SQUARE = .412603305785124
 F-RATIO = .6522347624000114

ANOVA MATRIX

١- الالتزام بقواعد وأداب وسلوك المينة.

4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	
4										
4	3	4	3							
3	4	4	4	4	4	4	3	4	4	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 3.384615384615387
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .7482517482517466
 ERROR SUM OF SQUARES = 2.63636363636364
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 3
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 22
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = .2494172494172489
 ERROR MEAN SQUARE = .1198347107438018
 F-RATIO = 2.081343943412901

ANOVA MATRIX

١١- الالتزام بإرشادات المراجعة المصرية.

4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	
4										
4	3	4	4							
3	4	4	4	4	4	4	3	4	4	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 2.653846153846153
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .2674825174825131
 ERROR SUM OF SQUARES = 2.38636363636364
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 3
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 22
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = 8.916083916083769D-02
 ERROR MEAN SQUARE = .1084710743801655
 F-RATIO = .8219780219780071

ANOVA MATRIX

١ - مقومات خاصة بأداء العمل

4	4	4	3.2	2.6	3.8	3.6	4	3.8	4	
3.6										
4	3.6	3.6	3.6							
4	3.2	2.8	3.6	3.6	3	4	3.4	3.4	3.4	3.6

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 3.798432093400223
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .3711689982380904
 ERROR SUM OF SQUARES = 3.427263095162132
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 3
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 22
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = .1237229994126968
 ERROR MEAN SQUARE = .1557846861437333
 F-RATIO = .79419230782276443

ANOVA MATRIX

٢ - مقومات خاصة بفريق العمل

3.67	4	4	4	3.33	3.67	4	3.67	3.67	4
4	3.33	4	3.67						
3.67	3.33	3.33	3.67	3.67	3.33	4	3.33	3.67	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 1.794256503765396
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .2212991354348759
 ERROR SUM OF SQUARES = 1.57295736833052
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 3
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 22
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = 7.376637847829196D-02
 ERROR MEAN SQUARE = 7.149806219684184D-02
 F-RATIO = 1.031725563067782

ANOVA MATRIX

٣ - مقومات خاصة بالعملاء

3	4	2	2	4	3	3	4	3	4
4									
4	3	3	3						
3	3	4	3	3	3	4	3	4	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 9.884615384615387
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .8073426573426588
 ERROR SUM OF SQUARES = 9.077272727272728
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 3
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 22
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = .2691142191142196
 ERROR MEAN SQUARE = .412603305785124
 F-RATIO = .6522347624000114

ANOVA MATRIX

٤ - مقومات خاصة بالمعايير

4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
4									
4	3	4	3.5						
3	4	4	4	4	4	4	3	4	4

SUMMARY OF RESULTS

THE TOTAL SUM OF SQUARE = 2.778846153846153
 TREATMENT SUM OF SQUARES = .4549825174825131
 ERROR SUM OF SQUARES = 2.32386363636364
 TREATMENT DEGREES OF FREEDOM = 3
 ERROR DEGREES OF FREEDOM = 22
 THE TOTAL DEGREES OF FREEDOM = 25
 TREATMENT MEAN SQUARE = .1516608391608377
 ERROR MEAN SQUARE = .1056301652892564
 F-RATIO = 1.435772051908955