

أثر إستخدام بطاقة الأداء المتوازن على قياس جودة عملية المراجعة  
( دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية )  
إشراف

الدكتور

حسن شطا عاشور الموزيني

مدرس المحاسبة المتفرغ

كلية التجارة - جامعة دمياط

المستشار المالي لرئيس الجامعة

الأستاذ الدكتور

ياسر محمد السيد عبد العزيز سمره

أستاذ المحاسبة والمراجعة

عميد كلية التجارة - جامعة دمياط

الباحث

رياض عبده سيف محمد البريهي

**الملخص:**

تهدف الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على قياس جودة عملية المراجعة. ولتحقيق ذلك تم إعداد قائمة استقصاء وزعت على مكاتب المراجعة اليمنية، وبعد جمع البيانات تم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود اتفاق بين ممارسي المهنة في مكاتب المراجعة اليمنية على المشاكل التي تواجه قياس جودة عملية المراجعة. كما أظهرت النتائج بأنه لا توجد فروق بين ممارسي المهنة حول المشاكل التي تواجه قياس جودة عملية المراجعة في المكاتب اليمنية تبعا للخصائص الشخصية. كما توصلت إلى وجود علاقة بين كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وقياس جودة عملية المراجعة، حيث جاء بعد التعلم والنمو بالمرتبة الأولى، تلا ذلك بعد العمليات الداخلية، يليه بعد العملاء، فالبعد المالي، ثم البعد الأخلاقي.

---

## Abstract:

The study aims to identify the effect of the use the balanced Scorecard on Measuring Audit Quality. To achieve this, a survey list was prepared and distributed to the Yemeni audit offices. After the data were collected, they were analyzed using appropriate statistical methods.

The study reached a number of results, the most important of which is: the existence of an agreement between the practitioners in the Yemeni audit offices on the problems facing the measurement of audit quality. The results also showed that there are no differences between the practitioners regarding the problems that are encountered in measuring the audit quality in the Yemeni offices according to personal characteristics. It also found a relationship between each of dimensions of the balanced Scorecard and measuring the Audit Quality. It came after learning and growth in the first place, followed by the internal processes, followed by the clients, the financial dimension, then the ethical dimension .

### مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في صعوبة قياس جودة عملية المراجعة، وتبين ذلك من خلال استقراء الدراسات التي تناولت قياس جودة عملية المراجعة، نلاحظ أن الباحثين حاولوا قياس جودة عملية المراجعة من منظورات مختلفة، حيث تناولت بعض الدراسات مثل دراسات ( Al Sawalqa, 2014, Yuniarti and Zumara, )

رياض محبده سيفه محمد البريمي

(2010, Iskandara et al, 2013) قياس جودة عملية المراجعة من منظور العملاء، وينتقد هذا المنظور بأن استخدام رضا العميل مقياس لجودة عملية المراجعة قد لا يوفر قياسا دقيقا لجودة المراجعة نظرا لأنها قد تكون منحازة من جانب اهتمامات شخصية للعميل. كما تناولت بعض الدراسات مثل دراسات (Francis, 2011، Knechel et al, 2013) قياس جودة المراجعة من منظور قياس الجودة المهنية (جودة المدخلات، جودة العمليات، جودة المخرجات)، وينتقد هذا المنظور انه يوجد عوامل لجودة المراجعة خارج عن الرقابة المباشرة لمكاتب المراجعة مثل البيئة التشريعية والتنظيمية وليس فقط المدخلات والعمليات والمخرجات.

ويقترح الباحث استخدام بطاقة الاداء المتوازن في قياس جودة المراجعة، حيث أن قياس جودة عملية المراجعة بالاعتماد على مقاييس الجودة من منظور العملاء أو منظور الإدارة منفصلين لا يحقق قياس الأداء بشكل متكامل لمكاتب المراجعة، بل يجب قياس الأداء ضمن برنامج متكامل لتحسين الجودة واستمرارها في الاجل الطويل بناء على الرؤية الشاملة والأبعاد الاستراتيجية المتداخلة لقياس الجودة ويستعرض الباحث في العنصر التالي الدراسات السابقة التي تمت في هذا المجال لايضاح الفجوة البحثية التي يحاول البحث الحالي تغطيتها.

### الدراسات السابقة:

انطلاقا من أهمية الدراسات السابقة في تدعيم البحث الحالي، يعرض الباحث في هذا القسم بعض الدراسات التي أطلع عليها والمرتبطة بموضوع البحث مرتبة زمنيا من الأقدم إلى الأحدث كالآتي:

هدفت دراسة (Iskandara et al (2010) إلى التعرف على رضا العملاء عن خدمات المراجعة كما تدركه إدارة الشركة وعلاقتها بخصائص جودة المراجعة. وتوصلت الدراسة الى أن رضا العملاء يرتبط بشكل كبير بأربعة خصائص لجودة مكاتب المراجعة وهي: الخبرة السابقة، والاستجابة، والاستقلال، والتزام مكاتب المراجعة بمراجعة الجودة، كما أظهرت النتائج أيضا أن رضا العملاء يرتبط ارتباطا

رياض محبده سيفه محمد البريمي

وثيقا ببعض خصائص الجودة لفريق المراجعة وهي: الخبرة مع العميل، والاستقلالية، الالتزام في المشاركة، وإدارة الاعمال الميدانية، والاخلاقية، والمعرفة بمعايير المحاسبة والمراجعة. كما هدفت دراسة (Francis (2011) الى تقديم إطار شامل للعوامل المرتبطة بجودة المراجعة. وتوصلت الدراسة الى ان جودة المراجعة تتأثر بستة مستويات وهي: (١) مدخلات المراجعة (٢) عمليات المراجعة (٣) شركات المحاسبة (٤) صناعة المراجعة أو اسوق المراجعة (٥) المنظمات المهنية (AICPA, FASB, SEC, and PCAOB) (٦) الأثار الاقتصادية لنتائج المراجعة.

وكذلك هدفت دراسة (knechel et al (2013) الى تقدم إطار لجودة المراجعة، من خلال استعراض الأبحاث الأكاديمية حول جودة المراجعة. وتوصلت الدراسة من خلال استعراض الأطر المختلفة لجودة المراجعة إلى ان تقييم جودة المراجعة تحدى متعدد الأبعاد من المنظور النظري والعملي، وان تعقيد مشكلة التقييم أصبح واضحا على كل مستوى من المستويات الموضحة بالأطر المستعرضة جنبا الى جنب مع صعوبة تحديد جودة المراجعة من جهات نظر مختلفة.

كما هدفت دراسة (Yuniarti and Zumara (2013) بيان تأثير خصائص جودة المراجعة على رضا العملاء. وتوصلت الدراسة الى ان الخبرة السابقة في المراجعة، والخبرة في مجال الصناعة، والاستجابة، واجراءات العمل الميداني للمراجعة بطريقة مناسبة، والالتزام بالجودة، وممارسة العناية الواجبة في جميع مراحل المشاركة، ومعايير أخلاقية عالية، تؤثر بشكل كبير على رضا العملاء، في حين أن الكفاءة التقنية في المعايير المحاسبية المعتمدة ومعايير المراجعة، والتفاعل بفاعلية مع لجنة المراجعة، ومشاركة المديرين التنفيذيين (شريك/ مدير) بنشاط عملية المراجعة، وموقف الشك في جميع مراحل المشاركة، لا تؤثر بشكل كبير على رضا العملاء.

كما هدفت دراسة (Al Sawalqa(2014) تقييم الوضع الحالي لخدمات المراجعة الخارجية في الاردن، من خلال تقييم العلاقات بين خصائص جودة

رياض محبده سيفه محمد البريمبي

المراجعة ورضا العملاء عن خدمات المراجعة في مختلف القطاعات في الاردن، وتحدد الإجراءات الممكنة لتحسين جودة خدمات المراجعة. وتوصلت الدراسة الى ان العملاء راضون عن خدمات المراجعة في الاردن الى حد كبير، كما توصلت النتائج الى وجود علاقة ايجابية كبيرة بين إجراءات العمل الميداني والكفاءة التقنية ورضا العملاء، كما توصلت ايضا الى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخبرة والاستجابة والاستقلال والمشاركة التنفيذية ورضا العملاء عن خدمات المراجعة في الاردن.

### هدف البحث:

يهدف البحث بشكل رئيسي الى التعرف عن أثر إستخدام بطاقة الاداء المتوازن على قياس جودة أداء عملية المراجعة في مكاتب المراجعة اليمنية، ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال مجموعه من الاهداف الفرعية التالية وهي:

١- دراسة مشاكل قياس جودة عملية المراجعة في البيئة اليمنية.

٢- دراسة العلاقة بين ابعاد بطاقة الأداء المتوازن وقياس جودة عملية المراجعة.

### أهمية البحث:

تبرز اهمية البحث في جوانب عديده تتمثل في:

١- يساهم في قياس جودة المراجعة نظرا لصعوبة وجود مقاييس محدده لجودة المراجعة، كما يساهم بتضييق فجوة الجودة التي تعتبر أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات.

٢- محاولة تعزيز المعارف والمهارات المتعلقة بأحدث ادوات قياس الاداء الاستراتيجي الذي تستطيع به مكاتب المراجعة مواجهة المنافسين، وتحقيق رضا العملاء والموظفين حيث تتعدى أهدافها المجالات المالية الى المجالات غير المالية كما تتعدى الزمن المتوسط والقصير الى الزمن البعيد.

٣- تبرز اهمية قياس جودة المراجعة من الدور الذي تلعبه جودة المراجعة من خلال تحسين الممارسات المهنية وإرساء نظام رقابة محكم على الخدمات

المقدمة من قبل مكاتب المراجعة الامر الذي يحسن من مصداقية المعلومات المحاسبية.

٤ - يعد امتدادا للدراسات السابقة التي اهتمت بموضوع تطوير أداء مكاتب المراجعة من خلال تقديم مدخل مقترح لاستخدام بطاقة الاداء المتوازن في قياس جودة عملية المراجعة.

### فروض البحث:

من خلال مشكلة واهداف البحث يمكن طرح الفروض التالية:

**الفرض الأول:** لا يوجد اتفاق بين ممارسي المهنة في مكاتب المراجعة على المشاكل التي تواجه قياس جودة عملية المراجعة في اليمن.

**الفرض الثاني:** لا توجد علاقة بين ابعاد بطاقة الاداء المتوازن وقياس جوده عملية المراجعة، ويتفرع عن هذا الفرض الفروض الفرعية الآتية:

**الفرض الاول:** لا توجد علاقة بين البعد المالي وقياس جودة عملية المراجعة.

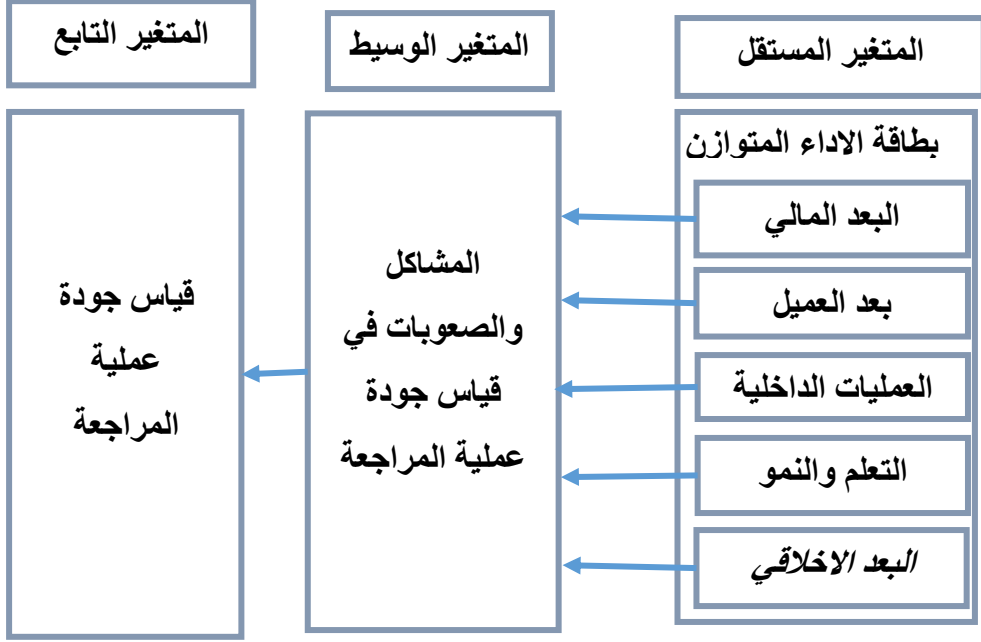
**الفرض الثاني:** لا توجد علاقة بين بعد العملاء وقياس جودة عملية المراجعة.

**الفرض الثالث:** لا توجد علاقة بين بعد العمليات الداخلية وقياس جودة عملية المراجعة.

**الفرض الرابع:** لا توجد علاقة بين بعد التعلم والنمو وقياس جودة عملية المراجعة.

**الفرض الخامس:** لا توجد علاقة بين البعد الاخلاقي وقياس جودة عملية المراجعة.

## نموذج البحث:



(إعداد الباحث من استرشاد الدراسات السابقة).

## محتويات البحث:

تناول هذا القسم الإطار العام للبحث والدراسات السابقة، أما باقي أجزاء البحث فقد تم تنظيمها على النحو التالي:

**القسم الثاني:** الإطار النظري للبحث ويشمل: المفاهيم والتعريفات المختلفة لجودة المراجعة وكذلك التعريفات الخاصة ببطاقة الأداء المتوازن ومبررات اقتراح أسلوب بطاقة الأداء المتوازن كأداة لقياس جودة عملية المراجعة.

**القسم الثالث:** الدراسة الميدانية.

النتائج والتوصيات

### القسم الثاني : الإطار النظري للبحث

يتناول هذه القسم المفاهيم المختلفة لجودة المراجعة والتعريفات الخاصة ببطاقة الأداء المتوازن ومبررات استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس جودة عملية المراجعة على النحو الآتي:  
أولاً: مفهوم جودة المراجعة

تشير الاختلافات في وجهات النظر بين جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة حول مفهوم جودة المراجعة إلى عدم تبلور هذه المفهوم بشكل نهائي كمفهوم شامل ومرجعي (رحماني وسردوك، ٢٠١٤، ص ١٨١). فقد أكد بعض الباحثين أن لدى كل طرف من الأطراف المعنية بعملية المراجعة منظور مختلف عن ما هو المقصود بجودة المراجعة فقد تم تعريفها من وجهة نظر كل طرف من الأطراف المعنية بعملية المراجعة كمايلي (Knechel et al، 2013، p.386):

- من وجهة نظر المستخدمين للتقارير المالية: "عدم وجود أخطاء في التقارير المالية".
- من وجهة نظر المراجعين: "إكمال جميع المهام المطلوبة من منشأة المراجعة بطريقة مرضية".
- من وجهة نظر المنظمات المهنية: "قيام المراجع بعملية المراجعة وفقاً للمعايير المهنية".
- من وجهة نظر المجتمع: "إحدى وسائل تجنب المشاكل الاقتصادية للمنشأة أو السوق". ومع ذلك فإن جميع الأطراف لديهم رغبة في الوصول الى مراجعة عالي الجودة.

ومن خلال استقراء الدراسات التي تناولت جودة المراجعة نلاحظ إن الباحثين تبينوا العديد من الاتجاهات لتعريف جودة المراجعة، فمنهم من ربط بين جودة المراجعة ومدى الالتزام بالمعايير المهنية، ومنهم من ربط بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء في القوائم المالية، في حين ربط فريق ثالث بين



جودة المراجعة وتحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة في عملية المراجعة (الاهدل، ٢٠٠٨، ص ٣).

ويرى الباحث ان جودة عملية المراجعة تتحقق من خلال المزج بين الاتجاهات الثلاثة لا اعتقاد الباحث بشمولية المفهوم الهيكلية التالية:

- أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية.
- الالتزام خلال الأداء بمعايير المراجعة وآداب وقواعد السلوك المهني ومعايير الرقابة على جودة عملية المراجعة.
- الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة.
- العمل من خلال التعليم المهني المستمر على تحقيق وتلبية أهداف ورغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

ومن خلال العرض السابق للاتجاهات المختلفة لتحديد مفهوم جودة عملية المراجعة يمكن تعريف جودة المراجعة بانها أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية وفقا لمعايير المراجعة وآداب وقواعد السلوك المهني ومعايير الرقابة على جودة عملية المراجعة مع الافصاح عن الاخطاء والمخالفات المكتشفة والعمل من خلال التعليم المستمر على تحقيق وتلبية أهداف ورغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

### ثانيا: الإطار الفكري لبطاقة الأداء المتوازن

تتصف أدوات قياس الأداء التي تركز على بعد واحد في عملية القياس بعدم الكفاءة في الوقت الراهن حيث لم يعد لديها القدرة على توفير المعلومات في عصر أصبحت فيه المعلومات عنصرا رئيسيا وحاكما في نجاح الشركة. ولذلك سعى الأكاديميون للبحث عن أداة للقياس تشمل جميع جوانب الأداء في الشركة، وأن تكون عملية قياس الأداء عملية متكاملة، لا تركز فقط على بعد واحد ولكن تتناول عدة أبعاد تعبر بشكل أساسي عن الأداء الحقيقي للشركة (عباس، ٢٠١٧، ص ٥٢).

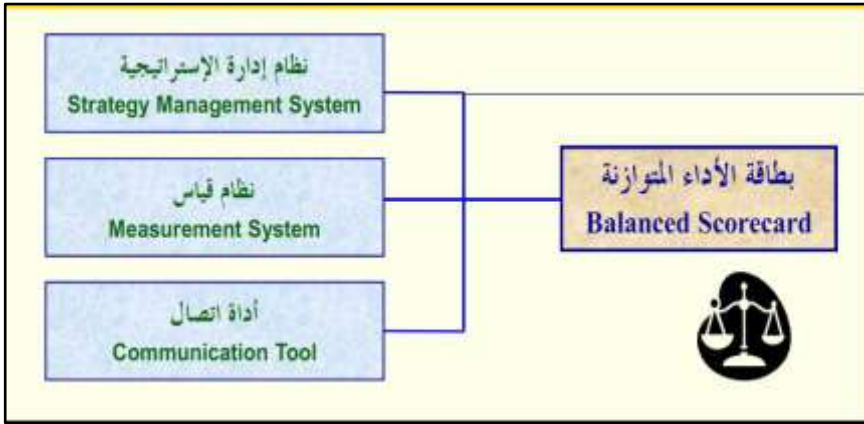
تعددت التعريفات الخاصة ببطاقة الأداء المتوازن، فكل تعريف ركز على بعض الجوانب والأبعاد والخصائص المميزة لهذه البطاقة، وعلى الرغم من هذه التعدد في التعريفات إلا أنها ترتبط بعامل مشترك أساسي وهي أنها نابعة من مصدر واحد وهو

رياض محبده سيفه محمد البريمبي

المفهوم الأول الذي قدمه كل من Kaplan and Norton عام ١٩٩٢ لبطاقة الأداء المتوازن، حيث تم تعريفها بأنها " نظام شامل لقياس الأداء من منظور استراتيجي، يتم بموجبة ترجمة استراتيجية الوحدة الاقتصادية إلى أهداف استراتيجية ومقاييس وقيم مستهدفة وخطوات إجرائية تمهيدية واضحة (عباس، ٢٠١٦، ص ١٠) .

ويوضح سمره أن بطاقة الأداء المتوازن هي نظام للإدارة وليس أداة للقياس تعتمد بشكل أساسي على الخطط الاستراتيجية وصياغة الأهداف ومؤشرات القياس في ضوء تلك الخطط، كما تساعد في رسم مهام ورؤية المنظمة بالإضافة إلى اعتمادها على مؤشرات متنوعة للقياس سواء قصيرة الأجل أو طويلة الأجل أو مالية وغير مالية (سمره، ٢٠١١، ص ٣٩٦).

بالإضافة إلى ذلك تعتبر أداة اتصال فعالة بين مختلف المستويات الإدارية في المنظمة ووسيلة لتبادل المعلومة. ويمكن للباحث تليخيص ما سبق من خلال الشكل رقم (١) التالي:



الشكل رقم (١) يوضح مفاهيم بطاقة الأداء المتوازن. المصدر: صالح عبد القادر، ٢٠١٣، ص ١٧.

## ثالثاً: مبررات اقتراح أسلوب بطاقة الأداء المتوازن كأداة لقياس جودة عملية المراجعة

توجد ثلاثة مبررات لإقتراح إستخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن كأداة لقياس جودة أداء عملية المراجعة، يمكن تناولها على النحو التالي:

**المبرر الأول:** يعتبر أسلوب بطاقة الأداء المتوازن من أفضل الأساليب الحديثة لتحقيق تكامل فعال بين المقاييس المالية وغير مالية للأداء، وتمثل مكاتب المراجعة كيانات تنظيمية تستهدف تحقيق مجموعة من الأهداف المادية والمهنية معاً، وهي بذلك تحتاج إلى قياس التقدم لتحقيق هذه الأهداف، وقد تميزت بطاقة الأداء المتوازن بعدد من المزايا التي تحققها في قياس وتقييم الأداء، مثل موازنتها بين المؤشرات المالية وغير المالية مما تساعد في توجيه تكامل الأنشطة الإدارية والتنفيذية وتحديد رؤية وحدات العمل الاستراتيجية لمكاتب المراجعة.

**المبرر الثاني:** يتناسب أسلوب بطاقة الأداء المتوازن مع قياس جودة عملية المراجعة، لكون جودة المراجعة مفهوم مركب ذو ابعاد مختلفة يتناسب مع بطاقة الأداء المتوازن من حيث شمولها على أربعة ابعاد أساسية للأداء يمكن من خلالها قياس الأداء الكلي لمكتب المراجعة بالإضافة إلى البعد الخامس البعد الأخلاقي.

**المبرر الثالث:** يعد أسلوب بطاقة الأداء المتوازن مناسبة لتقويم أداء المكتب بعد عملية قياس جودة الأداء، وذلك من خلال ما يوفره من تغذية عكسية دقيقة تفيد في أغراض الرقابة.

### القسم الثالث : الدراسة الميدانية

#### أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية

يتناول الباحث في هذا القسم وصفا للإجراءات التي اتبعها في تنفيذ الدراسة الميدانية، والتي تتمثل في وصف مجتمع وعينة الدراسة، وأداة البحث المستخدمة في تجميع البيانات (قائمة الاستقصاء)، والطريقة المتبعة في توزيع قائمة الاستقصاء.

## مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع البحث من جميع المكاتب المرخص لها للعمل لعام ٢٠١٨م المصنفة حسب تصنيف جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين الى صنفين: اولا شركة المحاسبة والمراجعة التضامنية لعدد(٢٠) شركة مراجعة، ثانيا مكاتب المحاسبة والمراجعة الفردية لعدد(٣١٨) مكتب مراجعة (جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، ٢٠١٨) <sup>(١)</sup>.

## عينة الدراسة:

نظرا لقلة عدد مفردات المجتمع، فقد اعتمد الباحث أسلوب الحصر الشامل لجمع البيانات و على قائمة الاستقصاء كأداة لجمع البيانات ، حيث تم توزيع قائمة الاستقصاء على جميع مكاتب المراجعة.

## الطريقة المتبعة في توزيع قائمة الاستقصاء:

تم جمع البيانات من خلال إرسال قائمة الاستقصاء الإلكتروني إلى جميع مكاتب المراجعة المرخص لهم بالعمل لسنة ٢٠١٨م. وقد قام الباحث بالتواصل مع كل مكاتب المراجعة المدرجه اسمائها ضمن كشف الترخيصات المصرح لهم بالعمل لعام ٢٠١٨م، حيث يحتوى ذلك الكشف على اسم المكتب وعنوانه ورقم التلفونات مما سهل لنا التواصل المباشر مع كل مكتب عبر وسائل التواصل الاجتماعي وتقديم الإيضاحات والإجابة على أية استفسارات، كما حاول الباحث الحصول على أعلى نسبة استجابة ممكنة اعتماداً على هذه الإيضاحات الشخصية المباشرة.

ويعرض جدول (١) تفاصيل قوائم الاستقصاء الموزعة والمستعادة ومعدلات الاستجابة بالنسبة لكل مجموعة من مجموعات افراد العينة.

(١) رابط بأسماء المكاتب المرخص لها بالعمل لعام ٢٠١٨م [moit.gov.ve/moit/sites/default/files/الإعلان%20بأسماء%20المحاسبين%20القانونيين%20المعتمدين%20خلال%20العام%20٢٠١٨م%20-%20آخر%20تحديث%20٢٠٢٢%20يوليو%20٢٠١٨%20٢٩%20.pdf](http://moit.gov.ve/moit/sites/default/files/الإعلان%20بأسماء%20المحاسبين%20القانونيين%20المعتمدين%20خلال%20العام%20٢٠١٨م%20-%20آخر%20تحديث%20٢٠٢٢%20يوليو%20٢٠١٨%20٢٩%20.pdf)

### جدول (١)

معدل الاستجابة	قوائم الاستقصاء			المجموعة
	الصالحة للاستخدام	المستعادة	الموزعة	
٦٠%	١٢	١٢	٢٠	شركات المراجعة التضامنية
٥٦.٢%	١٧٩	١٧٩	٣١٨	مكاتب المراجعة الفردية
٥٧%	١٩١	١٩١	٣٣٨	الاجمالي

### صدق وثبات قائمة الاستقصاء:

تم التحقق من ثبات قائمة الاستقصاء بتطبيقها على عينة قوامها (٤٠) مكتب مراجعة، وتم حساب ثبات القائمة باستخدام (ألفا كرونباخ)، وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) V.21 Statistical Package for Social Sciences من خلال استخدام طريقة ألفا كرونباخ للقائمة ككل، والجدول (٢) يوضح ذلك:

### جدول (٢)

#### قيم معاملات الثبات "ألفا" للمجالات والمحاور وقائمة الاستقصاء ككل

المحاور	عدد العبارات	معامل ثبات ألفا
مشاكل قياس جودة المراجعة في البيئة اليمنية.	١١	٠.٧٣٢
قياس جودة عملية المراجعة.	١١	٠.٨٤٧
بطاقة الأداء المتوازن.	٢١	٠.٧٩٦
قائمة الاستقصاء ككل	٤٣	٠.٩٠٨

**من الجدول السابق:** يتضح أن قائمة الاستقصاء على درجة عالية من الثبات حيث جاءت قيمة معامل ثبات ألفا للقائمة ككل = ٠.٩٠٨، مما يدل على ثبات قائمة الاستقصاء.

**وتم حساب معامل الصدق الذاتي للقائمة من خلال المعادلة:**

الثبات  $\sqrt{=}$  الصدق، ومن ثم صدق قائمة الاستقصاء = ٠.٩٥٣. مما يدل على أن قائمة الاستقصاء على درجة عالية من الصدق والثبات.

**ثانياً: اختبار وتحليل نتائج فروض الدراسة**

يتضمن هذا القسم اختبار فروض الدراسة وتحليل وتفسير نتائجها وذلك على النحو التالي:

**الفرض الأول:** لا يوجد اتفاق بين ممارسي المهنة في مكاتب المراجعة على المشاكل التي تواجه قياس جودة عملية المراجعة في اليمن.

لاختبار هذا الفرض سيتم عرض النسب المئوية والتكرارات والمتوسطات والانحرافات المعيارية للمشاكل التي تواجه قياس جودة عملية المراجعة في اليمن وقيم كا٢، ومستوى دلالتها، ويتضح ذلك من خلال الجدول (٣).

**يبين الجدول التالي إستجابات ممارسي المهنة في مكاتب المراجعة حول المشاكل التي تواجه قياس جودة عملية المراجعة في اليمن، على وجود إتفاق بين ممارسي المهنة في اليمن في جميع المشاكل لصالح البديل (موافق)، حيث جاءت قيم كا٢ دالة احصائياً عند مستوى دلالة ٠.٠١، كما يتضح من الجدول أن المشكلة رقم (١) " يعدُّ عدم وجود نظام مناسب وعلمي لتحديد أتعاب عملية المراجعة من الصعوبات التي تواجه مكتب المراجعة وعلى وجه الخصوص عند بداية التعاقد مع العميل." في المرتبة الأولى (بمتوسط = ٤.١٣)، وجاءت المشكلة رقم (٥) "يعدُّ تقديم خدمات غير المراجعة لنفس عميل المراجعة انتهاك لمتطلبات القوانين واللوائح**

أثر إستخدام بطاقة الأداء المتوازن على قياس جودة عملية المراجعة

رياض محبده سيفه محمد البريمى

**ومعايير المراجعة المتعلقة بخدمات غير المراجعة"، في المرتبة الحادى عشر  
(بمتوسط = ٣.٣٦).**

ولتحديد مدى تأثير متغيرات (السن - المؤهل الدراسي- الشهادة المهنية- عدد سنوات ممارسة مهنة المراجعة) على ممارسي المهنة في مكاتب المراجعة في معرفة المشاكل التي تواجه قياس جودة عملية المراجعة في اليمن، سيتم عرض نتائج اختبار تحليل التباين إحدادي الاتجاه، وجاءت النتائج كما هي موضحة بالجدول (٤).

جدول (٣)

استجابات ممارسي المهنة في مكاتب المراجعة حول المشاكل التي تواجه قياس جودة عملية المراجعة في اليمن (ن = ١٩١)

الترتيب	الأحرف المعياري	المتوسط	النسبة المئوية	البيانات								المشاكل		
				غير موافق مطلقاً		غير موافق		محايد		موافق			موافق جداً	
				%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		%	ت
١	٠.٨	٤.١٣	**١١٧.١٣	٠	٠	٦.٣	١٢	٧.٣	١٤	٥٣.٤	١٠.٢	٣٣	٦٣	عدم وجود نظام مناسب و علمي لتحديد انتخاب عملية المراجعة من المسوحات التي تواجه مكاتب المراجعة و على وجه الخصوص عند بداية التعاقد مع العميل.
٢	٠.٩٧٩	٣.٩٩	**١٣٤.٨٤	١	٢	١١	٢١	٨.٩	١٧	٤٦.١	٨٨	٣٣	صعوبة تحديد التكاليف الاستثمارية التي تتلقاها مكاتب المراجعة يحرص تحقيق جودة المراجعة.	
٣	٠.٨٦١	٣.٩٦	**١٤٩.٨٦	٠.٥	١	٦.٨	١٣	١٥.٢	٢٩	٥٠.٨	٩٧	٥١	تؤدي تفتيش ثقافة أداء عملية المراجعة عن المستوى المقبول إلى تدني مستوى الجودة المطلوبة.	
٤	٠.٨٥٤	٣.٦٣	**١٦٠.٥٥	٠.٥	١	١٢	٢٣	٢٢.٥	٤٣	٥٣.٩	١٠٣	٢١	تعتبر قياس جودة المراجعة من منظور رضا العملاء قياساً غير دقيق لأنه قد يكون منحاز من جانب إهتمامات تخصصية العميل.	
٥	١.١١٤	٣.٣٦	**٤٥٠.٧٨	٣.١	٦	٢٤.١	٤٦	٢٣.٦	٤٥	٣٢.٥	٦٢	٣٢	يعد تقديم خدمات غير المراجعة لنفس عميل المراجعة التهامك المتطلبات القانونية واللوائح ومعايير المراجعة المتعلقة بخدمات غير المراجعة.	



أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على قياس جودة عملية المراجعة

رياض جويته سيفه محمد البريدي

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط	قيمة t كما	البيانات								المشاكل	
				غير موافق مطلقاً		غير موافق		محايد		موافق			
				ت	%	ت	%	ت	%	ت	%		
٤	٠.٧٢٧	٣.٩١	**١٣٨.١١	٠	٤.٧	٩	١٧.٣	٣٣	٦٠.٧	١١٦	١٧.٣	٣٣	عدم اعداد موازنة الوقت عند المستوى الأدنى القابل للتطبيق على قياس كفاءة جودة المراجعة.
٨	٠.٩٦٧	٣.٦٤	**١٤٤.٠٥	١	١٦.٨	٣٢	١٤.١	٢٧	٥٢.٩	١٠١	١٥.٢	٢٩	يؤثر تقييم أداء عملية المراجعة على أساس إجمالي للرقع المراجعة وليس فردي على رضا المراجعين وعلى مستوى الأداء.
٦	٠.٧٦٩	٣.٨	**١٦٧.١٨	٠	٩.٤	١٨	١٣.١	٢٥	٦٥.٤	١٢٥	١٢	٢٣	يؤثر ارتفاع معدل دوران المراجعين سلبياً على الكفاءة والفعالية التي تتحقق بها الجودة والمراجحة النهائية للبيانات المقدمة.
٧	٠.٩٦٩	٣.٧٦	**١٠٦.٣٦	٠.٥	١٣.٦	٢٦	١٧.٣	٣٣	٤٦.١	٨٨	٢٢.٥	٤٣	يعد صوغية قياس جودة التدقيق تحدياً لبعض مهم من عناصر نجاح هذه المكاتب.
٥	٠.٨٥٩	٣.٨٨	**١٦٢.٠٦	١	٦.٨	١٣	١٦.٨	٣٢	٥٣.٩	١٠٣	٢١.٥	٤١	يعد قياس نمو المكاتب من خلال عدد العملاء أو إجمالي الإيرادات المحصلة قياساً غير دقيق لأن النمو الحقيقي يشتمل بوجود عملاء مريحة تحل محل قاعدة كبيرة من العملاء.
١٠	٠.٩٠٣	٣.٥٧	**١٤٦.٢٥	١.٦	١٣.١	٢٥	٢٢.٥	٤٣	٥٢.٤	١٠٠	١٠.٥	٢٠	

\*\* تعني أن t كما دالة عند ٠.٠١.

أثر إستخدام بطاقة الأداء المتوازن على قياس جودة عملية المراجعة

رياض محبده سيفه محمد البريمي

جدول (٤) نتائج تحليل التباين أحادي الاتجاه لمعرفة دلالة الفروق بين متوسطات استجابات ممارسي المهنة في مكاتب المراجعة حول المشاكل التي تواجه قياس جودة عملية المراجعة في اليمن حسب متغيرات (السن - المؤهل الدراسي - الشهادة المهنية - عدد سنوات ممارسة مهنة المراجعة)

المتغير	المتغيرات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة
المشاكل التي تواجه قياس جودة عملية المراجعة في اليمن	السن	بين المجموعات داخل المجموعات الدرجة الكلية	٧١.٧٥١ ٤٢٧٦.٥٩٥ ٤٣٤٨.٣٤٦	٣ ١٨٧ ١٩٠	٢٣.٩١٧ ٢٢.٨٦٩	١.٠٤٦	غير دالة
	المؤهل الدراسي	بين المجموعات داخل المجموعات الدرجة الكلية	٦٤.٩٥٧ ٤٢٨٣.٣٨٨ ٤٣٤٨.٣٤٦	٣ ١٨٧ ١٩٠	٢١.٦٥٢ ٢٢.٩٠٦	٠.٩٤٥	غير دالة
	الشهادة المهنية	بين المجموعات داخل المجموعات الدرجة الكلية	٢٢.٤٢٠ ٤٣٢٥.٩٢٥ ٤٣٤٨.٣٤٦	٣ ١٨٧ ١٩٠	٧.٤٧٣ ٢٣.١٣٣	٠.٣٢٣	غير دالة
	عدد سنوات ممارسة مهنة المراجعة	بين المجموعات داخل المجموعات الدرجة الكلية	٩٣.٨٩٣ ٤٢٥٤.٤٥٣ ٤٣٤٨.٣٤٦	٣ ١٨٧ ١٩٠	٣١.٢٩٨ ٢٢.٧٥١	١.٣٧٦	غير دالة

من الجدول السابق: يتضح أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات ممارسي المهنة في مكاتب المراجعة حول المشاكل التي تواجه قياس جودة عملية المراجعة في اليمن حسب متغيرات (السن - المؤهل الدراسي - الشهادة المهنية - عدد سنوات ممارسة مهنة المراجعة)، ومن ثم يمكن القول أن المتغيرات (السن - المؤهل الدراسي - الشهادة المهنية - عدد سنوات ممارسة مهنة المراجعة) لا تؤثر في

أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على قياس جودة عملية المراجعة

رياض محبده سيفه محمد البريمي

استجابات ممارسي المهنة في مكاتب المراجعة حول المشاكل التي تواجه قياس جودة عملية المراجعة في اليمن.

ومن ثم نرفض الفرض الأول الذي ينص على " لا يوجد اتفاق بين ممارسي المهنة في مكاتب المراجعة على المشاكل التي تواجه قياس جودة عملية المراجعة في اليمن".

اختبار الفرض الثاني: لا توجد علاقة بين أبعاد بطاقة الاداء المتوازن وقياس جوده عملية المراجعة.

لاختبار صحة هذا الفرض استخدم الباحث معامل الارتباط البسيط لبيرسون، وذلك لحساب معامل الارتباط بين أبعاد بطاقة الاداء المتوازن وقياس جوده عملية المراجعة، وذلك من خلال المعادلة التالية:

$$r = \frac{\sum (مـج س ص) - (مـج س) (مـج ص)}{\sqrt{(\sum مـج س ص)^2 - (\sum مـج س)^2 (\sum مـج ص)^2}}$$

ويبين الجدول التالي قيم معاملات الارتباط بين أبعاد بطاقة الاداء المتوازن وقياس جوده عملية المراجعة.

### جدول (٥)

مصفوفة معاملات ارتباط أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وقياس جوده عملية المراجعة

قياس جودة عملية المراجعة	الدرجة الكلية للبطاقة	البعد الأخلاقي	التعلم والنمو	بعد العمليات الداخلية	بعد العملاء	البعد المالي	معاملات الارتباط
						١	البعد المالي
					١	**٠.٢٩٩	بعد العملاء
				١	**٠.٣٥٧	**٠.٤٢٤	بعد العمليات الداخلية

أثر إستخدام بطاقة الأداء المتوازن على قياس جودة عملية المراجعة

رياض محبده سيفه محمد البريمى

			١	**٠.٤٦٧	**٠.٢٨٧	**٠.٣٤	التعلم والنمو
		١	**٠.٤٣٦	**٠.٣١٨	**٠.٢٥٢	**٠.٢٦٨	البعد الأخلاقي
	١	**٠.٥٩٦	**٠.٧٢٧	**٠.٧٧٦	**٠.٦٩٢	**٠.٦٣٣	الدرجة الكلية للبطاقة
١	**٠.٥٧٩	**٠.٢٨٨	**٠.٤٨٩	**٠.٤٦٥	**٠.٣٨٥	**٠.٣٢٨	قياس جوده عملية المراجعة

\*\* تعني أن الارتباط دال عند ٠.٠١ .

من الجدول السابق يتضح أنه يوجد ارتباط بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وقياس جوده عملية المراجعة، حيث جاءت قيم "ر" دالة احصائياً عند مستوي دلالة ٠.٠١، ومن ثم نرفض الفرض الثالث من فروض الدراسة والذي ينص على " لا توجد علاقة بين أبعاد بطاقة الاداء المتوازن وقياس جوده عملية المراجعة".

ويتفرع عن الفرض الثالث الفروض الفرعية التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة بين البعد المالي وقياس جودة عملية المراجعة.

من الجدول السابق يتضح أن: جاءت قيمة معامل الارتباط بين البعد المالي وقياس جودة عملية المراجعة تساوى (٠.٣٢٨)، وهي قيمة دالة احصائياً عند مستوي دلالة ٠.٠١، ومن ثم نرفض الفرضية الفرعية الأولى " لا توجد علاقة بين البعد المالي وقياس جودة عملية المراجعة".

- الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة بين بعد العملاء وقياس جودة عملية المراجعة.

من الجدول السابق يتضح أن: جاءت قيمة معامل الارتباط بين بعد العملاء وقياس جودة عملية المراجعة، تساوى (٠.٣٨٥)، وهي قيمة دالة احصائياً عند مستوي دلالة ٠.٠١، ومن ثم نرفض الفرضية الفرعية الثانية " لا توجد علاقة بين بعد العملاء وقياس جودة عملية المراجعة".

**- الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد علاقة بين بعد العمليات الداخلية وقياس جودة عملية المراجعة**

من الجدول السابق يتضح أن: جاءت قيمة معامل الارتباط بين بعد العمليات الداخلية وقياس جودة عملية المراجعة، تساوى (٠.٤٦٥)، وهي قيمة دالة احصائياً عند مستوي دلالة ٠.٠١، ومن ثم نرفض الفرضية الفرعية الثالثة "لا توجد علاقة بين بعد العمليات الداخلية وقياس جودة عملية المراجعة".

**- الفرضية الفرعية الرابعة: لا توجد علاقة بين بعد التعلم والنمو وقياس جودة عملية المراجعة.**

من الجدول السابق يتضح أن: جاءت قيمة معامل الارتباط بين بعد التعلم والنمو وقياس جودة عملية المراجعة، تساوى (٠.٤٨٩)، وهي قيمة دالة احصائياً عند مستوي دلالة ٠.٠١، ومن ثم نرفض الفرضية الفرعية الرابعة "لا توجد علاقة بين بعد التعلم والنمو وقياس جودة عملية المراجعة".

**- الفرضية الفرعية الخامسة: لا توجد علاقة بين بعد البعد الاخلاقي وقياس جودة عملية المراجعة.**

من الجدول السابق يتضح أن: جاءت قيمة معامل الارتباط بين بعد البعد الاخلاقي وقياس جودة عملية المراجعة، تساوى (٠.٢٨٨)، وهي قيمة دالة احصائياً عند مستوي دلالة ٠.٠١، ومن ثم نرفض الفرضية الفرعية الخامسة "لا توجد علاقة بين بعد البعد الاخلاقي وقياس جودة عملية المراجعة".

للتعرف على أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن على حل مشكلات قياس جودة عملية المراجعة في البيئة اليمنية، استخدم الباحث اختبار الانحدار المتعدد، والجدول (٦) يوضح ذلك:

جدول (٦)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتأثير استخدام بطاقة الأداء المتوازن على حل مشكلات قياس جودة عملية المراجعة في البيئة اليمنية

الدلالة الاحصائية		قيمة (F)		Adjusted R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup>	R
٠.٠١		٢٢.٢٢١		٠.٣٥٨	٠.٣٧٥	٠.٦١٣
مستوى الدلالة	قيمة (T)	Beta	الخطأ المعياري	B	أبعاد بطاقة الأداء المتوازن	
٠.٠٥	٢.٠٩	-	٣.٦٠٥	٧.٥٣٥	الثابت	
٠.٠٥	٢.٥١	٠.٢٠٤	٠.٢٥١	٠.٦٣	مؤشرات البعد المالي	
-	-	-	-	-	مؤشرات بعد العملاء	
٠.٠١	٥.٣٣	٠.٥٤٦	٠.٢٠١	١.٠٦٨	مؤشرات بعد العمليات الداخلية	
غير دالة	١.٢٧	٠.١١٦	٠.٢١	٠.٢٦٧	مؤشرات التعلم والنمو	
٠.٠٥	٢.٣٩	٠.١٨٧	٠.٢٦	٠.٦١٩	مؤشرات البعد الأخلاقي	
غير دالة	١.٢٨٤	٠.٢٢٥-	٠.١٢	٠.١٥٤-	البطاقة ككل	

يتضح من الجدول السابق: أن القدرة التفسيرية والتنبؤية لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن على حل مشكلات قياس جودة عملية المراجعة في البيئة اليمنية هي (٣٥.٨%)، كما يتضح أن القيمة الاحصائية (F) بلغت (٢٢.٢٢١) وهي قيمة دالة احصائياً عند مستوي دلالة ٠.٠١، مما يشير لوجود علاقة تأثير ذات دلالة احصائية بين استخدام بطاقة الأداء المتوازن على حل مشكلات قياس جودة عملية المراجعة في البيئة اليمنية، كما يتضح من الجدول السابق باستقراء قيم (T) للمتغيرات المستقلة يتضح أن مؤشرات البعد المالي، مؤشرات بعد العمليات الداخلية، ومؤشرات البعد الأخلاقي لهم تأثير ذو دلالة احصائية في حل مشكلات قياس جودة عملية المراجعة في البيئة اليمنية، حيث بلغت قيم (T) المحسوبة (٢.٣٩ - ٥.٣٣ - ٢.٥١)، وهي قيم دالة احصائياً عند مستوى دلالة ٠.٠٥، ولم يتبين تأثير لمؤشرات بعد العملاء، ومؤشرات التعلم والنمو، والبطاقة ككل على حل مشكلات قياس

أثر إستخدام بطاقة الأداء المتوازن على قياس جودة عملية المراجعة

رياض محبده سيفه محمد البريموي

جودة عملية المراجعة في البيئة اليمينية، حيث جاءت قيمتى (T) تساوي (١.٢٧ - ١.٢٨٤) وهي قيمة غير دالة احصائياً عند مستوى دلالة ٠.٠٥ .

وعند اجراء تحليل الانحدار المتعدد التدريجي Stepwise Multiple Regression لتحديد أهمية كل متغير مستقل على حده في المساهمة في النموذج الرياضي الذي يمثل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن (مؤشرات البعد المالي، مؤشرات بعد العمليات الداخلية، ومؤشرات البعد الأخلاقي) في حل مشكلات قياس جودة عملية المراجعة في البيئة اليمينية، جاءت النتائج كما هي مبينة بالجدول التالي:

جدول (٧)

نتائج تحليل الانحدار المتعدد التدريجي Stepwise Multiple Regression للتنبؤ بحل مشكلات قياس جودة عملية المراجعة في البيئة اليمينية من خلال أبعاد بطاقة الأداء المتوازن

مستوى الدلالة	قيمة ف	مستوى الدلالة	قيمة ت	constant	R <sup>2</sup>	Beta بيتا	الخطأ المعياري (S. R)	معامل الانحدار (B)	المتغيرات المستقلة	نماذج التنبؤ
٠.٠١	٩١.٥١١	٠.٠١	٩.٥٦٦	١٤.٩٨٦	٠.٣٢٦	٠.٥٧١	٠.١١٧	١.١١٧	مؤشرات بعد العمليات الداخلية	الأول
٠.٠١	٥٠.٨٥٥	٠.٠١	٨.٣٦٥	٩.٨٧٢	٠.٣٥١	٠.٥١٨	٠.١٢١	١.٠١٤	مؤشرات بعد العمليات الداخلية	الثاني
		٠.٠١	٢.٦٨٣			٠.١٦٦	٠.٢٠٦	٠.٥٥٢	مؤشرات البعد الأخلاقي	
٠.٠١	٣٦.٣٦٨	٠.٠١	٧.٠١٣	٧.٨٩٣	٠.٣٦٨	٠.٤٦٣	٠.١٢٩	٠.٩٠٥	مؤشرات بعد العمليات الداخلية	الثالث
		٠.٠٥	٢.٣٢٧			٠.١٤٤	٠.٢٠٦	٠.٤٧٩	مؤشرات البعد الأخلاقي	
		٠.٠٥	٢.٢٦٩			٠.١٤٧	٠.٢	٠.٤٥٥	مؤشرات البعد المالي	

**يتضح من الجدول السابق** والذي يبين ترتيب دخول أبعاد المتغير المستقل في معادلات الانحدار، فنجد أن متغير مؤشرات بعد العمليات الداخلية جاء في المرتبة الأولى وفسر ما مقداره (٣٢.٦%) من التباين في حل مشكلات قياس جودة المراجعة في البيئة اليمينية، ومن ثم دخل مؤشرات البعد الأخلاقي وفسر ما مقداره (٣٥.١%) من التباين في حل مشكلات قياس جودة المراجعة في البيئة اليمينية، ومن ثم تم إدخال متغير مؤشرات البعد المالي وفسر ما مقداره (٣٦.٨%) من التباين في مشكلات قياس جودة المراجعة في البيئة اليمينية، وقد تم استبعاد بعد العملاء وبعد التعلم والنمو من معادلة التنبؤ وذلك لعدم تأثيرهم في حل مشكلات قياس جودة عملية المراجعة.

## النتائج والتوصيات

### أولاً: النتائج

#### ١. النتائج من الدراسة النظرية

في ضوء ما انتهت إليه الدراسة النظرية والدراسات السابقة يمكن إيجاز أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة فيما يلي:

١. يعتبر مفهوم جودة المراجعة مفهوم مركب ذو أبعاد مختلفة، لأنه يختص بكافة المشاركين في عملية المراجعة والمستفيدين منها.
٢. اهتم البحث المحاسبي بالعوامل المؤثرة على جودة المراجعة أكثر من اهتمامه بقياس الجودة، بوصف هذه العوامل يمكن النظر إليها بصفقتها مقاييس بديلة لجودة المراجعة، ويرجع ذلك لعدم القدرة على ملاحظة أداء مكاتب المراجعة، وعدم القدرة على تحديد المتغيرات ذات الارتباط الفعلي بجودة المراجعة.
٣. لا يوجد نموذج شامل يمكن من خلاله قياس جودة المراجعة، نظراً لتعدد أطراف العلاقة التي تهتم بجودة المراجعة.



٤ . أن بطاقة الأداء المتوازن هي نظام أداري وقياس وأداة إتصال فعالة بين مختلف المستويات الادارية.

٥ . تؤكد الدراسات السابقة على أن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على مستوى مكاتب المراجعة تؤدي إلى رفع كفاءة الأداء المهني في مكاتب المراجعة.

## ٢ . النتائج من الدراسة الميدانية

في ضوء ما انتهت إليه الدراسة الميدانية يمكن إيجاز أهم النتائج التي توصلت إليها في الآتي:

١ . وجود اتفاق بين ممارسي مهنة المراجعة في مكاتب المراجعة اليمنية على المشاكل التي تواجه قياس جودة عملية المراجعة، حيث جاءت مشكلة القياس المتعلقة بالجانب المالي "عدم وجود نظام مناسب وعلمي لتحديد أتعاب عملية المراجعة" في المرتبة الاولى، وجاءت مشكلة القياس المتعلقة في الجانب الاخلاقي "يعدُّ تقديم خدمات غير المراجعة لنفس عميل المراجعة انتهاك لمتطلبات القوانين واللوائح ومعايير المراجعة المتعلقة بخدمات غير المراجعة" في المرتبة الاخير.

٢ . لا يوجد تأثير للخصائص الشخصية (السن - المؤهل الدراسي- الشهادات المهنية- عدد سنوات ممارسة مهنة المراجعة) على استجابات ممارسي المهنة في مكاتب المراجعة حول المشاكل التي تواجه قياس جودة عملية المراجعة في اليمن، مما يدل على أن مشاكل قياس الجودة يشعر بها جميع ممارسي المهنة بغض النظر عن الفوارق الشخصية بينهم.

٣ . تبين وجود تأثير لبطاقة الاداء المتوازن فى حل مشاكل قياس جودة عملية المراجعة، حيث جاء التأثير على بعض ابعاد البطاقة دون الاخرى، حيث اثبتت النتائج تأثير البعد المالي، وبعد العمليات

- الداخلية، والبعد الاخلاقي في حل مشاكل قياس جودة المراجعة، ولم يتبين تأثير بعد العملاء والتعلم والنمو.
٤. اثبتت النتائج أن تأثير بعد العمليات الداخلية جاء في المرتبة الاولى في حل مشكلات قياس جودة عملية المراجعة، يليه البعد الاخلاقي مع العمليات الداخلية. وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (انجلوا، ١٩٨١)، حيث بينت أن جودة عملية المراجعة داله في مكونين رئيسين أحدهما فني متعلق بقدرة المراجع على تطبيق متطلبات المعايير المهنية بشكل فعال، والاخر اخلاقي متعلق باستعداد المراجع للإفصاح عما اكتشفه من تحريفات جوهرية مالم يتم تصحيحها وعدم التغاضي عنها لتحقيق مصالح خاصة مهما كانت ضغوط واغراءات العميل.
٥. توجد علاقة بين كل بعد من أبعاد بطاقة الاداء المتوازن وقياس جودة عملية المراجعة، حيث جاء بعد التعلم والنمو بالمرتبة الاولى، تلا ذلك بعد العمليات الداخلية، يليه بعد العملاء، فالبعد المالي، ثم البعد الأخلاقي.
٦. توجد علاقة بين البعد المالي وقياس جودة عملية المراجعة، حيث يفسر الباحث ذلك بأن هذه العلاقة تنبثق من تناسب أتعاب المراجعة مع الجهد المبذول ومخاطر العميل، وربط الحوافز والمكافآت بتقييم الجودة، بالإضافة إلى استثمار المكتب في البنية الاساسية الداعمة لعملية المراجعة يعزز من أداء عملية المراجعة.
٧. توجد علاقة بين بعد العملاء وقياس جودة عملية المراجعة، حيث يفسر الباحث ذلك بأن هذه العلاقة تنبثق من حيث أن تقديم عملية المراجعة للعملاء بمستوى جودة يتقارب مع مستوى الجودة الذي كانوا يتوقعون من المراجع عند التعاقد معه يعزز الثقة لدى العملاء عن جودة عملية المراجعة المقدمة.

رياض محبده سيفه محمد البريمى

٨. توجد علاقة بين بعد العمليات الداخلية وقياس جودة عملية المراجعة، حيث يفسر الباحث ذلك بأن هذه العلاقة تنبثق من حيث أن قيام مكتب المراجعة بتخطيط منظم لكل عملية مراجعة وتحديد الوقت المناسبة لانجاز المهمة بما يتلاءم مع طبيعة المهمة، وتوزيع ساعات المراجعة على مراحل عملية المراجعة، والالتزام بمعايير المراجعة والمتطلبات القانونية، والإشراف الكافي لعملية المراجعة، ومراقبة الجودة يعزز من أداء عملية المراجعة.

٩. توجد علاقة بين بعد التعلم والنمو وقياس جودة عملية المراجعة، حيث يفسر الباحث ذلك بأن هذه العلاقة تنبثق من حيث أن اهتمام مكتب المراجعة بالممارسة المهنية من حيث إعداد المراجعين إعدادا جيدا من الناحيتين العلمية والعملية، وزيادة سنوات الخبرة في مراجعة نشاط معين، والحرص على التعليم المهني المستمر، وتركيز عملية التدريب على القضايا التي شككت قصورا في أداء عملية المراجعة والقضايا الأكثر تعقيدا في المحاسبة والمراجعة، يعزز من تنفيذ عملية المراجعة بالجودة المطلوبة.

١٠. توجد علاقة بين البعد الأخلاقي وقياس جودة عملية المراجعة، حيث يفسر الباحث ذلك بأن هذه العلاقة تنبثق من حيث أن إلزام مكتب المراجعة المراجعين بمبادئ وقواعد أخلاقيات المهنة، وإصدار العقوبات والجزاءات المناسبة في حال عدم الامتثال، وتحلي المراجعون بالنزاهة والموضوعية في عملهم، يعزز من جودة عملية المراجعة.

## ثانياً: التوصيات

### في ضوء النتائج السابقة يتقدم الباحث بالتوصيات التالية:

1. ضرورة تبني ودعم استخدام الأساليب الادارية الحديثة، وخاصة بطاقة الأداء المتوازن في مكاتب المراجعة كأداة إدارية وقياس وأداة إتصال، لتحسين أداء هذه المكاتب.
2. ضرورة إضافة بعد التقييم الأخلاقي للمراجعين في مكاتب المراجعة إلى الابعاد الاربعه لبطاقة الأداء المتوازن، لما يمثله هذا البعد من اهمية كبيرة لجودة المراجعة، أثناء أداء عملية المراجعة وعند التقرير عن الانحرافات الجوهرية المكتشفة.
3. يجب على الجمعيات المهنية فرض نظام مناسب وعلمي لتحديد اتعاب عملية المراجعة، وأن يراعي هذا النظام مخاطر العميل عند تقدير ساعات عملية المراجعة، ولايتترك ذلك للمساومة بين الطرفين، خوفاً من تأثير ذلك على جودة أداء المراجعة.
4. يجب على مكاتب المراجعة الحرص على قبول التعاقدات التي يمكن أن تقوم بها بحودة عالية وبطريقة مربحة، حتى لا تضطر إلى توفير التكاليف عن طريق تقليل الوقت والجهد المبذول الذي يؤدي إلى تدني مستوى الجودة.
5. يجب على مكاتب المراجعة إجراء تخطيط منظم لكل عملية مراجعة على اساس مخاطر العميل، وتحديد الوقت الازم والمناسب لانجاز المهمة حتى تتلاءم مع طبيعة هذه المهمة.
6. يجب على مكاتب المراجعة تحديد حجم العمل للمراجعين، للمحافظة على مستوى العناية المهنية التي يجب أن يمارسها المراجعين أثناء أدائهم لعملية المراجعة.
7. يجب على مكاتب المراجعة الحرص على اختيار المراجعين، ممن تتوافر لديهم درجة كافية من التاهيل العلمي المناسب، والخبرة العملية الكافية، وان

- يكونوا على معرفة ودراية بمبادئ المراجعة والمحاسبة المتعارف عليها، مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة.
٨. يجب على مكاتب المراجعة التركيز في عملية التدريب على القضايا التي شكلت قصورا في أداء عملية المراجعة، والقضايا الأكثر تعقيدا في المحاسبة والمراجعة خاصة في الصناعة التي يعمل فيها العملاء.
٩. يجب على مكاتب المراجعة ربط المكافآت (سواء من حيث الاجر أو الترقية) أو العقوبات بالأداء الفردي للمراجعين، من خلال مستاهمتهم في جودة المراجعة حتى يتولد الرضا لدى المراجعين المؤادي إلى تعزيز الاداء.
١٠. يجب على مكاتب المراجعين الحفاظ على فريق المراجعة للاستفادة من خبراتهم مع العميل وإضافة مراجعين جدد يقدموا نظرة جديدة عن قضايا المراجعة ويعزز من جودة المراجعة.
١١. يجب على مكاتب المراجعة تبني قواعد وأداب سلوك المهنة لتكون اساسا للمراجعين يتم الاسترشاد به عند اتمام عملية المراجعة.
١٢. يجب على مكاتب المراجعة المحافظة على الاستقلال التامة للمراجعين، ودعم هذا التوجه بقدر الامكان من خلال وضع الضوابط والمحددات التي يتم من خلالها عدم التأثير على هذه الاستقلالية ومن ثم انخفاض مستوى أداء جودة عملية المراجعة.

## قائمة مراجع البحث

### المراجع العربية

#### أ- الرسائل العلمية:

١. الاهدل، عبد السلام سليمان قاسم، ٢٠٠٨ "العوامل المؤثر على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية" رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة اسبوط.
٢. عباس، دلاوه قادر، ٢٠١٧ "استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال المتكاملة" رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
٣. عباس، ملاذ عبد الجبار، ٢٠١٦ "استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق فاعلية التخطيط والرقابة وتحسين الأداء في القطاع الحكومي العراقي " رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
٤. عبد القادر، صالح، ٢٠١٣ "تقييم أداء العاملين باستخدام بطاقة الأداء المتوازن" رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

#### ج- دوريات:

١. رحماني، موسى وسردوك، فاتح، ٢٠١٤ " مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة" مجلة العلوم الإنسانية، العدد ٣٤ / ٣، ص ١٨١-١٩٨.
٢. سمره، ياسر محمد السيد عبد العزيز، ٢٠١١، " إطار مقترح لتقييم أداء الإدارة الضريبية في مصر باستخدام قياس الأداء المتوازن "مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، المجلد الثالث والثلاثين، ص ٣٨٣-٤٤٩.

#### د- مصادر أخرى:

١. جمعياتة المحاســــــــــــبين القــــــــــــــــانونيــــــــــــــــين اليمنــــــــــــــــين، ٢٠١٨ م [moit.gov.ye/moit/sites/default/files/القانونيين%20المعتمدين%20خلال%20العام%20٢٠١٨م%20-%20آخر%20تحديث%20٢٠٢٢%20يوليو%20٢٠٢٠%20٢٩%.pdf](http://moit.gov.ye/moit/sites/default/files/القانونيين%20المعتمدين%20خلال%20العام%20٢٠١٨م%20-%20آخر%20تحديث%20٢٠٢٢%20يوليو%20٢٠٢٠%20٢٩%.pdf)

المراجع الأجنبية:

1. Al Sawalqa, F., 2014. External audit services quality and client satisfaction: evidence from Jordan. **Research Journal of Finance and Accounting**, 5(12), pp.223-236.
2. Francis, J.R., 2011. A framework for understanding and researching audit quality. **Auditing: A journal of practice & theory**, 30(2), pp.125-152.
3. Iskandar, T.M., Rahmat, M.M. and Ismail, H., 2010. The relationship between audit client satisfaction and audit quality attributes: Case of Malaysian listed companies. **International Journal of Economics and Management**, 4(1), pp.155-180.
4. Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L.B. and Velury, U.K., 2013. Audit quality: Insights from the academic literature. **AUDITING: A Journal of Practice & Theory**, 32(sp1), pp.385-421.
5. Yuniarti, R. and Zumara, W.M., 2013. Audit quality attributes and audit client satisfaction. **International Journal of Humanities and Management Sciences (IJHMS)**, 1(1), pp.96-100.

**Other References:**

1. Act, S.O., 2002. Public Law 107-204—July 30, 2002.
2. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), 2015. Concept Release on Audit Quality Indicators. Release No. 2015-005.(July 1).