



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم الدراسات العليا

دور تطبيق المعايير الدولية للرقابة على جودة الأداء المهني في الحد من ممارسات
التدقيق غير المنتظمة
- دراسة ميدانية -

**The Role of Applying the “International Standard on Quality
Control” in Reducing the Irregular Auditing Behavior
- Field study-**

رسالة مُقدّمة لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الطالبة:

راما خلف

بإشراف:

الدكتور رياض عبد الرؤوف

المُستخلص:

تؤدي مهنة التدقيق الخارجي دوراً اقتصادياً مهماً في تحسين نوعية المعلومات المالية وزيادة الثقة فيها، حيث أنّ تقرير المدقق النهائي يعتمد بشكل كامل على جودة ما يقوم به المدقق من: إجراءات، وعمليات تفحص، واختبار للبيانات المالية، وبالتالي، كانت جودة التدقيق من المواضيع المهمة التي ركزت عليها المنظمات المهنية والهيئات الدولية، وخاصة بعد انتشار ممارسات عدة غير منتظمة من قبل المدققين، حيث إنّ أي خلل في ممارسات التدقيق سيؤثر سلباً في تقرير المدقق، وبالتالي، يؤثر في عملية اتخاذ القرار من قبل مستخدمي المعلومات المالية، لذلك نجد أنّ هذه المنظمات المهنية والهيئات الدولية قد أصدرت العديد من المعايير لضمان حدٍ أدنى من جودة مهنة التدقيق.

وهدفنا الدراسة إلى تحديد دور تطبيق المعايير الدولية للرقابة على جودة الأداء المهني في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة. ولاختبار الفرضيات تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة من المحاسبين القانونيين الممارسين لمهنة التدقيق في الجمهورية العربية السورية المنتسبين لجمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، حيث بلغ عدد الاستبانات الموزعة (80) استبانة، وتم جمع الاستبانات حيث تم استرداد (73) استباناً، تم استبعاد (3) استبانات منها، وبذلك أصبح إجمالي الاستبانات المقبولة للتحليل (70) استبانة، أي: ما نسبته (87.5%) من العدد الكلي للاستبانات الموزعة.

وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: وجود دور معنوي لتطبيق سياسات أداء عملية التدقيق في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة، حيث يتم تفعيل أداء جيد لعملية التدقيق من خلال وضع مشرفين من ذوي: الخبرة، والكفاءة، والأخلاق المهنية العالية القادرين على دراسة: طبيعة عمل العميل، وظروفه، ومخاطر عملية الارتباط معه.

وقد خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات أهمها: يوصى بإضافة بعض المواد ضمن قانون تنظيم المهنة السوري رقم (33) تُلزم مكاتب وشركات التدقيق بتفعيل عملية مراجعة ضبط جودة الارتباط، وتعيين موظفين مسؤولين عن عمليات المراقبة والمتابعة الدورية لنظام الرقابة على الجودة.

Abstract

The external Audit plays an important role in the economic by improving the quality of financial information, and increase the degree of the confidence in the financial statements by inspection, examination and verification to produce an auditor's report, which contains the auditor's opinion on whether a company's financial statements comply with International Standards or Generally Accepted Accounting Principles. Therefore, the auditor's report depends on the quality of his procedures, behavior and examination.

The audit quality is one of the most important subjects, which considered by international and professional organization, especially with extending the irregular auditing behavior.

The international and professional organizations keen on the audit quality especially after extending the irregular auditing behavior.

Obviously, any dysfunctional behavior in the audit practices affect the audit report negatively, which affect the financial information users by making decision.

Therefore the international organisations have issued many standards to guarantee a minimum limit of audit quality.

This study aimed to identify the role of applying the international standard on quality control in reducing the irregular auditing behavior.

Questionnaire has been designed to test the study's hypotheses. The study is based on a survey of 80 practiced auditors, which participated to Association of Syrian Certified Accountants and accepted by Syrian

Commission on Financial Markets and Securities. 70 questionnaires were returned completely, representing a response rate of 87,5 %.

The most important results of this study are: there is an important role of applying the policies and requirements of engagement performance in reducing the irregular auditing behavior. This policies and requirements could be improve by hiring supervisors, who are able to study the progress of the engagement and risks of audit engagement before starting with audit process.

The most important recommendations of this study are: it could be suggest to add some items in the Syrian Profession Organizing Legislation number 33, which obligate auditors to apply Engagement Quality Control Review, and hiring employees, who must be responsible for periodical monitoring on System of Quality Control.

الإهداء

إلى من أسأل الله أن يحفظهما لي... والدي ووالدتي

إلى أخواتي العزيزات

إلى شريك دربي... زوجي العزيز

إلى من تمنوا لي النجاح والتوفيق وإلى كل من ساندني وساعد في إنجاز هذا العمل... عائلتي وأصدقائي وزملائي

إليهم جميعاً أهدي هذا العمل المتواضع

الشكر والتقدير

يطيبُ لي بعد شكر الله تعالى أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير إلى من هو أهل للثناء الدكتور رياض عبد الرؤوف الذي شرفني بمتابعة هذه الرسالة ولم يدخر جهداً ولا وقتاً في مساعدتي وتقديم العون العلمي والمعنوي.

كما أتقدم بجزيل الشكر لأعضاء لجنة المناقشة؛ وذلك لتفضلهم بالموافقة على مناقشة هذه الرسالة وتقديم النصح والإرشاد، وتقييم الرسالة ومناقشتها وتقديم الملاحظات التي صوبت الرسالة وقدمتها بالصورة اللائقة.

كما أتقدم بالشكر لجمعية المحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية السورية والمحاسبين القانونيين الممارسين لمهنة التدقيق والمنتسبين للجمعية الذين قاموا بمساعدتي في تعبئة الاستبانة، والحصول على المعلومات اللازمة لهذه الدراسة.

ولا أنسى أن أتقدم بالشكر لجامعة دمشق وكلية الاقتصاد لما وفّروه لي من الكتب والمراجع التي كانت عوناً لي في إنجاز هذه الدراسة.

وأخيراً، أتقدم بجزيل الشكر والعرفان لكل من أسهم وساعد ومدّ لي العون في إنجاز هذه الدراسة وإتمامها.

فهرس المحتويات

أ.....	المُستخلص
ب.....	ABSTRACT
ث.....	الإهداء
ج.....	الشكر والتقدير
ح.....	فهرس المحتويات
ذ.....	قائمة الجداول
ر.....	قائمة الأشكال
ز.....	قائمة الملاحق
1.....	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
2.....	مقدمة
3.....	1-1- مشكلة الدراسة
4.....	2-1- دراسات الدراسة
12.....	3-1- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
13.....	4-1- أهمية الدراسة
13.....	5-1- أهداف الدراسة
14.....	6-1- فرضيات الدراسة
15.....	7-1- منهج الدراسة
15.....	8-1- مجتمع الدراسة وعينها
16.....	9-1- أنموذج الدراسة
17.....	الفصل الثاني: ممارسات التدقيق غير المنتظمة وأثرها في جودة التدقيق
18.....	مقدمة
20.....	المبحث الأول: مفهوم جودة التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظمة وتعريفها

21	1-1-2- مفهوم جودة التدقيق
23	2-1-2- مفهوم ممارسات التدقيق غير المنتظمة
29	المبحث الثاني: الضغوط التي تؤدي إلى القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة
31	1-3-2- ضغوط الوقت
36	2-3-2- الضغوط التجارية أو ضغوط الأتعاب
42	المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في قبول الضغوط المسببة لممارسات التدقيق غير المنتظمة أو رفضها
43	1-3-2- العوامل المتعلقة بشركة أو مكتب التدقيق
46	2-3-2- العوامل المتعلقة بالخصائص الشخصية للمدقق
51	المبحث الرابع: المخاطر والآثار السلبية لممارسات التدقيق غير المنتظمة
51	1-4-2- الخطر الملازم
52	1-4-2- خطر الرقابة
52	1-4-2- خطر الاكتشاف
54	الفصل الثالث: الرقابة على جودة الأداء المهني للتدقيق
55	مقدمة
57	المبحث الأول: مفهوم الرقابة على جودة الأداء المهني للتدقيق
59	المبحث الثاني: الرقابة على جودة الأداء المهني حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين
60	1-2-3- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الشركة
61	2-2-3- متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة
63	3-2-3- قبول العلاقات مع العملاء واستمرارها
65	3-2-3- الموارد البشرية
66	5-2-3- أداء العمليات
70	6-2-3- المراقبة والمتابعة
72	المبحث الثالث: الرقابة على جودة الأداء المهني حسب مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي
72	1-3-3- معايير الرقابة على جودة الأداء المهني حسب مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي

2-3-3- أساليب الرقابة على مدى التزام شركات التدقيق بمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	73
3-2-3-1- أسلوب مراجعة النظير	73
3-2-3-2- أسلوب مجلس الرقابة والمحاسبة للشركات العامة	76
المبحث الرابع: الرقابة على جودة الأداء المهني على المستوى العربي	80
3-4-1- الرقابة على جودة الأداء المهني في الجمهورية العربية السورية	80
3-4-2- الرقابة على جودة الأداء المهني في جمهورية مصر العربية	84
3-4-3- الرقابة على جودة الأداء المهني في المملكة العربية السعودية	84
3-4-4- الرقابة على جودة الأداء المهني في دول الخليج	86
3-4-5- الرقابة على جودة الأداء المهني في الجمهورية العراقية	87
3-4-6- الرقابة على جودة الأداء المهني في الجمهورية اليمنية	87
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	88
مقدمة	89
4-1- أداة الدراسة	89
4-2- ثبات الأداة	90
4-3- الأساليب الإحصائية المستخدمة	91
4-4- احصاءات وصفية	92
4-5- اختبار الفرضيات	106
4-6- نتائج الدراسة	112
4-7- التوصيات	115
قائمة المصادر والمراجع	117
ملحق (الاستبيان)	124

قائمة الجداول

91	جدول رقم (1) نتائج اختبار CRONBACH'S ALPHA
92	جدول رقم (2) استخدام مقياس ليكرت كأداة لقياس استجابات المشاركين
92	جدول رقم (3) تحليل خصائص عينة الدراسة
93	جدول رقم (4) الأهمية النسبية للاستجابات
94	جدول رقم (5) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإستجابات المُستقصاة آراؤهم على عبارات المحور الأول.....
96	جدول رقم (6) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإستجابات المُستقصاة آراؤهم على عبارات المحور الثاني.....
98	جدول رقم (7) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإستجابات المُستقصاة آراؤهم على عبارات المحور الثالث.....
99	جدول رقم (8) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإستجابات المُستقصاة آراؤهم على عبارات المحور الرابع.....
101	جدول رقم (9) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإستجابات المُستقصاة آراؤهم على عبارات المحور الخامس.....
104	جدول رقم (10) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإستجابات المُستقصاة آراؤهم على عبارات المحور السادس.....
107	جدول رقم (11) نتائج اختبار الفرضية الأولى ONE-SAMPLE TEST
108	جدول رقم (12) نتائج اختبار الفرضية الأولى ONE-SAMPLE TEST
108	جدول رقم (13) نتائج اختبار الفرضية الثانية ONE-SAMPLE TEST
109	جدول رقم (14) نتائج اختبار الفرضية الثالثة ONE-SAMPLE TEST
110	جدول رقم (15) نتائج اختبار الفرضية الرابعة ONE-SAMPLE TEST
110	جدول رقم (16) نتائج اختبار الفرضية الخامسة ONE-SAMPLE TEST
111	جدول رقم (17) نتائج اختبار الفرضية السادسة ONE-SAMPLE TEST

قائمة الأشكال

- شكل رقم 1: أنموذج الدراسة..... 16
- شكل رقم 2: الهيكل التنظيمي لشركات ومكاتب التدقيق وفق مستويات الخبرة المهنية..... 26

قائمة الملاحق

ملحق (الاستبيان) 124

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة:

مقدمة

- | | |
|-------------------------------------|------|
| مشكلة الدراسة | -1-1 |
| دراسات السابقة | -2-1 |
| ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة | -3-1 |
| أهمية الدراسة | -4-1 |
| أهداف الدراسة | -5-1 |
| فرضيات الدراسة | -6-1 |
| منهج الدراسة | -7-1 |
| مجتمع الدراسة وعينتها | -8-1 |
| أنموذج الدراسة | -9-1 |

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة:

مقدمة:

تعد القوائم المالية التي تصدرها الشركات مصدراً مهماً للمعلومات، حيث يعتمد متخذو القرار على هذه القوائم في الكثير من قراراتهم، إلا أنَّ ارتباط متخذي القرار بمصداقية هذه القوائم التي تصدرها الإدارة كان أحد العوامل التي أسهمت في نشوء مهنة التدقيق، فمدقق الحسابات يقوم بعمليات التحقق، والاختبار، والفحص؛ ليقدم تقريره على شكل رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية المقدمة له، فمهنة التدقيق تلعب دوراً اقتصادياً يساعد في تطوير بيئة الأعمال وتحسين نوعية المعلومات المالية، وبالتالي، التأثير في جودة قرارات المستخدمين.

وفي الفترة الأخيرة التي حصلت فيها العديد من الأزمات المالية والانهيئات الاقتصادية، حاول المجتمع المالي توسيع مسؤوليات مدقق الحسابات وخاصة بعد وقوع العديد من الأزمات الاقتصادية وحوادث الكثير من الانهيئات المالية لشركات كبرى عدة، مثل: شركة ENRON وفضيحة شركة Arthur Andersen، وزادت التحديات والضغوط التي تتعرض لها مهنة التدقيق، كضغوط موازنة الوقت التي تتمثل بعدم كفاية هذه الموازنة لإنهاء إجراءات التدقيق المطلوبة بشكل كامل، وكذلك الضغوط التجارية الناتجة عن المنافسة الشديدة، فضلاً عن تعقد بيئة الأعمال التي أصبحت تتطلب جهداً كبيراً من المدققين، هذه الضغوط والتحديات جعلت بعض مدققي الحسابات يقومون ببعض الممارسات المخفّضة لجودة التدقيق التي يطلق عليها اسم: "ممارسات التدقيق" غير المنتظمة Behavior Irregular Auditing والتي تمثل ممارسات وسلوكيات مخلة وظيفياً Dysfunctional Audit Behavior، أي: إنها تخل بالمعايير والقواعد الأساسية المتعارف عليها لممارسة مهنة التدقيق، وبالتالي، فإن هذا السلوك سوف يؤدي إلى العديد من المشاكل على عملية التدقيق وعلى نتائجها؛ لأنها تخفض من جودة التدقيق، وبالتالي، تجعل المهنة تفقد جزءاً كبيراً من مكانتها أمام المجتمع، مما سيؤثر في مستقبل المهنة واستمراريتها.

وبسبب الأهمية البالغة لجودة التدقيق نجد أنَّ العديد من المنظمات المهنية والهيئات الدولية والعربية قد صبّت اهتمامها على جودة المهنة، وأصدرت العديد من المعايير المهنية لضمان أن أداء عملية التدقيق يتم ضمن الحد الأدنى من الجودة المطلوبة، حيث قام مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB المنبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بإصدار المعيار الدولي للرقابة على الجودة رقم (1) بعنوان:

"الرّقابة على الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة" وقام أيضاً بتعديل المعيار الدولي رقم (220) "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية"، وكذلك قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بإصدار العديد من معايير رقابة الجودة SQCS، أما على المستوى العربي، فقد أعدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA برنامج لمراقبة جودة أداء مكاتب المحاسبة والتدقيق، كما أصدر المعهد المصري للمحاسبين القانونيين المعيار رقم (7) الذي يختص بالرّقابة على جودة أعمال التدقيق.

كل ذلك يعكس اهتمام المهنة المتزايد بضبط ورقابة جودة عملية التدقيق والحد من أي ممارسات قد تخفض من هذه الجودة من خلال إصدار المعايير المهنية ذات العلاقة، ولكن هل أسهمت هذه المعايير في تدعيم جودة التدقيق؟

1-1- مشكلة الدراسة:

تشكل جودة التدقيق مقياساً للأداء المهني الجيد لمدققي الحسابات وضماناً لبقاء مهنة التدقيق واستمرار مستقبلها، ولكن هذه الجودة بدأت تتأثر سلباً نتيجة العديد من الضغوط سواء أكانت الداخلية مثل: ضغوط موازنة الوقت، أم الخارجية، مثل: الضغوط التجارية، والمنافسة الشديدة، مما دفع بعض المدققين إلى اللجوء إلى ممارسات تدقيق غير منتظمة تؤثر سلباً في جودة عملهم.

وقد أصدرت المنظمات المهنية معايير عدة للرّقابة على جودة الأداء المهني، فضلاً عن معايير التدقيق الدولية، حيث تتضمن هذه المعايير العديد من المتطلبات التي تتعلق بجودة الأداء المهني، ويفترض بهذه المتطلبات أن تسهم في ضبط أداء التدقيق، وأن تحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة، ولأنه قد تمّ تبني معايير التدقيق الدولية في الجمهورية العربية السورية، فإنه من المفترض أن تسهم هذه المعايير ومتطلباتها في تحسين جودة المهنة والحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة في الجمهورية العربية السورية، ولكن هل تسهم هذه المتطلبات فعلياً في الحد من ذلك؟ ووفق معلومات الباحثة، لا توجد دراسات سابقة حاولت الإجابة على هذا التساؤل، وبالتالي، يمكن صياغة المشكلة البحثية من خلال السؤال التالي:

السؤال الرئيس: "هل هناك دور لتطبيق المعايير الدولية للرّقابة على جودة الأداء المهني في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة؟"

وبناءً على عناصر ومتطلبات هذه المعايير يمكن تحديد الأسئلة الفرعية كما يلي:

- 1- هل هناك دور لتطبيق مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.
- 2- هل هناك دور لتطبيق متطلبات السلوك الأخلاقي في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.
- 3- هل هناك دور لتطبيق متطلبات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.
- 4- هل هناك دور لتطبيق متطلبات الموارد البشرية في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.
- 5- هل هناك دور لتطبيق سياسات أداء عملية التدقيق في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.
- 6- هل هناك دور لتطبيق متطلبات المراقبة في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

1-2- الدراسات السابقة:

الدراسات السابقة باللغة العربية:

1) دراسة (الحلبي، 2006)

"المشكلات التي تواجه مهنة التدقيق وأثرها على الفائدة والثقة بالقوائم المالية المنشورة من قبل الشركات السورية الخاصة - دراسة ميدانية -":

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أهم المشكلات التي تواجه مهنة التدقيق حول درجة الثقة بالقوائم المالية المدققة وفق معايير التدقيق المقبولة عموماً ومدى فائدة تلك القوائم المعدة وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وذلك من حيث عملية اتخاذ القرارات وتقويم أداء الشركات السورية الخاصة، فضلاً عن تقديم بعض الحلول لتلك المشكلات، وتمت هذه الدراسة من خلال دراسة (20) قائمة مالية مدققة لعشرين شركة من الشركات الخاصة السورية والقيام بتوزيع استبيان على عينة من القائمين على أعمال التدقيق والإداريين والمحاسبين والمالكين، فضلاً عن استخدام الاختبارات الإحصائية، وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج وتوصيات عدة، أهمها:

- 1- إذا أرادت مهنة التدقيق تحقيق إحدى وظائفها الاجتماعية التي تتجلى في زيادة مصداقية القوائم المالية، فإن على المدققين أن يحسنوا مستوى أدائهم، ويخفضوا حالات الإخفاق التي تواجهها المهنة، ويتم

تحقيق ذلك من خلال تطوير إجراءات التدقيق المتبعة والتأكيد على مسألة الالتزام بتطبيق معايير التدقيق المقبولة عموماً.

2- كلما ازدادت مشكلات سلوك الخلل الوظيفي، كان هناك خللاً في نظام الرقابة الداخلية، وازدادت مشكلات نوعية إجراءات التدقيق؛ لأن ذلك يتطلب جهداً وزمناً من القائمين على أعمال التدقيق لإعداد خطة العمل وفق معايير التدقيق المقبولة عموماً.

3- يمكن اقتراح بعض الوسائل للتغلب على مشكلات الخلل الوظيفي من خلال تقوية نظام الرقابة الداخلية، والاهتمام بملاحظات القائمين على أعمال التدقيق، والتدريب المستمر، وإعداد الدورات المهنية للمحاسبين والإداريين والقائمين على أعمال التدقيق.

(2) دراسة (عوض، 2008):

"أثر ممارسة التدقيق غير المنتظمة في جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات":

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد طبيعة التدقيق غير المنتظمة ومحدداته ومخاطره، فضلاً عن دراسة أثر ممارسات هذا التدقيق على جودة الأداء المهني للمدققين، وذلك من خلال القيام بدراسة ميدانية على مكاتب التدقيق العاملة في جمهورية مصر العربية وتوزيع استبيان عليهم، مقسمة تلك المكاتب من حيث حجمها إلى ثلاث مجموعات: (مكاتب تدقيق صغيرة الحجم، ومكاتب تدقيق متوسطة الحجم، ومكاتب تدقيق كبيرة الحجم)، وتوصلت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى نتائج عدة، أهمها:

1- تعد طبيعة التدقيق غير المنتظمة إحدى الضغوط المتزايدة سواء أكانت من جانب ضغوط المنافسة أم الضغوط التجارية أم ضغوط الوقت، هذا فضلاً عن الضغوط التكاليفية.

2- تعد طبيعة التدقيق غير المنتظمة شكلاً من أشكال السلوك المختل وظيفياً للمدقق الذي يؤثر في جودة الأداء المهني للمدققين.

3- تؤدي ممارسات التدقيق غير المنتظمة عند اتباعها من فريق التدقيق إلى أضرار تلحق بمستخدمي المعلومات المحاسبية؛ نتيجة اتخاذهم قرارات تعتمد على رأي المدقق، لذلك تعد طبيعة التدقيق غير المنتظمة أمراً غير واجب الاتباع وسلوكاً غير مقبول من فريق التدقيق.

4- تم التوصل إلى محددين رئيسيين لجودة الأداء المهني تجاه ممارسات التدقيق غير المنتظمة، وهما: حجم مكتب التدقيق، وارتباط مكتب التدقيق المحلي بمكتب عالمي.

(3) دراسة (القيق، 2012)

"مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في غزة - دراسة ميدانية -":

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مقومات رقابة جودة أعمال التدقيق، وأساسياتها، وضوابطها، ومعرفة مدى تطبيق هذه الرقابة لدى مكاتب تدقيق الحسابات في غزة والعوامل المؤثرة في تطبيقها ومعوقات ذلك التطبيق، فضلاً عن تحديد أهمية الالتزام بتطبيق رقابة جودة أعمال التدقيق، وتمت هذه الدراسة من خلال القيام بدراسة ميدانية على مكاتب التدقيق المسجلة والمعتمدة لدى جمعية المحاسبين والمدققين الفلسطينية وجمعية المدققين، وتوزيع استبيان عليهم، واستخدام الاختبارات الإحصائية. وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة، أهمها:

- 1- يعد توافر المتطلبات المهنية الكافية للقائمين على مهنة التدقيق من المؤثرات المهمة لتحقيق رقابة الجودة على الأداء المهني، ولكنها بحاجة دائمة إلى عملية تطوير من قبل الجامعات والمختصين؛ بغرض مواكبة التطورات الحديثة، وخاصة الجوانب المهنية، كـ: المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، وقواعد وسلوكيات المهنة وآدابها؛ بهدف تقليل الفجوة بين التأهيل العلمي والواقع العملي.
- 2- وجود قصور في التشريعات والقوانين التي تحكم المهنة بشكل عام، والتي تغطي موضوع رقابة جودة أعمال التدقيق بشكل خاص، حيث لم يضع المشرع أي عقوبات أو جزاء على عدم وجود نظام رقابة جودة متكامل لدى مكاتب التدقيق.

(4) دراسة (طقق، 2013)

"مدى الالتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة لدى مهنة التدقيق في سورية -دراسة ميدانية-":

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف مدى الالتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة لدى مكاتب وشركات التدقيق في سورية في ضوء المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) ومعيار التدقيق الدولي رقم (220)، حيث تهدف هذه المعايير إلى إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به، وتطبيق إجراءات رقابة الجودة في كل مرحلة من مراحل العملية؛ من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يخص ما يلي:

- 1- امتثال الشركة وموظفيها، وبالتالي، عملية التدقيق للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- 2- أن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية ملائمة للظروف.

وتمّت هذه الدّراسة من خلال توزيع استبيان على عينة من المحاسبين القانونيين الممارسين لمهنة المحاسبة في الجمهورية العربية السورية والمنتسبين لجمعية المحاسبين القانونيين، وتوصلت هذه الدّراسة إلى نتائج عدة، أهمها: إن هناك وسائل عدة يمكن الاستعانة بها للالتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة، أهمها: وجود جهة خارجية ملزمة مهمتها الرّقابة على جودة الأداء المهني، وتطبيق فحص آراء مكاتب التّدقيق بوساطة بعضها البعض (برنامج تدقيق النظير)، والتعاقد مع شخص خارجي مؤهل ليقوم بدور مدقق رقابة الجودة.

(5) دراسة (محمد، 2014)

"مقومات تفعيل تدقيق النظير كأداة للرقابة على جودة التّدقيق - دراسة ميدانية -":

هدفت هذه الدّراسة إلى تحديد الجهة التي تقوم بإعداد برنامج تدقيق النظير وتنفيذه، وتقييم أداء مكتب التّدقيق الخارجي وفق معايير رقابة الجودة ومتطلبات تدقيق النظير، وتحديد مقومات ودور فريق العمل القائم بتدقيق النظير، وواجبات مكتب التّدقيق الخاضع لتدقيق النظير، وتحديد مدى إلزامية أو اختيارية تدقيق النظير، فضلاً عن تحديد وثائق ومستندات ومحتويات تقرير تدقيق النظير، وتمت هذه الدّراسة من خلال القيام بدراسة ميدانية على عدد من مكاتب التّدقيق الخارجية وعدد من المدققين الخارجيين من موظفي المراقبة المالية بالجهاز المركزي للمحاسبات في جمهورية مصر العربية، وتوزيع استبيان عليهم، واستخدام الاختبارات الإحصائية.

وتوصلت هذه الدّراسة إلى نتائج عدة، أهمها: إن تدقيق النظير يحد من ممارسات التّدقيق غير المنتظمة لأسباب عدة، أهمها:

1- إن خضوع مكتب التّدقيق لتدقيق النظير من قبل فريق عمل تابع لهيئة عامة قانونية يجعل المدقق أكثر حرصاً على استكمال كل إجراءات التّدقيق (تخطيط عملية التّدقيق، وتجميع أدلة الإثبات، وإعداد تقرير التّدقيق) وبالتالي، الحد من ممارسات التّدقيق غير المنتظمة.

2- إنّ قيام الهيئة القانونية المتخصصة بتحديد المزايا التي يحصل عليها مكتب التّدقيق الحاصل على شهادة باجتياز برنامج تدقيق النظير وحصوله على تقرير نظيف لتدقيق النظير يجعل مكتب التّدقيق حريصاً على تطبيق متطلبات برنامج رقابة الجودة، وبالمقابل، فإنّ تحديد العقوبات التي يتعرض لها مكتب التّدقيق في حال عدم وصول أدائه للمستوى المرضي مهنيّاً يجعل هذا المكتب حريصاً على حث أعضائه على ضرورة اتباع السلوك المهني السليم، ونتيجة ذلك يتم الحد من ممارسات التّدقيق غير المنتظمة.

3- إن تقييم أداء مكتب التدقيق في ضوء معايير رقابة الجودة وقواعد السلوك المهني يجعل المكتب والعاملين به أكثر حرصاً على تنفيذ تلك المعايير، وبالتالي، الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة.

(6) دراسة (رمضان، 2015)

"أثر ممارسات التدقيق غير المنتظمة في جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية تحليلية-":

هدفت هذه الدراسة إلى توصيف مفهوم ممارسات التدقيق غير المنتظمة، وممارساتها، ومخاطرها، وتحديد العوامل المؤدية إلى ممارسات التدقيق غير المنتظمة، وتحديد الخلل الوظيفي وتعريفه كسلوك يرتبط بممارسات التدقيق غير المنتظمة، فضلاً عن دراسة طبيعة جودة التدقيق ومحدداتها، وخصائصها، والعوامل المؤثرة فيها، وتمت هذه الدراسة من خلال القيام بدراسة ميدانية على مدققي الحسابات والمحاسبين العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية في دمشق، وتوزيع استبيان عليهم، واستخدام الاختبارات الإحصائية. وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- 1- إن أكثر الممارسات المختلة وظيفياً بحسب الدراسة تتمثل في خفض حجم العينات التي يقوم المدقق بتفحصها، يليها خفض المستوى المطلوب من الاختبارات الرئيسية، ومن ثم إنهاء إجراءات التدقيق قبل اكتمالها، يليها استخدام أساليب عينات شخصية، ومن ثم قبول دليل التدقيق قليل الأهمية.
- 2- أهم العوامل المؤدية إلى ممارسات التدقيق غير المنتظمة هي أتعاب التدقيق وضغوط موازنة الوقت، يليها تعقيد المهمة واستقلال مدقق الحسابات.
- 3- ممارسات التدقيق غير المنتظمة ترتبط بعلاقة عكسية مع حجم مكتب التدقيق، والسبب هو أن مكاتب التدقيق كلما كانت كبيرة، كانت ستراعي الضوابط المهنية؛ حفاظاً على سمعتها وحصتها السوقية.

الدراسات السابقة باللغة الإنكليزية:

(1) (Donnelly, 2003)

“Attitudes Toward Dysfunctional Audit Behavior: The Effects of Locus of Control, Organizational Commitment, and Position “

"الموقف من السلوك المخل وظيفياً للتدقيق: أثر النزعة نحو الرقابة، والولاء التنظيمي، والمركز الوظيفي": هدفت هذه الدراسة إلى القيام بوضع واختبار نموذج نظري لسلوك الخلل الوظيفي، حيث اقترحت الدراسة أن كلاً من الموقع الرقابي والالتزام التنظيمي والمركز الوظيفي له تأثير في موقف المدققين اتجاه ممارسات الخلل الوظيفي وقبولهم لمثل هذه الممارسات، حيث حُدد مفهوم الموقع الرقابي من خلال تقسيم

الأفراد إلى: داخليين، وخارجيين، فالأفراد ذوو الموقع الرقابي الداخلي يعتقدون أن نتائج عملهم ترتبط بجهدهم، وتقع تحت رقابتهم وسيطرتهم، وبالتالي، فإن المكافآت ترتبط بعملهم وجهدهم، أما الأفراد ذوو الموقع الرقابي الخارجي، فهم يعدّون الأحداث والنتائج خارج رقابتهم وسيطرتهم، وبالتالي، فإنّ المكافآت بالنسبة لهم ترتبط بعوامل خارجية أخرى أقوى من عملهم وجهدهم، كـ: الحظ، والسلطة، وتمتّ هذه الدراسة من خلال القيام بدراسة ميدانية على (205) من المدققين، وتوزيع استبيان عليهم والقيام بالاختبارات الإحصائية.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج، أهمها:

- 1- إنّ مدققي الحسابات ذوي الموقع الرقابي الداخلي القوي يكونون ذوي مستوى عالٍ من الالتزام التنظيمي، وبالمقابل سيرتبطون بمستوى منخفض من سلوك الخلل الوظيفي.
- 2- كان قبول ممارسات الخلل الوظيفي بأعلى درجاته عند مستوى فريق العمل، وبأدنى درجاته عند مستوى رؤساء فريق العمل، ولكن الأسباب التي تربط بين المستوى الوظيفي وممارسات الخلل الوظيفي غير واضحة تماماً، ويمكن تفسيرها من خلال أنّ أفراد فريق العمل الذين لديهم قبول كبير لهذه الممارسات سيُشعرون بالخوف والندم، وسيتركون عملهم قبل أن يتمكنوا من الحصول على ترقية لمستويات وظيفية أعلى، أو قد يكون السبب هو أن الأفراد عند مستوى رؤساء ومديري فريق العمل سيكون لديهم فهم وإدراك أكبر لأثر وضرر هذه الممارسات على شركة التدقيق.
- 3- يجب على مكتب التدقيق أن يخفض ممارسات الخلل الوظيفي من خلال الرقابة على الأداء وخاصة أداء فريق العمل والأفراد الذين يقعون في المستويات الدنيا (مثل: التدريب المستمر، ونظام المكافآت ...).
- 4- تعد الدوافع الذاتية للمدققين ذات أثر كبير على التزامهم التنظيمي، فالمدققون الذين لديهم شخصية ضعيفة يشعرون أنهم غير قادرين على تحقيق أهدافهم (كمقابلة موازنة الوقت) لذا يكونون أكثر قبولاً لممارسات الخلل الوظيفي.

(2) (Paino and other, 2010)

“Dysfunctional Audit Behaviour: An Exploratory Study in Malaysia “

" السلوك المخل وظيفياً للتدقيق: دراسة استكشافية في ماليزيا":

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى حدوث سلوك الخلل الوظيفي والسلوك المخفض لجودة التدقيق وأي أفعال يقوم بها المدقق تؤدي إلى تخفيض فعالية جمع الأدلة، وتمت الدراسة من خلال توزيع استبيان

على شركات التدقيق المسجلة في المعهد الماليزي للمحاسبين والقيام بالاختبارات الإحصائية، وتم التوصل إلى نتائج عدة، أهمها:

- 1- يوجد سلوك مخل وظيفياً يتضمن ممارسات عدة، منها: القيام بعملية تدقيق غير ناضجة وغير مكتملة، والقيام بسلوكيات مخفضة لجودة التدقيق، وعدم الإبلاغ عن الوقت الفعلي للعمل.
- 2- إنَّ ضغوط موازنة الوقت لها علاقة برقابة المدققين عليها، وهذه الضغوط تجعل المدققين غير قادرين على مقابلة الوقت المطلوب بالموازنة، لذلك فهم يلجؤون للقيام بممارسات مخلة وظيفياً، كـ: القيام بعملية تدقيق غير ناضجة، وعدم الإبلاغ عن الوقت الفعلي للعمل.

(3) (paino and other, 2011)

“Organisational and Professional Commitment on Dysfunctional Audit Behavior “

"الولاء التنظيمي والمهني وأثرهما على سلوك التدقيق المخل وظيفياً":

- هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي تسهم في حدوث سلوك مخل وظيفياً، حيث ركزت على الالتزام التنظيمي والمهني كمحددتين للسلوك المخل وظيفياً، وتمت هذه الدراسة من خلال توزيع استبيان على مديري التدقيق المسجلين في المعهد الماليزي للمحاسبين، وتوصلت إلى نتائج عدة، أهمها:
- 1- فهم العوامل المرتبطة والمؤثرة في سلوك التدقيق المخل وظيفياً يساعد مكاتب التدقيق والهيئات المهنية في وضع حلول تحد من هذا السلوك.
 - 2- إنَّ سياسات التوظيف والتدريب والترقية تؤثر في سلوك الخل الوظيفي، لذلك فإن الالتزام المهني والتنظيمي يخفض من وجود هذا السلوك.
 - 3- لابد من التأكيد على أن القوانين والأنظمة ليست الحل الوحيد لمنع سلوك التدقيق المخل وظيفياً، فوجود الرقابة القوية يشكل مؤثراً مهماً في سلوك الخل الوظيفي.

(4) (Baldacchino and other, 2015)

“Investigating the Impact of Organisational Culture and Audit Personnel Characteristics on Dysfunctional Audit Behavior “

"دراسة أثر البيئة التنظيمية والخصائص الشخصية للمدقق على السلوك المخل وظيفياً للتدقيق":

- هدفت هذه الدراسة إلى البحث في جودة التدقيق من خلال فحص ودراسة سلوك الخل الوظيفي ودراسة أثر البيئة التنظيمية لشركة التدقيق التي تتمثل بوسائل الرقابة على السلوك غير المرغوب من

الموظفين، وأثر الخصائص الشخصية للمدقق في قبول المدققين للسلوك المخل وظيفياً، حيث تشمل هذه الخصائص الشخصية على الموقع الرقابي ومدقق الحسابات وأداء الموظفين وتحول النية، وتمت هذه الدراسة من خلال القيام بدراسة ميدانية على مدققي الحسابات في شركات التدقيق في مالطة، حيث تم توزيع استبيان عليهم وإجراء مقابلة معهم، ومن ثم القيام بالاختبارات الإحصائية، وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج عدة، أهمها:

1- تعد بيئة شركة التدقيق ذات تأثير مهم في قبول السلوك المخل وظيفياً، حيث تتضمن هذه البيئة وجود تعزيز لقبول سلوك عدم الإبلاغ عن الوقت الفعلي للعمل، فضلاً عن وجود سلوك غير ملائم من قبل المشرفين على فريق عمل التدقيق.

2- تعد الخصائص الشخصية للمدققين ذات تأثير في قبولهم للسلوك المخل وظيفياً، وتؤدي خبرة المدقق لتخفيض هذا السلوك.

3- شركات التدقيق الكبرى أقل قبولاً لهذا السلوك من شركات التدقيق الصغرى.

4- إن أكثر الممارسات الموجودة للخلل الوظيفي هي عدم الإبلاغ عن الوقت الفعلي للعمل الذي يعود سببه إلى ضيق موازنة الوقت وضغوطها، وتعد الممارسات المخفضة للجودة من الممارسات الشائعة أيضاً، مثل: قبول تفسيرات ضعيفة وغير موثوقة من العميل، أو القيام بعملية تدقيق سطحية لوثائق العميل، وهذه الممارسات تؤدي إلى زيادة خطر عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية، وبالتالي، على جودة التدقيق، ومن ثم على سمعة شركة التدقيق.

(5) (Khan and other, 2015)

“Dysfunctional Audit Behaviors: An Exploratory Study in Pakistan “

“سلوك التدقيق المخل وظيفياً: دراسة استكشافية في باكستان”

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العوامل التي تساعد في تخفيض سلوك التدقيق المخل وظيفياً من خلال دراسة العلاقة بين الشك المهني ومدقق الحسابات وقيامه بسلوك مخل وظيفياً، و عد الذكاء العاطفي كمتغير وسيط بين الشك المهني والسلوك المخل وظيفياً، حيث أكدت الدراسة وجود علاقة بين الذكاء العاطفي للمدقق وأدائه المهني عادة الذكاء العاطفي هو إحدى المهارات التي يمتلكها المدقق الذي يساعده في اتخاذ القرار وحل المشاكل وفحص العينات بحذر، وبالتالي، يساعد في تحسين جودة التدقيق، وتمت هذه الدراسة من خلال توزيع استبيان على مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق في باكستان.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة، أهمها:

- 1- يعد الذكاء العاطفي عاملاً وسيطاً يؤثر في الشك المهني والحكم المهني لمدقق الحسابات الذي بدوره يؤثر في تخفيض سلوك التدقيق المخل وظيفياً.
- 2- دراسة العلاقة بين الشك المهني والسلوك المختل وظيفياً يجب أن تساعد الهيئات المهنية وواضعي السياسات والمعايير في الحد من السلوك المخل وظيفياً، وبالتالي، تحسين جودة المهنة.
- 3- هذه الدراسة يجب أن تدفع مكاتب التدقيق لتشجيع موظفيهم على متابعة تعليمهم المهني والحصول على شهادات مهنية، مما يجعل المدققين أكثر معرفة وقادرين على اتخاذ قرارات أفضل وتحسين أحكامهم المهنية وشكهم المهني الذي سينصب بالتأكيد على جودة التدقيق.

(6) (Tobias Sandstorm، 2016)

“Time Pressure, Training Activities and Dysfunctional Auditor Behaviour: Evidence from Small Audit Firms “

- "ضغوط الوقت وأنشطة التدريب والسلوك المخل وظيفياً للتدقيق: أدلة من شركات التدقيق الصغيرة":
- هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العوامل التي تؤثر في سلوك الخلل الوظيفي للتدقيق، حيث ذكرت بعضاً منها، كـ: ضغوط الوقت التي لها تأثير سلبي في هذا السلوك، وأنشطة التدريب التي لها تأثير إيجابي فيه، وتمت هذه الدراسة من خلال القيام بدراسة ميدانية على مدققي الحسابات في شركات التدقيق الصغيرة في السويد، وتوزيع استبيان عليهم والقيام بالاختبارات الإحصائية.
- وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج عدة، أهمها:
- 1- سلوك الخلل الوظيفي للتدقيق يزيد من خطر عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية خلال عملية التدقيق، وهذا بالتأكيد سوف يخفض جودة التدقيق.
 - 2- تعد ضغوط الوقت من أكثر الأسباب التي تؤدي إلى قيام المدققين بسلوك مخل وظيفياً، بينما يعد التدريب والتعليم المستمر وسيلة لتخفيف هذا السلوك.
 - 3- يجب أن تركز مكاتب التدقيق الصغيرة على التدريب المستمر أكثر من غيرها، ولكن في الواقع يوجد نقص في هذه المكاتب لعمليات دعم التعليم المستمر وتشجيع المشاركة في التدريب.

1-3- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تعد هذه الدراسة مكملة لما سبقتها من دراسات تناولت ممارسات التدقيق غير المنتظمة وما لها من أثر في جودة التدقيق، ولكنها تتميز عن مثيلاتها بأنها حاولت تسليط الضوء على أحد الحلول المتاحة التي يمكن أن تخفض إمكانية قيام المدققين بممارسات تدقيق غير منتظمة تخفض من جودة التدقيق التي تتمثل

بمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني؛ بهدف دراسة دورها في الحد من هذه الممارسات، فضلاً عن أنها قد توسع الأفق أمام الباحثين في المستقبل؛ للبحث عن حلول أخرى تساعد في تخفيض الممارسات غير المنتظمة، ك: مراجعة النظير وغيرها من الحلول.

1-4- أهمية الدراسة:

تكمُن أهمية هذه الدراسة في أنها ترصد العوامل التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق، وتؤدي إلى تخفيضها التي تتمثل بممارسات التدقيق غير المنتظمة، مثل: القيام بعمل إضافي غير مسجل، والتقرير عن وقت أقل، أو إنهاء إجراءات التدقيق قبل اكتمالها، وغيرها من الممارسات المخلة وظيفياً، كما أنها تحدد المعايير الدولية للرقابة على جودة الأداء المهني، وتقوم بدراسة عناصر ومتطلبات هذه المعايير التي تسهم في الحد من الممارسات غير المنتظمة، فضلاً عن ذلك، فإن هذه الدراسة تبين دور الالتزام بهذه المعايير الدولية في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة وفق آراء عينة من المحاسبين القانونيين الممارسين لمهنة التدقيق في الجمهورية العربية السورية المنتسبين لجمعية المحاسبين القانونيين، وبالتالي، فهي تسعى إلى توضيح الدور الفعلي لهذه المعايير في جودة التدقيق من خلال دراسة دور تطبيقها في الممارسات المخلة وظيفياً والمخفضة لجودة التدقيق.

ويمكن أن نجد أهمية عملية لهذه الدراسة من خلال النتائج التي تم التوصل إليها، والتي قد تساعد الهيئات المهنية عموماً وجمعية المحاسبين القانونيين خصوصاً في تحسين جودة الممارسة المهنية من خلال تطوير القواعد والأسس والمعايير لتتمكن من الحد من الممارسات غير المنتظمة، فضلاً عن وضع مدقي الحسابات في صورة الدور الإيجابي للالتزام بالمعايير المهنية عموماً ومعايير الرقابة على جودة الأداء خصوصاً؛ بهدف تحسين عملهم وزيادة الثقة بهم، وفي الختام، فقد تتمكن هذه الدراسة من فتح المجال أمام الباحثين في المستقبل للبحث عن عوامل أخرى تساعد في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة، وبالتالي، تحسن من جودة التدقيق.

1-5- أهداف الدراسة:

استناداً إلى المشكلة البحثية والتساؤلات التي تمّ طرحها، نجد أنّ البحث يهدف بشكل رئيس إلى دراسة وتحديد دور تطبيق المعايير الدولية للرقابة على جودة الأداء المهني في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة، وانطلاقاً من الهدف الرئيس للبحث يمكن أن نحدد بعض الأهداف الفرعية التي تتمثل بما يلي:

- 1- دراسة وتحديد دور تطبيق مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة.
- 2- دراسة وتحديد دور تطبيق متطلبات السلوك الأخلاقي في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة.
- 3- دراسة وتحديد دور تطبيق متطلبات قبول العلاقات مع العملاء واستمرارها في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة.
- 4- دراسة وتحديد دور تطبيق متطلبات الموارد البشرية في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة.
- 5- دراسة وتحديد دور تطبيق متطلبات أداء عملية التدقيق في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة.
- 6- دراسة وتحديد دور تطبيق متطلبات المراقبة في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة وتحديد مفهوم جودة التدقيق.

1-6- فرضيات الدراسة:

يمكن تمثيل الفرض الرئيس للبحث من خلال ما يلي:

"يوجد دور لتطبيق المعايير الدولية للرقابة على جودة الأداء المهني في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة بحسب آراء عينة من مدقي الحسابات في الجمهورية العربية السورية".
وتتدرج ضمنه فروض فرعية عدة:

- 1- يوجد دور لتطبيق مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.
- 2- يوجد دور لتطبيق متطلبات السلوك الأخلاقي في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.
- 3- يوجد دور لتطبيق متطلبات قبول العلاقات مع العملاء واستمرارها في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.
- 4- يوجد دور لتطبيق متطلبات الموارد البشرية في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.
- 5- يوجد دور لتطبيق سياسات أداء عملية التدقيق في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.
- 6- يوجد دور لتطبيق متطلبات المراقبة في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

1-7- منهج الدراسة:

تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال القيام بالاطلاع على الدراسات السابقة ذات العلاقة بالمشكلة البحثية، ودراسة ممارسات التدقيق غير المنتظمة، وأشكالها، وأسبابها، وآثارها السلبية، ودراسة معايير الرقابة على جودة الأداء المهني، وتحليل متطلباتها لدراسة دور هذه المتطلبات في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة، ومن ثم وضع مجموعة من الفروض التي تمثل حلولاً للمشكلة البحثية، حيث تم تحديد ستة فروض بحثية تربط بين المتغيرات المستقلة المتمثلة بعناصر ومتطلبات المعايير الدولية للرقابة على جودة الأداء المهني مع المتغير التابع والمتمثل بممارسات التدقيق غير المنتظمة، ومن ثم إعداد استبيان للتعرف على آراء المحاسبين القانونيين المهنيين المنتسبين لجمعية المحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية السورية وتوزيع استبيان عليهم، وجمع المعلومات منهم، ومن ثم القيام باختبار الفروض للوصول إلى النتائج البحثية.

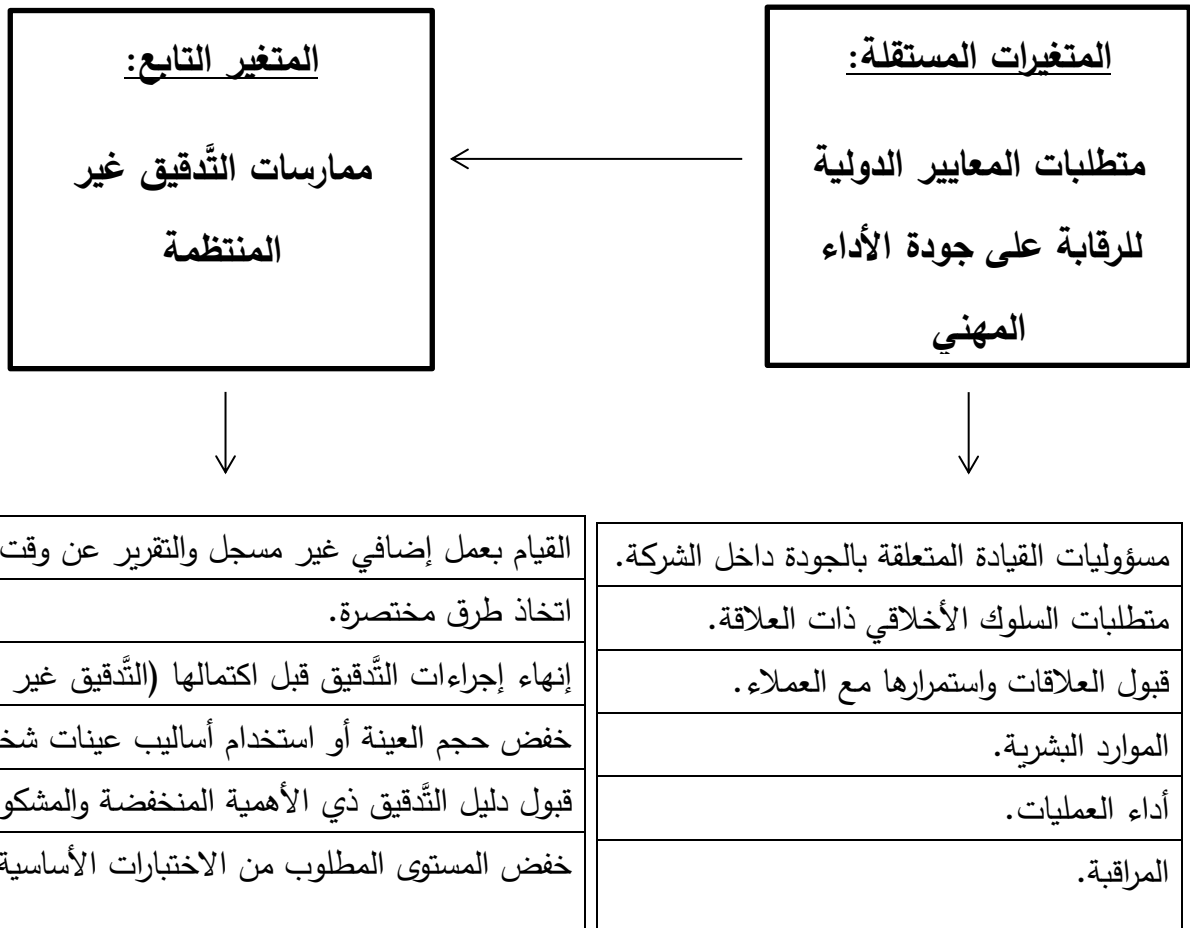
1-8- مجتمع الدراسة وعينتها:

يتمثل مجتمع الدراسة بالمحاسبين القانونيين الممارسين لمهنة التدقيق في الجمهورية العربية السورية المنتسبين لجمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية البالغ عددهم 87 مدققاً، موزعين على 6 شركات محدودة المسؤولية و16 مكتب فردي، وتم توزيع استبيان على عينة منهم تم انتقاؤها بشكل عشوائي، حيث بلغ عدد الاستبانات الموزعة (80) استبانة، وتم جمع الاستبانات حيث تم استرداد (73) استبياناً، ووجدت ضرورة استبعاد (3) استبانات؛ لعدم اكتمال الإجابات، أو لوضع إجابة المحايد لكل الفقرات، وبذلك أصبح إجمالي الاستبانات المقبولة للتحليل (70) استبانة، أي: ما نسبته (87.5%) من العدد الكلي للاستبانات الموزعة، ومن ثم تم التوصل إلى النتائج والتوصيات.

1-9- أنموذج الدّراسة:

يمكن تحديد أنموذج الدّراسة الذي يربط بين المتغيرات البحثية استناداً إلى مشكلة البحث وفروضه، وتمثيله من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم 1 (أنموذج الدّراسة)



الفصل الثاني: ممارسات التّدقيق غير المنتظمة وأثرها في جودة التّدقيق:

مقدمة.

- 2-1- المبحث الأول: مفهوم جودة التّدقيق ومفهوم ممارسات التّدقيق غير المنتظمة وتعريفها
- 2-2- المبحث الثاني: الضغوط التي تؤدي إلى القيام بممارسات التّدقيق غير المنتظمة
- 2-3- المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في قبول أو رفض الضغوط المسببة لممارسات التّدقيق غير المنتظمة
- 2-4- المبحث الرابع: المخاطر والآثار السلبية لممارسات التّدقيق غير المنتظمة

مقدمة:

تعود الأهمية البالغة للقوائم المالية التي تصدرها إدارة الشركات من كونها تلعب دوراً مهماً في التأثير في قرارات مستخدمي المعلومات المالية، ولكن وضمن إطار عدم تماثل المعلومات من حيث الكم والنوع بين كلٍّ من الإدارة المسؤولة عن تقديم القوائم المالية ومستخدمي هذه القوائم¹، وبالتالي، وجود شكوك حول مصداقية القوائم المالية، ظهرت الحاجة إلى طرف ثالث مستقل قادر على إضفاء الثقة والمصداقية على هذه المعلومات المالية من خلال تقديم رأي فني محايد حولها²، لذلك نجد أنَّ مهنة التدقيق تلعب دوراً رقابياً مهماً ناتجاً عن احتمال وجود تضارب في المصالح بين كلٍّ من الإدارة وأصحاب المصالح³.

ونظراً لدور مدقق الحسابات بالغ الأهمية، كان لابد من أن يتم تقديم خدمات التدقيق بمستوى عالٍ من الجودة، وذلك بهدف تحسين مصداقية مهنة التدقيق وزيادة الثقة فيها، فضلاً عن مواكبة التطورات التي تشهدها جميع المهن، لذلك نجد أن جودة التدقيق قد حظيت باهتمام كبير من قبل جميع المنظمات المهنية، وتهدف معايير التدقيق المهنية المختلفة إلى ضمان حد أدنى من جودة التدقيق كمعايير التدقيق المقبولة عموماً "Generally Accepted Auditing Standard" في الولايات المتحدة الأمريكية والمعايير الدولية للتدقيق "International Standards on Auditing" فضلاً عن المعايير الدولية للرقابة على جودة الأداء المهني "International Standard on Quality Control" كالمعيار الدولي رقم (1) الذي يحمل عنوان: "الرقابة على الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة" والمعيار الدولي رقم (220) الذي يحمل عنوان: "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية"، فضلاً عن العديد من النشرات الأمريكية، كـ: النشرة رقم (8) التي تحمل عنوان (A Firm's System of Quality Control)⁴، والنشرة المختصة بمساعدة شركات التدقيق في تصميم نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه في العام 2016 تحت عنوان: (Establishing and

¹ بن ساسي، الياس، كماسي، خيرة: "آليات الحوكمة ودورها في الحد من التأثيرات السلبية لعدم تماثل المعلومات"، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-الجزائر، 2014، ص 634-635، عبر الموقع:

https://manifest.univ-ouargla.dz/documents/Archive/Archive%20Faculte%20des%20Sciences%20Economiques%20,%20de%20Gestion%20et%20des%20Sciences%20Commerciales/La%20realite%20de%20la%20gouvernance%20dentreprise%20dans%20l'environnement%20des%20affaires%20dans%20les%20developpements%20algeriens%20dans%20le%20cadre%20du%20cours%20ilyess_benssassi.pdf

² العريبي، عصام، العثمان، محمد، عاصي، أحمد: "دور لجان المراجعة في تحسين جودة المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية)"، مجلة جامعة البعث، المجلد 36، العدد 4، 2014، ص 283.

³ DeAngelo, L.E. "Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics, Vol.3, No.3, 1981, pp: 185.

⁴ AICPA, SQCS No.8, "A Firm's System of Quality Control", 2010.

Maintaining a System of Quality Control for a CPA Firm's Accounting and (Auditing Practice).

وتعد جودة التدقيق من جهة أولى السند الأساسي لثقة المستخدمين بالقوائم المالية، ومن جهة أخرى تعد محدداً رئيساً لسمعة المدقق، وبالتالي، تعد محدداً لتطور مهنة التدقيق ومستقبلها⁵.

وعند الاطلاع على الممارسة العملية لمهنة التدقيق، نجد أنه في السابق كانت تتم من قبل شخص طبيعي مؤهل علمياً وعملياً، ويعمل بموضوعية واستقلال اعتماداً على الشك المهني، ولكن مع تطور بيئة الأعمال وضخامة حجم المنشآت الخاضعة للتدقيق، فقد تم تشكيل العديد من شركات ومكاتب التدقيق بمختلف أشكالها القانونية؛ وذلك بهدف تلبية متطلبات سوق التدقيق المعاصر⁶، بحيث أصبحت ممارسة المهنة تتم من قبل فريق التدقيق الذي يمكن تقسيم أعضائه بشكل عام إلى مستويين:

حيث يشمل المستوى الأول: موظفي التدقيق المبتدئين أو ذوي الخبرة القليلة **juniors**، في حين يشمل المستوى الثاني: موظفي التدقيق ذوي الخبرة الكبيرة في المستويات العليا **Seniors**، حيث يعتمد شريك التدقيق عند إصداره الرأي النهائي على ما يقوم به الموظفون المبتدئون في المستويات الدنيا، لذلك، فإن أي خلل أو تقصير في عمل الموظفين المبتدئين في المستويات الدنيا يمكن أن يؤثر سلباً في جودة التدقيق ككل.

ومع تطور بيئة الأعمال، فقد تزايدت الضغوط على مهنة التدقيق، مما دفع بعض المدققين إلى القيام بممارسات تخفض من جودة أدائهم المهني، وتخل بالقواعد والمعارف والمعايير المتعارف عليها في ممارسة المهنة، وهذا ما يطلق عليه بـ: "ممارسات التدقيق غير المنتظمة Irregular Auditing Behavior أو ممارسات التدقيق المخلة وظيفياً Dysfunctional Audit Behavior".

وسيتم في هذا الفصل التعرف على: مفهوم جودة التدقيق، ومفهوم ممارسات التدقيق غير المنتظمة، والضغوط المسببة لها، والعوامل المحفزة لهذه الضغوط، وفي النهاية، سنتعرف على الآثار السلبية لهذه الممارسات.

⁵ عوض، آمال. "أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد 2، 2008، ص2.

⁶ القاضي، حسين. دحود، حسين. قريط، عصام. "أصول المراجعة الجزء الأول"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2014، ص 4.

المبحث الأول: مفهوم جودة التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظمة وتعريفها

:Audit Quality and Irregular Auditing Behavior

-1-1-2 مفهوم جودة التدقيق

-2-1-2 مفهوم ممارسات التدقيق غير المنتظمة

المبحث الأول: مفهوم جودة التدقيق وممارسات التدقيق غير المنتظمة وتعريفها

2-1-1 - مفهوم جودة التدقيق:

من خلال استعراض العديد من الدراسات والأبحاث السابقة يُلاحظ أنَّ آراء الباحثين حول مفهوم جودة التدقيق قد تباينت، فتمَّ وضع مفاهيم عدة لجودة التدقيق، والسبب هو وجود أطراف عدة مهتمة بعملية التدقيق وجودتها، ابتداءً من مستخدمي القوائم المالية وإدارة الشركات الخاضعة للتدقيق مروراً بأعضاء فريق التدقيق والشركاء في مكتب أو شركة التدقيق، وانتهاءً بمنظمي مهنة التدقيق والمجتمع المالي ككل.

فمثلاً يُلاحظ أنَّ مستخدمي القوائم المالية الذين يقومون بعمليات اتخاذ القرارات الاقتصادية، يرون أنَّ جودة التدقيق تعني خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، ومن جهة أخرى يُلاحظ أنَّ أعضاء فريق التدقيق الذين يُنفِّذون عملية التدقيق، فهؤلاء ينظرون إلى الجودة على أنها الانتهاء من جميع المهام المطلوبة منهم من قبل شركة التدقيق بطريقة منهجية ومرضية، وكذلك نجد أنَّ شركاء مكتب التدقيق ينظرون إلى جودة التدقيق على أنها الحد الذي يجنبهم ويحميهم من مخاطر المقاضاة والمراقبة، بحيث تضمن لهم سمعة جيدة تساعد في الاستمرار والتطور، أما بالنسبة لمنظمي المهنة، فهم يرون أن جودة التدقيق تتمثل بالالتزام بالمعايير المهنية، ذلك علاوةً على اهتمام المجتمع المالي ككل بجودة التدقيق؛ لأنها ومن وجهة نظره تتمثل بتجنب المشاكل الاقتصادية للشركات والأسواق⁷.

ومن أهم تعاريف جودة التدقيق يوجد تعريف **DeAngelo** التي عرفت جودة التدقيق على أنها: احتمال قيام المدقق باكتشاف التحريف أو الخطأ في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن هذا التحريف أو الخطأ، حيث أوضحت أن احتمالية اكتشاف هذا التحريف يعتمد على العديد من العوامل، مثل: إجراءات التدقيق المتبعة، وحجم العينة، وغيرها من العوامل، في حين أن التقرير عن هذا الخرق يعتمد على مدى استقلالية المدقق⁸.

⁷ Knechel, R. et al. "Audit Quality: Insights from the Academic Literature", a Journal of Practice & Theory, Vol.32, No.1, 2012, pp: 387.

⁸ DeAngelo, L.E. "Auditor Size and Audit Quality", Op. Cit., pp: 186.

كما يُلاحظ أنّ **Palmrose** قد عرّف جودة التدقيق على أنها مستوى الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية، أي: إن جودة التدقيق هي احتمالية أن القوائم لا تحتوي تحريفات مادية، حيث إن المستوى العالي من الثقة يتوافق مع خدمات عالية الجودة، وبالتالي، احتمال أقل لفشل التدقيق⁹.

في حين يُلاحظ أنّ **Watts & Zimmerman** قد عدّا جودة التدقيق تتمثل باحتمال التقرير عن الخرق المكتشف في العقود، وعدّا التقرير عن هذا الخرق يعتمد على استقلالية المدقق¹⁰.

أيضاً فإنّ **Rosnidah** قد عرّفت جودة التدقيق على أنها التزام مدققي الحسابات بالمعايير، بعد هذه المعايير تمثل الحد الأدنى من الجودة التي يجب تقديمها¹¹.

كما يُلاحظ أنّ **Yessie** قد عرّفت جودة التدقيق على أنها احتمال قدرة المدقق على القيام بتحديد الخطأ في أداء النظام المحاسبي لدى الشركة الخاضعة للتدقيق، والإفصاح عنه، حيث تعتمد جودة التدقيق على كل من خبرة المدقق وتوقيت الانتهاء من العمل وكفاءة وملائمة أدلة التدقيق واستقلالية المدقق¹².

وبالنسبة للمنظمات المهنية، فيُلاحظ أنّ مفهوم الجودة حسب نشرة معايير التدقيق رقم (150) SAS No 113 الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA يتمثل بتنفيذ أعمال التدقيق وفق معايير التدقيق المتعارف عليها، فضلاً عن تطبيق إجراءات وسياسات للرقابة على هذه الجودة¹³.

ويُلاحظ أنّ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC تطرق إلى مفهوم جودة التدقيق من خلال معيار الرقابة على الجودة رقم (1) بعنوان: "الرقابة على الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة" ومعيّار التدقيق الدولي رقم (220) بعنوان: "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية" حيث عدّ نظام الرقابة على الجودة يهدف إلى التأكد من امتثال شركة التدقيق وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية المعمول بها¹⁴.

⁹ Palmrose, Z. "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", the Accounting Review, Vol.64, No.1, 1988, pp: 56.

¹⁰ Watts, R. & Zimmerman, J. "Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence", The Journal of Law and Economics, Vol.26, No.3, 1983, pp: 615.

¹¹ Rosnidah, I. Rawi. dan Kamarudin. "Analisis Dampak Motivasi dan Profesionalisme Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat dalam Pengawasan Keuangan Daerah". Pekbis Jurnal, Vol. 3. No 2, 2011, pp 456.

¹² Yessie, A. " Factors affecting Dysfunctional Audit Behavior", International Journal of Environmental, Sustainability, and Social Sciences, Vol.2, No.2, 2021, pp: 117.

¹³ AICPA, AU 150, SAS No 113, "Generally Accepted Auditing Standards", 2001.

¹⁴ الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. "إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة"، عمان، 2009.

وترى الباحثة أن جودة التدقيق تتعلق بكل ما يقوم به المدقق من: أفعال، وأحكام، وإجراءات في أثناء عملية التدقيق، وتتحدد هذه الجودة بمدى انسجامها مع المعايير المهنية، وتلبيتها لحاجات متخذي القرار، وتحقيقها أهدافهم المرجوة من عملية التدقيق.

2-1-2- مفهوم ممارسات التدقيق غير المنتظمة:

من خلال استعراض مفهوم جودة التدقيق يُلاحظ أن لهذه الجودة تأثيراً كبيراً جداً في مهنة التدقيق ومستقبلها، وقد زادت الضغوط التي تتعرض لها مهنة التدقيق وتزايد معها الاهتمام بجودة التدقيق بشكل كبير خاصة بعد سلسلة الأزمات الاقتصادية وما صاحبها من انهيارات مالية في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية، وتعرض كبرى الشركات للفشل كفضيحة شركة ENRON في العام 2001 التي انتهت بتصفية شركة Arthur Anderson إحدى أكبر شركات التدقيق في العالم، وبالتأكيد، فإن انخفاض جودة التدقيق سيقود إلى فقدان الثقة بالمهنة، وسيؤثر في سمعة المدققين ومستقبلهم، لذلك يُلاحظ أن موضوع جودة التدقيق ورقابتها أصبح من ضمن أولويات المهنة.

وقد يلجأ بعض المدققين بسبب الضغوط المحيطة بهم إلى القيام ببعض الممارسات المخفّضة لهذه الجودة والمخلّة وظيفياً التي يطلق عليها اسم: "ممارسات التدقيق غير المنتظمة **Irregular Auditing Behavior**", ولكن هذا المصطلح يعد مصطلحاً غير شائع بالمعنى الحرفي كمصطلح مهني متعارف عليه، فبناءً على ما تم الاطلاع عليه من مراجع ودراسات سابقة، يُلاحظ أن الباحثين قد اختلفوا حول تسمية هذه الممارسات، فالبعض يطلق عليها مصطلح الممارسات المخفّضة لجودة التدقيق " **audit quality reduction behavior** " (AQRB) أو " **reduced audit quality practices** " (RAPQ)، بينما يسميها البعض الآخر باسم: "الممارسات المخلّة وظيفياً **dysfunctional audit behavior** " (DAB)، في حين يُلاحظ أن بعض الدراسات الأكاديمية تطلق عليها مصطلح: "التدقيق غير الناضج أو الإنهاء المسبق قبل الاكتمال أو النضوج **Premature Sing off** " (PSO) حيث يقوم المدقق بإنهاء أحد إجراءات التدقيق قبل إكماله بالشكل اللازم، أو يقوم بإكماله، ولكن بطريقة غير منتظمة وخارجة عن المطلوب تنفيذه ضمن برنامج التدقيق، والبعض يسميها بـ: "الطرق المختصرة **Short Cuts** " (SC) بمعنى: أنه يتم تنفيذ إجراءات التدقيق، ولكن من خلال اختيار الطرق المختصرة التي تحتاج إلى وقت أقل كرد فعل على ضغوط الوقت التي يخضع لها المدققون.

وبالرغم من تعدد المصطلحات المعبرة عن هذه الممارسات غير المنتظمة، إلا أنها جميعاً ترتبط بسلوك المدقق أو فريق التدقيق بعدها أي ممارسات تخل بالمعايير والإجراءات المتعارف عليها عند ممارسة المهنة بشكل يعطي نتائج سلبية لعملية الارتباط، وبالتالي، يؤثر في صحة رأي المدقق، ويزيد من مخاطر التدقيق، مثل: عدم الإبلاغ عن الوقت الفعلي، أو الإنهاء المسبق لإجراءات التدقيق، أو الفحص السطحي للمستندات، أو العمل دون الحد المقبول من الجودة، أو قبول تفسيرات العمل الضعيفة وغيرها من الممارسات¹⁵.

ومن التعاريف التي تم وضعها لهذه الممارسات يُلاحظ تعريف **Jaworski & Young** الذي عرفها على أنها: أفعال غير ملائمة تتم من قبل الموظفين المبتدئين في المستويات الدنيا من خلال محاولتهم التلاعب بإجراءات وقواعد نظام الرقابة الموجود لتحقيق أهدافهم الخاصة، وهذه الأفعال غير الملائمة تعد أثراً سلوكية وتنظيمية لضغوط المشرفين في المستويات العليا على الموظفين المبتدئين في المستويات الدنيا من خلال استخدام موازنة الوقت¹⁶.

في حين عرّفها **Herrbach** بأنها أداء ضعيف لإجراءات التدقيق يؤدي إلى تخفيض مستوى جودة الأدلة التي يتم تجميعها في عملية التدقيق، بحيث تكون غير موثوقة وغير كافية من حيث الكم والنوع¹⁷.

أما تعريف **Nor** الذي عدّ هذه الممارسات على أنها خطر يهدد جودة التدقيق بعده أداء ضعيفاً وسلوكاً مهماً يتم من قبل المدقق، ويؤدي إلى عدم قدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها¹⁸.

وعرفها **Adnan & Jamil** أنها أي فعل اختياري يقوم الموظفون من خلاله بالتلاعب بمحددات نظام الرقابة وتقييم الأداء؛ بهدف تقديم تقرير أفضل لإرضاء المشرفين في المستويات العليا أو لتحقيق مصلحة شخصية¹⁹.

¹⁵ Margheim, L. et al. "An empirical analysis of the effects of auditor time budget pressure and time deadline pressure", Journal of Applied Business Research, Vol.21, No.1, 2005, pp: 24.

¹⁶ Jaworski, B.J. & Young, S.M. "Dysfunctional behaviour and Management control: An empirical study of marketing managers", Accounting Organizations and Society, Vol.17, No.1, 1992, pp: 18.

¹⁷ Herrbach, O. "Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract", The European Accounting Review, Vol.10, No.4, 2001, pp: 790.

¹⁸ Nor, M.N. "Auditor Stress: Antecedents and Relationships to Audit Quality", Ph.D. Edith Cowan University.2011, pp: 27.

¹⁹ Adnan, N. Jamil, C. & Nor, N. "Ethical Antecedents of Dysfunctional Behaviour in Performance Measurement and Control System", Asian Social Science, Vol. 9, No.1, 2013, pp: 30.

وعرفها **Prabangkara & Fitriany** على أنها أي فعل يقوم به المدققون بحيث يؤدي إلى تخفيض فعالية أدلة التدقيق التي تم جمعها خلال القيام بإجراءات التدقيق، مما يشكل خطراً على جودة التدقيق بسبب عدم كفاية وفعالية أدلة الإثبات التي تم جمعها والتي يتم الاعتماد عليها عند تقديم رأي المدقق وإعداد تقرير التدقيق²⁰.

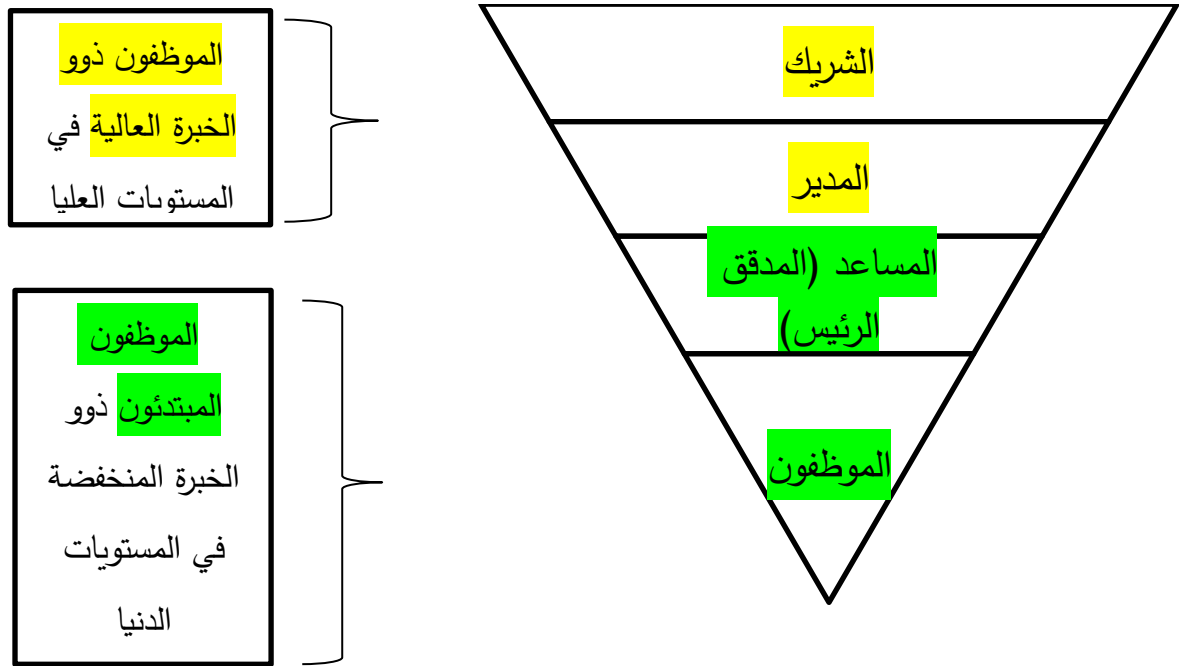
وترى الباحثة أنه يمكن تعريف ممارسات التدقيق غير المنتظمة بأنها: سلوك يخل بالقواعد والمعايير النمطية المتعارف عليها عند إجراء عملية التدقيق، ويخفف من جودتها، يتم من قبل بعض المستويات في مكاتب وشركات التدقيق كرد فعل على بعض الضغوط الداخلية أو الخارجية، بحيث ينتج عن هذا السلوك رأي غير موثوق؛ بسبب جمع أدلة غير كافية أو غير مناسبة، أو عدم قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية المدققة، مما يشكل خطراً على مهنة التدقيق ومستقبلها.

وبعد أن تتم عملية التدقيق من قبل مدقق واحد أو من قبل فريق التدقيق، فإنه لا بد من الاطلاع على الهيكل التنظيمي لشركات ومكاتب التدقيق لتوضيح كيفية تحديد أعضاء فريق التدقيق، حيث نجد أنه يمكن التعبير عن هذا الهيكل بناء على الخبرة العملية التي يمتلكها الأفراد من الأكثر إلى الأدنى خبرة بالشكل التالي²¹:

²⁰ Fitriany, F. Prabangkara, S. "Factors that affect dysfunctional audit behaviour: A study to understand external auditor's role as the guardians of strong and justice organizations (Goal 16 sustainable development goals) ", IOP Conference Series: Earth and Environmental Science. Vol. 716, 2021, Indonesia, pp: 2.

²¹ سعيد، صبا أحمد. "نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات (دراسة على عدد من مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوى)"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 77، 2009، ص 21-22.

شكل رقم 2: الهيكل التنظيمي لشركات ومكاتب التدقيق وفق مستويات الخبرة المهنية



المصدر: من عمل الباحثة، بناءً على ما هو وارد في (القاضي، حسين. دحدوح، حسين. قريط، عصام. "أصول المراجعة الجزء الأول"، مرجع سبق ذكره) و (سعيد، صبا أحمد. "نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات (دراسة على عدد من مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوى)" مرجع سبق ذكره).

حيث يُلاحظ من الشكل رقم (2) أنَّ الشريك هو عادةً أكثر الأشخاص خبرة، لذلك يكون مسؤولاً عن اتخاذ القرارات الاستراتيجية في شركة التدقيق، يليه المدير الذي تكون مهمته متابعة العلاقات مع العملاء والقيام بأعمال التخطيط، ثم يأتي المدقق بالمرتبة الثالثة من حيث الخبرة الذي يقوم بتنسيق عمل فريق التدقيق، وينتهي هذا الهرم المقلوب بالموظفين الذين يتمتعون بالمستوى الأقل من الخبرة، وهم من يقومون وينجزون الأعمال التفصيلية كافة²².

وبشكل عام عندما يقوم فريق التدقيق بتنفيذ مهمة الارتباط، فإنَّ المشرفين ذوي الخبرة العالية في المستويات العليا (supervisor) يقومون بتخطيط العملية وإعداد برنامج التدقيق بشكل مفصل، ويقدمونه للموظفين المبتدئين ذوي الخبرة المنخفضة في المستويات الدنيا (subordinate)، في حين يتم القيام بالإجراءات الروتينية والأعمال التفصيلية من قبل الموظفين المبتدئين في المستويات الدنيا، وفي النهاية

²² القاضي، حسين. دحدوح، حسين. قريط، عصام. "أصول المراجعة الجزء الأول"، ص 221، مرجع سبق ذكره.

يقدمونها للمشرفين؛ ليتمكنوا من تقديم تقرير التدقيق، وبذلك يُلاحظ أن رأي المدقق النهائي يعتمد على الأعمال التي يقوم بها الموظفون المبتدئون في المستويات الدنيا، فأعمالهم تشكل القاعدة التي يُبنى عليها الرأي الفني للمدقق، وبالتالي، فإنَّ أي خلل وأي ممارسات غير منتظمة في عمل الموظفين المبتدئين في المستويات الدنيا ستؤثر في عملية التدقيق ككل، وستؤدي إلى نشوء مخاطر فشل التدقيق²³.

والأسباب التي قد تدفع المدققين للقيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة كثيرة، نذكر منها ما يلي²⁴:

- 1- موازنة الوقت الضيقة وعدم كفايتها. (وسيتم ذكرها بالتفصيل في الفقرات القادمة).
- 2- تتطلب عملية اكتشاف الأخطاء القيام بعملٍ وجهدٍ إضافيين، مما يؤدي إلى خلق ضيق في موازنة الوقت، أو زيادة حجم هذه الضيق في حال وجوده، فمثلاً: إذا تمَّ اكتشاف الأخطاء عند القيام باختبارات الالتزام، فإنَّ هذا سيؤدي إلى انخفاض مستوى الثقة بنظام الرقابة الداخلية لمنشأة العميل، وبالتالي، الحاجة إلى زيادة حجم العينة، وزيادة الاختبارات الجوهرية المطلوبة، مما يزيد من ضيق موازنة الوقت وضغوطها.
- 3- قيام فريق التدقيق وخاصة المشرفين في المستويات العليا بخلق إحساس لدى فريق العمل والموظفين المبتدئين في المستويات الدنيا بأنَّ عملهم ليست له أهمية بالنسبة للرأي النهائي للتدقيق، مما يدفعهم إلى القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.
- 4- الكسل أو الملل لدى فريق التدقيق، لذلك نجد أن إحدى متطلبات معايير الرقابة على جودة الأداء المهني هي الموارد البشرية. (وسيتم الاطلاع على ذلك في الفصول القادمة).
- 5- بعض خطوات التدقيق قد تبدو أنها غير مهمة وغير ضرورية، أو قد تكون روتينية ومملة.
- 6- الإشراف غير الكافي.
- 7- القيود المفروضة من قبل العميل الذي قد تؤدي إلى قبول تفسيرات العميل الضعيفة.

ومن الأمثلة على قيام مدققي الحسابات بممارسات التدقيق غير المنتظمة²⁵:

- 1- عند اختيار بنود العينة المُراد اختبارها، وعندما تكون لدى المدقق حرية اختيار بنود العينة، فإنه قد يقوم باختيار بعض المستندات والبنود بدلاً من غيرها، فمن خلال مظهر بعض المستندات أو الصفقات قد يشعر المدقق بتعقيد بعض البنود، أو احتمال وجود بعض الأخطاء ضمنها، مما يجعله يبتعد عن هذه البنود

²³ عوض، آمال. "أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات"، ص3، مرجع سبق ذكره.

²⁴ Willett, C. & Page, M. "A survey of Time Budget Pressure and Irregular Auditing Practices among Newly Qualified UK Chartered Accountants", British Accounting Review, Vol.28, No.2, 1996, pp: 103.

²⁵ Ibid. pp: 103.

ولا يُدخلها ضمن عينته؛ لأنها تحتاج إلى جهد ووقت إضافيين قد لا يتوافر لدى المدقق، أي: إن المدقق قد يتجنب المستندات والصفقات ذات المظهر الذي يحوي على مشاكل (troublesome-looking transaction)، وينحاز نحو المستندات الأسهل، والأقل تعقيداً، والأكثر صحةً.

2- عند القيام بعملية الفحص والاختبار، وعندما لا تكون لدى المدقق حرية اختيار بنود العينة، فإنه قد يدّعي أنه قام بفحص العمليات الحسابية لعدد من المستندات دون تحديد أي مستندات بالضبط، في حين أنه في الواقع قد قام بفحص عدد أقل من المستندات.

3- عند القيام بفحص واختبار بعض البنود المحددة، مثل: اختبار المدينين مع النقدية المقبوضة بعد نهاية العام، فقد يشير المدقق أنه قد تم استلام النقدية من بعض المدينين دون القيام بفحص ذلك أو يقبل دليلاً غير موثوق بدلاً من فحص المستندات.

4- قد يقوم المدقق بالتقرير عن نتائج بعض الاختبارات على أنها مرضية، وهي ليست كذلك.

وبالنتيجة، يُلاحظ أنّ ممارسات التدقيق غير المنتظمة تنعكس بشكل سلبي على مهنة التدقيق، فهي تمثل تهديداً لجودة المهنة؛ لأن هذه الممارسات تنطوي على مخالفة مفهوم بذل العناية المهنية اللازمة والمتطلبات الأخلاقية، ك: الحياد، والموضوعية، والاستقلال، مما يؤثر في سمعة المهنة، ويزيد من مخاطر فشل التدقيق ومخاطر التقاضي، لذلك يجب التنبيه إلى أنّ الآثار والنتائج السلبية للقيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة تتجاوز فوائدها كتسريع عملية التدقيق، علماً أنّ المدققين يلجؤون إلى هذه الممارسات بتأثير مجموعة من الضغوط، كما أنّ هناك العديد من العوامل التي تؤثر في قبول هذه الضغوط أو رفضها.

المبحث الثاني: الضغوط التي تؤدي إلى القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة:

2-2-1 - ضغوط الوقت:

2-2-1-1 - ضغوط الموعد النهائي

2-2-1-2 - ضغوط موازنة الوقت

2-2-2 - الضغوط التجارية أو ضغوط الأتعاب:

2-2-2-1 - الضغوط التجارية الناتجة عن الخدمات الاستشارية

2-2-2-2 - الضغوط التجارية الناتجة عن المنافسة الشديدة

المبحث الثاني: الضغوط التي تؤدي إلى القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة:

تتعرض مهنة التدقيق للكثير من الضغوط بعد المدقق يلعب دور "عابر للحدود" - boundary spanning role²⁶، من خلال كون مهنة التدقيق تتضمن علاقة وكالة مزدوجة double agency relationship²⁷ تتمثل بالعلاقة بين شركة التدقيق ومستخدمي القوائم المالية من جهة، وبين شركة التدقيق والشركة الخاضعة للتدقيق من جهة أخرى، وضمن شركة التدقيق بحد ذاتها بين مالكي شركة التدقيق في المستويات العليا والموظفين في المستويات الدنيا، لذلك فإن المدقق يقوم بتلبية حاجات المستخدمين المتنوعة سواء أكانوا من داخل الشركة الخاضعة للتدقيق أم من خارجها، وبالتأكيد، فإن إرضاء هذا الكم الكبير والمتنوع من المستخدمين يشكل ضغطاً كبيراً على المدققين.

والضغوط التي يتحملها المدقق كثيرة قد تكون داخلية أو خارجية، إذ إنه مع تزايد عدد المدققين أصبح الطلب على خدمات التدقيق أقل بكثير من العرض منها، وهذا خلق حدة في المنافسة بين المدققين، وزاد إلى حد ما من قدرة العميل على التحكم بالأتعاب، وبالتالي، هناك ضغوط كبيرة لتخفيض هذه الأتعاب، وأصبحت هذه المنافسة تتطلب من المدققين إنجاز مهمتهم بأعلى جودة ممكنة وأقل أعباء مالية، مما خلق ضغوطاً إضافية تتمثل بـ: ضغوط موازنة الوقت، فعند القيام بعملية التدقيق يقوم المشرفون ذوو الخبرة العالية في المستويات العليا بتخطيط عملية التدقيق ووضع استراتيجية التدقيق الشاملة، ومن ثم وضع خطة أو برنامج التدقيق، وتعد موازنة الوقت إحدى أجزاء خطة التدقيق المفصلة، وبالتالي، فإن أي ضغوط في هذه الموازنة ستؤدي في الغالب إلى لجوء الموظفين المبتدئين ذوي الخبرة المنخفضة في المستويات الدنيا إلى القيام بممارسات غير منتظمة ومخفّضة للجودة كردة فعل على هذه الضغوط.

ومن أسباب الضغوط التي تقع على عاتق مهنة التدقيق يُلاحظ منها محاولة المجتمع المالي زيادة وتوسيع مسؤولياته، وخاصة مسؤوليات المدقق تجاه الطرف الثالث، فضلاً عن تعقد بيئة الأعمال التي أصبحت تتطلب أن يكون المدقق متخصصاً بالمجال الذي يقوم بتدقيقه، أو ما يسمى بـ: "التخصص الصناعي".

وهناك عوامل عدة تساعد في تفعيل الضغوط أو رفضها سواء أكانت عوامل تتعلق بمكتب أم شركة التدقيق أم عوامل تتعلق بالشركة الخاضعة للتدقيق (سيتم الاطلاع عليها بشيء من التفصيل)، ويُلاحظ أن

²⁶ Nor, M.N. "Auditor Stress: Antecedents and Relationships to Audit Quality". Op. Cit., pp: 37.

²⁷ Herrbach, O. "Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract". Op. Cit., pp: 788.

الضغوط التي تؤدي إلى القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة والعوامل التي تزيد من قبول هذه الضغوط أو رفضها متداخلة بشكل كبير، بحيث يصعب الفصل بينها بشكل كامل؛ لأن كلاً منها يعد مسبباً لغيره أو نتيجة له، فالمنافسة الكبيرة في سوق التدقيق تؤدي إلى جعل العملاء قادرين على التحكم بأتعاب مهنة التدقيق برقم قد لا يتناسب مع مهام التدقيق وإجراءاته، وكذلك فإن هذه المنافسة تجعل المدققين مجبرين على قبول رقم ضئيل من الأتعاب؛ خوفاً من خسارة العملاء ومن ثم يقومون بترجمة ذلك إلى موازنة وقت ضيقة يصعب تحقيقها عند الممارسة العملية، وفي حال تدقيق شركات عملاء تطلب من المدقق درجة من التخصص، فإن هذا سيزيد من الضغوط الواقعة عليه.

2-2-1- ضغوط الوقت Time pressures:

تعد ضغوط الوقت من أهم الأسباب التي تؤدي إلى القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة والمخفضة لجودة الأداء المهني، وكما أشارت العديد من الدراسات السابقة، فإن ضغوط الوقت لها نوعان: إما ضغوط موازنة الوقت Time budget pressures وهي التي حظيت بالتركيز الأكبر، وإما ضغوط الموعد النهائي Time deadline pressure، ويعد هذان المفهومان قريبين جداً والتمييز بينهما بسيطاً، فعندما يكون الموعد النهائي لتقديم تقرير التدقيق غير كافٍ، فإنه وبشكل ديناميكي سيؤثر بشكل سلبي في عملية إعداد موازنة الوقت من قبل المشرفين، وسيجعلها غير كافية، لذلك فقد دمجت الكثير من الدراسات بين أثرهما، و عدت محدودية الوقت تؤثر بشكل إيجابي في القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة، سواء أكانت ناتجة عن تاريخ انتهاء أعمال التدقيق ككل أم عن الوقت المتاح لكل إجراء من إجراءات التدقيق، وسيتم التعرف على هذين النوعين بشكل أوسع لتوضيح مفهومهما والفرق بينهما.

2-2-1-1- ضغوط الموعد النهائي Time deadline pressure:

إن الفترة التي تفصل بين نهاية السنة المالية لشركة العميل والموعد النهائي لتقديم تقرير التدقيق تسمى بـ: "الفترة الفاصلة للقيام بأعمال التدقيق (audit report lag)"، وكلما كانت هذه الفترة أقصر، زادت ضغوط الوقت²⁸، وتؤكد بعض الدراسات أنه كلما زاد حجم شركة العميل، كان هناك طلب أكبر من قبله على سرعة إنجاز العمل، وتخفيض هذا الفترة الفاصلة؛ بسبب وجود العديد من المستثمرين والمستخدمين

²⁸ Krishnan, J. & Yang, J.S. "Recent trends in audit report and earnings announcement lags", Accounting Horizons, Vol.23 No.3, 2009, pp: 15.

الذين يعتمدون على التقارير المالية في عملية اتخاذ قراراتهم (كما في الشركات المساهمة)²⁹، وبالتأكيد فإنه كلما زادت أهمية العميل بالنسبة للمدقق (والتي يتم تحديدها بناءً على نسبة الأتعاب المحصلة من العميل)، كانت قدرة العميل على التفاوض حول تاريخ الموعد النهائي لتقرير المدقق ومبلغ الأتعاب الذي سيحصل عليه تكون أكبر³⁰.

وإن تحديد الموعد النهائي لإنجاز العمل يتم من خلال الاتفاق بين كلٍّ من المدقق والعميل، وغالباً ما يطلب العملاء السرعة في إنجاز العمل هذا، علاوةً على وجود تاريخ محدد لقيام الشركات المساهمة العامة بتقديم تقاريرها وقوائمها المالية المدققة، لذلك فإن ضغوط المواعيد النهائية لا مفر منها، حيث تنشأ ضغوط الموعد النهائي عندما يكون من الصعب على المدقق أن يقوم بإكمال عمله بناءً على الموعد النهائي المطلوب³¹، أي: إن الموعد النهائي لإتمام العمل يتم تحديده بصرف النظر عن ساعات العمل المطلوبة لإنهاء وإكمال عملية التدقيق ومهامها ضمن مستوى من الجودة، ويعد البعض بأن هذه الضغوط تتأثر نوعاً ما بخبرة المدقق، حيث إنه عندما يتمتع المدقق بالخبرة والتخصص الصناعي، ويُطلب منه القيام بعملٍ ما ضمن وقت أقل من الكافي، فإن خبرته ستساعده إلى حدٍّ ما على تأدية هذه المهام بالرغم من ضغوط الوقت³².

وبسبب المنافسة الشديدة في بيئة التدقيق والخوف من خسارة العملاء عادةً ما يكون المدققون مجبرين على قبول ضغوط الموعد النهائي، ومن ثم ترجمة هذه الضغوط ضمن موازنات وقت ضيقة تجعل الموظفين المبتدئين في المستويات الدنيا يلجؤون إلى القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة كأن يقوم الموظفون بإنهاء خطوات برنامج التدقيق قبل إكمالها، أو القيام بتدقيق سطحي لمستندات العملاء، أو قبول أدلة غير موثوقة من قبل العملاء.

2-2-1-2- ضغوط موازنة الوقت :Time budget pressures

تعد الموازنة بشكل عام خطة من الأفعال يتم وضعها لمنشأةٍ ما أو نشاط محدد تدعم استراتيجيات المنشأة، وتغطي فترة زمنية ثابتة غالباً ما تكون سنة، ومن ثم يتم تقسيمها إلى فترات أقصر قد تكون شهرية

²⁹ Ansah, S.O. "Timeliness of corporate financial reporting in emerging capital markets: empirical evidence from the Zimbabwe Stock Exchange", Accounting and Business Research, Vol.30 No.3, 2000, pp: 251.

³⁰ Huang, H.W. & others. "Auditor industry specialization, client bargaining power, and audit fees: further evidence", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol.26, No.1, 2007, pp: 148.

³¹ Svanström, T. "Time Pressure, Training Activities and Dysfunctional Auditor Behaviour: Evidence from Small Audit Firms", International Journal of Auditing, Vol.20, No1, 2016, pp: 43.

³² Margheim, L. et al. "An empirical analysis of the effects of auditor time budget pressure and time deadline pressure" Op. Cit., pp: 27.

أو ربعية، وذلك حسب الحاجة للمعلومات، ويجب ألا تكون أهدافها سهلة المنال أو مستحيلة التحقيق، بل يجب أن تكون قابلة للتحقيق عندما يتم بذل مجهودٍ إضافي مقبول، ويتم وضع هذه الموازنة لتحقيق أهداف تخطيطية ورقابية، وكذلك تستخدم في: عملية تقييم الأداء، وتحفيز الأداء الجيد، وتقديم المكافآت والترقية³³.

وشركة التدقيق كغيرها من الشركات تقوم بإعداد الموازنات ووضع برنامج وخطة التدقيق ضمن عملية التخطيط، حيث إنه وبحسب المعيار الدولي للتدقيق رقم (300) تحت عنوان: "التخطيط لتدقيق البيانات المالية"³⁴ يجب على المدقق أن يقوم بتخطيط عملية التدقيق؛ وذلك بهدف أدائها بفعالية وكفاءة، مما يحسن جودة التدقيق.

وعند القيام بعملية التخطيط، فإن المدقق يقوم بوضع كلاً من استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق المفصلة، حيث إن استراتيجية التدقيق الشاملة overall audit strategy تعد منهجية مخططة تتضمن تحديد: نطاق، وتوقيت، واتجاه التدقيق، وكيفية اختيار الوسائل والأساليب الواجب على المدقق اتباعها لتنفيذ مهمة التدقيق بكفاءة وفعالية³⁵، وبحسب نشرة معايير التدقيق رقم (300) الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA³⁶ فإن المدقق يقوم خلالها بما يلي:

- 1- تحديد خصائص عملية الارتباط التي يمكن الاستفادة منها، على سبيل المثال: في تحديد مدى الحاجة لأعضاء فريق يتمتعون بخبرة محددة في تخصص محدد، أو في مستوى مخاطرة مرتفع.
- 2- تحديد أهداف عملية التقرير عن الارتباط.
- 3- التخطيط لتوقيت التدقيق وطبيعة الاتصالات اللازمة، كالوقت الذي يتوقع فيه عقد اجتماعات فريق التدقيق وكيفية القيام بمراجعات بين الشريك ومدير العملية.
- 4- تحديد العوامل المهمة التي تساعد في توجيه جهود فريق التدقيق.
- 5- تحديد طبيعة الموارد اللازمة وتوقيتها ومداهما لأداء عملية التدقيق.

³³ With, E. & Dijkman, A. "Budgeting Practices of Listed Companies in the Netherlands", Management Accounting Quarterly, Vol.10, No.1, 2008. pp: 27.

³⁴ الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة"، عمان، 2009.

³⁵ النوايسة، محمد. "العوامل المؤثرة في بناء استراتيجية تدقيق الحسابات"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 3، 2007، ص345.

³⁶ AICPA, AU 300, "Planning Considerations in Audit Engagements", July, 2012.

في حين أن خطة التدقيق audit planning (أو كما يسميه البعض برنامج التدقيق Audit Program) تكون أكثر تفصيلاً من استراتيجية التدقيق الشاملة، فهي تمثل ترجمة استراتيجية التدقيق الشاملة إلى برنامج تفصيلي للعمل، أي: إنها حلقة وصل بين عملية التخطيط النظرية وبين التطبيق العملي، فهي تضم تحديد طبيعة إجراءات تقييم المخاطر وتوقيتها ونطاقها، فضلاً عن تحديد طبيعة إجراءات التدقيق ونطاقها وتوقيتها التي سينفذها أعضاء فريق التدقيق، وتحديد هذا التوقيت يتطلب وضع موازنة للوقت اللازم والمتاح التي تسمى بـ: "موازنة الوقت"³⁷.

تعد موازنة الوقت إحدى الطرق المهمة التي تستخدمها شركة التدقيق لتخطيط ورقابة عملية الارتباط مع العملاء من خلال تقدير الوقت اللازم لإنجاز عملية الارتباط والتكاليف والمهام المطلوبة لذلك، فضلاً عن أنها تستخدم في رقابة عمل المدققين وتقييم أدائهم، لذلك، فإنها تعد أداة تحفيزية للمدققين من خلال استخدامها في عملية الترقية الوظيفية³⁸، ومن جهة أخرى يُلاحظ أن لموازنة الوقت فوائد غير مباشرة من خلال كونها تمثل مستندات وأدلة متاحة حول التزام المدققين بالمعايير والمتطلبات المهنية للتخطيط والإشراف، فضلاً عن إمكانية استخدامها كأدلة في حال تعرض شركة التدقيق لمخاطر التقاضي ورفع الدعاوى القضائية ضدها³⁹.

ويمكن تحديد مفهوم موازنة الوقت على أنها وقت مقدّر يتم تخصيصه لتنفيذ مهمة التدقيق بناء على الموارد المتاحة لدى شركة التدقيق، وبناءً على الوقت الذي يطلبه العميل لإنهاء إجراءات التدقيق، وبالتالي، فإن ضغوط موازنة الوقت تنتج عن قيام المشرفين في المستويات العليا من فريق التدقيق بتخصيص ساعات عمل غير كافية للموظفين المبتدئين في المستويات الدنيا للقيام بإجراءات ومهام التدقيق⁴⁰.

ونتيجة ضيق الوقت في هذه الموازنة، فإن الموظفين في المستويات الدنيا يقعون أمام ثلاثة خيارات⁴¹:

³⁷ Ratanasongtham, W. "Strategic audit planning and audit quality: an empirical research of CPAs in Thailand", The Business and Management Review, Vol.7, No.1, 2015, pp: 385.

³⁸ Ettredge, M. L. Bedard, J. C., & Johnstone, K. M. "Empirical tests of audit budget dynamics", Behavioral Research in Accounting, Vol.20, No.2, 2008, pp: 5.

³⁹ Andreas, "Interaction between Time Budget Pressure and Professional Commitment towards Underreporting of time behavior", Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol.219, 2016, pp: 92.

⁴⁰ Margheim, L. et al. "An empirical analysis of the effects of auditor time budget pressure and time deadline pressure". Op. Cit., pp: 24.

⁴¹ Baldacchino, P.J. "Investigating the Impact of Organisational Culture and Audit Personnel Charactersitics on Dysfunctional Audit Behaviour", Working paper presented in the Conference of the European Accounting Association, GLASGOW. 2015.

إما العمل بمهنية والحفاظ على جودة التدقيق من خلال القيام بساعات عمل إضافية وتحميل أعبائها على العميل من خلال زيادة الأتعاب، وهذا شيء غير ممكن في الغالب، وإما القيام بساعات عمل إضافية، ولكن دون تسجيلها، أي: التقرير عن وقت أقل من الوقت المنجز فعلياً (under-reporting of chargeable time)، وهذا الخيار سيؤثر بشكل غير مباشر في عمل المدققين من خلال تأثيره في موازنات الوقت في المستقبل، حيث إنه غالباً ما يقوم المشرفون في المستويات العليا باستخدام الوقت المنجز في الارتباط الحالي كمعيار لإعداد موازنة الوقت في عمليات الارتباط اللاحقة، وبالتالي، فإن هذه الضغوط ستشكل حلقة تنتقل من ارتباط إلى آخر⁴²، أما الخيار الثالث الذي يمكن أن يقوم به الموظفون كرد فعل على ضغوط موازنة الوقت هو العمل بطريقة غير مهنية وتخفيض جودة التدقيق من خلال القيام بممارسات غير منتظمة ومخلّة وظيفياً، كـ: اتخاذ طرق مختصرة، أو الفحص السطحي للوثائق والمستندات، أو قبول تفسيرات وأدلة ضعيفة، وغيرها من الممارسات المخفّضة لجودة التدقيق.

وضغوط موازنة الوقت لها مستويان:

أحدهما: متوسط، والآخر: مرتفع، حيث إن ضغوط موازنة الوقت ذات المستوى المتوسط moderate time budget pressure level تحدث عندما يقوم المشرفون في المستويات العليا من شركة التدقيق بإعداد موازنة الوقت للسنة الحالية بناء على موازنة الوقت للسنة السابقة أو للارتباط السابق، وغالباً ما يتم ذلك عندما تكون أتعاب المدقق للسنة الحالية مماثلة لأتعابه في السنة السابقة، أما في حين انخفاض أتعابه، فإن ضغوط موازنة الوقت ستكون بالمستوى المرتفع high time budget pressure level حيث إن إعداد موازنة الوقت للسنة الحالية يتم من خلال تخفيض موازنة الوقت للسنة السابقة بنسبة تتفق مع الانخفاض في أتعاب المدقق⁴³.

وتتفاقم ضغوط موازنة الوقت من سنة لأخرى أيضاً؛ بسبب امتناع بعض الموظفين في المستويات الدنيا عن مناقشة مشاكل موازنة الوقت مع المشرفين في المستويات العليا؛ خوفاً من وضعهم بصورة

⁴² Andreas, "Interaction between Time Budget Pressure and Professional Commitment towards Underreporting of time behavior". Op. Cit., pp: 92.

⁴³ Margheim, L. et al. "An empirical analysis of the effects of auditor time budget pressure and time deadline pressure". Op. Cit., pp: 26.

الموظفين غير الكفؤين⁴⁴، لذلك، عند الاعتماد على موازنات الوقت الحالية في إعداد موازنات الوقت للارتباطات اللاحقة، ستسمر ضغوط موازنة الوقت، وستنتقل من ارتباط إلى آخر.

وبالنتيجة، يُلاحظ أن ضغوط موازنة الوقت تؤثر بشكل طردي في القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة، مما يشكل خطراً يهدد جودة مهنة التدقيق، كونها تؤدي إلى جمع أدلة تدقيق غير كافية وأداء إجراءات التدقيق بطريقة غير فعالة.

2-2-2- الضغوط التجارية أو ضغوط الأتعاب Commercial Pressures:

تعد مهنة التدقيق كغيرها من المهن التي تتلقى أتعاباً مقابل تقديم منتج نهائي يتمثل بالنسبة لمدققي الحسابات بخدمة مهنية سواء أكانت خدمات تأكيدية attest service أم خدمات غير تأكيدية، أم كما يسميها البعض: "خدمات استشارية consulting service"، وتتمثل الضغوط التجارية التي تقع على عاتق مدققي الحسابات بضغوط الأتعاب التي يتلقاها هؤلاء المدققون، ومن خلال الاطلاع على الدراسات السابقة يُلاحظ أن لأتعاب التدقيق تأثيراً ذا حدّين على المدققين سواء أكان من حيث زيادة حجم الأتعاب أم نقصانها، ففي الحالتين ستتسبب ضغوط تجارية قد تدفع بعض المدققين إلى تخفيض جودة عملهم والقيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

وكما هو معلوم، فإنّ أتعاب التدقيق يتم تحديدها عند بداية عملية الارتباط بناءً على عوامل عدة، منها: ما يرتبط بشركة العميل وخصائصها (مثل: حجم شركة العميل، وتعقيد عمله)، ومنها: ما يرتبط بشركة التدقيق وخصائصها (مثل: حجم شركة التدقيق، والخبرة الصناعية للمدقق)⁴⁵، وبسبب الخوف من خسارة العملاء والبيئة التنافسية الكبيرة بين المدققين أصبحت لدى عملاء التدقيق قدرة تفاوضية وقوة أكبر للضغط على المدققين بتحديد مبلغ محدد من الأتعاب حتى وإن كان أقل من المبلغ اللازم لتنفيذ مهام التدقيق ضمن الحد الملائم من الجودة، ولأنّ الأتعاب تمثل دالة للوقت الذي يتم تخصيصه لإنجاز مهام التدقيق⁴⁶، فإنّ عدم كفايتها ونقصانها سيؤديان إلى تخصيص ساعات عمل أقل، وبالتالي، ضغط موازنة الوقت، ومن ثم زيادة احتمالية قيام المدققين بممارسات التدقيق غير المنتظمة⁴⁷، وبالتالي، فإنّ نقصان الأتعاب يعد مسبباً

⁴⁴ Svanström, T. "Time Pressure, Training Activities and Dysfunctional Auditor Behaviour: Evidence from Small Audit Firms". Op. Cit., pp: 5.

⁴⁵ Choi, J. & others "Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing", A Journal of Practice and Theory, Vol.29, No.1, 2010, pp: 79.

⁴⁶ Willett, C. & Page, M. "A survey of Time Budget Pressure and Irregular Auditing Practices among Newly Qualified UK Chartered Accountants". Op. Cit., pp: 102.

⁴⁷ عوض، آمال. "أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات". ص25، مرجع سبق ذكره.

أساسياً لضغوط موازنة الوقت، أي: له تأثير إيجابي في القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة والمُخفّضة للجودة.

أما في حال زيادة الأتعاب لمستوى تشكل عنده نسبة كبيرة من إجمالي دخل مكتب التدقيق، فإن ذلك قد يخلق لدى المدققين مصلحة شخصية تجعلهم يخشون خسارة إيراداتهم، وبالتالي، قد يمثلون لضغوط العملاء وطلباتهم للتأثير في محتوى التقارير النهائية للمدققين لتكون مرضية لهم، وعبرت بعض الدراسات عن هذه الضغوط الناتجة عن زيادة الأتعاب من خلال الربط بين أهمية العميل واستقلال المدقق، واستندت إلى فكرة أتعاب التدقيق في تحديد أهمية العميل، وعدت أنه كلما زادت قيمة الأتعاب، زادت أهمية العميل، مما قد يؤثر في استقلال المدقق وقدرته على التقرير عن الأخطاء المكتشفة، وبالتالي، قد يلجأ المدقق لاسترضاء هؤلاء العملاء حتى ولو كان ذلك سيخفض من جودة العملية؛ بسبب الخوف من خسارة العميل، وبالتالي، خسارة الأتعاب الكبيرة التي يحصل عليها⁴⁸.

وهذا ما أكدته قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين عندما أكدت أن المدقق يجب أن يكون مستقلاً شكلاً ومضموناً عند إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية، وذكرت بعض الأمور التي قد تضعف هذه الاستقلالية، حيث كانت الأتعاب إحدى الأمور التي تؤثر في الاستقلالية، وذلك عندما تشكل الأتعاب من عميل ما نسبة كبيرة من إجمالي الأتعاب بشكل يجعل خسارة هذا العميل تشكل خطراً يهدد المصلحة الشخصية للمدققين⁴⁹.

ويمكن النظر إلى الضغوط التجارية أو ضغوط الأتعاب من زاويتين: الضغوط التجارية الناتجة عن تقديم الخدمات غير التأكيدية أو الخدمات الاستشارية أو التجارية، والضغوط التجارية الناتجة عن المنافسة الكبيرة في سوق التدقيق، وسيتم الاطلاع عليها بشيء من التفصيل.

2-2-2-1- الضغوط التجارية الناتجة عن تقديم الخدمات الاستشارية:

تلعب مهنة التدقيق دوراً اقتصادياً مهماً من خلال قيام المدققين بتقديم خدمات مهنية للعملاء مقابل مبلغ من الأتعاب، ولهذه الخدمات نوعان: إما أن تكون خدمات تأكيدية attest service، وإما أن تكون خدمات غير

⁴⁸Chan, Li. "Does Client Importance Affect Auditor Independence at the Office Level? Empirical Evidence from Going Concern Opinions", Contemporary Accounting Research, Vol.26, No.1, 2009, pp: 206.

⁴⁹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة"، عمان، 2008.

تأكيدية، أو كما يُطلق عليها البعض بـ: الخدمات الاستشارية consulting service، حيث تتمثل الخدمات التأكيدية بقيام المدقق بعمليات الفحص والتحقق من البيانات والقوائم المالية المقدمة له من قبل العملاء ومن ثم تقديم رأي فني محايد حول عدالة إفصاح هذه القوائم المالية⁵⁰، أمّا الخدمات الاستشارية، فهي تهدف إلى تقديم: الاقتراحات، والتوصيات، والمشورات، وبحسب نشرة معايير التدقيق رقم (100) الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA⁵¹ يمكن تحديد مفهوم الخدمات الاستشارية بأنها خدمات مهنية تقوم بتوظيف: المهارات التقنية، والتعليم، والملاحظة، والخبرات، والمعارف التي يملكها مقدم الخدمة الاستشارية خلال عملية الاستشارة، فهي تتضمن أنشطة تهدف إلى تحقيق أهداف العميل، والوصول إلى النتائج التي يحتاجها، وتحسين كفاءة وفعالية استخدام العميل للطاقات والموارد المتاحة له بناءً على المعارف والخبرات التي يمتلكها المدقق.

ويلاحظ أنّ الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدققون تتطور بشكلٍ تدريجي من الاستشارات في الأمور المحاسبية لتتوسع إلى: الجوانب التقنية المختلفة، والمعارف الصناعية، والمهارات الاستشارية، ويمكن ذكر بعض أنواع الخدمات الاستشارية على سبيل المثال وليس الحصر: ما ذكرته نشرة معايير التدقيق رقم (100) الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA⁵²:

- 1- خدمات الاستشارات: تتمثل بتقديم مشورة بفترة قصيرة، وتعتمد بالغالب على معرفة المدقق بمنشأة العميل وخصائصها، مثل: قيام المدقق بمراجعة الخطط التجارية المُعدّة من قبل العميل أو اقتراح بعض برمجيات الحاسوب.
- 2- خدمات النصائح: تتمثل بتقديم: استشارات، وتوصيات، وتطويرات في عملية اتخاذ القرار من قبل العميل، مثل: تطوير بعض النظم المحاسبية وتحليلها، والمساعدة في وضع الخطط الاستراتيجية أو تحديد متطلبات نظام المعلومات.
- 3- خدمات التنفيذ أو التطبيق: تتمثل بالقيام ببعض الأفعال والعمليات، مثل: إعداد السجلات المحاسبية والقوائم المالية أو تقديم الخدمات الضريبية.

⁵⁰ قريط، عصام. "الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد

1، 2008.

⁵¹ AICPA, AU 100, "Statement on Standards for Consulting Services", 2015.

⁵² AICPA, AU 100, "Statement on Standards for Consulting Services", 2015.

4- خدمات الدعم والتوظيف: تتمثل بتعيين موظفين مؤقتين وإعارتهم للعملاء للقيام ببعض العمليات لصالح العملاء.

5- خدمات الصفقات: وتتمثل بتقديم خدمة للعميل تتعلق بصفقة محددة، مثل: تقديم خدمات تتعلق بدراسة احتمال إفلاس، أو إعسار العميل، أو تقييم إمكانية القيام بعمليات شراء واستحواذ أصل ما، أو الحصول على موارد مالية عن طريق الاقتراض.

ويُلاحظ أنَّ مكاتب التدقيق أصبحت لها مصالح اقتصادية وتجارية لتقديم الخدمات غير التأكيدية لما لها من مردود مادي مرتفع يمكن منشأة التدقيق من تعظيم عائداتها وإيراداتها، وتكمن المشكلة عند تقديم هذا النوع من الخدمات بتأثيرها في استقلال مدقق الحسابات وقدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتقارير عنها بحرية، بحيث يتمكن من الحفاظ على جودة عمله، ولا يخوض بأي ممارسات غير منتظمة⁵³، حيث يناقش العديد من الباحثين موضوع الضغوط التجارية بعدّها تدفع مدققي الحسابات ليقبوا صامتين بشأن بعض العملاء؛ خوفاً على مصالحهم عند خسارة هؤلاء العملاء، والجميع يذكر فضيحة شركة التدقيق Arthur Andersen التي تمّت تصفيتها عندما تعرضت شركة Enron التي تقوم بتدقيق قوائمها للفشل والإفلاس، وعندما يتم الاطلاع على الأسباب التي أدت لذلك يُلاحظ أنَّ الضغوط التجارية الناتجة عن تقديم الخدمات الاستشارية كانت إحدى الأسباب الرئيسة لذلك، فقد كانت شركة Arthur Andersen تتلقى من شركة Enron مبلغ (52) مليون دولار كإجمالي أتعاب، تشمل مبلغ (25) مليون دولار عن تقديمها لخدمات التأكيد، ومبلغ (27) مليون دولار عن تقديمها للخدمات الاستشارية كقيامها بعملية التدقيق الداخلي⁵⁴، وبالتالي، فإنَّ النسبة الكبيرة لأتعاب الخدمات الاستشارية مقابل إجمالي الأتعاب خلقت مصالح كبيرة لدى شركة التدقيق Arthur Andersen جعلتها تفشل في تقديم رأي فني صادق وعادل عند قيامها بخدمات التأكيد والتدقيق.

ويعد موضوع تقديم الخدمات الاستشارية من المواضيع المهمة التي يدور حولها نقاش كبير من حيث تأثيرها في استقلالية المدقق، ومن ثم تأثيرها في جودة عمله واحتمالية قيامه بممارسات مخلة وظيفياً، حيث تحوي هذه النقاشات اختلافات كبيرة حول تأثيرها في جودة التدقيق سواء أكان بين آراء الباحثين أم بين الفئات ذات العلاقة بمهنة التدقيق (كـ: المدقق، والعميل، ومنظمي المهنة)، وهذا الاختلاف يبدو منطقياً؛

⁵³ عوض، آمال. "أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات". ص 26، مرجع سبق ذكره.

⁵⁴ المعزاز، إحسان. "أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، 2008، ص 265-266.

بسبب اختلاف الزوايا التي ينظر منها كل طرف⁵⁵، وترى الباحثة أنَّ موضوع الضغوط التجاريَّة الناتجة عن تقديم الخدمات الاستشارية يشكل تحدياً كبيراً لمهنة التدقيق ليس فقط بسبب كونها من أهم الضغوط التي تدفع للقيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة، بل أيضاً لكونها تؤثر في قضايا مهنية وأخلاقية مهمة كـ: استقلال المدقق، وبالتالي مصداقية عمله وتقريره، الأمر الذي قد يؤثر في مستقبل مهنة التدقيق.

2-2-2-2- الضغوط التجاريَّة الناتجة عن المنافسة الشديدة:

تواجه مكاتب التدقيق قدراً كبيراً من المنافسة؛ بسبب قلة العرض في سوق التدقيق (الذي يتمثل بعدد العملاء) مقابل تزايد الطلب (الذي يتمثل بعدد المدققين الكبير والمتزايد)، فضلاً عن انخفاض معدل دوران العملاء على مكاتب التدقيق (auditor turnover)، مما يزيد من خوف المدققين من خسارة عملائهم، وبالتالي، يزيد من حدة المنافسة، وهذا قد يجعل المدققين يخضعون لطلبات العملاء حول جودة عملهم، وقد يلجؤون إلى بعض الممارسات غير المنتظمة والمخفّضة للجودة، وقد ذكرت بعض الدراسات مثل دراسة (Burton and Roberts 1967) أنَّ معدل دوران العملاء كان حوالي 1% من عينة تبلغ (500) مكتب تدقيق للفترة بين عامي 1955-1963، بينما ذكرت دراسة (Coe and Palmon 1979) أنَّ معدل دوران العملاء كان حوالي 2% من عينة عشوائية للفترة بين عامي 1952-1975⁵⁶.

وأسباب انخفاض معدل دوران العملاء على مكاتب التدقيق كثيرة، أهمها: تلك الأسباب المتعلقة بالتكلفة، حيث يمكن النظر إلى العلاقة بين المدقق الحالي والعميل على أنها علاقة احتكارية مزدوجة (bilateral monopoly)، بحيث يكون لدى الطرفين حوافز ودوافع لاستمرار العلاقة بينهما؛ لتجنب التكاليف الناتجة عن إنهاء العلاقة الحالية، فالمدقق سيخسر أتعابه وثروته الناتجة عن العميل، أما العميل، فسيكون مُجبوراً على دفع تكاليف إضافية عند التعاقد مع مدقق جديد، مثل: تكاليف البدء والتعاقد (start-up and transactions costs)⁵⁷.

وإنَّ زيادة المنافسة وانخفاض معدل دوران العملاء يؤثران في جودة عمل المدقق بناءً على عوامل عدة، كمرحلة التأسيس التي يمر بها مكتب التدقيق (هل هو مكتب جديد التأسيس أم قديم ومؤسس؟) وأهمية العميل بالنسبة للمدقق التي تتحدد بناءً على مبلغ الأتعاب الذي يدفعه هذا العميل، فالمدقق عند بدء عمله

⁵⁵ قريط، عصام. "الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن"، مرجع سبق ذكره.

⁵⁶ DeAngelo, L.E. "Auditor Size and Audit Quality". Op. Cit., pp: 188.

⁵⁷ Ibid.

وتأسيس مكتبه يكون هدفه الحصول على أكبر عدد ممكن من عمليات الارتباط، بحيث يشكل لنفسه عملاء شبه دائمين، لذلك قد يلجأ إلى تخفيض نسبة أتعابه، مما يجعله يضطر إلى تخفيض جودة عمله من خلال قيامه ببعض الممارسات غير المنتظمة بشكل يمكنه من الحصول على أكبر نسبة ممكنة من العملاء، أما بالنسبة للمكاتب القديمة في المهنة التي يكون لديها مستوى محدد من العملاء، فهنا تلعب أهمية العميل دوراً كبيراً في التأثير في أفعال المدققين؛ بسبب الخوف من خسارة النسبة الكبيرة من الأتعاب، وهذا ما تم التحدث عنه في فقرات سابقة⁵⁸.

وبالنتيجة نجد أن الضغوط التي تؤدي إلى قيام المدققين بممارسات التدقيق غير المنتظمة كثيرة ومتداخلة، وأغلبها يتمخض بضغوط الوقت أو الضغوط الناتجة عن تأثر استقلالية المدقق. حيث يلاحظ أن الضغوط التجارية الناتجة عن المنافسة الشديدة تؤدي إلى زيادة الضغوط التجارية أو كما يطلق عليها بضغوط الأتعاب، والتي بدورها تؤدي إلى زيادة ضغوط الوقت، الأمر الذي قد يدفع بعض المدققين للقيام بممارسات تدقيق غير منتظمة. في حين أن تقديم الخدمات الاستشارية بشكل تكون فيه نسبة أتعابها مرتفعة مقابل الأتعاب الناتجة عن تقديم خدمات التأكيد ستؤثر بدورها سلباً على استقلالية المدقق وقدرته على التقرير عن الأخطاء المكتشفة وخضوعه لضغوط العميل، وبالتالي، قد تدفعه للقيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

وهنا يلاحظ أنه لا بد من دراسة العوامل التي تؤدي إلى قبول أو رفض هذه الضغوط، وبالتالي القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

⁵⁸ DeAngelo, L.E. "Auditor Size and Audit Quality". Op. Cit., pp: 188.

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في قبول الضغوط المسببة لممارسات التدقيق غير المنتظمة أو رفضها:

- 2-3-1- العوامل المتعلقة بشركة أو مكتب التدقيق:
- 2-3-1-1 الرقابة الإدارية لشركة أو مكتب التدقيق
- 2-3-1-2 البيئة التنظيمية لشركة أو مكتب التدقيق
- 2-3-1-3 حجم شركة أو مكتب التدقيق
- 2-3-2 العوامل المتعلقة بالخصائص الشخصية للمدقق
- 2-3-2-1 اتصاف المدقق برفض التبعية
- 2-3-2-2 الالتزام المهني للمدقق
- 2-3-2-3 التخصص الصناعي للمدقق
- 2-3-2-4 وجود نية لتغيير العمل
- 2-3-2-5 المهارات السلوكية للمدقق

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في قبول الضغوط المسببة لممارسات التدقيق غير

المنتظمة أو رفضها:

من خلال استعراض مفهوم ممارسات التدقيق غير المنتظمة، يُلاحظ أنَّ هذه الممارسات جميعاً -وكما تم ذكره سابقاً- ناتجة عن ضغوط مختلفة (سواء نتجت عن ضغوط الوقت، أم عن الضغوط التجارية أو مايسمى ضغوط الأتعاب)، علاوةً على أنَّها ترتبط بسلوك المدقق أو فريق التدقيق ضمن مكتب أو شركة التدقيق. لذلك لا بد من الوقوف عند العوامل المتعلقة بشركة أو مكتب التدقيق والعوامل المتعلقة بالخصائص الشخصية للمدقق، بعدها من العوامل المؤثرة في قبول أو رفض الضغوط المسببة لممارسات التدقيق غير المنتظمة.

2-3-1- العوامل المتعلقة بشركة أو مكتب التدقيق:

2-3-1-1- العوامل المتعلقة بالرقابة الإدارية لشركة أو مكتب التدقيق Management

:Control

يعد مكتب أو شركة التدقيق كأي منشأة أخرى تحوي موظفين مستويات إدارية عدة، وكما تم ذكرها سابقاً، فقد تم تقسيم الهيكل التنظيمي في شركة التدقيق إلى مشرفين في المستويات العليا من الهيكل التنظيمي وتابعين في المستويات الدنيا منه، وبالتأكيد، فإنَّ هذه المستويات تحتاج إلى رقابة إدارية ومساءلة، كرقابة: الوقت، والتكاليف، وجودة العمل، ويفترض أنه كلما كانت الرقابة الإدارية فعالة، فإنَّ قيام المدققين بممارسات غير منتظمة يصبح أقل، وذكرت العديد من الدراسات بعض العوامل التي تساعد في تفعيل نظام الرقابة الإدارية نذكر منها ما يلي:

أ. وضع الأهداف التشاركية (Participative target setting)⁵⁹: يقوم المشرفون في المستويات العليا بـ: وضع الأهداف، والخطط، وموازنة الوقت، وتحديد الإجراءات، ومن ثمَّ تقديمها للموظفين في المستويات الدنيا، لذلك يجب على المشرفين أن يضعوا أهدافاً مشتركة وأكثر واقعية بينهم وبين الموظفين، بحيث يتم تحسين القدرة على مقابلة الأهداف الموضوعة دون الحاجة للقيام بأي ممارسات غير منتظمة، فمثلاً: عند قيامهم بوضع موازنة الوقت يجب أن يقوموا بمراعاة الوقت المنطقي اللازم لقيام الموظفين بأعمال التدقيق بدلاً من أن يستجيبوا فقط للقيود المفروضة عليهم (كضغوط العميل والضغوط الناتجة عن مكاتب

⁵⁹ Sweeney, B. & Pierce, B. "A Qualitative Examination of Management Control Systems in Large Audit Firms", National University of Ireland, Galway, 2003. pp: 10.

التدقيق الكبرى والضغوط التجارية) بشكل يمكن الموظفين من تحقيق أهداف موازنة الوقت، لذلك يجب على المشرفين أن ينتبهوا لمدى أهمية تخطيطهم بالنسبة لجدوى التدقيق وجودته وابتعاده عن الممارسات غير المنتظمة.

ب. أسلوب تقييم الأداء (Style of performance evaluation)⁶⁰: حيث يقوم المشرفون بتقييم أداء الموظفين من خلال طرق عدة، كـ: استخدام الطريقة الشائعة التي يطلق عليها اسم: (up or out) أو (tenure)، أو (partnership system)، وتعني: هذه الطريقة أنه يتم تقييم أداء الموظفين بناءً على تحقيق هدف محدد خلال فترة زمنية محددة (كقدرة الموظفين على مقابلة أهداف موازنة الوقت)، وإلا فيجب طرده من العمل، أما الطريقة غير الشائعة في عملية تقييم الأداء، فيطلق عليها اسم: (impressions formed)، أي: تشكيل انطباع حول الموظفين، بحيث يقوم المشرفون في نهاية العام بجلوسات نقاش مع الموظفين لتشكيل انطباع أكثر واقعية عن أدائهم، وبالنتيجة، فإن تقييم الأداء بناءً على الأهداف المحددة غالباً ما يؤدي إلى قيام المدققين بممارسات التدقيق غير المنتظمة، في حين أن استخدام الطريقة المدركة للنتائج ككل تساعد في العمل بفعالية وكفاءة؛ لأن العبرة في النهايات والخبرات الحقيقة المكتسبة.

2-1-3-2- العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية لمكتب التدقيق organizational culture:

تتمثل البيئة التنظيمية لشركة التدقيق بمجموعة من الوسائل الرقابية على السلوك غير المرغوب للموظفين، ويتم تصميم وصياغة هذه البيئة التنظيمية وتوجيهها من قبل المشرفين في المستويات العليا بناءً على أفعالهم والمبادئ والمواقف التي يتخذونها أثناء العمل بشكل ينعكس على الموظفين في المستويات الدنيا، والأمثلة على مواقف المشرفين وأفعالهم كثيرة، مثل: كيفية تخصيصهم للموارد، وتحديد نظام المكافآت والترقية والسلوك الذي تقدم المكافآت والترقية على أساسه، فعندما يقوم المشرفون بنشر ثقافة العقوبة على السلوك غير الأخلاقي وثقافة المكافأة على السلوك الأخلاقي، فإن الموظفين سيكون لديهم دوافع للعمل بشكل أخلاقي، أي: إن المشرفين هم من يحددون مجموعة المبادئ والقيم لدى فريق العمل، وبالتالي، يؤثران في سلوك الموظفين في المستويات الدنيا إيجاباً أو سلباً بحيث يتعلم هؤلاء المبتدئون معظم سلوكهم

⁶⁰ Sweeney, B. & Pierce, B. "A Qualitative Examination of Management Control Systems in Large Audit Firms". Op. Cit., pp: 25.

من أفعال المشرفين وسلوكهم⁶¹، ويمكن دراسة أثر هذه البيئة التنظيمية على قبول السلوك المُخل وظيفياً من منظورين⁶²:

1- تعزيز المشرفين لعملية عدم التقرير عن الوقت الفعلي المنجز (under-reporting of chargeable time): فمثلاً: عندما يقوم المشرفون بنشر ثقافة المكافأة والترقية من خلال تحقيق موازنة الوقت بصرف النظر عن جودة العمل وضمن البيئة التنافسية بين الموظفين، فإن الموظفين في المستويات الدنيا سيكون تركيزهم على مقابلة موازنة الوقت أكبر من تركيزهم على جودة عملهم، وبسبب عدم القدرة على تحميل العميل لأي أتعاب إضافية؛ خوفاً من خسارته، فإن هؤلاء الموظفين سيقومون على الأقل بعدم التقرير عن الوقت الفعلي للعمل، ومن ثم قد يقومون بالمزيد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة كوسيلة للحصول على المكافأة والترقية.

2- قيام المشرفين بالممارسات غير المنتظمة والمُخلّة وظيفياً (Superiors' dysfunctional behavior): فعندما يقبل المشرفون القيام بأي سلوك مخل وظيفياً أو يطلبون من الموظفين في المستويات الدنيا القيام ببعض الممارسات غير المنتظمة، فإن هذا سيشكل رسالة للتابعين حول قبول منشأة التدقيق للسلوك المخل وظيفياً، وهنا لابد من الانتباه إلى أن قبول المبتدئين لطلبات المشرفين حول الممارسات غير المنتظمة يتوقف على تقييمهم لتكاليف ومنافع النتائج المترتبة على قبولهم لطلبات المشرفين والخوض بمثل هذه الممارسات⁶³.

2-3-1-3- حجم شركة أو مكتب التدقيق Office Size:

قد يؤثر حجم شركة أو مكتب التدقيق في مدى قبول المدقق للقيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة والمخفّضة للجودة، ومن خلال الاطلاع على الدراسات السابقة نجد أن الشركات الكبرى للتدقيق تكون لديها دوافع للعمل بجودة عالية أكثر من الشركات الصغيرة للتدقيق، ومن أهم أسباب ذلك: نجد خسائر السمعة بعدّ أنه في حال حصول فشل التدقيق، فإن شركات التدقيق الكبرى ستكون خسائرها أكبر من الشركات الصغيرة⁶⁴، وضغوط العملاء بعدّ شركات التدقيق الكبرى تكون أقل اعتماداً على زبون محدد من الشركات الصغرى، بمعنى آخر: إنّ شركات التدقيق الكبرى تكون أقل استجابة لضغوط العملاء، وبالتالي، أقل قياماً

⁶¹ Baldacchino, P.J. "Investigating the Impact of Organisational Culture and Audit Personnel Charactersitics on Dysfunctional Audit Behaviour". Op. Cit., pp: 5.

⁶² Ibid.

⁶³ Nor, M.N. "Auditor Stress: Antecedents and Relationships to Audit Quality" Op. Cit., pp: 27.

⁶⁴ DeAngelo, L.E. "Auditor Size and Audit Quality". Op. Cit., pp: 184.

بالممارسات غير المنتظمة، وأتعب التدقيق بحيث تملك شركات التدقيق الكبرى مزايا تكاليفية وتنافسية أكبر، بحيث تستطيع تخفيض تكاليفها؛ بسبب امتلاكها حجماً كبيراً من: التأهيل، والخبرة، والتقنيات، والإجراءات المتطورة، فهي تستطيع استخدام موارد شركة التدقيق بكفاءة وفعالية أكبر كأن تستفيد من الخبرة والمعرفة حول الأعمال والصناعات ونظام الرقابة الداخلية عند الحاجة لتخفيض موازنة الوقت دون الحاجة للخوض بممارسات التدقيق غير المنتظمة⁶⁵.

2-3-2- العوامل المتعلقة بالخصائص الشخصية للمدقق Individual characteristics:

إنّ تقييم وتحديد الأسباب التي قد تدفع المدقق للقيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة تتطلب تحديد طبيعة سلوك المدقق وصفاته الشخصية؛ لأن العوامل الشخصية تؤثر في ردة فعل المدققين عند تعرضهم للضغوط، وبالتالي، تؤثر في قبولهم أو رفضهم القيام بالممارسات غير المنتظمة، ونذكر من هذه الخصائص الشخصية:

2-3-2-1- اتصاف المدقق برفض التبعية (locus of control):⁶⁶

يمكن تعريف رفض المدقق للتبعية على أنها: درجة قبول الفرد للمسؤولية عن تصرفاته⁶⁷، بحيث يمكن تقسيم المدققين وفق هذه الصفة إلى أفراد داخليين يدركون أنّ حدوث النتائج السلبية أو الإيجابية يعتمد على أفعالهم، أو أنها خاضعة لرقابتهم، فمثلاً: يعدون المكافآت تتعلق بشكل مباشر بنتائج عملهم، لذلك فهم يبتعدون عن الممارسات غير المنتظمة، وأفراد خارجيون يعدون جميع الأحداث لا تتعلق بشكل مباشر بنتائج أعمالهم، فمثلاً: يعدون المكافآت تتعلق بعوامل خارجية أكبر من نتائج العمل، مثل: السلطة، أو الحظ، لذلك يميل هؤلاء الأفراد إلى قبول التلاعب والقيام بممارسات غير منتظمة، فالموقع الرقابي يرتبط بالانتهازية⁶⁸، أي: مدى قبول الشخص التضحية بأخلاقه لتحقيق أهدافه طالما كان لديه ما يحميه من نتائج أفعاله، وبالتالي، فإنّ هذه الصفة ترتبط بمدى قبول المدقق القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

⁶⁵ Choi, J. & others "Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing". Op. Cit., pp: 6.

⁶⁶ Rotter, J.B. "Generalized Expectancies for Internal Versus External Control of Reinforcement", Psychological Monographs, Vol.80, No.1, 1966, pp: 175.

⁶⁷ Yessie, Afly. "Factors affecting Dysfunctional Audit Behavior", Op. Cit., pp: 118-119.

⁶⁸ Bryan, D. Quirin, J. & Donnelly, D. "Locus of Control and Dysfunctional Audit Behavior", Journal of Business & Economics Research, Vol.3, No.10, 2005, pp: 11.

2-2-3-2-Professional commitment) المهني (Professional commitment):⁶⁹

يمكن تعريف الالتزام المهني على أنه مدى قوة انتماء الفرد للمهنة، بحيث يمكن ترجمة هذا الالتزام

المهني من خلال ثلاث خصائص:

- أ. قبول الفرد لأهداف وقيم المهنة.
- ب. رغبة الفرد في بذل أكبر الجهود؛ بهدف الحفاظ على مصلحة المهنة.
- ت. رغبة الفرد في الحفاظ على عضويته في المهنة.

فالالتزام المهني يفترض أن المدقق يملك رقابة ذاتية على أفعاله وتصرفاته، بحيث تجعله يتصرف بكفاءة وفعالية حتى ضمن الضغوط والصعوبات، ولا يستجيب لضغوط الوقت أو للضغوط التجارية، ولا يقوم بأي ممارسات غير منتظمة، بل يحافظ على جودة عمله كما تطلبها أخلاقه المهنية والتزامه المهني.

2-2-3-3-Industry Specialization) الصناعي (Industry Specialization):

يعد التخصص الصناعي مهماً لجميع الأطراف المتعلقة بمهنة التدقيق، فبالنسبة للعملاء يعد التخصص الصناعي مساعداً لهم عند قيامهم بالاختيار بين المدققين، أما بالنسبة لمنظمي المهنة، فهو يلبي حاجات سوق التدقيق، ويساعد في وصوله للاكمال، وبالتأكيد، فإنه يفيد المدققين من خلال قدرتهم على تقديم خدمات بجودة أعلى، وبالتالي، تمكنهم من حماية سمعتهم بشكل أكبر مقارنة مع المدققين غير المتخصصين⁷⁰، وبالتأكيد، فإن حصول المدققين على معلومات ومعارف حول صناعة وأعمال العملاء يتطلب الكثير من الوقت والجهد، ولكنه بالمقابل وعند الوصول لمرحلة التخصص الصناعي، فإن هذا يمكنهم من بذل وقت أقل للقيام بأعمالهم، وفهم ممارسات العميل، والتكيف مع تغيرات الأعمال، وبالتالي، تقديم أعمال بجودة أكبر⁷¹، وبالتأكيد، فإن هذا التخصص الصناعي يساعد المدقق في تخطيط إجراءات التدقيق بكفاءة أكبر، ووضع خطط الوقت بشكل أكثر فعالية وتقييم مخاطر التدقيق، واتخاذ قرارات بشكل أفضل.

⁶⁹ Andreas, "Interaction between Time Budget Pressure and Professional Commitment towards Underreporting of time behavior". Op. Cit., pp: 93.

⁷⁰ Meza, M. "Does auditor industry specialization improve audit quality?" Journal of Accounting Research, Vol.51, No.4, 2013, pp: 817.

⁷¹ Lim, C.Y. & Tan, H.T. "Does auditor tenure improve audit quality? Moderating effects of industry specialization and fee dependence", Contemporary Accounting Research, Vol.27 No.3, 2010, pp: 950.

وكلما زاد تعقيد أعمال العميل وصناعاته وبيئته، فإنَّ ضغوط الوقت ستزداد، والموازنات سوف تضيق أكثر؛ بسبب الحاجة إلى وقت أكبر لفهم بيئة العميل، ومن ثم القيام بإجراءات التدقيق، ولتجنب زيادة ضغوط الوقت، فلا بد للمدقق من الحصول على مهارات وخبرات أكثر، وبالتالي، يعد التخصص الوظيفي من العوامل التي تساعد المدقق في تخفيض الضغوط عنه، وبالتالي، تجنب القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة، والمحافظة على جودة عمله⁷².

2-3-2-4- وجود نية لتغيير العمل (Turnover intentions):⁷³

يعني هذا المصطلح وجود نية لدى المدقق (كموظف) بعدم الاستمرار في العمل مع شركة التدقيق ذاتها، حيث تتصف شركات التدقيق بمعدل عالٍ من الرغبة بتغيير العمل لدى موظفيها، بحيث يستمر المدقق بالعمل ضمنها لأربع أو خمس سنوات على سبيل المثال؛ للوصول إلى مستوى محدد من الخبرة، ثم يقوم بترك العمل، وتعد ضغوط موازنة الوقت والإرهاق بالعمل وساعات العمل الطويلة من أهم الأسباب التي قد تدفع المدققين لتغيير مكان عملهم⁷⁴، وبالتالي، عندما تكون لدى المدققين نية ترك العمل خلال المدى القريب قد يصبحون أكثر ميلاً للقيام بممارسات غير منتظمة؛ لأنهم سيكونون أقل قلقاً حول ترقيتهم في العمل ومستقبلهم فيه، أو حول الآثار السلبية لهذه الممارسات على جودة عملهم.

2-3-2-5- المهارات السلوكية (behavioral skill):

وتتضمن المهارات السلوكية العديد من المفاهيم التي قد يمتلكها الشخص بمفرده، أو التي من الممكن اكتسابها من خلال التعليم والقوانين، كـ: الشك المهني، والحدس، والذكاء، والحكم المهني، والموضوعية، والحياد، والأخلاق، كل هذه المهارات تساعد المدقق في تحسين جودة عمله والابتعاد عن قبول الممارسات غير المنتظمة للتدقيق، لذلك يجب على المنظمات المهنية ومكاتب وشركات التدقيق القيام بمساعدة المدققين على تحسين مستواهم العلمي وزيادة معارفهم حول مبادئ المهنة وقواعدها؛ بهدف ترسيخ هذه المهارات السلوكية، ومن هذه المهارات:

⁷² Huang, L. Endrawes, M. & Hellmann, A. "An Experimental Examination of the Effect of Client Size and Auditors' Industry Specialization on Time Pressure in Australia", Corporate Ownership & Control, Vol.12, No.4, 2015, pp: 400.

⁷³ Herda, D.N. "Auditors' Relationship with Their Accounting Firm and Its Effect on Burnout, Turnover Intention, and Post-Employment Citizenship", American Accounting Association, Vol.6, No.2, 2012, pp: 15.

⁷⁴ Herrbach, O. "Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract". Op. Cit., pp: 791.

أ. الذكاء العاطفي (Emotional intelligence): يُمثّل الذكاء العاطفي أو الحدس إحدى المهارات السلوكية التي قد يمتلكها المدقق، ويتمثل قيام المدقق بتنفيذ وتطبيق الفرضيات والمبادئ والنظريات المكتسبة من التعليم عند القيام بأعمال وإجراءات التدقيق العملية، بحيث يتمكن من تحقيق نتائج أكثر إيجابية، فهذا المفهوم يشير إلى قدرة الفرد على: الملاحظة، والتقييم، والتعبير بذكاء وبطرق ملائمة⁷⁵، والذكاء العاطفي يؤدي إلى تحسين جودة القرارات المتخذة وتحقيق نجاح مهني أكبر وعلاقات أفضل علاوة على الراحة النفسية والصحية للفرد؛ بسبب قدرته على إيجاد حلول للضغوط التي قد يتعرض لها، ك: القدرة على التعامل مع تضارب المصالح أو مع المهام ذات الالتباس والشك، وبالتالي، يساعد الذكاء العاطفي المدققين في مواجهة الضغوط بشكل أفضل، وبالتالي، تحسين جودة عملهم والابتعاد عن أي ممارسات غير منتظمة⁷⁶.

ب. الشك المهني (Professional skepticism): يمثل الشك المهني إحدى المهارات السلوكية التي قد يتصف بها المدقق، ويتمثل بأنه صفة مهمة تؤدي إلى تغيرات جوهرية في عملية التدقيق وجمع الأدلة وفحصها وتقييمها، واكتشاف الأخطاء والغش، وبناءً على معيار التدقيق الدولي رقم (240)⁷⁷ بعنوان: "مسؤوليات المراجع اتجاه الغش عند تدقيق القوائم المالية"، فإن الشك المهني يمكن النظر إليه على أنه موقف وحالة عقلية للمدقق تتضمن التساؤل المستمر، والانتباه الدائم للظروف التي قد تشير إلى وجود أخطاء أو تحريفات جوهرية، لذلك، فإن زيادة وفعالية الشك المهني لدى المدقق تساعد في تحسين جودة أدائه⁷⁸، وبالتالي، عدم قبوله القيام بممارسات تدقيق غير منتظمة؛ بسبب الضغوط التي قد تقع عليه، فمثلاً: عند وجود الشك المهني، فإن المدقق لن يقبل الأدلة الضعيفة من العميل بحجة عدم توافر الوقت لديه.

ت. الحكم المهني (professional judgments): يمثل الحكم المهني مجموعة من العناصر التي يمتلكها المدقق، كطريقة التفكير، والاستنتاج، والأسس العقلية، والمعلومات، والخبرة، ويرتبط الحكم المهني بالشك المهني، حيث إن الأخير يساعد كثيراً في تحسين الحكم المهني للمدقق، وهناك العديد من العوامل التي تؤثر سلباً في الحكم المهني للمدقق، ومن ثم تؤثر في جودة عمله سواء أكانت خارجية (ضغوط موازنة

⁷⁵ Goleman, D. "Emotional Intelligence: Why it can Matter More Than IQ?" Bloombury, 1995.

⁷⁶ Khan, S. et al. "Dysfunctional Audit Behaviors: An Exploratory Study in Pakistan", Research Journal of Applied Sciences, Engineering and Technology, Vol.9, NO.9, 2015, pp: 779.

⁷⁷ ISA 240 "The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements", 2009.

⁷⁸ Dewi, Y. Kartini. & Nirwana. "Effect of Independence, Professionalism, Professional Skepticism and Time Budget Pressure on Audit Quality with Moral Reasoning as Moderation Variables", International Journal of Innovative Science and Research Technology, Vol.6, NO.1, 2021, pp: 356.

الوقت، ومحدودية الموارد، وتعقيد العمل والصناعة) أم داخلية (المصالح الخاصة، والحكم السريع)، وبالتالي، كلما كان الحكم المهني للمدقق أفضل، زاد ابتعاده عن الممارسات غير المنتظمة⁷⁹.

وبالنتيجة يُلاحظ أن قبول الضغوط المؤدية للقيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة تتأثر بعدة خصائص، كأسلوب القيادة والإشراف والعوامل البيئية المحيطة بالمدقق، علاوةً على مستوى الثقافة والخبرة التي يتمتع بها المدقق. وإن دراسة هذه الخصائص قد يساعد المعنيين حول اكتشاف احتمالية القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة من قبل المدققين، وبالتالي العمل على تلافي هذه الممارسات وإيجاد حلول مسبقة لها، خاصةً أن المخاطر والآثار السلبية لهذه الممارسات تتجاوز المنافع التي يسعى إليها المدققون الذين يقومون بالممارسات غير المنتظمة.

⁷⁹ Raznilla, S. et al, "Elevating professional judgment in auditing: The KPMG professional judgment framework", New York: KPMG LLP.2010. pp: 35.

المبحث الرابع: المخاطر والآثار السلبية لممارسات التدقيق غير المنتظمة:

تلعب مهنة التدقيق دوراً اقتصادياً مهماً يساعد في إضفاء نوع من الثقة على القوائم المالية لتلبية حاجات مستخدمي المعلومات المالية، وذلك من خلال قيام المدقق بفحص هذه المعلومات وتقييمها، وتقديم رأي حول عدالتها، ولكن بيئة التدقيق تتصف بالعديد من عوامل عدم التأكد، فضلاً عن الاعتماد على أسلوب التدقيق الاختباري (أسلوب العينات)، والاعتماد على الحكم المهني والشك المهني، لذلك فهناك مجموعة من المخاطر التي تتحملها مهنة التدقيق، والتي قد تتسبب عند تحققها بأضرار كبيرة لسمعة المهنة ومستقبلها والثقة بها.

وعند التحدث عن ممارسات التدقيق غير المنتظمة المخفّضة لجودة المهنة، فإنه، وبالتأكيد سيتبادر إلى الذهن أنّ مخاطر التدقيق سوف تزداد بشكل حتمي، فمثلاً: وكما تمّ الذكر أنه عند وجود ضغوط الوقت أو الضغوط التجارية، فإن المدقق قد يلجأ إلى إنهاء إجراءات التدقيق قبل اكتمالها، أو اختصار بعض العمليات، أو قبول الأدلة الضعيفة، أو اختيار عناصر العينة المتوقع أنها لا تحوي أخطاء وغيرها من الممارسات غير المنتظمة التي تخلق خللاً وظيفياً في عملية التدقيق وجودتها، ومن ثم زيادة مخاطر عدم الاكتشاف ومخاطر العينة، مما أدى إلى زيادة الخطر الكلي للتدقيق.

وبناءً على نشرة معايير التدقيق رقم (138) الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA⁸⁰ فقد تمّ تعريف خطر التدقيق على أنّه الخطر الناتج عن فشل المدقق في تعديل رأيه بشكل ملائم حول القوائم المالية التي تحتوي أخطاء وتحريفات جوهرية، ويعد خطر التدقيق من العوامل التي يجب على المدقق أن يأخذها بالحسبان خلال جميع مراحل عملية التدقيق بدءاً بالتخطيط وتحديد الإجراءات وانتهاء بتقييم أدلة الإثبات، وبناءً على النشرة السابقة، فإنّ خطر التدقيق الكلي يتضمن ثلاثة أنواع من المخاطر: الخطر الملازم، خطر الرقابة، خطر عدم الاكتشاف، وسيتم التعرف عليها ومناقشة آثار ممارسات التدقيق غير المنتظمة على كل نوع منها.

2-4-1- الخطر الملازم (Inherent risk):

يتمثل الخطر الملازم بأنه قابلية رصيد حساب محدد أو نوع محدد من المعاملات للخطأ الذي يكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء أخرى في أرصدة أخرى دون أن يكون راجعاً لضعف نظام الرقابة الداخلية⁸¹،

⁸⁰ AICPA, AU 200, SAS No 138, "Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with Generally Accepted Auditing Standards", 2021.

⁸¹ Ibid.

وعندما يقوم المدقق بممارسات تدقيق غير منتظمة، كــــ: القيام بفحص سطحي للمستندات، أو إنهاء الإجراءات قبل اكتمالها، فإنَّ قدرة المدقق على تقدير الخطر الملازم ستكون غير موثوقة، وبالتالي، زيادة مخاطر عدم الاكتشاف والمخاطر الكلية للتدقيق، مما قد يتسبب بفشل التدقيق.

2-4-2 - خطر الرقابة (Control risk):

يمكن تعريفه بأنه الخطر الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو نوع محدد من المعاملات، بحيث يكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى دون أن يتم اكتشافه أو منعه من خلال نظام الرقابة الداخلية⁸²، ويقوم المدقق عند تقدير خطر الرقابة بإجراء اختبارات الالتزام، أي: مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية لدى العميل، بالتالي، فإنه كلما كان خطر الرقابة منخفضاً، انخفضت الحاجة لعينة كبيرة الحجم ولاختبارات جوهريّة مكثفة⁸³، وفي ظل ضغوط الوقت والضغوط التجاريّة، فقد يتجه المدقق إلى تخفيض حجم العينة، وتخفيض الاختبارات الأساسية، فيعتمد إلى تقدير خطر رقابة منخفض حتى لو كان في الحقيقة غير ذلك، وذلك كردة فعل على ضيق الوقت المتاح له وانخفاض الأتعاب التي يحصل عليها.

2-4-3 - خطر الاكتشاف (Detection risk):

يتمثل بالمخاطر الناتجة عن كون إجراءات التدقيق تؤدي إلى وصول المدقق إلى نتيجة تدل على عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو نوع محدد من العمليات، في حين أنَّ هذا الخطأ موجود وجوهري إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى⁸⁴، ويعتمد تقدير هذا الخطر على مستوى الجهد المبذول من قبل المدقق وفعالية إجراءات التدقيق، وبالتأكيد، فإنَّ عدم إكمال بعض إجراءات التدقيق وقبول الأدلة الضعيفة وغيرها من الممارسات غير المنتظمة تؤدي إلى زيادة خطر عدم الاكتشاف، ومن ثمّ الفشل في إبداء رأي التدقيق.

إنَّ جملة المتغيرات التي حدثت في سوق مهنة التدقيق، كالمنافسة الشديدة، والتخصص الصناعي، والخدمات الاستشارية، وضغوط الأتعاب والوقت، زادت من الحاجة لتقديم خدمات التدقيق بجودة أعلى والعمل على تخفيض المخاطر إلى أقل حدٍّ ممكن، فالمدقق المهني يقدم تأكيداً حول عدالة القوائم والبيانات المالية، وبالتالي، فإنَّ تعرُّض المهنة للخطر بسبب أي سلوك غير منتظم ومخفِّض للجودة من الممكن أن يؤثر في مستقبل المهنة ويفقدها سمعتها، وهذا من الممكن أن ينعكس على العديد من الأضرار سواء أكان

⁸² AICPA, AICPA, AU 200, SAS No 138, Op. Cit.

⁸³ القاضي، حسين. دحدوح، حسين. قريط، عصام. "أصول المراجعة الجزء الأول"، ص 239، مرجع سبق ذكره.

⁸⁴ AICPA, AICPA, AU 200, SAS No 138, Op. Cit.

لشركة التدقيق أم للاقتصاد ككل، ويعتمد ابتعاد المدققين عن هذه السلوكيات والممارسات غير المنتظمة والمخفّضة للجودة على عوامل عدة، بعضها: يتعلق بالجوانب الأخلاقية والمهنية للتدقيق، وبعضها يتعلق بزيادة الجهد وبذل العناية لتحسين الجودة، وبعضها يتعلق بالبيئة المحيطة بالمدقق التي قد تخلق لديه إما حافزاً على العمل بجودة عالية، وإما تترك أمامه بعض الثغرات التي قد تجعله قادراً على القيام ببعض الممارسات غير المنتظمة⁸⁵.

وبكلمات أخرى، يمكن القول: إنّ مستقبل مهنة التدقيق يعتمد على جودة عمل المدققين، لذلك فكلما كانت ممارساتهم أكثر مهنية وابتعاداً عن الممارسات غير المنتظمة والمخلّة وظيفياً، كانت جودة عملهم أكبر، وكانت الثقة بالمهنة أكبر.

⁸⁵ Amroabadi, M. Khanagha, J. & Naderibeni, M. "Professional Commitment on Dysfunctional Audit Behaviour in Audit Organizations of Isfahan Public Accountancy", Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business, Vol.5, No.9, 2014, pp: 279.

الفصل الثالث: الرقابة على جودة الأداء المهني للتدقيق:

مقدمة

- 3-1- المبحث الأول: مفهوم الرقابة على جودة الأداء المهني للتدقيق
- 3-2- المبحث الثاني: الرقابة على جودة الأداء المهني حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين
- 3-3- المبحث الثالث: الرقابة على جودة الأداء المهني حسب مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي
- 3-4- المبحث الرابع: الرقابة على جودة الأداء المهني حسب المنظمات المهنية العربية

الفصل الثالث: الرقابة على جودة الأداء المهني للتدقيق:

مقدمة:

تسعى المنظمات والهيئات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق سواء أكانت على الصعيد الدولي أم المحلي دائماً للعمل على: تطوير واقع المهنة، وتحسين مستوى الخدمات المقدمة، ورفع جودتها؛ بهدف الحفاظ على سمعة المهنة ومستقبلها، بحيث تقوم بإصدار العديد من المعايير كمحاولة منها لحل المشاكل والثغرات التي قد تواجه المدقق، وتجعله يخسر مكانته المهمة في المجتمع، وبعد مهنة التدقيق كغيرها من المهن التي تقدم خدمات تستفيد منها شريحة كبيرة من المستخدمين ومتخذي القرار، فكان لابد من أن يتم تقديم هذه الخدمات ضمن حدٍ معقول من الجودة، وهذا ما دفع منظمي المهنة إلى إصدار عددٍ كبير من المعايير التي تحدد: مبادئ المهنة، وأسسها، وإجراءاتها، وإرشاداتها، وأساليبها، وبالتأكيد، فإن جودة الأداء المهني للتدقيق بحاجة لرقابة مستمرة لضمان فعاليتها وكفاءتها، فموضوع الجودة وإدارتها والرقابة عليها ليس وليد العصر، إنما يمثل إطاراً فكرياً وتطبيقياً يعمل دائماً على تحسين عمليات تقديم المنتجات والخدمات للمستهلكين والمستخدمين وتطويرها، ولذلك نجد أن المنظمات المهنية قد أصدرت معايير عدة للرقابة على جودة الأداء المهني بعدّها تأكيداً وضماناً من مكتب وشركة التدقيق على أنهم يقومون بتنفيذ عملهم، وتقديم خدماتهم ضمن حدٍ معقول من الجودة، ويقومون برقابة هذه الجودة لزيادة هذا التأكيد والضمان.

وعند الحديث عن مفهوم الجودة وراقبتها، فإن أول ما يتبادر لذهن الشخص هو القيام بتحديد الثغرات ونقاط الضعف التي من المحتمل أن تخفض من مستوى الجودة؛ ليتمكن من وضع نظام رقابة فعال وصحيح قادر على الحد من الممارسات السلبية المخفّضة للجودة، وزيادة تفعيل الممارسات الإيجابية التي ترفع مستوى الجودة، وبالنسبة لجودة مهنة التدقيق والرقابة عليها -وكما تمّ التحدث في الفصل السابق- فإن جودة التدقيق تتعرض للكثير من المشاكل؛ بسبب قيام بعض المدققين بممارسات التدقيق غير المنتظمة والمخفّضة للجودة، وبالتالي، فإن تفعيل نظام رقابة الجودة لابد من أن يحسن الجودة ويحد من النقاط السلبية التي قد تؤثر فيها، وبكلمات أخرى، فإن الرقابة على جودة الأداء المهني من المفترض أن تحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة، وأظهرت العديد من الدراسات السابقة أهمية الدور الذي تلعبه معايير الرقابة على

جودة الأداء المهني في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة والمخفضة للجودة، حيث عدت أنه كلما زادت قوة نظام رقابة الجودة، انخفضت نسبة حدوث الممارسات المخفضة للجودة⁸⁶.

وقد تم إصدار العديد من المعايير المتعلقة بالرقابة على جودة الأداء المهني للتدقيق سواء أكان على الصعيد الدولي أم المحلي، فنجد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA كان السباق في عملية تطوير معايير الرقابة على جودة الأداء المهني، حيث أصدر أول نشرة في العام 1979 التي تضمنت تسعة عناصر للرقابة على جودة الأداء المهني، وفي العام 1996 قامت لجنة معايير التدقيق ASB (Auditing Standard Board) التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بإصدار النشرة رقم (2) التي حلت مكان النشرة رقم (1)، وقامت باختصار العناصر التسعة إلى خمسة عناصر، وقام مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB المنبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بإصدار المعيار الدولي للرقابة على الجودة رقم (1) بعنوان: "الرقابة على الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، وقام أيضاً بتعديل المعيار الدولي رقم (220) "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية"، أمّا على المستوى العربي، فقد أعدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA برنامجاً لمراقبة جودة أداء مكاتب المحاسبة والتدقيق، كما أصدر المعهد المصري للمحاسبين القانونيين المعيار رقم (7) الذي يختص بالرقابة على جودة أعمال التدقيق.

وسيتّم في هذا الفصل الاطلاع على مفهوم الرقابة على جودة الأداء المهني وعلى المعايير الدولية والأمريكية والعربية المتعلقة بالرقابة على الجودة والحديث عن رقابة الجودة في الجمهورية العربية السورية.

⁸⁶ Malone, C. & Roberts, R. "factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors", A Journal of Practice & Theory, Vol.15, No.2, 1996, pp: 55.

المبحث الأول: مفهوم الرقابة على جودة الأداء المهني للتدقيق.

تتمثل الرقابة على جودة الأداء المهني للتدقيق بمجموعة من السياسات والإجراءات التي تضعها شركة أو مكتب التدقيق بنفسها سواء أكان على مستوى المكتب ككل أم على مستوى كل عملية تدقيق؛ وذلك بهدف تأكيد التزامها بالمعايير والمتطلبات المهنية والقانونية⁸⁷، وبرأي الباحثة: تتمثل الرقابة على جودة الأداء المهني بمجموعة من الضوابط والمتطلبات التي تضبط عملية التدقيق من خلال الالتزام بالمعايير والمتطلبات المهنية؛ بهدف رفع مستوى الأداء المهني وتنفيذ العمل ضمن جودة عالية بما يخدم المصلحة العامة، ويحافظ على سمعة مهنة التدقيق ومستقبلها، ويقلل من المخاطر التي تتعرض لها المهنة، لذلك فهي تعد إحدى المتطلبات التي تقيد أطراف عملية التدقيق كافة.

وتتبع أهمية الرقابة على الجودة من كونها تنعكس على مستوى جودة مهنة التدقيق بمعنى أن الرقابة الفعالة تنعكس على مستوى عالٍ من الجودة، ويمكن ذكر أهمية الرقابة على الجودة بنقاط أهمها⁸⁸:

- 1- تأكيد على التزام مكتب أو شركة التدقيق بالمعايير المهنية.
- 2- زيادة ثقة المستخدمين في تقرير المدقق، وبالتالي، القوائم المالية للشركة الخاضعة للتدقيق.
- 3- تحسين قدرة شركة أو مكتب التدقيق على المنافسة من خلال تحسين جودة عملها.
- 4- زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية المدققة؛ لأن الرقابة على الجودة تخفض من احتمال قدرة المدققين على القيام بممارسات مخفضة للجودة.
- 5- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق.
- 6- تخفيض صراعات الوكالة.
- 7- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.

⁸⁷ الفيق، أمير جمال. "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة -دراسة ميدانية-"، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 21.

⁸⁸ أسماء، بوندت. "محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق -دراسة ميدانية في الجزائر-"، رسالة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة- الجزائر، 2016، ص 69.

ويجب التفريق بين كلٍّ من: رقابة الجودة، وضمان الجودة⁸⁹، فرقابة الجودة — كما تم ذكرها سابقاً — تتمثل بأنها مصطلح يتضمن السياسات والإجراءات التي توضع لضمان أن عمل التدقيق ذو جودة عالية، أما ضمان الجودة، فهو عملية محددة من خلال مكتب التدقيق لضمان أنه:

- 1- تمّ القيام بإجراءات الرقابة المطلوبة وتنفيذها بشكل ملائم.
- 2- تمّ تحديد الطرق الممكنة لتعزيز قوة، أو لتحسين إجراءات الرقابة.

تعد ضوابط وعناصر الرقابة على جودة الأداء المهني بمثابة الحد الأدنى الذي يجب أن توفره شركة التدقيق ضمن نظامها الداخلي، وعند الحديث عن العناصر والضوابط نلاحظ أنها تحتوي على تداخل كبير فيما بينها، فمثلاً: تؤثر المتطلبات المهنية في العلاقات مع العملاء من حيث قبول أو استمرار العلاقة معهم، وتؤثر ضوابط الموارد البشرية في ضوابط أداء العمل كأن تؤثر سياسات التعيين في سياسات الإشراف والترقية، وهناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في عملية تصميم شركة التدقيق لنظام الرقابة على جودة الأداء المهني، نذكر منها⁹⁰:

- 1- حجم شركة أو مكتب التدقيق.
- 2- طبيعة عمل شركة أو مكتب التدقيق.
- 3- تنظيم مكاتب التدقيق واستقلاليتها.
- 4- التوزيع الجغرافي لمكاتب التدقيق.
- 5- اعتبارات التكلفة والعائد.

وعلى سبيل المثال: فإن شركة التدقيق كبيرة الحجم التي تملك العديد من المكاتب الموزعة جغرافياً في العديد من الدول تكون بحاجة إلى نظام رقابة جودة أضخم وأكثر تعقيداً من حاجة مكتب تدقيق صغير مملوك من قبل شخص واحد أو شركة تضامن صغيرة.

وسوف يتم التعرف على المعايير الدولية والعربية والأمريكية للرقابة على جودة الأداء في المباحث

التالية.

⁸⁹ عوض، آمال. "أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات"، ص 52، مرجع سبق ذكره.

⁹⁰ جربوع، يوسف. "العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات في فلسطين"، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية في غزة، فلسطين، 2005، ص13-14.

المبحث الثاني: الرقابة على جودة الأداء المهني حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين.

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في العام 1981 بإصدار المعيار الدولي رقم (7) المتعلق بضبط جودة العمل في التدقيق، حيث يتضمن هذا المعيار مجموعة من ضوابط الجودة التي تتمثل بمجموعة من: الإرشادات، والسياسات، والإجراءات التي يجب أن يلتزم بها مدقق الحسابات لتوفير مصداقية معقولة لجودة عمله، ثم قام مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB المنبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في العام 1994 بتعديل المعيار الدولي رقم (7) ليصبح المعيار الدولي رقم (220)، واستمرت التعديلات على هذا المعيار بسبب ما واجهه الاقتصاد من أزمات ومشاكل وانهيارات بدءاً من العام 2004 انتهاءً بعام 2009، حيث قام مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB بعمليات إعادة صياغة لزيادة الوضوح وإزالة الغموض عن بعض المعايير الدولية، وأصبح المعيار الدولي رقم (220) يحمل عنوان: "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية" الذي يتعلق برقابة الجودة خلال عملية التدقيق.

وقام مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB أيضاً في العام 2004 بإصدار المعيار رقم (1) -الذي تم تعديله وإعادة صياغته أيضاً في العام 2009- بعنوان: "الرقابة على الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة" الذي يتعلق برقابة الجودة لكامل مكتب أو شركة التدقيق، وبالتالي، يُلاحظ أن المعيار الدولي رقم (1) يتعلق بجودة التدقيق على مستوى الشركة ككل أو على مستوى مكتب التدقيق ككل في حين يتعلق المعيار الدولي رقم (220) بجودة التدقيق على مستوى كل عملية من عمليات الارتباط والتدقيق، ويُلاحظ أن عناصر أو متطلبات الرقابة على الجودة في كل من المعيارين السابقين متماثلة، ولكن كل منهما يتعلق بمستوى ما إما على مستوى الشركة ككل (المعيار رقم 1) وإما على مستوى العملية (المعيار رقم 220)، وسيتم التعرف على المتطلبات والعناصر وشرحها على المستويين المذكورين⁹¹.

متطلبات المعايير الدولية للرقابة على جودة الأداء المهني⁹²:

1- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الشركة.

⁹¹ Özdet, T. "quality control for auditing firms in turkey: a research on difficulties encountered by external auditors in compliance with quality control standards", TIDE Academia Research, Marmara University, Vol.2, No.2, 2020. pp: 221-222.

⁹² الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. "إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة"، عمان، 2009.

- 2- متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.
- 3- قبول العلاقات واستمرارها مع العملاء .
- 4- الموارد البشرية.
- 5- أداء العمليات.
- 6- المراقبة.

3-2-1- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الشركة:

على مستوى شركة التدقيق⁹³:

تتمثل هذه المسؤوليات بمستوى الثقافة الداخلية للجودة وبالبيئة التي تخلقها شركة التدقيق حول جودة التدقيق، بحيث يتم خلق ثقافة داخلية تدرك أن الجودة ضرورية في كل خطوة من خطوات التدقيق، وذلك لدى جميع الموظفين في شركة أو مكتب التدقيق من المستويات العليا إلى المستويات الدنيا، وتقع المسؤولية المطلقة عن الثقافة الداخلية لشركة التدقيق على عاتق المدير التنفيذي أو المجلس الإداري في شركة التدقيق، فالثقافة الداخلية للجودة تعد الأساس الأول في أداء عمل عالي الجودة وفق المعايير والمتطلبات المهنية والقانونية، ويمكن للشركة أن تقوم برفع الثقافة الداخلية للجودة من خلال العديد من الخطوات، نذكر منها:

- 1- تحديد إجراءات وخطوات وسياسات الرقابة على الجودة بشكل صريح خلال: الندوات، والاجتماعات، ومذكرات التعليمات، وبيانات المهام للموظفين، بحيث يتم التأكيد على أهمية الجودة ورقابتها، مما يخلق لدى جميع الموظفين في مكتب أو شركة التدقيق إدراكاً عالياً حول جودة التدقيق.
- 2- تحديد إجراءات وخطوات وسياسات الرقابة على الجودة بشكل صريح خلال مواد التدريب الداخلية وخلال إجراءات تقييم الأداء والتعويض والترقية والحوافز لجميع الموظفين، بحيث تكون جودة العمل شرطاً مهماً فيها.
- 3- تكريس الموارد الكافية للعمل بشكل دائم على تطوير إجراءات وخطوات وسياسات الرقابة على الجودة وتحسينها، وتوثيقها، ودعمها، بحيث تبقى متفاعلة مع كل المتغيرات التي قد تحصل في شركة أو مكتب التدقيق.

⁹³ ISQC 1, 2009.

على مستوى عملية التدقيق⁹⁴:

في البداية لابد من تذكر الهيكل التنظيمي لشركة أو مكتب التدقيق الذي تم الاطلاع عليه في الفصل الثاني، والذي يتكون من موظفين في المستويات العليا (والذي يشمل الشريك والمدير) وموظفين في المستويات الدنيا (والذي يشمل المساعد والموظفين)، حيث نلاحظ أن الشريك يكون أكثر الأشخاص خبرة، لذلك يكون مسؤولاً عن اتخاذ القرارات الاستراتيجية في شركة التدقيق، ويكون مسؤولاً عن عملية التدقيق وأدائها وعن تقرير المدقق الذي يصدر نيابة عن الشركة.

وبالتالي، فإن مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة الشاملة لكامل عملية التدقيق تقع على عاتق شريك العملية، ولأن الشريك يقع في أعلى الهيكل التنظيمي لشركة أو مكتب التدقيق، فهو يشكل المثل الأعلى لجميع الأعضاء الآخرين في فريق التدقيق، لذلك تقع على عاتقه مسؤولية العمل ضمن المعايير والمتطلبات القانونية والمهنية، وتطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة للشركة ككل التي تم تصميمها حسب المعيار رقم (1)، وبالتالي، ضبط جودة عملية التدقيق، وجعل الموظفين في المستويات الدنيا يمثلون لضوابط الرقابة، ويحسنون جودة عملهم بدلاً من هروبهم نحو الممارسات التي قد تخفض من جودة التدقيق (كالممارسات غير المنتظمة المخفضة لجودة التدقيق التي تم الحديث عنها في الفصل السابق).

3-2-2- متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة⁹⁵:

تتضمن المبادئ والمتطلبات الرئيسية لأخلاقيات مهنة التدقيق كما حددها الاتحاد الدولي للمحاسبين في ما يلي: الاستقلال، والنزاهة، والموضوعية، والكفاءة المهنية والعناية اللازمة، والسرية، والسلوك المهني، ويعد الامتثال لهذه المتطلبات ركيزة أساسية تجعل الشخص قادراً على العمل بمهنة التدقيق وعلى تحسين جودتها بشكل يحمي المصلحة العامة.

ويتم تعزيز هذه المبادئ من قبل شركة التدقيق من خلال سياسات وإجراءات عدة تتعلق بما يلي:

1- قيادة الشركة: بحيث تعزز الشركة ضمن ثقافتها وبيئتها الداخلية الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي ضمن الشركة ككل وضمن كل عملية ارتباط.

⁹⁴ ISA 220, 2009.

⁹⁵ الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. "إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة"، عمان، 2009.

- 2- التعليم والتدريب المستمر: بحيث تقوم الشركة بشكل دائم بعمليات التدريب والتعليم لتعزيز متطلبات السلوك الأخلاقي.
- 3- المراقبة: تقوم بها شركة أو مكتب التدقيق لضمان التزام الشركة والتزام كل عملية ارتباط بمتطلبات السلوك الأخلاقي.
- 4- سياسات وإجراءات للتعامل مع عدم الامتثال: تضعها شركة التدقيق لتحديد ما يجب فعله في حالة عدم الالتزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي.

على مستوى شركة التدقيق:

يجب على شركة أو مكتب التدقيق أن تضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأن الشركة وموظفيها يمثلون للمتطلبات الأخلاقية المناسبة.

على مستوى عملية التدقيق:

يجب على شريك العملية تقييم مدى امتثال أعضاء فريق العملية لمتطلبات أخلاقيات المهنة، وأن يبقى متابعاً لأي دليل يشير على عدم امتثال الأعضاء لمتطلبات السلوك الأخلاقي وفي حال وجود عدم امتثال، فيجب عليه التشاور مع الأعضاء الآخرين في الشركة لاتخاذ الإجراء المناسب.

وهنا يمكن القول أن المدققين يحتاجون للالتزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي، لأن المهنة تحتاج إلى الحفاظ على احترامها من قبل المجتمع⁹⁶، لأن فقدان ذلك الاحترام يعني خسارة المهنة لسمعتها وبالتالي تهديد مستقبل المهنة ككل.

وركزت العديد من الدراسات على أبعاد السلوك الأخلاقي، حيث من الممكن تقسيم عملية اتخاذ القرار حول السلوك الأخلاقي إلى مستويين: الأول هو المستوى البديهي (intuitive level)، والذي يعنى بالأفكار والمشاعر الشخصية للفرد التي تنشأ من معتقداته وخبراته وقناعاته الشخصية وتستخدم لتحديد الأمور الصحيحة والخاطئة، أما المستوى الثاني فهو مستوى التقييم النقدي (critical evaluative level)، والذي يعنى بالقيام بعمليات التقييم والحكم حول طبيعة الموضوع لاتخاذ القرار المناسب، ويتعلق هذا المستوى

⁹⁶ Aamir, S. Farooq, U. "Auditor client relationship and audit quality: Effects of long-term auditor client relationship on audit quality in SMEs". Master thesis, Umeå School of Business, Umeå University, 2011, pp: 44.

بالنسبة لمدققي الحسابات بموضوع رفض المدقق للتبعية (locus of control) ودرجة مسؤوليته عن تصرفاته وقراراته ومدى قبوله التضحية بأخلاقه لتحقيق أهدافه⁹⁷ (تم ذكر ذلك في الفصل السابق).

3-2-3- قبول العلاقات مع العملاء واستمرارها:

تختلف قرارات الاستمرار في تدقيق بيانات العملاء مع قرارات قبول العملاء الجدد، من حيث كون شركة أو مكتب التدقيق تمتلك في حالة استمرار العميل خبرة أولية مع الشركة الخاضعة للتدقيق إلا في حال وقوع أحداث رئيسية مهمة، مثل: تغيير الإدارة، أو وجود ظروف مالية محددة، أو في حالة وجود مقاضاة أو تغير طبيعة أعمال العميل.

ومن الأمور التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند تقييم العملاء الحاليين والمتوقعين نذكر مايلي⁹⁸:

- 1- سمعة مدراء شركة العميل واستقامتهم.
- 2- قوة الوضع المالي للعميل.
- 3- مدى قوة نظام الرقابة الداخلي وفعاليته لدى شركة العميل.
- 4- قدرة مكتب أو شركة التدقيق على تقديم الخدمات لشركة العميل والالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والمهنية لمهنة التدقيق.

على مستوى شركة التدقيق⁹⁹:

يجب على شركة أو مكتب التدقيق وضع سياسات وإجراءات لقبول العلاقات واستمرارها مع العملاء لتزويدها بتأكيد معقول بأنها أخذت بالحسبان ما يلي:

- 1- نزاهة العميل: ويشمل ذلك معلومات حول السمعة التجارية والشخصية لشركة العميل وملاكها ومديرها، ومعلومات حول طبيعة عمليات العميل، ومعلومات حول رأي المالكين والمديرين حول بيئة الرقابة الداخلية لشركتهم الخاضعة للتدقيق، وأسباب عدم الاستمرار مع المدقق السابق وغيرها من الأمور التي تساعد في تحديد مدى نزاهة العميل.

⁹⁷ Ogoun, S. Zuode, O. "A Meta-Analysis on Locus of Control and Ethical Compliance among Professional Auditors in Nigeria". Open Journal of Accounting, Umeå University, Vol.9, No.1, 2020, pp: 3-4.

⁹⁸ الفيق، أمير جمال. "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة -دراسة ميدانية-"، ص34، مرجع سابق.

⁹⁹ ISQC 1, 2009.

ويمكن الحصول على تلك المعلومات من خلال الاستعلام من موظفي الشركة الخاضعة للتدقيق أو من الأطراف الأخرى التي تتعامل مع الشركة الخاضعة للتدقيق كالمصرف أو من المنافسين في مجال الصناعة أو الخدمة للشركة الخاضعة للتدقيق أو المدقق السابق، وذلك بعد الحصول على موافقة العميل على ذلك¹⁰⁰.

2- مستوى كفاءة شركة التدقيق ومدى توافر الوقت والموارد لإجراء عملية التدقيق: وهذا يتطلب تحديد المتطلبات اللازم توافرها للقيام بتدقيق بيانات العميل وما يقابلها من موظفين لدى شركة أو مكتب التدقيق، فقد يتطلب تدقيق بيانات أحد العملاء معرفة بقطاعات محددة، وخبرة ومهارات بمجال ما، أو يحتاج إلى توافر عددٍ ما من الموظفين أو الخبراء، وكل ذلك يساعد في تحديد قدرة شركة أو مكتب التدقيق على إنجاز العمل ضمن الحد الأقصى المطلوب منها.

3- القدرة على الامتثال لمتطلبات أخلاقيات المهنة: من خلال تقييم ما إذا كان الارتباط مع العميل قد يؤدي إلى نشوء تضارب في المصالح، بحيث قد يؤثر في استقلالية المدقق وفي المتطلبات الأخلاقية لمهنة التدقيق.

على مستوى عملية التدقيق¹⁰¹:

يجب أن يكون شريك العملية مقتنعاً بأنه قد تمّ اتباع الإجراءات المناسبة فيما يتعلق بقبول علاقات العميل واستمرارها، ويحق لشريك العملية اتخاذ قرار بالقبول أو الاستمرار فيما يتعلق بعملية الارتباط، ويجب عليه إبلاغ الشركة بأي معلومات قد يحصل عليها حول الشركة الخاضعة للتدقيق التي قد تؤثر في قبول شركة التدقيق لتدقيق بيانات العميل، ويشمل قبول العلاقات واستمرارها مع العميل تقييم ما يلي:

1- نزاهة المالكين الرئيسيين، والإدارة العليا، والمكلفين برقابة المنشأة الخاضعة للتدقيق.

2- مدى كفاءة فريق العملية لأداء عملية التدقيق، ومدى توافر الوقت والموارد الضرورية.

3- مدى امتثال الشركة وفريق العملية لمتطلبات أخلاقيات المهنة.

وبالمقارنة بين حالة الاستمرار مع العميل السابق أو الارتباط مع عميل جديد، يمكن أن يُلاحظ بأن الاستمرار مع العميل لفترة زمنية طويلة يشكل تهديداً كبيراً لاستقلالية المدقق، بسبب تشكل بعض العلاقات

¹⁰⁰ القاضي، حسين. دحدوح، حسين. قريط، عصام. "أصول المراجعة الجزء الأول"، مرجع سبق ذكره.

¹⁰¹ ISA 220, 2009.

الشخصية بين مكتب أو شركة التدقيق والشركة الخاضعة للتدقيق، ولكن، وبالمقابل، يرى البعض وجود منافع أكبر لدى مكتب أو شركة التدقيق في الاستمرار مع العميل السابق، لأن ذلك يوفر الكثير من الوقت والجهد اللازم بذله لدراسة شركة العميل وطبيعة عمله وإجراءاته ومخاطره، إضافةً إلى الحصول على المزيد من الخبرة والمعرفة حول شركة العميل مما يحسن من كفاءة وفعالية وجودة التدقيق بشرط الالتزام بالأمور المتعلقة بالمتطلبات المهنية المتعلقة بالموضوعية والنزاهة¹⁰²، خاصةً أن البعض يرى أن جودة التدقيق من المفترض أن تكون منخفضة في السنة الأولى من الارتباط، وذلك لعدة أسباب أهمها عدم الحصول على المعلومات الكافية حول طبيعة عمل الشركة الخاضعة للتدقيق ونظام الرقابة والمحاسبة والسياسات والإجراءات المتبعة لديها، علاوةً عن أن تغيير المدقق ليس بالضرورة أن يحد من خطر وجود احتيال في القوائم المالية، بل يؤدي إلى تكاليف أكبر مقارنة بالمنفعة المتوقعة¹⁰³.

3-2-4- الموارد البشرية:

على مستوى شركة التدقيق¹⁰⁴:

يجب على شركة التدقيق أن تضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول من جهة بأن لديها عدداً كافياً من الموظفين ذوي القدرات والكفاءات الملائمة والملتزمين بمتطلبات السلوك الأخلاقي للمهنة، أي: إن هذه السياسات والإجراءات تقدم لشركة أو مكتب التدقيق معلومات حول عدد الموظفين لديها وخصائصهم بشكل يمكنها من القيام بعملها وتقديم تقريرها النهائي بدرجة عالية من الجودة، وتشمل هذه السياسات والإجراءات ما يلي:

- 1- التعيين: بحيث تتمكن شركة التدقيق من اختيار الموظفين الذين يتمتعون بـ: النزاهة، والكفاءة، والخبرة، والتعليم، والقادرين على تنفيذ العمل الموكل إليهم بدرجة عالية من الجودة.
- 2- القدرات والكفاءة: يجب على شركة التدقيق أن تقوم بـ: تطوير موظفيها وتحسين قدراتهم وكفاءتهم من خلال التعليم والتدريب المهني المستمر، وأن تعمل على زيادة خبراتهم من خلال تدريبهم من قبل موظفين

¹⁰² Aamir, S. Farooq, U. "Auditor client relationship and audit quality: Effects of long-term auditor client relationship on audit quality in SMEs". Op. Cit., pp: 47- 48.

¹⁰³ Birjandi, H. et al. "The Relationship between the Auditor and the Client and Its Impact on Audit Quality in Iran". International Journal of Accounting, Banking and Management, Vol. 1, No. 2, 2013, pp: 24- 25.

¹⁰⁴ ISQC 1, 2009

أكثر خبرة، أو من قبل أشخاص خارجيين مؤهلين، وأن توفر الموارد اللازمة والوقت الكافي لتنمية موظفيها على جميع المستويات.

3- تقييم الأداء والتطوير الوظيفي والترقية والتعويض: عند قيام شركة التدقيق بوضع سياسات تقييم الأداء والترقية والحوافز بناءً على جودة العمل، فإن ذلك سيجعل الموظفين في حالة تطوير مستمر لكفاءتهم وخبراتهم، وسيدفعهم إلى الالتزام بأخلاق المهنة بشكل أكبر.

4- تقدير احتياجات الموظفين: من حيث التدريب والوقت والموارد اللازمة لأداء العمل بشكل لا يدفعهم إلى اللجوء للقيام بممارسات غير منتظمة ومخفضة للجودة.

على مستوى عملية التدقيق¹⁰⁵:

يجب أن يكون شريك العملية مقتنعاً بأن أعضاء فريق العمل يتمتعون بـ: القدرات، والكفاءة، والوقت المناسب لأداء عملية التدقيق حسب المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية ليتمكن من إصدار تقرير تدقيق مناسب، وهذا يتطلب من أعضاء فريق العمل أن يكون لديهم فهم للمعايير والمتطلبات المهنية والقانونية ويتمتعون بأخلاقيات المهنة، ولديهم فهم وإدراك لسياسات الرقابة على جودة الأداء التي قد وضعتها شركة التدقيق، وأن تكون لديهم خبرة في مجال عمل العميل، ولديهم فهم وإدراك فني لتقنيات المعلومات المطلوبة لأداء العمل.

3-2-5- أداء العمليات:

على مستوى شركة التدقيق¹⁰⁶:

يجب على شركة التدقيق أن تقوم بوضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأن الأداء المهني لعملية التدقيق يتم حسب المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، مما يساعد في تقديم تقرير بجودة عالية، وبالتأكيد، فإن أداء عملية التدقيق يحتاج لفريق تدقيق مؤلف بناءً على الهيكل التنظيمي لشركة التدقيق من: شريك، ومدير، ومساعد (مدقق رئيس) وموظفين¹⁰⁷، وبشكل عام يقوم المشرفون في المستويات العليا بعمليات الإشراف والتخطيط، بينما يقوم الموظفون التابعون في المستويات

¹⁰⁵ ISA 220, 2009.

¹⁰⁶ ISQC 1, 2009

¹⁰⁷ سعيد، صبا أحمد. "نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات (دراسة على عدد من مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوى)"، 2009، ص 21-22، مرجع سبق ذكره.

الدنيا بالقيام بالأعمال التفصيلية وتقديمها للمشرفين، لذلك يجب على شركة التدقيق أن تحدد السياسات والإجراءات والمسؤوليات عند أداء العمل عند جميع المستويات، وذلك يشمل:

1- سياسات الإشراف على العملية وتدريب الموظفين والتدريب الخاص: وتشمل هذه السياسات قيام المشرفين في المستويات العليا ذوي الخبرة الأكبر بمتابعة تقدم العمل وتحديد قدرات الموظفين التابعين في المستويات الدنيا ذوي الخبرة الأقل، ومستوى خبرتهم وكفاءتهم، ومدى توافر الوقت والموارد لديهم، والقيام بعمليات التشاور وتوثيقها حول أي نقاط مهمة أو أمور صعبة تمت مواجهتها في أثناء العمل أو حول الموارد المتاحة للقيام بالعمل، مما يساعد في: مشاركة الخبرة الجماعية والفنية، ورفع مستوى الجودة، وتحسين تطبيق الحكم المهني.

2- سياسات مراجعة العمل: لأنَّ الموظفين التابعين في المستويات الدنيا يقومون بأداء الأعمال التفصيلية، فإنَّه بالمقابل يجب على المشرفين أن يقوموا بمراجعة عمل التابعين من حيث إنه قد تمَّ العمل بناءً على المعايير والمتطلبات المهنية والقانونية، وتمَّ القيام بالمشاورات والتوثيق المناسب، وتمَّ الحصول على الأدلة الكافية والملائمة اللازمة لتحقيق الأهداف والوصول إلى تقرير ملائم.

3- سياسات توثيق العمل: من حيث توثيق الإجراءات التي تمَّ القيام بها والأدلة التي تمَّ الوصول إليها وحالات التشاور وأي خلافات في الرأي.

4- سياسات الخلاف في الرأي: تساعد هذه السياسات في التحديد المبكر لأي مشاكل أو خلافات في الرأي، وكيفية التعامل معها، وكيفية اللجوء إلى شخصٍ خارجي للاستشارة عند الضرورة، وكيفية توثيق هذه الخلافات والاستنتاجات التي تمَّ التوصل إليها، حيث إنه يجب ألا يصدر تقرير المدقق قبل حل جميع الخلافات.

5- سياسات مراجعة ضبط جودة العملية: تهدف إلى توفير تقييم موضوعي للأحكام المهمة التي تم اتخاذها وللاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند وضع التقرير النهائي، وهذا يشمل:

- 1- أن تتم مراجعة ضبط جودة العملية لعمليات تدقيق البيانات المالية كافة للشركات المدرجة.
- 2- وضع المقاييس التي تحدد أي العمليات التي يجب أن تكون خاضعة لمراجعة ضبط جودة العملية (عدا عمليات تدقيق البيانات المالية للشركات المدرجة)، وهذه المقاييس تشمل طبيعة العملية ومدى تأثيرها في المصلحة العامة، والمخاطر أو الظروف غير العادية في بعض العمليات، وهل يوجد قانون يتطلب إجراء مراجعة ضبط جودة العملية لبعض العمليات؟

3- أن تتم مراجعة ضبط جودة العملية للعمليات كافة التي تلي المقاييس التي تم وضعها.

4- يجب إكمال مراجعة لضبط جودة العملية قبل صدور التقرير .

وعند قيام شركة أو مكتب التدقيق بوضع سياسات وإجراءات مراجعة ضبط جودة العملية يجب عليها أن تحدد النقاط التالية:

1- طبيعة مراجعة ضبط جودة العملية ومداهها وتوقيتها: إن طبيعة مراجعة ضبط جودة العملية تشمل القيام بمناقشة الشريك في فريق العمل ومراجعة بعض أوراق العمل التي تتعلق بالأحكام المهمة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، في حين يعتمد مدى هذه المراجعة على تعقيد العملية والمخاطرة باحتمال أن يكون التقرير غير مناسب، ولا تقلل المراجعة من مسؤوليات شريك العملية، أما بالنسبة لتوقيت هذه المراجعة، فيحددها مراجع ضبط جودة العملية على أن تتم على مراحل أثناء العملية ليتمكن من حل أي مشاكل، وإصدار توصيات قبل إصدار التقرير النهائي للتدقيق.

2- مقاييس لأهلية مراجعي ضبط جودة العملية: كالمؤهلات الفنية المطلوبة من هذا المراجع من: خبرة، وصلاحية، ومعرفة، فضلاً عن الحفاظ على موضوعية هذا المراجع كأن لا يتم اختياره من قبل شريك العملية، أو ألا يشارك بعملية التدقيق، أو يتخذ قرارات لفريق التدقيق نيابة عن الشريك.

3- متطلبات توثيق عملية مراجعة ضبط جودة العملية: حيث يجب توثيق أنه تم أداء الإجراءات التي تتطلبها سياسات الشركة حول مراجعة ضبط جودة العملية، وأنه تم إكمال المراجعة قبل صدور تقرير التدقيق، وأن المراجع لا علم له بأي أمور معلقة قد تجعله يعتقد بأن تقرير التدقيق غير مناسب.

ولتطبيق نظام رقابة الجودة على أعمال المساعدين أهمية كبيرة، نذكر منها¹⁰⁸:

1- تعزيز علاقة التعاون بين المشرفين والمساعدين، فتقديم النصح والمشورة من المشرفين لحل أية مشاكل تواجه المساعدين باستخدام وسائل اتصال فعالة فيما بينهم يؤدي إلى تشجيع المساعدين وتحفيزهم على الأداء الجيد وبالنتيجة سوف يؤدي إلى تحسين جودة خدماتهم.

2- إعطاء تأكيد معقول بأن الخدمات التي يقدمها المساعدون تتماشى مع المعايير المهنية بشكل عام ومعايير الجودة بشكل خاص.

¹⁰⁸ سعيد، صبا أحمد. "نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات (دراسة على عدد من مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوى)"، 2009، ص29، مرجع سبق ذكره.

3- تحسين وثائق أوراق العمل المعدة من قبل المساعدين على اعتبار أن تطبيق معايير رقابة الجودة قد أدى إلى تحسين قدرتهم المهنية.

4- يعد تطبيق نظام رقابة الجودة على أعمال المساعدين أداة لتدريبهم على ممارسة تطبيق معايير رقابة الجودة وأية معايير مهنية أخرى.

على مستوى عملية التدقيق¹⁰⁹:

يجب على شريك العملية تحمل مسؤولية: التوجيه، والأداء، والإشراف على عملية التدقيق وأعضاء فريق التدقيق التابعين في المستويات الدنيا من خلال إعلامهم بما يلي:

- 1- مسؤولياتهم.
- 2- طبيعة عمل المنشأة.
- 3- المسائل التي لها علاقة بالمخاطرة.
- 4- المشاكل والصعوبات التي قد تنشأ.
- 5- الأسلوب المفصل لأداء العملية.

لذلك تقع على عاتق الشريك المحافظة على مستوى مناسب من الشك المهني ضمن فريق العمل، وأن يشجع على إثارة: الأسئلة، والاستفسارات، والمشاورات، وأن ينمي أساليب الاتصال بين مستويات الموظفين العليا والدنيا، وأن يقوم بالإشراف ومتابعة العمل وتقّمه للتمكن من حل أي أمور مهمة في الوقت المناسب، وأن يقوم قبل إصدار تقريره النهائي بمراجعة بعض مستندات التدقيق والمناقشة مع باقي أعضاء الفريق حول مدى كفاية وملائمة أدلة التدقيق التي تم التوصل إليها.

أما بالنسبة لمراجعة ضبط جودة العملية، فيجب أن تشمل تقييماً موضوعياً لما يلي:

- 1- الأحكام المهمة التي اتخذها فريق العملية.
- 2- الاستنتاجات التي تم التوصل إليها عند تكوين تقرير التدقيق.

وتتضمن: مراجعة ضبط جودة العملية المناقشة مع شريك العملية، ومراجعة المعلومات المالية ولتقرير المدقق، ومراجعة مستندات تدقيق مختارة تتعلق بالأحكام المهمة التي اتخذها فريق التدقيق والنتائج التي

¹⁰⁹ ISA 220, 2009.

توصل إليها، ويعتمد مدى المراجعة على تعقيد عملية التدقيق ومخاطر احتمال أن يكون تقرير المدقق غير مناسب ، مع العلم أنّ عملية المراجعة لا تخفض أبداً من مسؤوليات شريك العملية.

وبالنسبة لعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة يجب على شريك العملية ما يلي:

- 1- تحديد أنه تم تعيين مراجع رقابة جودة العملية.
- 2- مناقشة الأمور المهمة الناشئة في أثناء عملية التدقيق مع مراجع رقابة الجودة للعملية بما في ذلك تلك الأمور التي تم تحديدها أثناء مراجعة رقابة الجودة للعملية.
- 3- عدم إصدار تقرير التدقيق قبل أن يتم الانتهاء من مراجعة ضبط الجودة للعملية.

3-2-6- المراقبة والمتابعة:

تهدف عملية المراقبة والمتابعة لنظام الرقابة على الجودة إلى توفير تقييم عن مدى الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، علاوةً عن التأكد من كون نظام الرقابة مصمماً بشكل مناسب ومطابقاً بفعالية¹¹⁰.

على مستوى شركة التدقيق¹¹¹:

يجب على شركة التدقيق وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأن سياسات وإجراءات ومتطلبات وعناصر نظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة تعمل بفاعلية، وأنه تم الامتثال لها عملياً، ويجب أن يتحمل مسؤولية المراقبة والمتابعة أشخاص يتمتعون بـ: الصلاحية، والكفاءة، والمعرفة، وألا يشاركوا بعملية التدقيق أو عملية ضبط جودة العملية، بحيث تشمل هذه المراقبة والمتابعة عمليات تقييم وفحص مستمر لنظام رقابة الجودة، وهذا يتضمن ما يلي:

- 1- تحليل التطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، وكيف يجب عكسها في سياسات وإجراءات الشركة، وتحليل سياسات وإجراءات الاستقلالية والمصادقة عليها، وتحليل سياسات التطوير المهني والتدريب المستمر، وتحليل سياسات قبول العلاقات واستمرارها مع العملاء.
- 2- تحديد الإجراءات التصحيحية والتحسينات التي سيتم إجراؤها لنظام رقابة الجودة.

¹¹⁰ حدادين، أسامة راجي ميري. "مدى التزام مكاتب تدقيق الحسابات الأردنية بمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 1"، رسالة ماجستير،

كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص28.

¹¹¹ ISQC 1, 2009.

3- إبلاغ موظفي الشركة المناسبين بجوانب الضعف في نظام رقابة الجودة، أو في مستوى فهم النظام أو الامتثال له.

4- المتابعة من قبل موظفي الشركة المناسبين لإجراء التعديلات اللازمة.

تتم عمليات الفحص والمراقبة والمتابعة لنظام رقابة الجودة على أساس دوري، بحيث لا تتجاوز دورة الفحص والمراقبة أكثر من ثلاث سنوات، وأن يتم خلالها فحص عملية واحدة على الأقل لكل شريك، ويعتمد أسلوب وتوقيت عملية الفحص والمراقبة على ما يلي:

- 1- حجم شركة التدقيق.
- 2- عدد المكاتب ومواقعها الجغرافية.
- 3- نتائج عمليات وإجراءات الفحص والمراقبة والمتابعة السابقة.
- 4- درجة صلاحية الموظفين والمكاتب.
- 5- طبيعة وتعقيد ممارسة وتنظيم شركة التدقيق.
- 6- المخاطر المرتبطة بعملاء شركة التدقيق أو بعمليات محددة.

على مستوى عملية التدقيق¹¹²:

يجب على شريك العملية النظر إلى نتائج عملية المتابعة والمراقبة والفحص التي قامت بها شركة التدقيق للتأكد مما يلي:

- 1- هل تؤثر العيوب التي تم إيجادها في نظام رقابة الجودة على عملية التدقيق؟
- 2- هل تكفي الإجراءات التي اتخذتها الشركة لتصحيح العيوب في نظام رقابة الجودة؟

ويجب التنبيه إلى أن وجود عيب في نظام رقابة الجودة للشركة لا يدل على أنه لم يتم أداء عملية تدقيق محددة حسب المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، ولا يدل على أن تقرير المدقق لم يكن مناسباً¹¹³.

¹¹² ISA 220, 2009.

¹¹³ القيق، أمير جمال. "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة -دراسة ميدانية-"، ص 35، مرجع سابق.

المبحث الثالث: الرقابة على جودة الأداء المهني حسب مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.

3-3-1- معايير الرقابة على جودة الأداء المهني حسب مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي:

يعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الأسبق في موضوع الرقابة على جودة الأداء المهني، حيث قام بإصدار مجموعة من معايير التدقيق المتعلقة برقابة الجودة Statements on Quality Control Standards، وكانت أول نشرة يقوم بإصدارها بتاريخ 1979، حيث تضمنت النشرة رقم (1) أو ما عُرف بالمعيار رقم (1) تسعة عناصر، هي: (الاستقلالية، والتعيين والتوظيف، والتطوير المهني، والترقية، وتوزيع المهام، والإشراف، والاستشارات، وقبول العملاء واستمرارهم، والتفتيش والفحص الدوري لبرنامج رقابة جودة الأداء)¹¹⁴، وفي العام 1996 قامت لجنة معايير التدقيق ASB (Auditing Standard Board) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار النشرة رقم (2) التي حلت مكان النشرة رقم (1)، وقامت باختصار العناصر التسعة إلى خمسة عناصر¹¹⁵:

- 1- الاستقلالية والنزاهة والموضوعية (Independence, Integrity, and Objectivity): أي: إنه يجب على المدقق أن يحافظ على الاستقلالية بالشكل والفعل، وأن يعمل بنزاهة وبموضوعية.
- 2- الإدارة الشخصية (Personal Management): وتتضمن سياسات التعيين وتخصيص الأفراد على عمليات ومهام عملية التدقيق وإجراءات التطوير المهني والترقية.
- 3- قبول عملاء جدد، واستمرارية العلاقة مع العملاء القداماء (Acceptance and Continuance of Clients and Engagements): وتتضمن سياسات وضوابط حول تقييم العلاقة مع العملاء.
- 4- أداء العمليات (Engagement Performance): وتتضمن الالتزام بمعايير التدقيق للعمل الميداني، والالتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية.
- 5- المراقبة (Monitoring): أي: مراقبة مدى الالتزام بسياسات ومتطلبات العناصر الأربعة السابقة ومدى تطبيقها بفعالية.

¹¹⁴ جبران، محمد علي. "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، الرياض، 2010.

¹¹⁵ عوض، آمال. "أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات"، ص 55، مرجع سبق ذكره.

واستمر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتطوير هذه النشرات دون أن يحدث تغييراً جوهرياً في مضمونها، بل قام بعمليات تنظيم لها، حيث أصدر النشرة رقم (8) في العام 2010 تحت عنوان: (A Firm's System of Quality Control)¹¹⁶، وقامت أيضاً بإصدار نشرة لمساعدة شركات التدقيق في تصميم نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه في العام 2016 تحت عنوان: (Establishing and Maintaining a System of Quality Control for a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice).

3-3-2- أساليب الرقابة على مدى التزام شركات التدقيق بمعايير الرقابة على جودة الأداء

المهني حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين:

نلاحظ أن عناصر ومتطلبات الرقابة على جودة الأداء بحسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تتشابه إلى حد كبير مع متطلبات وعناصر الرقابة بحسب الاتحاد الدولي للمحاسبين (مع إضافة عنصر إضافي ضمن الاتحاد الدولي للمحاسبين والمتعلق بمسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة)، ولكن بالنسبة للولايات المتحدة الأمريكية يعد تطبيق رقابة الجودة أمراً إلزامياً للحصول على ترخيص لمزاولة المهنة؛ وذلك لأنه وبمجرد قيام شركات التدقيق بالتسجيل في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، فإنهم سيخضعون لعملية رقابة على التزامهم بمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني، وقد تنوعت أساليب التحقق والرقابة لمدى تطبيق شركات التدقيق بنظام رقابة الجودة، فكان هناك أسلوب مراجعة النظر، وأسلوب مجلس الرقابة والمحاسبة العامة، وسنذكرهما بنوع من التفصيل.

3-3-2-1- أسلوب مراجعة النظر (Peer Review):

أو كما يسميه البعض بـ: "الفحص المتعمق أو مراجعة الزميل"، حيث قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في العام 1977 بإنشاء مجلس الرقابة العامة (The Public Oversight Board) (POB) المسؤول عن الإشراف على كفاءة التنظيم الذاتي الذي ظهر في العام ذاته، وقام بتقسيم شركات التدقيق التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى قسمين:

الأول: يتعلق بشركات التدقيق الخاصة (Private Companies Practice) التي تدقق لعملاء وشركات غير مدرجة بمجلس الأوراق المالية وشركات التدقيق العامة (SEC Practice) التي تدقق لعملاء

¹¹⁶ AICPA, SQCS No.8, "A Firm's System of Quality Control", 2010.

وشركات مدرجة بمجلس الأوراق المالية، وجعلت خضوع شركات ومكاتب التدقيق لرقابة هذا المجلس كشرط إلزامي لاستمرار عضويتهم في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وحصولهم على ترخيص لمزاولة المهنة¹¹⁷، وفي العام 1989 وضمن إطار التنظيم الذاتي قام AICPA بإصدار برنامج مراجعة النظير الذي يتمثل بقيام شركة أو مكتب تدقيق تابعة لهيئة محددة بمراجعة عمل شركة أو مكتب تدقيق آخر في ظل المعايير التي تضعها هذه الهيئة ومعايير الرقابة على جودة الأداء المهني؛ بهدف حماية المصلحة العامة وحماية مستقبل مهنة التدقيق¹¹⁸، ويتم إجراء مراجعة النظير بصورة دورية مع اختلاف المدة المطلوبة لإجرائها من بلد لآخر، ففي الولايات المتحدة الأمريكية، يتم إجراء مراجعة النظير مرة على الأقل كل ثلاث سنوات على أن يبدأ أول فحص وتقييم خلال ثمانية عشر شهراً من التسجيل لدى المعهد، وتقسم مراجعة النظير إلى¹¹⁹:

مراجعة النظام (System Reviews): تركز على نظام رقابة الجودة في شركة التدقيق.

مراجعة الارتباط (Engagement Reviews): تركز على أداء العمل وعلى الارتباطات.

وعند القيام بعملية مراجعة النظير، فإن ذاك يحتاج إلى مراحل عدة، هي التالي¹²⁰:

1- الإعداد: تحتاج هذه المرحلة حوالي شهرين، وتتضمن تزويد الأشخاص القائمين بمراجعة النظير بالمعلومات والبيانات كافة التي سيحتاجونها لتحقيق أهدافهم، ومساعدتهم في إنجاز العمل بإتقان وكفاءة أكبر، فضلاً عن تزويدهم بوصف لنظام مراقبة الجودة والكيفية التي يجب أن يكون والمعايير التي يجب أن تؤخذ بالحسبان.

2- زيارة الموقع: تحتاج هذه المرحلة حوالي الأسبوع، حيث يزور القائمون على عملية مراجعة النظير موقع شركة أو مكتب التدقيق، ويقومون بمراجعة أوراق عمليات التدقيق والملفات الإدارية، فضلاً عن إجراء مقابلات واجتماعات مع بعض المديرين والموظفين.

¹¹⁷ AICPA, "POB and AICPA Issue Controversial Recommendations", Journal of Corporate Accounting and Finance, 1993, PP: 121-128.

¹¹⁸ خلف، صلاح نوري. اللهبي، إسراء. "أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، الفصل الثاني، 2013، ص 269.

¹¹⁹ AICPA STANDARDS FOR PERFORMING AND REPORTING ON PEER REVIEWS, 2017.

¹²⁰ أبو رز، عفاف. طه، حازم. "أثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق"، 2012، العدد 4، المجلد 8، 2012، ص: 789.

3- التقرير: تحتاج هذه المرحلة فترة تمتد من أسبوع إلى أربعة أسابيع بعد الانتهاء من زيارة الموقع، يقوم فيها القائمون على عملية مراجعة النظير بإعداد تقرير يتضمن رأيهم حول مدى التزام شركة أو مكتب التدقيق بمعايير التدقيق المهنية ومعايير الرقابة على جودة الأداء، ويتضمن بعض التوصيات والملاحظات التي تساعد شركة التدقيق في تطوير العمل.

وللمراجعة النظير أهمية كبيرة ومنافع متعددة، نذكر منها¹²¹:

- 1- تمثل أداة لتأكيد جودة عملية التدقيق وجودة المراحل التي تمر بها ابتداء من مرحلة التخطيط مروراً بمرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق وتجميع أدلة الإثبات، وانتهاءً بمرحلة إعداد التقرير النهائي، وبالتالي، فإن مراجعة النظير تدفع شركات ومكاتب التدقيق لزيادة فعالية التنفيذ الفعلي وفعالية إجراءات التوثيق لعملية التدقيق.
- 2- تساعد في التنبؤ باحتمالية فشل شركات التدقيق على عد الشركات الفاشلة لا تمتلك نظام رقابة فعالاً.
- 3- تمثل أداة لتأكيد مدى التزام شركة أو مكتب التدقيق بالمعايير والمتطلبات المهنية والقانونية.
- 4- تساعد في تحديد نقاط الضعف لدى نظام الرقابة لشركات التدقيق والحصول على التوصيات وإجراء التصحيحات المناسبة، فضلاً عن زيادة فهمها ومعرفتها بمعايير الرقابة على جودة الأداء بشكل ينعكس على جودة المهنة.
- 5- حصول شركة التدقيق على شهادة اجتياز برنامج مراجعة النظير تزيد من قوته التنافسية.
- 6- تحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة؛ لأنّ خضوع شركة التدقيق لمراجعة النظير يجعلها أكثر حرصاً على استكمال كل إجراءات التدقيق، وتخطيط العمل بشكل أفضل، وتوزيع المهام على الموظفين بشكل عقلاني، وتجميع أدلة إثبات كافية وملائمة¹²².

وعلى الرغم من أهمية مراجعة النظير إلا أنها تتعرض لبعض الانتقادات وخاصة بعد حصول أزمات عدة تعرضت لها بيئة الأعمال، كانهيار شركة إنرون رغم صدور تقرير تدقيق نظيف من قبل شركة آرثر أندرسون، وفي العام 2012 فتحت الحكومة اليابانية التحقيق حول سلوك شركة التدقيق KPMG التي تقوم

¹²¹ Engles, Dieter. " Peer Review " A Quality Assurance Tool for SAIS ", International Journal of Government Auditing, Vol. 38, No. 4, 2011. pp: 17.

¹²² محمد، حسن شلقماني. "مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة - دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف، 2014، ص 96.

بتدقيق قوائم شركة أولمبوس OLYMPS؛ بسبب قيامها بإخفاء خسارتها مدة عامين، وأصدرت تقريراً ينصُّ على عددٍ من التوصيات المتعلقة برقابة جودة التدقيق¹²³، ومن أهم الانتقادات نذكر ما يلي¹²⁴:

1- يعد أداء عملية مراجعة النظير عملاً روتينياً يركز فيه القائمون على شروط أداء مراجعة النظير وواجباتها أكثر من تركيزهم على جودة عمل شركة التدقيق الخاضعة للمراجعة، أي: إنهم أصبحوا يركزون على الشكل أكثر من المضمون.

2- يعد الأشخاص القائمون على عملية مراجعة النظير غير متفرغين بشكل كامل للعمل، وأحياناً قد يكونون غير صالحين للقيام بمهامهم.

3- قد تتأثر حيادية واستقلالية وموضوعية تقرير مراجعة النظير؛ بسبب قدرة شركة التدقيق على اختيار المكتب الزميل الذي سيقوم بمراجعة أوراقه، مما قد يخلق نوعاً من المجاملة بين شركات ومكاتب التدقيق.

لذلك وبسبب هذه الانتقادات والأزمات المالية التي حدثت صدر في الولايات المتحدة الأمريكية في العام 2002 قانون Sarbanes-Oxley الذي أنهى مرحلة التنظيم الذاتي لأعضاء مكاتب وشركات التدقيق وأنشأ مجلس الرقابة والمحاسبة للشركات العامة Public Company Accounting and Oversight Board (PCAOB) الذي حلت محل مجلس الرقابة العامة (POB) التي كانت مسؤولة عن الإشراف على كفاءة التنظيم الذاتي¹²⁵.

3-3-2-2- أسلوب مجلس الرقابة والمحاسبة للشركات العامة:

بسبب تزايد الأزمات والمشاكل المالية قام الكونغرس الأمريكي بإصدار قانون¹²⁶ sarbanes oxley الذي يهدف لحماية المصلحة العامة والحفاظ على استقلالية تقارير التدقيق ودقتها من خلال إصلاح عمليات المحاسبة والرقابة على أعمال الشركات، فأحدث هذا القانون العديد من التغييرات، وكان منها: قيامه بإنشاء مجلس الرقابة والمحاسبة للشركات العامة Public Company Accounting and Oversight Board (PCAOB) الذي حلت محل مجلس الرقابة العامة (POB) التي كانت مسؤولة عن الإشراف على كفاءة

¹²³ دحجوح، حسين. الشاهين، عصام. "مدى توافق مهنة التدقيق في سورية مع المعايير المهنية لرقابة الجودة _دراسة تحليلية_"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 35، العدد 2، 2013، ص 115.

¹²⁴ محمد، حسن شلقماني. "مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة - دراسة ميدانية"، ص 80، مرجع سبق ذكره.

¹²⁵ Hilary, G., and Lennox, C., 2005, "The Credibility of Self-Regulation: Evidence from the Accounting Profession's Peer Review Program", Journal of Accounting and Economics, (Vol.40), pp: 215.

¹²⁶ Sarbanes oxley, PUBLIC LAW 107-204—JULY 30, 2002.

التنظيم الذاتي، ويجب أن يعمل هذا المجلس على أنه شركة لها شخصية اعتبارية غير ربحية وتقع على عاتقه الواجبات التالية:

- 1- تسجيل شركات التدقيق العامة التي تدقق لعملاء وشركات مدرجة بمجلس الأوراق المالية.
- 2- إصدار أو تبني معايير التدقيق ومعايير رقابة جودة التدقيق والمتطلبات الأخلاقية ومتطلبات الاستقلالية وغيرها من الأمور التي تتعلق بعملية إصدار التقرير النهائي للتدقيق.
- 3- إجراء تفتيش لشركات التدقيق العامة المسجلة لديه.
- 4- القيام بالتحقيقات والإجراءات التأديبية وتطبيق العقوبات على الشركات المخالفة، وذلك بالنسبة لشركات التدقيق العامة المسجلة لديه.
- 5- إجراء: الوظائف، والمتطلبات، والمهام الضرورية واللائمة لتطوير وتحسين المعايير المهنية، وتحسين جودة الخدمات المهنية المقدمة من قبل شركات التدقيق العامة المسجلة لديه؛ بهدف حماية مصلحة المستثمرين والمصلحة العامة.
- 6- إلزام شركات التدقيق العامة المسجلة لديه بالالتزام بقانون sarbanes oxley وقواعد هذا المجلس والمعايير المهنية والقوانين التنظيمية وقوانين هيئة الأوراق المالية المتعلقة بإعداد وتقديم تقرير التدقيق النهائي.
- 7- وضع ميزانية خاصة للمجلس وإدارة عملياته وموظفيه.

ويتألف هذا المجلس من خمسة أعضاء من الأشخاص الذين يتصفون بـ: النزاهة، والسمعة الجيدة، والالتزام بمبادئ المصلحة العامة، ويتمتعون بفهم كافٍ لمسؤوليات وطبيعة متطلبات الإفصاح المالي، ومتطلبات المسائلة والمحاسبة والتدقيق في مراحل إعداد وإصدار تقرير التدقيق النهائي، ويجب أن يشتمل هؤلاء الأعضاء الخمسة على عضوين حاصلين على ترخيص محاسب قانوني، وفي حال كان أحد هذين العضوين رئيساً للمجلس يشترط ذلك أن يكون متوقفاً عن مزاولة مهنة التدقيق على الأقل لمدة خمسة سنوات قبل تعيينه في المجلس، مع العلم أنه يجب على الأعضاء التفرغ الكامل لخدمة المجلس في أي وقت وألا يتزامن عمله في المجلس مع أي عمل تجاري أو أي أرباح أو دفعات من أي شركة تدقيق عامة، ويتم تعيين رئيس وأعضاء المجلس من قبل هيئة سوق الأوراق المالية بعد التشاور مع رئيس مجلس محافظي الاحتياطي الفيدرالي ووزير المالية، ويجب على مجلس الرقابة والمحاسبة للشركات العامة أن يقوم بتقديم تقرير سنوي يتضمن القوائم المالية المدققة إلى هيئة سوق الأوراق المالية وهي بدورها تقوم بإرسال نسخة لكل من اللجنة

المالية والمصرفية بمجلس الشيوخ (Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs of the Senate) ولجنة الخدمات المالية بمجلس النواب (Committee on Financial Services of the House of Representatives) وذلك خلال فترة زمنية لا تتجاوز (30) يوماً من تاريخ وصول التقرير إلى هيئة سوق الأوراق المالية.

معايير الرقابة على جودة الأداء المهني بحسب المجلس:

يقوم المجلس بهدف حماية المصلحة العامة بتبني المعايير المحددة من قبل واحدة أو أكثر من المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة التدقيق، وله الحق في تنقيحها وتعديلها، حيث تتضمن معايير الرقابة على جودة الأداء المهني التي يجب على شركات التدقيق العامة الحفاظ عليها التي تبناها المجلس كلاً مما يلي:

- 1- مراقبة متطلبات الأخلاق المهنية والاستقلال (monitoring of professional ethics and independence).
- 2- الاستشارة حول أمور التدقيق والمحاسبة (consultation on accounting and auditing questions).
- 3- الإشراف على عمل التدقيق (supervision of audit work).
- 4- متطلبات تعيين وتوظيف الأفراد والتطوير المهني والترقية (hiring, professional development, and advancement of personnel).
- 5- قبول العلاقات واستمرارها مع العملاء (the acceptance and continuation of engagements).
- 6- المراقبة الداخلي (internal inspection).
- 7- أي متطلبات أخرى للمجلس قد يتم تحديدها (other requirements as the Board may prescribe).

هذا، وقد حدّد مجلس الرقابة والمحاسبة للشركات العامة مجموعة من القواعد التي يجب أن تلتزم بها شركات التدقيق العامة المسجلة لديه، وهي:

- 1- إعداد أوراق عمل التدقيق والاحتفاظ بها، وجميع المعلومات المتعلقة بتقرير التدقيق التي تدعم الرأي الذي تمّ التوصل إليه بشكل تفصيلي ولفترة لا تقل عن سبع سنوات لتكون دليلاً لأي فحوصات قد تجري على التقرير.

2- تقديم موافقة ومصادقة على قبول القيام بمراجعة النظير أو الخضوع لها والموافقة على تقديم تقرير التدقيق وجميع المعلومات الأخرى ذات العلاقة.

3- القيام في كل عملية تدقيق بوصف الاختبارات والإجراءات التي قام بها المدقق لهيكل الرقابة الداخلية لشركة التدقيق، والتقرير عن هذا الوصف ضمن تقرير التدقيق أو ضمن تقرير منفصل.

مراقبة الشركات العامة المسجلة بالمجلس (INSPECTIONS OF REGISTERED PUBLIC ACCOUNTING FIRMS):

يجب على مجلس الرقابة والمحاسبة للشركات العامة القيام بعملية مراقبة مستمرة لشركات التدقيق المسجلة لديها والتقرير عنها؛ وذلك لتحديد درجة التزامها بمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني وقواعد هيئة سوق الأوراق المالية وقواعد مجلس الرقابة والمحاسبة للشركات العامة، وتتم عملية المراقبة بشكل سنوي لشركات التدقيق التي تقدم أكثر من (100) تقرير تدقيق خلال العام، في حين تكون مرة كل ثلاث سنوات لشركات التدقيق التي تقدم أقل من (100) تقرير تدقيق خلال العام.

ويحق للمجلس القيام بتعديل الفترة التي تتم فيها عملية المراقبة بناء على طلب من هيئة سوق الأوراق المالية أو إذا كان ذلك ضرورياً لحماية المستثمرين والمصلحة العامة.

وفي عام 2018 قام مجلس الرقابة والمحاسبة للشركات العامة بتطوير تقرير الفحص والمراقبة؛ بهدف تلبية حاجات المستثمرين والمساهمين بشكل أكثر فعالية، حيث يتكون التقرير من خمسة أقسام¹²⁷:

- 1- المقدمة (introduction): التي تتضمن معلومات حول التزام شركة أو مكتب التدقيق لمتطلبات مجلس الرقابة والمحاسبة للشركات العامة.
- 2- نظرة عامة حول البيانات التاريخية (overview of historical data).
- 3- ملاحظات الفحص والمراقبة (inspection observations).
- 4- ملاحظات حول رقابة الجودة (quality control observations).
- 5- استجابة شركة أو مكتب التدقيق لمسودة تقرير الفحص والمراقبة الذي أعده مجلس الرقابة والمحاسبة للشركات العامة (the firm's response to the draft inspection report).

¹²⁷ PCAOB posts Guide to Reading the PCAOB's New Inspection Report. Default. (n.d.). 2018.
<https://pcaobus.org/oversight/inspections/pcaob-posts-guide-to-reading-the-pcaob's-new-inspection-report>.

المبحث الرابع: الرقابة على جودة الأداء المهني على المستوى العربي.

3-4-1- الرقابة على جودة الأداء المهني في الجمهورية العربية السورية:

قبل حصول الدول العربية على استقلالها كانت مُقسّمة إلى: دولٍ خاضعة للانتداب الفرنسي، ودول خاضعة للانتداب البريطاني، ولما كانت بريطانيا أكثر اهتماماً من فرنسا بمهنة تدقيق الحسابات، فإننا نجد أن مهنة التدقيق كانت أكثر تطوراً في بريطانيا والدول التي كانت خاضعة لها، لذلك لم تكن للجمهورية العربية السورية مكانة في هذا المجال خلال الاحتلال الفرنسي، حيث أبقى الاحتلال الفرنسي على القانون التجاري العثماني المطبق في سورية منذ العام 1850، ولكن بعد الاستقلال صدر القانون التجاري السوري في العام 1949 الذي تمّ فيه تحديد طريقة اختيار المحاسبين القانونيين وواجباتهم المهنية¹²⁸.

وكان للوحدة بين سورية ومصر تأثير كبير في مهنة التدقيق في سورية؛ وذلك بسبب تطور المهنة في جمهورية مصر العربية بشكل أكبر؛ بسبب أنها كانت خاضعة للانتداب البريطاني، فقام رئيس الجمهورية المتحدة بإصدار القرار رقم (1109) بتاريخ 1958 لتأسيس جمعية المحاسبين القانونيين في سورية التي تم إشهارها بتاريخ 1961 بالقرار رقم (601) الصادر عن وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل، وتعد هذه الجمعية بمنزلة النواة الأولى لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق التي تهدف إلى تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال تنشيط البحث العلمي وإعداد الدورات التدريبية والعمل على اعتماد معايير للمحاسبة والتدقيق وللسلوك المهني بما ينسجم مع المعايير الدولية¹²⁹.

وفي العام 2007 تم إصدار قانون التجارة رقم (33) الذي ألغى القانون التجاري الصادر في العام 1949، ومن ثم تم إصدار قانون تنظيم المهنة رقم (33) في العام 2009 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق الذي أنهى العمل بالقرار رقم (1109) في العام 1958 وجميع تعديلاته، ويهدف هذا المجلس بموجب القانون السابق إلى القيام بالرقابة على الأعمال المحاسبية والمالية لتدعيم الثقة في مهنة المحاسبة والتدقيق، ورفع مستوى الجودة والدقة بالعمل¹³⁰، وتم في العام 2014 إحداث نقابة العاملين في المهن المالية والمحاسبية بالمرسوم التشريعي رقم (30) التي تهدف إلى: ضبط المهن المالية والمحاسبية وتحديثها، وتطوير آليات إعداد البيانات المالية، وتطبيق المعايير الدولية.

¹²⁸ طقطق، كنان. "مدى الالتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة لدى مهنة التدقيق في سورية -دراسة ميدانية-"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2013.

¹²⁹ <http://www.asca.sy>

¹³⁰ قانون تنظيم المهنة رقم 33 في عام 2010.

وعلى الرغم من عدم وجود معايير خاصة في الجمهورية العربية السورية للمحاسبة أو للتدقيق أو معايير وبرامج للرقابة على جودة الأداء المهني إلا أن قانون تنظيم المهنة رقم (33) لعام 2009 تضمن بنوداً تتسجم مع المتطلبات الدولية للرقابة على جودة الأداء المهني، ومن خلال دراسة بنود القانون نجد التالي:

1- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة:

تتمثل هذه المسؤوليات بخلق بيئة وثقافة للجودة بشكل يتم من خلاله إدراك أهمية الجودة وضرورتها في كل خطوة من خطوات التدقيق، وهذا يعتمد على الأفعال والإجراءات التي تؤكد ذلك، وبناءً على المادة رقم (5) من هذا القانون نجد أن مجلس المحاسبة والتدقيق يتحمل مسؤولية وضع سياسات تدريبية تساعد في الارتقاء بالمهنة وعقد المؤتمرات العلمية والمهنية على المستوى العربي والدولي، ومتابعة التطورات في المعايير الدولية وحسن تطبيقها في سورية بما يتلاءم مع الأوضاع الاقتصادية والمالية والقانونية، فضلاً عن إجراء الدراسات لوضع الحلول حول أي خلافات في الأمور المحاسبية، والقيام برقابة مكاتب وشركات التدقيق التي تقوم بتدقيق حسابات شركات الأموال، وهذه السياسات والإجراءات تساعد وتعزز وجود ثقافة داخلية تؤكد أهمية جودة ودقة عمل شركات ومكاتب التدقيق في سورية. ولكن وبالمقابل، فإنه لم يتم ذكر مواد تلزم مكاتب أو شركات التدقيق بنشر وخلق بيئة وثقافة لجودة الأداء المهني بشكل مباشر، وهذا يمكن أن يُمثّل قصوراً في القوانين والتشريعات

2- متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة:

وفي هذا المجال، نجد أن القانون السابق يشمل مواد عدة تتعلق بالسلوك الأخلاقي، فنجد: المادة رقم (43) أكدت على ضرورة الالتزام بالموضوعية والحياد وعدم الانصياع للمؤثرات الشخصية والاستقلال التام في أداء المهام الموكلة إليه. المادة رقم (47) أكدت مراعاة قواعد التعاون والاحترام في العلاقات المهنية للمدققين، وأكدت التقيد بمبادئ: الشرف، والاستقلال، والاستقامة، ومراعاة الواجبات التي يفرضها القانون.

المادة رقم (48) وضحت بعض الأفعال التي يجب عدم القيام بها، مثل: القيام بالدعاية بطريقة مخلة بمكانة المهنة، أو مضاربة الآخرين ومنافستهم بصورة مسيئة، أو قبول مهام تتعارض مع الاستقلال والحياد، أو إفشاء المعلومات (باستثناء طلبها قضائياً).

المادة رقم (90) نصت على الالتزام بقواعد السلوك المهني المعتمدة من التنظيم المهني وقواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

3- قبول العلاقة واستمرارها مع العملاء:

لم يتضمن القانون سياسات وإجراءات محددة لقبول العلاقات واستمرارها مع العملاء بشكل واضح وصريح، ولكنه ذكر ضمن المادة رقم (48) بعض الحالات التي يجب على المدقق ألا يقوم بتدقيقها، مثل: وجود علاقة قرابة بينه وبين أحد أعضاء مجلس إدارة الشركة الخاضعة للتدقيق أو بمديرها العام أو بكبار المساهمين فيها الذين يملكون أكثر من 25% من رأس المال، دون أن يمنع ذلك قيام شركة التدقيق بالارتباط مع هذه الشركة بشرط قيام عضو آخر بالشركة بعملية التدقيق، أو أن يكون المدقق: مديناً، أو دائناً، أو شريكاً، أو مساهماً في الشركة الخاضعة للتدقيق أو لأي شركة قابضة أو شقيقة أو تابعة لها، أو أن يكون موظفاً سابقاً فيها أو في إحدى الشركات التابعة أو الشقيقة لها ما لم يمر على تركه العمل أربع سنوات.

وكذلك نصت المادة رقم (51) على أنه يجب تعيين مدقق الحسابات مدة سنة قابلة للتجديد حتى أربع سنوات إذا كان التعيين لمكتب، أما إذا كانت شركة، فيتعين تغييرها كل أربع سنوات.

4- الموارد البشرية:

بينت المادة رقم (23) مدة التدريب وشروطه بأنه يجب أن يتدرب الشخص مدة سنتين في مكتب أو شركة تدقيق بدوام كامل، وأن يحضر محاضرات التدريب التي يعدها التنظيم المهني سنوياً، ولا يحق له أن ينتقل من مكتب لآخر دون موافقة خطية من التنظيم، وألا يقبل في مكتب التدقيق أكثر من (3) متدربين باستثناء الحصول على إذن خاص، أو إذا كان التدريب ضمن شركات التدقيق، وبينت المادة رقم (51) أنه يجب عند تدقيق شركات الأموال أن يكون الشخص قد مارس المهنة لمدة خمس سنوات متتالية في تدقيق شركات الأشخاص، وتُخفّض إلى أربع سنوات في حال حصوله على شهادة دولية، وأن يقدم قائمة بالدورات

المهنية التي اتبعها داخلياً أو خارجياً مع الوثائق المثبتة لذلك، وذكرت المادة رقم (52) شروط تشكيل مكاتب وشركات التدقيق في سورية.

5- أداء العمليات:

يحتوي القانون السابق مواد عدة تتعلق بأداء العمليات، حيث نجد المادة رقم (42) تذكر بأنه لا يجوز للمحاسب القانوني إبداء الرأي على أي بيانات مالية دون أن يكون قد قام بإجراءات التدقيق وحصل على أدلة مناسبة لإبداء الرأي فيها، والمادة رقم (43) تطلب من المدقق أن يقوم بالاطلاع على: الدفاتر المحاسبية، والقيود، والمستندات، والميزانيات، والموازنات التقديرية للجهة الخاضعة للتدقيق، وأن يتأكد من أنها منظمة بصورة أصولية، وأن يقوم بمراجعة أعمال أعضاء فريق التدقيق الذي يعمل تحت إشرافه، وأن ينظم أوراق العمل التي يوثق فيها إجراءات التدقيق، وبناءً على المادة (46) يجب أن يحتفظ بها مدة خمس سنوات على الأقل من تاريخ التدقيق، وذكرت المادة رقم (78) أن مسؤولية مدقق الحسابات تكون ضمن حدود الرأي الذي يبديه، لذلك يجب أن يتضمن تقريره عبارة في "رأينا"، وبناءً على المادة رقم (80) يجب أن يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية؛ ليتمكن من إبداء رأيه والوصول إلى استنتاجات ملائمة، وإلا فإنه وبحسب المادة رقم (70) يجب أن يعتذر أو يقوم بحجب رأيه؛ بسبب عدم التمكن من الحصول على البيانات والوثائق اللازمة، ونجد بالمادة رقم (84) أنه يجب على المدقق أن يخطط ويؤدي عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

6- المتابعة والمراقبة:

تتمثل عملية المراقبة والمتابعة بعملية التأكد من التزام مكتب أو شركة التدقيق بالعناصر السابقة عند قيامها بعملها، ولأن قانون تنظيم المهنة لم يحتو على معايير وعناصر واضحة وصريحة للرقابة على جودة الأداء المهني، وإنما وردت بشكل عناصر متفرقة يمكن استنتاجها من خلال مواد القانون، لذلك نجد أن العنصر الأخير لمتطلبات الرقابة على جودة الأداء المهني غير موجود ضمن القانون، مما يدل على وجود قصور في التشريعات والقوانين التي تحكم مهنة التدقيق بشكل عام، والتي تتعلق بالرقابة على جودة الأداء المهني بشكل خاص.

3-4-2- الرقابة على جودة الأداء المهني في جمهورية مصر العربية:

تم إنشاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية في العام 1946 بموجب مرسوم ملكي، وقامت هذه الجمعية في العام 1958 بإصدار دستور مهنة المحاسبة والتدقيق الذي يُمثل السلوك المهني وأخلاقيات المهنة، وفي العام 1992 أصدر معايير المحاسبة والمراجعة التي يُلاحظ أنها تمثل ترجمة للمعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وفي العام 1996 أصدر المعهد المصري للمحاسبين القانونيين المعيار رقم (7) الذي يختص بالرقابة على جودة الأداء المهني لمهنة التدقيق، وذلك من خلال وضع مجموعة من الإرشادات والمتطلبات المتعلقة برقابة الجودة دون أن تكون مكاتب وشركات التدقيق ملزمة بتطبيقها¹³¹.

وقامت الهيئة العامة لسوق المال بناء على القرار الوزاري رقم 166 في العام 2008 بإصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى التي تتضمن (38) معياراً يجب الالتزام به من قبل مكاتب التدقيق التي تقوم بتدقيق قوائم الشركات المساهمة الخاضعة لأحكام القانون رقم (159)، ومن ضمن هذه المعايير نجد المعيار رقم (240) الذي يحمل العنوان التالي: "مراقبة الجودة على عمليات تدقيق المعلومات المالية التاريخية"، ونلاحظ أن متطلبات هذا المعيار لا تختلف عن متطلبات المعايير الدولية للرقابة على جودة الأداء المهني، وتشمل¹³²:

- 1- مسؤوليات قادة المؤسسة اتجاه الجودة على أعمال التدقيق.
- 2- المتطلبات الأخلاقية والسلوكية.
- 3- قبول المهام واستمرار العلاقات مع العملاء.
- 4- تعيين فرق العمل.
- 5- أداء المهام.
- 6- المتابعة.

3-4-3- الرقابة على جودة الأداء المهني في المملكة العربية السعودية:

تعد الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (Public Saudi Organization for Certified Accountants) أول جمعية مهنية على المستوى العربي تقوم بإصدار برنامج لمراقبة جودة الأداء المهني

¹³¹ ططقط، كنان. "مدى الالتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة لدى مهنة التدقيق في سورية -دراسة ميدانية-"، مرجع سبق ذكره.

¹³² الهيئة العامة لسوق المال، "المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى"، المجلد الأول، 2008.

للمحاسبين القانونيين، حيث يقوم هذا البرنامج بالتأكد من التزام المحاسبين القانونيين بـ: أحكام نظام المحاسبين القانونيين، ومعايير المحاسبة والتدقيق، والمعايير والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة والتعليمات المهنية الأخرى الصادرة عن الجهات المختصة، وذلك بهدف تحسين مستوى الأداء المهني لمكاتب التدقيق والحفاظ على استمرارية الأداء المهني الجيد، وزيادة فعالية الخدمات المهنية والثقة فيها.

وقامت الهيئة بتوكيل هذا العمل للجنة فنية منبثقة عنها تسمى: "لجنة مراقبة جودة الأداء المهني" التي قامت بدراسة مُستفيضة، وأعدت برنامجاً لمراقبة جودة أداء مكاتب المحاسبين القانونيين، ورفعته لمجلس إدارة الهيئة بتاريخ 1995/1/19، وتم اعتماده من قبل الهيئة بتاريخ 1995/2/12¹³³.

ويشمل هذا البرنامج نوعين من الفحص:

يتمثل **النوع الأول** في مراجعة دورية سنوية لأداء مكاتب التدقيق التي تتطلب من مكاتب وشركات التدقيق القيام بتزويد الهيئة بمجموعة من المعلومات حول: مكتب التدقيق، والملاك، والشركاء، والموظفين، والعملاء، وطبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب، ويجب تقديم هذه المستندات والمعلومات خلال (٩٠) يوماً من نهاية السنة المالية لمكتب التدقيق إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الذي يقوم بدوره بتحويلها إلى لجنة مراجعة الجودة التي قد تقوم إذا تطلب الأمر بتشكيل فريق لفحص مناحي القصور في حال وجودها.

أما **النوع الثاني**، فيتمثل بالقيام بعملية فحص لنظام الرقابة الداخلية المطبقة من قبل مكاتب التدقيق، ويتم هذا الفحص من قبل فريق خاص تعينه الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ويتم هذا الفحص مرة كل (3) سنوات بالنسبة لمكاتب التدقيق التي تقدم خدماتها لشركات القطاع العام، ومرة كل (5) سنوات لمكاتب التدقيق التي تقدم خدماتها لشركات القطاع الخاص¹³⁴.

¹³³ خلف، صلاح نوري. اللهبي، إسماء. "نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق"، ص271، مرجع سبق ذكره

¹³⁴ الفيق، أمير جمال. "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة -دراسة ميدانية-"، ص40، مرجع سبق ذكره.

كذلك، وقد أصدرت لجنة مراقبة جودة الأداء المهني التابعة للهيئة تسعة متطلبات للرقابة على الجودة التي تتشابه إلى حدٍ كبير مع العناصر التي أصدرها كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمعايير الدولية للرقابة على جودة أعمال التدقيق، وهي¹³⁵:

- 1- الاستقلال.
- 2- تخصيص المساعدين للعمليات.
- 3- المشورة.
- 4- التوظيف.
- 5- التطور المهني والتدريب لموظفي المكاتب.
- 6- تقييم أداء الموظفين وترقيتهم.
- 7- قبول العملاء واستمرارية العلاقة بهم.
- 8- الالتزام بأحكام النظام ولوائحه.
- 9- الفحص الداخلي الدوري.

3-4-4- الرقابة على جودة الأداء المهني في دول الخليج:

لقد تم تأسيس هيئة المحاسبة والتدقيق لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية (GCCAA Gulf Cooperation Council Accounting and Auditing Organization) في العام 1998، وتهدف هذه الهيئة إلى تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق وتطويرها في دول مجلس التعاون، كـ: العمل على إعداد المعايير المهنية وتطويرها، وتوحيد المصطلحات المحاسبية والرقابية، وإعداد الدورات التعليمية، والاهتمام بالتعليم المستمر، وقد بدأت الهيئة بمزاولة أعمالها في العام 2001، حيث انعقد الاجتماع الأول الذي تحدد فيه مقر الهيئة في المملكة العربية السعودية، وتم انتخاب أعضاء المجلس ورئيسه، وبدأت الهيئة أعمالها، وقامت بإصدار العديد من الإصدارات التي تهدف إلى تنسيق المهنة وتنظيمها. وكان منها الإصدار السابع في العام 2003 الذي يتمثل بمعايير وبرامج لمراقبة جودة الأداء المهني، وقامت الهيئة بتوزيعها على المحاسبين، والمدققين، والجامعات، والجهات ذات العلاقة؛ لبيان ملاحظاتهم واقتراحاتهم حولها¹³⁶.

¹³⁵ اللهبي، اسراء كاظم عبيد حسن. "أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 23، 2013، ص 271-272.

¹³⁶ <http://www.gccaa.org>

3-4-5- الرقابة على جودة الأداء المهني في الجمهورية العراقية:

تعد الجمهورية العراقية كغيرها من الدول التي اهتمت بمهنة التدقيق والمحاسبة، ففي العام 1969 تم تأسيس نقابة المحاسبين والمدققين العراقية بناء على القانون رقم (185) التي قامت بإصدار قواعد السلوك المهني في العام 1983 التي تمثل مجموعة إرشادات للمدققين الخارجيين، فضلاً عن أنه تم إصدار قانون الشركات رقم (21) في العام 1997 الذي تم تعديله في العام 2004، وتم إصدار نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي في العام 1999 الذي ورد فيه تشكيل مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، فضلاً عن أنه تم تشكيل الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين في العام 2012¹³⁷.

3-4-6- الرقابة على جودة الأداء المهني في الجمهورية اليمنية:

إلى اليوم الحالي لم تقم أي جهة رسمية أو غير رسمية في الجمهورية اليمنية بإصدار أي معايير تتعلق بمهنة المحاسبة أو التدقيق، ولكن تم تأسيس جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين في العام 1993 الذي يتمثل في القيام بإعداد معايير المحاسبة والتدقيق أحد أهدافها، وقد بلغ عدد أعضائها حسب موقع الجمعية في منتصف العام 2011 إلى (1100) عضو¹³⁸، وتم إصدار قانون تنظيم مزاول مهنة المحاسبة والمراجعة رقم (26) في العام 1999 تحت عنوان: "قانون تدقيق ومراجعة الحسابات"، وتمت الإشارة ضمن الفصل السادس من هذا القانون إلى بعض الإرشادات التي يجب أن يتبعها المدقق الخارجي عند أداء عمله من حيث التخطيط، وبذل العناية اللازمة، وجمع الأدلة، والالتزام بالأخلاق المهنية، ولكن دون وجود معايير يمنية خاصة بذلك¹³⁹.

وفي ضوء ما تقدّم يمكن القول بأن هناك اهتماماً متزايداً من قبل المنظمات المهنية في بعض الدول العربية بالرقابة على جودة الأداء المهني للمدققين وإصدار المعايير والإرشادات، خاصة في جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية (التي ألزمت المدققين بتطبيقها)، ولكن وبالمقابل، يمكن القول بأن هناك قصور في التشريعات والقوانين التي تحكم مهنة تدقيق الحسابات في الجمهورية العربية السورية بشكل عام والتي تتعلق بالرقابة على جودة الأداء المهني بشكل خاص، حيث أن المشرّع لم ينص على أي مادة تنص على ضرورة وجود نظام للرقابة على جودة التدقيق لدى مكاتب وشركات التدقيق.

¹³⁷ النعيمي، سالم. قاسم، سنان. "نحو تطبيق المعايير الدولية لجودة التدقيق، دراسة تحليلية لبعض مكاتب تدقيق الحسابات المجازة"، مجلة الجامعة العراقية، المجلد الثالث، العدد السابع والعشرون، 2011، ص 438.

¹³⁸ <http://www.yacpa.org>

¹³⁹ قانون تدقيق ومراجعة الحسابات رقم (26) لعام 1999، اليمن.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

مقدمة

أداة الدراسة	-1-4
ثبات الأداة	-2-4
الأساليب الإحصائية المستخدمة	-3-4
احصاءات وصفية	-4-4
اختبار الفرضيات	-5-4
نتائج الدراسة	-6-4
التوصيات	-7-4

مقدمة:

تناولت الدراسة تحليل آراء عينة الدراسة، وذلك من خلال تحليل الاستبانة التي تم توزيعها على عدد من المحاسبين القانونيين، حيث يتمثل مجتمع الدراسة بالمحاسبين القانونيين الممارسين لمهنة التدقيق في الجمهورية العربية السورية المنتسبين لجمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين من هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية البالغ عددهم 87 مدققاً، موزعين على 6 شركات محدودة المسؤولية و 16 مكتب فردي، وتم توزيع استبيان على عينة منهم تم انتقاؤها بشكل عشوائي، حيث بلغ عدد الاستبانات الموزعة (80) استبانة، وتم جمع الاستبانات حيث تم استرداد (73) استبياناً، ووجدت ضرورة استبعاد (3) استبانات؛ لعدم اكتمال الإجابات، أو لوضع إجابة المحايد لكل الفقرات، وبذلك أصبح إجمالي الاستبانات المقبولة للتحليل (70) استبانة، أي: ما نسبته (87.5%) من العدد الكلي للاستبانات الموزعة، وبعد ذلك تم اختبار الفرضيات من خلال دراسة اختبار One-Sample Test مع الإشارة إلى أن الدراسة الإحصائية قد تمت باستخدام برنامج SPSS الإصدار الرابع والعشرون منه وعند مستوى دلالة 0.05.

4-1- أداة الدراسة:

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة حول الموضوع والنتائج التي توصلت إليها والمقاييس التي استخدمت وانسجماً مع أهداف الدراسة ولغاية جمع المعلومات تم توزيع الاستبيان على أفراد العينة، وبعد أن تم الحصول على استجابات، تبرز الحاجة لمعرفة العلاقة ذات الدلالة التي يمكن أن توجد بين المتغيرات، ومن ثم معرفة شدتها بالنسبة لعينة الدراسة، من خلال البرنامج الإحصائي spss الإصدار 24 انطلاقاً من طبيعة البحث والمعلومات المراد الحصول عليها من آراء أفراد العينة في الشركات، ومن خلال الأسئلة التي يسعى البحث للإجابة عنها، استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما توجد في الواقع، ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كمياً، وبعد التأكد من صدق الاستبانة خضعت بيانات الدراسة إلى مجموعة من الاختبارات لتبيان النتائج، والتحقق من الفرضيات، فضلاً عن التعرف على خصائص العينة بوصفها وتوضيح نتائجها لتوضيح آراء الأشخاص عن محاور الدراسة.

تم تطبيق الدراسة على المحاسبين القانونيين الممارسين لمهنة التدقيق والمنتسبين لجمعية المحاسبين القانونيين، حيث استخدمت الاستبانة بوصفها أداة لجمع المعلومات اللازمة للبحث بِعَدِّها من أدوات البحث العلمي المناسبة التي تحقق أهداف الدراسة الوصفية للحصول على حقائق ومعلومات مرتبطة بواقع محدد،

وقد تم تصميم الاستبانة في صورتها الأولية بالاستفادة من الإطار النظري واستبيانات الدراسات السابقة، ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وبالرجوع إلى الدكتور المشرف وعدد من ذوي الاختصاص من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الاقتصاد للتأكد من صدق الاستبيان. (وقد صممت الاستبانة في قسمين):

القسم الأول: وهو مخصص للأسئلة العامة، ويشمل المعلومات الشخصية عن أفراد عينة البحث، وهي: المؤهل العلمي، وسنوات الخبرة، فضلاً عن المسمى الوظيفي.

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على (32) سؤالاً مقسمة كما يلي:

- أ- خمسة أسئلة لقياس المحور الأول المتعلق بدور تطبيق مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.
- ب- خمسة أسئلة لقياس المحور الثاني المتعلق بدور تطبيق متطلبات السلوك الأخلاقي في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.
- ت- ثلاثة أسئلة لقياس المحور الثالث المتعلق بدور تطبيق متطلبات قبول العلاقات واستمرارها مع العملاء في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.
- ث- خمسة أسئلة لقياس المحور الرابع المتعلق بدور تطبيق متطلبات الموارد البشرية في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.
- ج- ثمانية أسئلة لقياس المحور الخامس المتعلق بدور تطبيق سياسات أداء عملية التدقيق في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.
- ح- ستة أسئلة لقياس المحور السادس المتعلق بدور تطبيق متطلبات المراقبة في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.

4-2- ثبات الأداة Instrument Reliability:

تم إجراء اختبار الثبات على عينة البحث باستخدام معامل Cronbach's Alpha ويقصد بثبات أداة القياس "الاتساق الداخلي بين عباراتها" حيث تتراوح قيمة معامل الارتباط Cronbach's Alpha بين (0-1) وحتى يتمتع المقياس بالثبات يجب ألا يقل الحد الأدنى لقيمة المعامل عن (0.70)، ويوضح الجدول رقم (1) نتائج التحليل لمعامل Cronbach's Alpha لأسئلة كل محور من محاور الاستبيان، فضلاً عن المعامل الكلي للاستبيان، وذلك بالنسبة لكل متغير من المتغيرات على حدة، حيث بلغت قيمة معامل

الاتساق الداخلي 0.791 وهي تمثل قيمة جيدة لثبات الاتساق الداخلي ومقبولة لأغراض التحليل، ويمكن الاعتماد على استجابات أفراد العينة في اشتقاق النتائج المتعلقة بمجتمع الدراسة.

يبين جدول رقم (1) نتائج اختبار Cronbach's Alpha

المحور	تسلسل الفقرات	قيمة معامل ألفا كرونباخ	الترتيب
دور تطبيق مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.	5-1	0.72	6
دور تطبيق متطلبات السلوك الأخلاقي في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.	(10-6)	0.84	2
دور تطبيق متطلبات قبول العلاقات واستمرارها مع العملاء في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.	(11-13)	0.81	3
دور تطبيق متطلبات الموارد البشرية في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.	(14-18)	0.74	5
دور تطبيق سياسات أداء عملية التدقيق في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.	(26-19)	0.79	4
دور تطبيق متطلبات المراقبة في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.	(32-27)	0.85	1
كامل الاستبيان		0.791	--

4-3- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لقد تم استخدام عدد من المقاييس الإحصائية الوصفية والاستدلالية والاختبارات التي تلائم متغيرات الدراسة وتخدم أهدافها في التوصل إلى النتائج المرجوة، وأهم هذه المقاييس والاختبارات:

- 1- مقاييس النزعة المركزية: حيث تم اختيار الوسط الحسابي؛ نظراً لأنه من أشهر مقاييس النزعة المركزية وأكثرها شيوعاً واستخداماً.

- 2- مقاييس التشتت: وتم استخدام مقياس متميز بكثرة الاستخدام وصلاحيته في كثير من الحالات وهو الانحراف المعياري، حيث تم حساب قيمة هذا المقياس لجميع إجابات أفراد عينة الدراسة واتجاهاتهم.
- 3- اختبار Cronbach's Alpha لاختبار الثبات.
- 4- مقياس ليكرت الخماسي لقياس أجوبة المشاركين.
- 5- استخدام اختبار T لعينة واحدة (One sample T – test) لقياس مدى تمثيل آراء العينة لآراء المجتمع تحت الدراسة.

درجات مقياس ليكرت

جدول رقم (2) استخدام مقياس ليكرت كأداة لقياس أجوبة المشاركين

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

4-4- احصاءات وصفية:

تحليل خصائص عينة الدراسة:

قامت الباحثة بتوصيف مفردات عينة الدراسة وفق الفئات المكونة منها: (المؤهل العلمي، والمسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة)، كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول رقم (3) تحليل خصائص عينة الدراسة

المؤهل العلمي	إجازة جامعية	دبلوم	ماجستير	دكتوراه	المجموع
التكرار	37	14	15	4	70
النسبة المئوية	52.9%	20%	21.4%	5.7%	100%
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى أقل 10 سنوات	من 10 سنوات إلى أقل 15 سنوات	من 15 سنة فأكثر	المجموع
التكرار	31	15	13	11	70
النسبة المئوية	44.3%	21.4%	18.6%	15.7%	100%
المسمى الوظيفي	شريك	مدير تدقيق	مدقق رئيس	مدقق	المجموع

70	34	15	11	10	التكرار
%100	%48.6	%21.4	%15.7	%14.3	النسبة المئوية

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

52.9% من أفراد العينة هم من حملة الشهادة الجامعية، يليها 21.4% لحملة درجة الماجستير، ثم أتت ثالثاً حملة شهادة الدبلوم، مما يعبر عن المستوى التعليمي الجيد استجابةً لمتطلبات العمل، وهو ما يعطي مؤشراً إلى أن ما يحمله المشاركون من مؤهلات علمية تمكنهم من معرفة موضوع البحث.

وأن هناك ما نسبته 44.3% خبرتهم أقل من (5) سنوات، تليها 21.4% من ذوي الخبرة من (5) إلى (10) سنوات، وهي خبرة كافية للتعرف على الوظيفة بشكل كافٍ، و48.6% من المدققين، يليها 21.4% من المدققين الرئيسيين ليأتي ثالثاً مديرو التدقيق بنسبة 15.7%.

الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة:

تتضمن الإحصاءات الوصفية قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الاستبانة وإجمالي كل محور للوصول إلى الأهمية النسبية لكل منها، حيث تم عد الحد الفاصل بين الأهمية المرتفعة والمتوسطة هي قيمة المتوسط البالغة 3.4.

وبالتالي، يهدف هذا الجزء إلى الوقوف على الأهمية النسبية لكل متغير من متغيرات الدراسة وفق إجابات أفراد العينة وفق ما يلي:

جدول رقم (4) الأهمية النسبية للموافقات

فئات قيم المتوسط الحسابي	التقدير
من 1 الى 1.79	درجة موافقة منخفضة جداً
من 1.8 الى 2.59	درجة الموافقة منخفضة
من 2.6 الى 3.39	درجة الموافقة متوسطة
من 3.4 الى 4.19	درجة الموافقة مرتفعة
من 4.2 الى 5	درجة الموافقة مرتفعة جداً

تحري مواقف المستقصاة آراؤهم بالنسبة لعبارات المحور الأول: دور تطبيق مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.

يبين جدول رقم (5) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المستقصاة آراؤهم على عبارات المحور الأول.

الرقم	محتوى الفقرة	N	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الأهمية
1	اهتمام مكتب التدقيق بنشر ثقافة داخلية لجودة الأداء المهني للتدقيق.	70	4.30	1.29628	مرتفعة جداً
2	تحديد سياسات الرقابة على الجودة من خلال: الاجتماعات، والتعليمات، ومواد التدريب، والتقييم.	70	3.857	1.09441	مرتفعة
3	غياب سياسات العقوبة والمكافأة المبنية على جودة العمل.	70	2.071	1.01143	منخفضة
4	تحديد مواد تدريب الموظفين وإجراءات تقييم الأداء والتعويض والترقية والحوافز بناء على جودة العمل.	70	4.457	1.27899	مرتفعة جداً
5	عدم توفير الموارد الكافية من: وقت، وكادر بشري وتقني.	70	1.771	0.97207	منخفضة
	كامل المحور الأول: دور الالتزام بمسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.	70	3.494	0.5420	مرتفعة

العبرة الأولى: اهتمام مكتب التدقيق بنشر ثقافة داخلية لجودة الأداء المهني للتدقيق:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.30، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن اهتمام مكتب التدقيق بنشر ثقافة داخلية لجودة الأداء المهني للتدقيق يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبرة الثانية: تحديد سياسات الرقابة على الجودة من خلال: الاجتماعات، والتعليمات، ومواد التدريب، والتقييم:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 3.85، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن تحديد سياسات الرقابة على جودة التدقيق من خلال: الاجتماعات، والتعليمات، ومواد التدريب، والتقييم يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة الثالثة: غياب سياسات العقوبة والمكافأة المبنية على جودة العمل:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 2.07، ولأن هذا المتوسط أصغر من 3.4، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم غير موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن وجود سياسات للعقوبة والمكافأة مبنية على جودة العمل يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة الرابعة: تحديد مواد تدريب الموظفين وإجراءات تقييم الأداء والتعويض والترقية والحوافز

بناء على جودة العمل:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.45، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن تحديد مواد تدريب الموظفين وإجراءات تقييم الأداء والتعويض والترقية والحوافز بناء على جودة العمل يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة الخامسة: عدم توفير الموارد الكافية من: وقت، وكادر بشري وتقني:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 1.77، ولأن هذا المتوسط أصغر من 3.4، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم غير موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن توافر الموارد الكافية من: وقت، وكادر بشري وتقني يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

كامل المحور الأول: دور تطبيق مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.

هناك تقارب بآراء العينة تجاه المحور الأول من خلال قيم متوسطات الإجابات المتقاربة التي كانت درجة الموافقة فيها جيدة (موافق) نوعاً ما، وبالتالي، بلغ متوسط المحور 3.49، وبانحراف معياري 0.542، مما يشير لزيادة متوسط العبارات عن القيمة المعيارية لها، وبالتالي، فإن الموافقة مرتفعة للمحور الأول.

تحري مواقف المُستقصاة آراؤهم بالنسبة لعبارات المحور الثاني: دور تطبيق متطلبات السلوك الأخلاقي في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.

يبين جدول رقم (6) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المُستقصاة آراؤهم على عبارات
المحور الثاني.

الرقم	محتوى الفقرة	N	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الأهمية
6	تعزيز متطلبات السلوك الأخلاقي ضمن الثقافة الداخلية لمكتب التدقيق.	70	3.828	1.29628	مرتفعة
7	الاهتمام بالاستقلالية وتحديد عقوبات عدم الالتزام بها.	70	4.071	1.09441	مرتفعة
8	تعزيز متطلبات السلوك الأخلاقي من خلال التدريب والتعليم المستمرين.	70	4.185	1.01143	مرتفعة
9	مراقبة التزام مكتب التدقيق بمتطلبات السلوك الأخلاقي.	70	3.757	1.27899	مرتفعة
10	تحديد سياسة العقوبة عند عدم الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي.	70	4.20	.97207	مرتفعة جداً
	المحور الثاني: دور الالتزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.	70	4.008	.54207	مرتفعة

العبارة السادسة: تعزيز متطلبات السلوك الأخلاقي ضمن الثقافة الداخلية لمكتب التدقيق:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 3.82، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن تعزيز متطلبات السلوك الأخلاقي ضمن الثقافة الداخلية لمكتب التدقيق يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة السابعة: الاهتمام بالاستقلالية وتحديد عقوبات عدم الالتزام بها:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.07، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن الاهتمام بالاستقلالية وتحديد عقوبات عدم الالتزام بها يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة الثامنة: تعزيز متطلبات السلوك الأخلاقي من خلال التدريب والتعليم المستمرين:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.185، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن تعزيز متطلبات السلوك الأخلاقي من خلال التدريب والتعليم المستمرين يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة التاسعة: مراقبة التزام مكتب التدقيق بمتطلبات السلوك الأخلاقي:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 3.75، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن مراقبة التزام مكتب التدقيق بمتطلبات السلوك الأخلاقي يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة العاشرة: تحديد سياسة العقوبة عند عدم الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.20، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن تحديد سياسة العقوبة عند عدم الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

كامل المحور الثاني: دور تطبيق متطلبات السلوك الأخلاقي في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق:

تقاربت آراء العينة تجاه المحور الثاني من خلال قيم متوسطات الإجابات المتقاربة التي كانت درجة الموافقة فيها جيدة (موافق) نوعاً ما، وبالتالي، بلغ متوسط المحور 4.008، وبانحراف معياري 0.54، مما يشير إلى زيادة متوسط العبارات عن القيمة المعيارية لها، وبالتالي، درجة الموافقة مرتفعة للمحور الثاني.

تحري مواقف المُستقصاة آراؤهم بالنسبة لعبارات المحور الثالث: دور تطبيق متطلبات قبول

العلاقات واستمرارها مع العملاء في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.

يبين جدول رقم (7) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المُستقصاة آراؤهم على عبارات المحور الثالث.

الرقم	محتوى الفقرة	N	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الأهمية
11	دراسة مدى نزاهة العميل قبل القيام بتدقيق بياناته.	70	4.0714	1.08108	مرتفعة
12	دراسة مدى كفاءة مكتب التدقيق، وتوافر الموارد والوقت والكادر لديه قبل القيام بتدقيق بيانات العميل.	70	3.9857	1.17329	مرتفعة
13	تقييم استقلالية مكتب التدقيق وامتناله للمتطلبات الأخلاقية في حال الارتباط مع عميلٍ ما.	70	4.1000	1.07878	مرتفعة
	المحور الثالث: دور الالتزام بمتطلبات قبول العلاقات واستمرارها مع العملاء في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.	70	4.0524	.68486	مرتفعة

العبرة الحادية عشرة: دراسة مدى نزاهة العميل قبل القيام بتدقيق بياناته:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.07، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن دراسة مدى نزاهة العميل قبل القيام بتدقيق بياناته يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبرة الثانية عشرة: دراسة مدى كفاءة مكتب التدقيق، وتوافر الموارد والوقت والكادر لديه قبل القيام بتدقيق بيانات العميل:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 3.98، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن دراسة مدى كفاءة مكتب التدقيق، وتوافر الموارد والوقت والكادر لديه قبل القيام بتدقيق بيانات العميل يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبرة الثالثة عشرة: تقييم استقلالية مكتب التدقيق وامتناله للمتطلبات الأخلاقية في حال الارتباط مع عميلٍ ما:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.10، ولأن هذا المتوسط أكبر من (3) وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن تقييم استقلالية مكتب التدقيق وامتناله للمتطلبات الأخلاقية في حال الارتباط مع عميل ما يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

كامل المحور الثالث: دور تطبيق متطلبات قبول العلاقات واستمرارها مع العملاء في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.

تقاربت آراء العينة تجاه المحور الثالث من خلال قيم متوسطات الإجابات المتقاربة التي كانت درجة الموافقة فيها جيدة (موافق)، وقد بلغ متوسط المحور 4.05، وبانحراف معياري 0.68، مما يشير إلى زيادة متوسط العبارات عن القيمة المعيارية لها، وبالتالي، درجة الموافقة مرتفعة للمحور الثالث.

تحري مواقف المُستقصاة آراؤهم بالنسبة لعبارات المحور الرابع: دور تطبيق متطلبات الموارد البشرية في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.

يبين جدول رقم (8) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المُستقصاة آراؤهم على عبارات المحور الرابع.

الرقم	محتوى الفقرة	N	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الأهمية
14	عدم وجود سياسات تعيين فعالة.	70	1.8429	.92683	منخفضة
15	عدم وجود سياسات تعليم وتدريب مستمرين.	70	1.9286	.88990	منخفضة
16	وجود سياسات لتقييم الأداء والترقية على أساس سرعة العمل.	70	1.845	.94617	منخفضة
17	التقدير الملائم لاحتياجات العمل من: وقت، وموارد، وتدريب.	70	4.0429	1.14760	مرتفعة
18	تعيين فريق التدقيق الملائم للارتباط من حيث الخبرة والكفاءة والتخصص الوظيفي.	70	3.8714	1.16621	مرتفعة
	المحور الرابع: دور الالتزام بمتطلبات الموارد البشرية في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.	70	3.72	.49481	مرتفعة

العبارة الرابعة عشرة: عدم وجود سياسات تعيين فعالة:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 1.84، ولأن هذا المتوسط أصغر من 3.4، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم غير موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن وجود سياسات تعيين فعالة يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة الخامسة عشرة: عدم وجود سياسات تعليم وتدريب مستمرين:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 1.92، ولأن هذا المتوسط أصغر من 3.4، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم غير موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن وجود سياسات تعليم وتدريب مستمرين يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة السادسة عشرة: وجود سياسات لتقييم الأداء والترقية على أساس سرعة العمل:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 1.84، ولأن هذا المتوسط أصغر من 3.4، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم غير موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن وجود سياسات لتقييم الأداء والترقية على أساس سرعة العمل لا يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة السابعة عشرة: التقدير الملائم لاحتياجات العمل من: وقت، وموارد، وتدريب:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.04، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن التقدير الملائم لاحتياجات العمل من: وقت، وموارد، وتدريب يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة الثامنة عشرة: تعيين فريق التدقيق الملائم لارتباط من حيث: الخبرة، والكفاءة، والتخصص الوظيفي:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 3.87، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة،

وهذا يشير إلى أن تعيين فريق التدقيق الملائم للارتباط من حيث: الخبرة، والكفاءة، والتخصص الوظيفي يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

كامل المحور الرابع: دور تطبيق متطلبات الموارد البشرية في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق:

تقاربت آراء العينة تجاه المحور الرابع من خلال قيم متوسطات الإجابات المتقاربة التي كانت درجة الموافقة فيها جيدة (موافق)، وقد بلغ متوسط المحور 3.72، وبانحراف معياري 0.49، مما يشير إلى زيادة متوسط العبارات عن القيمة المعيارية لها، وبالتالي درجة الموافقة مرتفعة للمحور الرابع.

تحري مواقف المستقصاة آراؤهم بالنسبة لعبارات المحور الخامس: دور تطبيق سياسات أداء عملية التدقيق في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.

يبين جدول رقم (9) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المستقصاة آراؤهم على عبارات

المحور الخامس.

الرقم	محتوى الفقرة	N	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الأهمية
19	وضع مشرفين على عمليات التدقيق من ذوي: الخبرة، والكفاءة، والأخلاق المهنية العالية	70	4.0571	1.08862	مرتفعة
20	دراسة المشرفين لطبيعة عمل العميل والمشاكل والصعوبات والمخاطر التي قد تنشأ عن الارتباط.	70	4.0143	1.13563	مرتفعة
21	قيام المشرفين بتحديد مسؤوليات فريق التدقيق بناء على الخبرة والموارد المتاحة وطبيعة الارتباط.	70	3.9286	1.10757	مرتفعة
22	تشاور المشرفين والموظفين حول متطلبات العمل من: وقت، وموارد.	70	4.0571	.94617	مرتفعة
23	تشاور المشرفين والموظفين حول أداء العمل وخلافات الرأي.	70	4.0286	.76084	مرتفعة
24	قيام المشرفين بمتابعة ومراجعة عمل الموظفين التابعين.	70	4.0429	.80642	مرتفعة
25	توثيق إجراءات وأدلة التدقيق وحالات التشاور وخلافات الرأي.	70	4.1571	.71497	مرتفعة
26	مراجعة جودة عملية التدقيق.	70	4.0143	.82520	مرتفعة

مرتفعة	35121.	4.0375	70	المحور الخامس: دور الالتزام بسياسات أداء عملية التدقيق في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.
--------	--------	--------	----	--

العبارة التاسعة عشرة: وضع مشرفين على عمليات التدقيق من ذوي: الخبرة، والكفاءة، والأخلاق المهنية العالية:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.05، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن وضع مشرفين على عمليات التدقيق من ذوي: الخبرة، والكفاءة، والأخلاق المهنية العالية يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة العشرون: دراسة المشرفين لطبيعة عمل العميل والمشاكل والصعوبات والمخاطر التي قد تنشأ عن الارتباط:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.01، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن دراسة طبيعة عمل العميل والمشاكل والصعوبات والمخاطر التي قد تنشأ عن الارتباط يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة الحادية والعشرون: قيام المشرفين بتحديد مسؤوليات فريق التدقيق بناء على الخبرة والموارد المتاحة وطبيعة الارتباط:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 3.92، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن قيام المشرفين بتحديد مسؤوليات فريق التدقيق بناء على الخبرة والموارد المتاحة وطبيعة الارتباط يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة الثانية والعشرون: تشاور المشرفين والموظفين حول متطلبات العمل من: وقت،

وموارد:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.05، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن تشاور المشرفين والموظفين حول متطلبات العمل من: وقت، وموارد يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة الثالثة والعشرون: تشاور المشرفين والموظفين حول أداء العمل وخلافات الرأي:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.02، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن التشاور بين المشرفين والموظفين حول أداء العمل وخلافات الرأي يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة الرابعة والعشرون: قيام المشرفين بمتابعة ومراجعة عمل الموظفين التابعين:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.04، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن قيام المشرفين بمتابعة ومراجعة عمل الموظفين التابعين يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة الخامسة والعشرون: توثيق إجراءات وأدلة التدقيق وحالات التشاور وخلافات الرأي:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.15، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن توثيق إجراءات وأدلة التدقيق وحالات التشاور وخلافات الرأي يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة السادسة والعشرون: مراجعة جودة عملية التدقيق:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.01، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا

يشير إلى أن مراجعة جودة عملية التدقيق يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

كامل المحور الخامس: دور تطبيق سياسات أداء عملية التدقيق في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق:

تقاربت آراء العينة تجاه المحور الخامس من خلال قيم متوسطات الإجابات المتقاربة التي كانت درجة الموافقة فيها جيدة (موافق)، وقد بلغ متوسط المحور 4.03، وبانحراف معياري 0.35، مما يشير إلى زيادة متوسط العبارات عن القيمة المعيارية لها، وبالتالي، درجة الموافقة مرتفعة للمحور الخامس.

تحري مواقف المستقصاة آراؤهم بالنسبة لعبارات المحور السادس: دور تطبيق متطلبات المراقبة في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.

يبين جدول رقم (10) قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المستقصاة آراؤهم على عبارات

المحور السادس.

الرقم	محتوى الفقرة	N	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الأهمية
27	وضع إجراءات للتحقق من ملائمة وفعالية سياسات الرقابة على جودة الأداء المهني للتدقيق.	70	4.00	.76139	مرتفعة
28	تكاليف شخص أو أكثر بعملية المراقبة والمتابعة من ذوي: الخبرة، والكفاءة، وغير القائمين على عملية التدقيق.	70	3.8857	1.02918	مرتفعة
29	تحليل ودراسة المعايير الدولية والمتطلبات المهنية ومتطلبات الرقابة على جودة الأداء المهني بشكل مستمر.	70	3.8714	.77873	مرتفعة
30	تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة على جودة الأداء.	70	3.9571	.73101	مرتفعة
31	تحديد التحسينات اللازمة لنظام الرقابة على جودة الأداء.	70	4.0714	.74836	مرتفعة
32	إجراء التعديلات الملائمة على نظام الرقابة على جودة الأداء.	70	4.0143	.84258	مرتفعة
	المحور السادس: دور الالتزام بمتطلبات المراقبة في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.	70	3.9667	.48537	مرتفعة

العبارة السابعة والعشرون: وضع إجراءات للتحقق من ملاءمة وفعالية سياسات الرقابة على جودة الأداء المهني للتدقيق:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.00، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن وضع إجراءات للتحقق من ملاءمة وفعالية سياسات الرقابة على جودة الأداء المهني للتدقيق يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة الثامنة والعشرون: تكليف شخص أو أكثر بعملية المراقبة والمتابعة من ذوي: الخبرة، والكفاءة، وغير القائمين على عملية التدقيق:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 3.88، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن تكليف شخص أو أكثر بعملية المراقبة والمتابعة من ذوي: الخبرة، والكفاءة، وغير القائمين على عملية التدقيق يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة التاسعة والعشرون: تحليل ودراسة المعايير الدولية والمتطلبات المهنية ومتطلبات الرقابة على جودة الأداء المهني بشكل مستمر:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 3.87، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن تحليل ودراسة المعايير الدولية والمتطلبات المهنية ومتطلبات الرقابة على جودة الأداء المهني بشكل مستمر يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة الثلاثون: تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة على جودة الأداء:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 3.95، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة على جودة الأداء يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة الحادية والثلاثون: تحديد التحسينات اللازمة لنظام الرقابة على جودة الأداء:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.04، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن تحديد التحسينات اللازمة لنظام الرقابة على جودة الأداء يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

العبارة الثانية والثلاثون: إجراء التعديلات الملائمة على نظام الرقابة على جودة الأداء:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المُستقصاة آراؤهم على مضمون هذه العبارة 4.01، ولأن هذا المتوسط أكبر من 3.4، وبالتالي، فإن المُستقصاة آراؤهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارة، وهذا يشير إلى أن إجراء التعديلات الملائمة على نظام الرقابة على جودة الأداء يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

كامل المحور السادس: دور تطبيق متطلبات المراقبة في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق:

تقاربت آراء العينة تجاه المحور السادس من خلال قيم متوسطات الإجابات المتقاربة التي كانت درجة الموافقة فيها جيدة (موافق)، وقد بلغ متوسط المحور 3.96، وبانحراف معياري 0.485، مما يشير إلى زيادة متوسط العبارات عن القيمة المعيارية لها، وبالتالي، درجة الموافقة مرتفعة للمحور السادس.

4-5- اختبار الفرضيات:

اختبار الفرضية الرئيسية:

H0: لا يوجد دور لتطبيق المعايير الدولية للرقابة على جودة الأداء المهني في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

H1: يوجد دور لتطبيق المعايير الدولية للرقابة على جودة الأداء المهني في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

وقد تم استخدام اختبار T لعينة واحدة (One sample T – test) الذي يقوم على مقارنة المتوسط المحسوب مع المتوسط الافتراضي (3) كما في الجدول رقم (11).

جدول رقم (11) نتائج اختبار الفرضية الرئيسية One-Sample Test

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
دور تطبيق المعايير الدولية للرقابة على جودة الأداء المهني في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.	70	3.6809	0.24741	0.02957

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
دور تطبيق المعايير الدولية للرقابة على جودة الأداء المهني في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.	23.025	69	.000	.68085	.6219	.7398

تشير النتائج إلى أنَّ قيمة T المحسوبة أصغر من الجدولية من خلال قيمة مستوى الدلالة Sig الذي جاء أصغر من 5%، أي: ضمن منطقة الخطأ المسموح به للاختلاف بين متوسط العينة والمجتمع، وهو ما يؤدي إلى وجود اختلافات جوهرية بين وسطي إجابات العينة والمجتمع حول تطبيق المعايير الدولية للرقابة على جودة الأداء المهني ودورها في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة، وبالتالي، يتم قبول الفرضية البديلة، حيث يوجد دور معنوي لتطبيق المعايير الدولية للرقابة على جودة الأداء المهني في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

اختبار الفرضية الأولى:

H0: لا يوجد دور لتطبيق مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

H1: يوجد دور لتطبيق مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

جدول رقم (12) نتائج اختبار الفرضية الأولى One-Sample Test

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
دور تطبيق مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.	6.324	69	.000	.29429	.2015	.3871

تشير النتائج إلى أنّ قيمة T المحسوبة أصغر من الجدولية من خلال قيمة مستوى الدلالة Sig الذي جاء أصغر من 5%، أي: ضمن منطقة الخطأ المسموح به للاختلاف بين متوسط العينة والمجتمع، وهو ما يؤدي إلى وجود اختلافات جوهرية بين وسطي إجابات العينة والمجتمع حول تطبيق مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة ودورها في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة، وبالتالي، يتم قبول الفرضية البديلة، حيث يوجد دور معنوي لتطبيق مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

اختبار الفرضية الثانية:

H0: لا يوجد دور لتطبيق متطلبات السلوك الأخلاقي في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

H1: يوجد دور لتطبيق متطلبات السلوك الأخلاقي في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

جدول رقم (13) نتائج اختبار الفرضية الثانية One-Sample Test

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
دور تطبيق متطلبات السلوك الأخلاقي في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.	15.567	69	.000	1.00857	.8793	1.1378

تشير النتائج إلى أن قيمة T المحسوبة أصغر من الجدولية من خلال قيمة مستوى الدلالة Sig الذي جاء أصغر من 5%، أي: ضمن منطقة الخطأ المسموح به للاختلاف بين متوسط العينة والمجتمع، وهو ما يؤدي إلى وجود اختلافات جوهرية بين وسطي إجابات العينة والمجتمع حول تطبيق متطلبات السلوك

الأخلاقي ودورها في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة، وبالتالي، يتم قبول الفرضية البديلة، حيث يوجد دور معنوي لتطبيق متطلبات السلوك الأخلاقي في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

اختبار الفرضية الثالثة:

H0: لا يوجد دور لتطبيق متطلبات قبول العلاقات واستمرارها مع العملاء في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

H1: يوجد دور لتطبيق متطلبات قبول العلاقات واستمرارها مع العملاء في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

جدول رقم (14) نتائج اختبار الفرضية الثالثة One-Sample Test

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
دور تطبيق متطلبات قبول واستمرار العلاقات مع العملاء في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق	12.856	69	.000	1.05238	.8891	1.2157

تشير النتائج إلى أن قيمة T المحسوبة أصغر من الجدولية من خلال قيمة مستوى الدلالة Sig الذي جاء أصغر من 5%، أي: ضمن منطقة الخطأ المسموح به للاختلاف بين متوسط العينة والمجتمع، وهو ما يؤدي إلى وجود اختلافات جوهرية بين وسطي إجابات العينة والمجتمع حول تطبيق متطلبات قبول العلاقات واستمرارها مع العملاء، ودورها في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة، وبالتالي، يتم قبول الفرضية البديلة، حيث يوجد دور معنوي لتطبيق متطلبات قبول العلاقات واستمرارها مع العملاء في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

اختبار الفرضية الرابعة:

H0: لا يوجد دور لتطبيق متطلبات الموارد البشرية في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

H1: يوجد دور لتطبيق متطلبات الموارد البشرية في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

جدول رقم (15) نتائج اختبار الفرضية الرابعة One-Sample Test

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
دور تطبيق متطلبات الموارد البشرية في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق	-4.638	69	.000	-.27429	-.3923	-.1563

تشير النتائج إلى أن قيمة T المحسوبة أصغر من الجدولية من خلال قيمة مستوى الدلالة Sig الذي جاء أصغر من 5% أي ضمن منطقة الخطأ المسموح به للاختلاف بين متوسط العينة والمجتمع، وهو ما يؤدي إلى وجود اختلافات جوهرية بين وسطي إجابات العينة والمجتمع حول تطبيق متطلبات الموارد البشرية ودورها في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة، وبالتالي، يتم قبول الفرضية البديلة، حيث يوجد دور لتطبيق متطلبات الموارد البشرية في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

اختبار الفرضية الخامسة:

H0: لا يوجد دور لتطبيق سياسات أداء عملية التدقيق في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

H1: يوجد دور لتطبيق سياسات أداء عملية التدقيق في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

جدول رقم (16) نتائج اختبار الفرضية الخامسة One-Sample Test

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
دور تطبيق سياسات أداء عملية التدقيق في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق	24.716	69	.000	1.03750	.9538	1.1212

تشير النتائج إلى أن قيمة T المحسوبة أصغر من الجدولية من خلال قيمة مستوى الدلالة Sig الذي جاء أصغر من 5% أي ضمن منطقة الخطأ المسموح به للاختلاف بين متوسط العينة والمجتمع، وهو ما يؤدي إلى وجود اختلافات جوهرية بين وسطي إجابات العينة والمجتمع حول تطبيق سياسات أداء عملية التدقيق ودورها في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة، وبالتالي، يتم قبول الفرضية البديلة،

حيث يوجد دور معنوي لتطبيق سياسات أداء عملية التدقيق في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

اختبار الفرضية السادسة:

H0: لا يوجد دور لتطبيق متطلبات المراقبة في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

H1: يوجد دور لتطبيق متطلبات المراقبة في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

جدول رقم (17) نتائج اختبار الفرضية السادسة One-Sample Test

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
دور تطبيق متطلبات المراقبة في الحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة التدقيق.	16.663	70	.000	.96667	.8509	1.0824

تشير النتائج إلى أن قيمة T المحسوبة أصغر من الجدولية من خلال قيمة مستوى الدلالة Sig الذي جاء أصغر من 5% أي ضمن منطقة الخطأ المسموح به للاختلاف بين متوسط العينة والمجتمع، وهو ما يؤدي إلى وجود اختلافات جوهرية بين وسطي إجابات العينة والمجتمع حول تطبيق متطلبات المراقبة ودورها في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة، وبالتالي، يتم قبول الفرضية البديلة، حيث يوجد دور معنوي لتطبيق متطلبات المراقبة في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

4-6- نتائج الدراسة:

4-6-1- يوجد دور مهم لتطبيق مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة، وهذا ما أكدته الدراسة الإحصائية، فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي للمحور الأول 3.49، الأمر الذي يدل على درجة موافقة مرتفعة له.

حيث دلت الدراسة على أنَّ نشر الثقافة الداخلية لجودة الأداء المهني ضمن شركات ومكاتب التدقيق من أهم المرتكزات ذات الدور الإيجابي في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة والأساس الأول للقيام بعمليات تدقيق بجودة عالية، فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي 4.30، وهذا يدل على وجود أهمية نسبية مرتفعة جداً لنشر الثقافة الداخلية لجودة التدقيق، وبشكل مشابه تمَّ التوصل إلى أن تحديد مواد تدريب الموظفين وإجراءات تقييم الأداء والتعويض والترقية والحوافز بناءً على جودة العمل له دور مهم جداً في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي له قيمة 4.45، وهي من أعلى القيم التي تم الحصول عليها خلال الدراسة الإحصائية.

وبالمقابل، فإن عدم توفير الموارد الكافية من: وقت وكادر بشري وتقني له دور سلبي في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة، وهذا أمر طبيعي، حيث إنَّ نقص الموارد يزيد من ضغوط الوقت التي تعد من أهم الضغوط التي تؤدي إلى القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

فضلاً عن أن غياب سياسات العقوبة والمكافأة المبنية على جودة العمل له دور سلبي في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة، فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي له قيمة 2.07، وهذا يدل على انخفاض الأهمية النسبية لذلك.

وهنا يمكن القول: إنَّه وبناءً على مواد قانون تنظيم المهنة رقم (33) لعام 2009 في الجمهورية العربية السورية، فإنه لم يتم ذكر مواد تُلزم مكاتب أو شركات التدقيق بنشر وخلق بيئة وثقافة لجودة الأداء المهني بشكل مباشر، وهذا يمكن أن يُمثَّل قصوراً في القوانين والتشريعات.

4-6-2- أظهرت النتائج وجود دور مهم لتطبيق متطلبات السلوك الأخلاقي في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة، وهذا ما أكدته الدراسة الإحصائية، فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي للمحور الثاني 4.00، الأمر الذي يدل على درجة موافقة مرتفعة له.

ويتم تفعيل تطبيق متطلبات السلوك الأخلاقي من خلال تعزيز هذه المتطلبات ضمن الثقافة الداخلية ومن خلال التدريب والتعليم المستمرين، الأمران اللذان حصلا على درجة مرتفعة من الأهمية النسبية ضمن الدراسة الإحصائية.

علاوةً على أن تحديد سياسة العقوبة عند عدم الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي التي وبجسب الدراسة الإحصائية لعبت دوراً مهماً جداً في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة، فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي له قيمة 4.20، وهي من القيم العالية التي تم الحصول عليها خلال الدراسة الإحصائية، فضلاً عن أن الاهتمام الكبير بالاستقلالية يعد من أهم مرتكزات متطلبات السلوك الأخلاقي التي تلعب دوراً معنوياً مهماً في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة.

4-6-3- أثبتت الدراسة وجود دور معنوي لتطبيق متطلبات قبول العلاقات واستمرارها مع العملاء في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة، وهذا ما دلت عليه الدراسة الإحصائية، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي للمحور الثالث 4.05، الأمر الذي يدل على درجة موافقة مرتفعة لهذا المحور.

وبجسب الدراسة، فإنه يتم تفعيل تطبيق متطلبات قبول العلاقات واستمرارها مع العملاء من خلال دراسة كلٍ من: نزاهة العميل، وكفاءة مكتب التدقيق للقيام بعملية التدقيق، وذلك قبل البدء بعملية التدقيق (وهو أمر لم يتم ذكره بشكل واضح ضمن مواد قانون تنظيم المهنة رقم (33) لعام 2009 في الجمهورية العربية السورية)، فضلاً عن تقييم استقلالية مكتب التدقيق قبل البدء بعملية التدقيق، وفي كل مرحلة من مراحله، حيث تعد الاستقلالية من أهم الأمور التي قد تؤدي إلى زيادة أو تخفيض الضغوط التجارية، والتي تؤدي بدورها إلى القيام أو عدم القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة. وهنا يمكن الإشارة إلى أن مواد قانون تنظيم المهنة رقم (33) لعام 2009 في الجمهورية العربية السورية أولى استقلالية المدقق شيئاً من الخصوصية، حيث إنه ذكر الحالات القانونية التي يجب على المدقق ألا يقوم بتدقيقها، وهذا من الممكن أن يكون له دور إيجابي في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة.

4-6-4- يوجد دور لتطبيق متطلبات الموارد البشرية في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة، حيث يعد توافر سياسات التعيين الفعالة، وسياسات التعليم والتدريب المستمرين، وسياسات تقييم الأداء والترقية، بناءً على جودة العمل من الأمور التي تدفع المدققين للالتزام بالجودة والابتعاد عن ممارسات التدقيق غير المنتظمة، أما في حال غيابهما، فإن احتمالية القيام بممارسات تدقيق غير منتظمة سوف ترتفع، وهذا ما أكدته الدراسة الإحصائية التي أظهرت أنه في حال غياب تلك السياسات كانت درجة الأهمية النسبية لذلك منخفضة؛ بسبب انخفاض قيمة المتوسط الحسابي. وبناءً على ما تم ذكره ضمن مواد قانون

تنظيم المهنة رقم (33) لعام 2009 في الجمهورية العربية السورية يمكن القول: إنّ هناك قصوراً في القوانين والتشريعات بعده لم يتطرق إلى سياسات التعليم والتدريب المستمرين أو سياسات تقييم الأداء والترقية، الأمر الذي يلعب دوراً سلبياً في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة.

في حين أن تعيين فريق التدقيق الملائم من حيث: الخبرة، والكفاءة، والتخصص الوظيفي، وتقدير احتياجاته من مواد ووقت بشكل ملائم من أهم العوامل التي قد تؤثر في زيادة أو تخفيض ضغوط الوقت، والتي تؤدي بدورها إلى القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

4-6-5- أظهرت الدراسة وجود دور معنوي لتطبيق سياسات أداء عملية التدقيق في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة، حيث إنه وبناءً على قيم المتوسط الحسابي لمحتويات المحور الخامس التي تراوحت بين 3.92 و 4.05 تمّ التوصل إلى أنّ تطبيق سياسات أداء عملية التدقيق لعب الدور الأهم من حيث الأهمية النسبية لمحتوياته، فجودة عملية التدقيق وابتعادها عن ممارسات التدقيق غير المنتظمة يحددها وبشكل أساسي أداء عملية التدقيق.

ويمكن تفعيل أداء جيد لعملية التدقيق من خلال وضع مشرفين من ذوي: الخبرة، والكفاءة، والأخلاق المهنية العالية القادرين على دراسة: طبيعة عمل العميل، وظروفه، ومخاطر عملية الارتباط معه، ومشاكلها، فضلاً عن قيامهم بتحديد: مسؤوليات فريق التدقيق، والتشاور معهم حول متطلبات العمل وخلافات الرأي، علاوةً على اهتمامهم وتركيزهم بمتابعة ومراجعة عمل الموظفين التابعين في مراجعة جودة عملية التدقيق. وبعد الاطلاع على مواد قانون تنظيم المهنة رقم (33) لعام 2009 في الجمهورية العربية السورية الذي تضمن مواداً تتعلق بقيام المشرفين بمراجعة أعمال التدقيق إلا أنه لم يتطرق لحالات التشاور وخلاف الرأي، الأمر الذي من الممكن أن يترك فجوة في التشريعات والقوانين، والذي من الممكن أن يكون ذا دور سلبي في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة.

4-6-6- تم التوصل إلى وجود دور مهم لتطبيق متطلبات المراقبة في الحد من القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة، حيث تبين خلال الدراسة الإحصائية أن قيمة المتوسط الحسابي للمحور السادس بلغت 3.96، الأمر الذي يدل على درجة موافقة مرتفعة له، حيث تحظى عملية مراقبة نظام جودة التدقيق بالأهمية ذاتها التي يحظى بها إعداد نظام جودة التدقيق للتحقق من: ملاءمته، وفعاليته، وتحديد نقاط ضعفه؛ بهدف العمل على تحسينه بشكل مستمر، مما يحد من القيام بأي ممارسات غير منتظمة للتدقيق.

وبناءً على ما ذكر ضمن مواد قانون تنظيم المهنة رقم (33) لعام 2009 في الجمهورية العربية السورية لم يتم التطرق لأي من متطلبات المراقبة والمتابعة، إلا أنه وبالمقابل تم التأكيد على أن مجلس المحاسبة

والتدقيق يتحمل مسؤولية القيام برقابة مكاتب وشركات التدقيق التي تقوم بتدقيق حسابات شركات الأموال، الأمر الذي يمكن أن يلعب دوراً إيجابياً في الحد من ممارسات التدقيق غير المنتظمة.

4-7- التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة توصي الباحثة بما يلي:

4-7-1- من الضرورة إلزام مكاتب وشركات التدقيق بإعداد نظام للرقابة على جودة العمل لرفع الثقافة الداخلية للجودة ضمنها، بحيث يكون هناك موظفون مسؤولون عن تحديد إجراءات وسياسات الرقابة على الجودة ضمن: الاجتماعات، وبيانات المهام، وعمليات التدريب الداخلية، وإجراءات تقييم الأداء، والتعويض، والترقية، والحوافز بشكل يخلق إدراكاً عالياً حول جودة التدقيق، ويجعل جودة العمل شرطاً مهماً وأساسياً.

4-7-2- يجب تعزيز المبادئ والمتطلبات الرئيسة لأخلاقيات مهنة التدقيق ضمن البيئة الداخلية لشركة التدقيق وعمليات التعليم والتدريب المستمرين، بعدها إحدى أهم العوامل التي تسهم بزيادة المهارات السلوكية للمدققين التي تلعب دوراً مهماً في الابتعاد عن قبول الممارسات غير المنتظمة للتدقيق، لاسيما أن قانون تنظيم المهنة رقم (33) لعام 2009 في الجمهورية العربية السورية لم يتطرق لسياسات التدريب المستمر، وهنا يمكن أن يوصى بإعطاء اهتمام أكبر بالندوات التدريبية والاجتماعات المهنية من قبل الجمعيات المهنية، وإلزام المدققين الممارسين لمهنة التدقيق بالمشاركة بعدد معين منها خلال مدة زمنية معينة. فضلاً عن عمليات المراقبة الدورية؛ لضمان التزام شركة التدقيق بمتطلبات السلوك الأخلاقي، وبالتالي، تحسين جودة التدقيق، وتخفيض احتمالية القيام بممارسات ذات تأثير سلبي عليها.

4-7-3- إيلاء المزيد من العناية عند قبول العلاقات واستمرارها مع العملاء من خلال التحري عن نزاهة العميل وسمعته التجارية والشخصية، علاوة على تحديد مدى توافر الوقت والموارد اللازمين لإجراء عملية التدقيق (خاصةً أن قانون تنظيم المهنة رقم (33) لعام 2009 في الجمهورية العربية السورية لم يتطرق لذلك)، مما يخفف من الضغوط التي تؤدي إلى القيام بممارسات التدقيق غير المنتظمة.

4-7-4- يجب العمل على التحسين المستمر لسياسات وإجراءات ومتطلبات الموارد البشرية سواء أكان عند تعيين الموظفين أم تقييم أدائهم، بحيث يتم الابتعاد عن تقييم الأداء بالاعتماد على القدرة على إنجاز أمر معين خلال مدة زمنية معينة فقط، بل يجب القيام أيضاً بجلسات نقاش لتشكيل انطباع أكثر واقعية عن العمل، لاسيما أن قانون تنظيم المهنة رقم (33) لعام 2009 في الجمهورية العربية السورية لم يتطرق

لسياسات تقييم الأداء . إضافةً إلى أنه يجب تحديد احتياجات الموظفين من حيث الوقت والموارد من خلال التشاور معهم، مما يجعل الموظفين ليسوا بحاجة للقيام بممارسات غير منتظمة ومخفضة للجودة، ، فضلاً عن العمل الدائم على استقطاب المدققين والموظفين ذوي الخبرة والكفاءة.

4-7-5- إبداء المزيد من الاهتمام بأداء عمل فريق التدقيق، بِعَدِهِ المحدد الأساسي لجودة التدقيق، بحيث يتم تشكيله واختيار أفرادَه بعناية (سواء أكان اختيار المشرفين أم الموظفين التابعين)، وتحديد سياسات أداء عملهم بشكل يدعم ويعزز جودة التدقيق، ولاسيما في حالات الخلاف في الرأي بين أفراد فريق التدقيق. وهنا يمكن أن ينصح بتفعيل عملية مراجعة ضبط جودة الارتباط، مما يفعل الأداء الجيد لعملية التدقيق، من خلال إدراج مادة قانونية تُلزم مكاتب وشركات التدقيق بتعيين مراجعي ضبط لجودة العملية من ذوي الخبرة والكفاءة، بشرط عدم مشاركتهم بأداء عمليات التدقيق للحفاظ على موضوعيتهم.

4-7-6- لابد من وجود قسم داخل شركات التدقيق مسؤول عن: المراقبة، والمتابعة، والمراجعة الدورية لنظام رقابة الجودة، وسياساته، وإجراءاته، ومتابعة التطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية.

4-7-7- يوصى بإضافة بعض المواد ضمن قانون تنظيم المهنة رقم (33) تُلزم مكاتب وشركات التدقيق بما يلي:

4-7-7-1- نشر وخلق بيئة وثقافة للجودة الداخلية وإعداد نظام للرقابة على جودة الأداء المهني، والقيام بتوثيق سياسات وإجراءات الرقابة على جودة العمل داخل مكتب أو شركة التدقيق.

4-7-7-2- دراسة نزاهة العمل وسمعته التجارية والشخصية ومدى قدرة مكتب أو شركة التدقيق على القيام بعملية التدقيق قبل الارتباط وتوثيق ذلك.

4-7-7-3- تحديد جهة معينة يمكن للمدققين اللجوء لها في حالات خلاف الرأي، بهدف الحد من الضغوط التي قد يتعرض لها المدققون وخاصةً الموظفين التابعين في المستويات الدنيا.

4-7-7-4- تفعيل عملية مراجعة ضبط جودة الارتباط، كأن يتم تعيين مراجعي ضبط جودة لعملية الارتباط مسؤولين عن ذلك فقط، دون أن يشتركوا بعمليات التدقيق داخل مكتب أو شركة التدقيق.

4-7-7-5- تعيين موظفين مسؤولين عن عمليات المراقبة والمتابعة الدورية لنظام الرقابة على الجودة.

قائمة المصادر والمراجع:

باللغة العربية:

- 1- أبو رز، عفاف. طه، حازم. "أثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق"، 2012، العدد 4، المجلد 8، 2012، ص 789.
- 2- أسماء، بودنت. "محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق-دراسة ميدانية في الجزائر-"، رسالة دكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-الجزائر، 2016، ص 69.
- 3- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. "إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة"، عمان، 2009.
- 4- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة"، عمان، 2008.
- 5- العريبي، عصام، العثمان، محمد، عاصي، أحمد: "دور لجان المراجعة في تحسين جودة المراجعة الخارجية (دراسة ميدانية)"، مجلة جامعة البعث، المجلد 36، العدد 4، 2014، ص 283.
- 6- القاضي، حسين. دحدوح، حسين. قريط، عصام. "أصول المراجعة الجزء الأول"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2014.
- 7- القيق، أمير جمال. "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة -دراسة ميدانية-"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 21-40.
- 8- اللهيبي، إسراء كاظم عبيد حسن. "أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 23، 2013، ص 271-272.
- 9- المعتاز، إحسان. "أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، 2008، ص 265-266.
- 10- النعيمي، سالم. قاسم، سنان. "نحو تطبيق المعايير الدولية لجودة التدقيق، دراسة تحليلية لبعض مكاتب تدقيق الحسابات المجازة"، مجلة الجامعة العراقية، المجلد الثالث، العدد السابع والعشرون، 2011، ص 438.

- 11- النوايسة، محمد. "العوامل المؤثرة في بناء استراتيجية تدقيق الحسابات"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 3، 2007، ص 345.
- 12- الهيئة العامة لسوق المال، "المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى"، المجلد الأول، 2008.
- 13- بن ساسي، الياس، كماسي، خيرة: "آليات الحوكمة ودورها في الحد من التأثيرات السلبية لعدم تماثل المعلومات"، جامعة فاصدي مباح-ورقلة- الجزائر، 2014، ص 234-235.
- 14- جبران، محمد علي. "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، الرياض، 2010.
- 15- جربوع، يوسف. "العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات في فلسطين"، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية في غزة، فلسطين، 2005، ص 13-14.
- 16- حدادين، أسامة راجي متري. "مدى التزام مكاتب تدقيق الحسابات الأردنية بمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 1"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص 28.
- 17- خلف، صلاح نوري. اللهيبي، إسراء. "أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، الفصل الثاني، 2013، ص 269-271.
- 18- دحدوح، حسين. الشاهين، عصام. "مدى توافق مهنة التدقيق في سورية مع المعايير المهنية لرقابة الجودة -دراسة تحليلية-"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 35، العدد 2، 2013، ص 115.
- 19- سعيد، صبا أحمد. "نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات (دراسة على عدد من مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوى)"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 77، 2009، ص 21-29.
- 20- طقطق، كنان. "مدى الالتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة لدى مهنة التدقيق في سورية -دراسة ميدانية-"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2013.
- 21- عوض، آمال. "أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد 2، 2008، ص 2-55.

- 22- قانون تدقيق ومراجعة الحسابات رقم 26 لعام 1999، اليمن.
- 23- قانون تنظيم المهنة رقم 33 في عام 2010.
- 24- قريط، عصام. "الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 1، 2008.
- 25- محمد، حسن شلقماني. "مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة - دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف، 2014، ص 80-96.
- 26- <http://www.asca.sy>
- 27- <http://www.gccaa.org>
- 28- <http://www.yacpa.org>

المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Aamir, S. Farooq, U. "Auditor client relationship and audit quality: Effects of long-term auditor client relationship on audit quality in SMEs". Master thesis, Umeå School of Business, Umeå University, 2011, pp: 47- 48.
- 2- Adnan, N. Jamil, C. & Nor, N. "Ethical Antecedents of Dysfunctional Behaviour in Performance Measurement and Control System", Asian Social Science, Vol. 9, No.1, 2013. Pp: 30.
- 3- AICPA, AU 100, "Statement on Standards for Consulting Services", 2015.
- 4- AICPA, AU 150, SAS No 113, "Generally Accepted Auditing Standards", 2001.
- 5- AICPA, AU 300, "Planning Considerations in Audit Engagements", July, 2012.
- 6- AICPA, AU 200, SAS No 138, "Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with Generally Accepted Auditing Standards", 2021.
- 7- AICPA, "POB and AICPA Issue Controversial Recommendations", Journal of Corporate Accounting and Finance, 1993.
- 8- AICPA, SQCS No.8, "A Firm's System of Quality Control", 2010.

- 9- AICPA STANDARDS FOR PERFORMING AND REPORTING ON PEER REVIEWS, 2017.
- 10- Amroabadi, M. Khanagha, J. & Naderibeni, M. "Professional Commitment on Dysfunctional Audit Behaviour in Audit Organizations of Isfahan Public Accountancy", *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, Vol.5, No.9, 2014. Pp: 279.
- 11- Andreas, "Interaction between Time Budget Pressure and Professional Commitment towards Underreporting of time behavior", *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Vol.219, 2016. Pp: 92-93.
- 12- Ansah, S.O. "Timeliness of corporate financial reporting in emerging capital markets: empirical evidence from the Zimbabwe Stock Exchange", *Accounting and Business Research*, Vol.30 No.3, 2000. Pp: 251.
- 13- Baldacchino, P.J. "Investigating the Impact of Organisational Culture and Audit Personnel Characteristics on Dysfunctional Audit Behaviour", Working paper presented in the Conference of the European Accounting Association, GLASGOW. 2015.
- 14- Birjandi, H. et al. "The Relationship between the Auditor and the Client and Its Impact on Audit Quality in Iran". *International Journal of Accounting, Banking and Management*, Vol. 1, No. 2, 2013, pp: 24- 25.
- 15- Bryan, D. Quirin, J. & Donnelly, D. "Locus of Control and Dysfunctional Audit Behavior", *Journal of Business & Economics Research*, Vol.3, No.10, 2005. pp: 11.
- 16- Chan, Li. "Does Client Importance Affect Auditor Independence at the Office Level? Empirical Evidence from Going Concern Opinions", *Contemporary Accounting Research*, Vol.26, No.1, 2009. pp: 206.
- 17- Choi, J. & others "Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing", *A Journal of Practice and Theory*, Vol.29, No.1, 2010. pp: 6-79.
- 18- DeAngelo, L.E. "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, Vol.3, No.3, 1981. pp: 185-188.
- 19- Dewi, Y. Kartini. & Nirwana. "Effect of Independence, Professionalism, Professional Skepticism and Time Budget Pressure on Audit Quality with Moral Reasoning as Moderation Variables", *International Journal of Innovative Science and Research Technology*, Vol.6, NO.1, 2021. pp: 356.
- 20- Engles, Dieter. " Peer Review " A Quality Assurance Tool for SAIS ", *International Journal of Government Auditing*, Vol. 38, No. 4, 2011. pp: 17.

- 21– Ettredge, M. L. Bedard, J. C., & Johnstone, K. M. “Empirical tests of audit budget dynamics”, *Behavioral Research in Accounting*, Vol.20, No.2, 2008.
- 22– Fitriany, F. Prabangkara. S. “Factors that affect dysfunctional audit behaviour: A study to understand external auditor’s role as the guardians of strong and justice organizations (Goal 16 sustainable development goals) “, *IOP Conference Series: Earth and Environmental Science*. Vol. 716, 2021, Indonesia, PP: 2.
- 23– Goleman, D. “Emotional Intelligence: Why it can Matter More Than IQ?” Bloombury, 1995.
- 24– Herda, D.N. “Auditors’ Relationship with Their Accounting Firm and Its Effect on Burnout, Turnover Intention, and Post-Employment Citizenship”, *American Accounting Association*, Vol.6, No.2, 2012. pp: 15.
- 25– Herrbach, O. “Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract”, *The European Accounting Review*, Vol.10, No.4, 2001. pp: 788-791.
- 26– Hilary, G., and Lennox, C., “The Credibility of Self-Regulation: Evidence from the Accounting Profession’s Peer Review Program”, *Journal of Accounting and Economics*, (Vol.40), 2005. pp: 215.
- 27– Huang, H.W. & others. “Auditor industry specialization, client bargaining power, and audit fees: further evidence”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.26, No.1, 2007. pp: 184.
- 28– Huang, L. Endrawes, M. & Hellmann, A. "An Experimental Examination of the Effect of Client Size and Auditors’ Industry Specialization on Time Pressure in Australia”, *Corporate Ownership & Control*, Vol.12, No.4, 2015. pp: 400.
- 29– ISA 220, 2009.
- 30– ISA 240 “The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements”, 2009.
- 31– ISQC 1, 2009.
- 32– Jaworski, B.J. & Young, S.M. “Dysfunctional behaviour and Management control: An empirical study of marketing managers”, *Accounting Organizations and Society*, Vol.17, No.1, 1992. pp: 18.
- 33– Khan, S. et al. “Dysfunctional Audit Behaviors: An Exploratory Study in Pakistan”, *Research Journal of Applied Sciences, Engineering and Technology*, Vol.9, NO.9, 2015. pp: 779.
- 34– Knechel, R. et al. “Audit Quality: Insights from the Academic Literature”, *A Journal of Practice & Theory*, Vol.32, No.1, 2012. pp: 387.

- 35- Krishnan, J. & Yang, J.S. "Recent trends in audit report and earnings announcement lags", *Accounting Horizons*, Vol.23 No.3, 2009. pp: 15.
- 36- Lim, C.Y. & Tan, H.T. "Does auditor tenure improve audit quality? Moderating effects of industry specialization and fee dependence", *Contemporary Accounting Research*, Vol.27 No.3, 2010. pp: 950.
- 37- Malone, C. & Roberts, R. "factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors", *A Journal of Practice & Theory*, Vol.15, No.2, 1996. pp: 55.
- 38- Margheim, L. et al. "An empirical analysis of the effects of auditor time budget pressure and time deadline pressure", *Journal of Applied Business Research*, Vol.21, No.1, 2005. pp: 24-27.
- 39- Meza, M. "Does auditor industry specialization improve audit quality?", *Journal of Accounting Research*, Vol.51, No.4, 2013. pp: 817.
- 40- Nor, M.N. "Auditor Stress: Antecedents and Relationships to Audit Quality", Ph.D. Edith Cowan University.2011. pp: 27.37.
- 41- Ogoun, S. Zuode, O. "A Meta-Analysis on Locus of Control and Ethical Compliance among Professional Auditors in Nigeria". *Open Journal of Accounting*, Umeå University, Vol.9, No.1, 2020, pp: 3-4.
- 42- Özet, T. "quality control for auditing firms in turkey: a research on difficulties encountered by external auditors in compliance with quality control standards", *TİDE Academia Research*, Marmara University, Vol.2, No.2, 2020. pp: 221-222.
- 43- Palmrose, Z. "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", *the Accounting Review*, Vol.64, No.1, 1988. pp: 56.
- 44- PCAOB posts Guide to Reading the PCAOB's New Inspection Report. Default. (n.d.). 2018. <https://pcaobus.org/oversight/inspections/pcaob-posts-guide-to-reading-the-pcaob's-new-inspection-report>.
- 45- Ratanasongtham, W." Strategic audit planning and audit quality: an empirical research of CPAs in Thailand", *The Business and Management Review*, Vol.7, No.1, 2015. pp: 385.
- 46- Raznilla, S. et al., "Elevating professional judgment in auditing: The KPMG professional judgment framework", New York: KPMG LLP.2010. pp: 35.
- 47- Rosnidah, I. Rawi. dan Kamarudin. "Analisis Dampak Motivasi dan Profesionalisme Terhadap Kualitas Audit Aparat Inspektorat dalam Pengawasan Keuangan Daerah". *Pekbis Jurnal*, Vol. 3. No 2, 2011, pp 456.

- 48- Rotter, J.B. "Generalized Expectancies for Internal Versus External Control of Reinforcement", *Psychological Monographs*, Vol.80, No.1, 1966. pp: 175.
- 49- Sarbanes oxley, PUBLIC LAW 107-204—JULY 30, 2002.
- 50- Svanström, T. "Time Pressure, Training Activities and Dysfunctional Auditor Behaviour: Evidence from Small Audit Firms", *International Journal of Auditing*, Vol.20, No1, 2016. pp: 5-43.
- 51- Sweeney, B. & Pierce, B. "A Qualitative Examination of Management Control Systems in Large Audit Firms", National University of Ireland, Galway, 2003. pp: 10.
- 52- Watts, R. & Zimmerman, J. "Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence", *The Journal of Law and Economics*, Vol.26, No.3, 1983. pp: 615.
- 53- Willett, C. & Page, M. "A survey of Time Budget Pressure and Irregular Auditing Practices among Newly Qualified UK Chartered Accountants", *British Accounting Review*, Vol.28, No.2, 1996. pp: 102-103.
- 54- With, E. & Dijkman, A. "Budgeting Practices of Listed Companies in the Netherlands", *Management Accounting Quarterly*, Vol.10, No.1, 2008. pp: 27.
- 55- Yessie, Afly. "Factors affecting Dysfunctional Audit Behavior", *International Journal of Environmental, Sustainability, and Social Sciences*, Vol.2, No.2, 2021. pp: 118-119.

ملحق (الاستبيان)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

ماجستير مراجعة الحسابات

إلى الإخوة المستجيبين الكرام

تحية طيبة وبعد.....

تقوم الباحثة بإجراء دراسة حول جودة الأداء المهني؛ وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تدقيق الحسابات، ولأغراض البحث العلمي يُرجى التكرم بالإجابة على فقرات الاستبيان المرفقة، علماً بأن المعلومات سوف تحاط بالسرية التامة، ولن تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم في مشاركتنا لإنجاز هذا العمل الأكاديمي والذي نتطلع أن يكون مفيداً

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحثة:

راما خلف

بإشراف:

د. رياض عبد الرؤوف

القسم الأول: الأسئلة الشخصية:

يرجى التكرم بالإجابة عن الأسئلة أدناه بوضع إشارة (√).

1- المؤهل العلمي:

☐ إجازة ☐ دبلوم ☐ ماجستير ☐ دكتوراه

2- سنوات الخبرة في التدقيق:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 الى أقل من 10 سنوات

☐ من 10 الى أقل من 15 سنة ☐ من 15 سنة فأكثر

3- المسمى الوظيفي:

☐ شريك ☐ مدير تدقيق ☐ مدقق رئيس ☐ مدقق

☐ مسمى وظيفي آخر: يرجى تحديده

القسم الثاني:

يرجى بيان درجة موافقتك على أن كل من العبارات الواردة أدناه يحد من الممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق¹⁴⁰، وذلك من خلال وضع إشارة (✓) في المكان المناسب:

التسلسل	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	اهتمام مكتب التدقيق بنشر ثقافة داخلية لجودة الأداء المهني للتدقيق.					
2	تحديد سياسات الرقابة على الجودة من خلال الاجتماعات والتعليمات ومواد التدريب والتقييم.					
3	غياب سياسات العقوبة والمكافأة المبنية على جودة العمل.					
4	تحديد مواد تدريب الموظفين وإجراءات تقييم الأداء والتعويض والترقية والحوافز بناء على جودة العمل.					
5	عدم توفير الموارد الكافية من: وقت، وكادر بشري وتقني.					
6	تعزيز متطلبات السلوك الأخلاقي ضمن الثقافة الداخلية لمكتب التدقيق.					
7	الاهتمام بالاستقلالية وتحديد عقوبات عدم الالتزام بها.					
8	تعزيز متطلبات السلوك الأخلاقي من خلال التدريب والتعليم المستمرين.					

¹⁴⁰ يقصد بالممارسات التي تؤثر سلباً في جودة الأداء المهني لعملية التدقيق بممارسات التدقيق غير المنتظمة، وهي أي سلوك يخل بالقواعد والمعايير النمطية المتعارف عليها عند إجراء عملية التدقيق، ويخضع جودتها، يتم من قبل بعض المستويات في مكاتب وشركات التدقيق كرد فعل على بعض الضغوط الداخلية أو الخارجية، بحيث ينتج عن هذا السلوك رأي غير موثوق بسبب جمع أدلة غير كافية أو غير مناسبة مما يشكل خطر على مهنة التدقيق ومستقبلها، ومن الأمثلة عليها: القيام بعمل إضافي غير مسجل والتقرير عن وقت أقل لإنجاز عملية التدقيق أو إنهاء إجراءات التدقيق قبل اكتمالها، أو قبول دليل تدقيق غير ملائم أو خفض المستوى المطلوب من الاختبارات الأساسية.

9	مراقبة التزام مكتب التدقيق بمتطلبات السلوك الأخلاقي.				
10	تحديد سياسة العقوبة عند عدم الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي.				
11	دراسة مدى نزاهة العميل قبل القيام بتدقيق بياناته.				
12	دراسة مدى كفاءة مكتب التدقيق، وتوافر: الموارد، والوقت، والكادر لديه قبل القيام بتدقيق بيانات العميل.				
13	تقييم استقلالية مكتب التدقيق، وامتناله للمتطلبات الأخلاقية في حال الارتباط مع عميلٍ ما.				
14	عدم وجود سياسات تعيين فعالة.				
15	عدم وجود سياسات تعليم وتدريب مستمرين.				
16	وجود سياسات لتقييم الأداء والترقية على أساس سرعة العمل.				
17	التقدير الملائم لاحتياجات العمل من: وقت، وموارد وتدريب.				
18	تعيين فريق التدقيق الملائم للارتباط من حيث: الخبرة، والكفاءة، والتخصص الوظيفي.				
19	وضع مشرفين على عمليات التدقيق من ذوي: الخبرة، والكفاءة، والأخلاق المهنية العالية.				
20	دراسة المشرفين طبيعة عمل العميل، والمشاكل، والصعوبات، والمخاطر التي قد تنشأ عن الارتباط.				
21	قيام المشرفين بتحديد مسؤوليات فريق التدقيق بناءً على: الخبرة، والموارد المتاحة، وطبيعة الارتباط.				

22	تساور المشرفين والموظفين حول متطلبات العمل من: وقت، وموارد.				
23	تساور المشرفين والموظفين حول أداء العمل وخلافات الرأي.				
24	قيام المشرفين بمتابعة ومراجعة عمل الموظفين التابعين.				
25	توثيق إجراءات وأدلة التدقيق وحالات التناور وخلافات الرأي.				
26	مراجعة جودة عملية التدقيق.				
27	وضع إجراءات للتحقق من ملائمة وفعالية سياسات الرقابة على جودة الأداء المهني للتدقيق.				
28	تكليف شخص أو أكثر بعملية المراقبة والمتابعة من ذوي الخبرة والكفاءة وغير القائمين على عملية التدقيق.				
29	تحليل ودراسة المعايير الدولية والمتطلبات المهنية ومتطلبات الرقابة على جودة الأداء المهني بشكل مستمر.				
30	تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة على جودة الأداء.				
31	تحديد التحسينات اللازمة لنظام الرقابة على جودة الأداء.				
32	إجراء التعديلات الملائمة على نظام الرقابة على جودة الأداء.				

يمكن إضافة أي آراء حول الموضوع:

مع جزيل الشكر...