



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

دور الهيئات المهنية المشرفة على عمل المدققين في تحسين
جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في سورية
(دراسة ميدانية)

Role of Oversight Bodies on Auditors' Work in
Improving The Professional Performance of External
Auditor in Syria (Field Study)

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في تدقيق الحسابات

إعداد: محمد فراس يحيى الخراط

إشراف: أ.د. محمد خالد المهاييني

2020 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ مَنْ عَمِلَ صَالِحًا فَلِنَفْسِهِ وَمَنْ أَسَاءَ فَعَلَيْهَا ثُمَّ

إِلَىٰ رَبِّكُمْ تُرْجَعُونَ ﴾

(سورة الجاثية، الآية 15)

صدق الله العظيم

لجنة المناقشة والحكم

استناداً إلى قرار مجلس البحث العلمي والدراسات العليا رقم /2910/ م.ب.د والمتخذ

بالجلسة رقم /24/ تاريخ 2020/9/7 تم تشكيل لجنة المناقشة والحكم والمؤلفة من

السادة:

عضواً مشرفاً

الأستاذ الدكتور محمد خالد المهاني

عضواً

الأستاذ الدكتور عصام قريط

عضواً

الأستاذ المساعد الدكتور قيس عثمان

الإهداء

إذا كان الإهداء يعبر ولو بجزء عن الوفاء... فإنني أهدي هذا العمل بكل فخر
إلى من كلَّه الله بالهيبة والوقار ... إلى من علَّمني العطاء بدون انتظار ...
إلى من أحمل اسمه بكل افتخار .. أرجو من الله أن يرحمه وستبقى كلماته نجوماً أهتدي بها اليوم وفي
الغد وإلى الأبد ...

والدي العزيز

إلى ملاكي في الحياة ... إلى معنى الحب والحنان والأمان .. إلى بسمه
الحياة وسر الوجود ...

أمي الغالية

إلى من أشرقت حياتي بنورها... إلى من وقفت بجاني ودعمتني بمسيرتي العلمية ...
إلى معنى الحب والحنان والعطاء ...

زوجتي الغالية

إلى الأنامل الصغيرة والروح البريئة ...

أبنائي الأعزاء

إلى من استقيتُ الحروف منهم، وتعلَّمت كيف أنطق الكلمات، وأصوغ العبارات ...
أساتذتي الكرام

إلى من كانوا عوناً لي بالمجهود والدعاء...

أخواتي العزيزات

إلى زملائي في الدراسة والعمل

شكر وتقدير

أشكر الله عز وجل على نعمه، وإعانتني لإنجاز هذه الدراسة، وأن شملني بتوفيقه وعنايته، ويسعدني - وبعد التوصل إلى هذا الإنجاز - أن أتقدم بجزيل الشكر وعظيم التقدير لكل من أسهم في إنجاز هذا العمل، وإخراجه إلى حيّز الوجود.

وأخص بالشكر الأستاذ الدكتور: (محمد خالد المهاني) الذي تفضّل بالإشراف على هذا العمل، والذي لم يتوان يوماً عن مدّ يد العون لي في جميع المجالات العلميّة والعملية، وعسى أن يكتب الله له دوام الصحة والعافية، ليبقى نبراساً متألّئاً في نور العلم والعلماء. كما أتقدم بجزيل الشكر إلى أساتذتي أعضاء لجنة الحكم على الرسالة الدكتور: (عصام قريط)، والدكتور: (قيس عثمان) على تفضّلهم بقبول مناقشة الرسالة والحكم عليها، وعلى ما سيقدمونه من ملاحظاتٍ بناءٍ ستسهم في إغناء هذه الرسالة.

كما أتقدم بالشكر إلى جميع أعضاء الهيئة التدريسيّة في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد في جامعة دمشق، ولكل من ساعدني ووقف إلى جانبي وكان خير عونٍ لي في كلّ لحظة.

الباحث

فهرس المحتويات

الفصل والمبحث	العنوان	رقم الصفحة
	عنوان الرسالة	أ
	الآية القرآنية	ب
	لجنة المناقشة والحكم	ج
	الإهداء	د
	الشكر والتقدير	هـ
	فهرس المحتويات	و
	قائمة الجداول	ط
	قائمة الأشكال	ي
	قائمة الاختصارات والرموز	ك
	ملخص الدراسة	ل
1- الفصل الأول	الإطار العام للدراسة	1
1-1	مقدمة الدراسة	2
2-1	مشكلة الدراسة	4
3-1	أهمية الدراسة	5
4-1	أهداف الدراسة	5
5-1	الدراسات السابقة	6
6-1	فرضيات الدراسة	16
7-1	منهج الدراسة والأساليب الإحصائية المتبعة	17
8-1	مجتمع وعينة الدراسة	17
9-1	أنموذج الدراسة	18
10-1	مكونات الدراسة	19
2- الفصل الثاني	الهيئات والمنظمات المهنية ودورها الرقابي على أعمال المدققين	20
1-2 المبحث الأول	نشأة الهيئات المهنية المشرفة على عمل المدققين الدولية والعربية وتطورها	21

21	مقدمة	1-1-2
24	الهيئات والمنظمات المهنية الدولية والعربية التي تشرف على عمل مدققين الحسابات وتنظمه	2-1-2
45	آليات رقابة المنظمات والهيئات المهنية لعمل مدققي الحسابات	2-2-2 المبحث الثاني
45	مقدمة	1-2-2
48	آليات رقابة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)	2-2-2
51	آليات رقابة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)	3-2-2
54	آليات رقابة مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB)	4-2-2
62	آليات رقابة مجلس التقارير المالية في المملكة المتحدة (FRC)	5-2-2
64	آليات رقابة الهيئة العامة للرقابة المالية، وحدة الرقابة على جودة أعمال مدققي الحسابات في مصر	6-2-2
66	آليات رقابة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)	7-2-2
70	المنظمات والهيئات المهنية في سورية ومقترحات لتفعيل دورها الرقابي على مدققي الحسابات	3-2-2 المبحث الثالث
70	مقدمة	1-3-2
71	نشأة الهيئات المهنية في سورية وتطورها	2-3-2
77	البحث في الهيئات والمنظمات المهنية في سورية	3-3-2
83	نموذج مقترح لتفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين في الرقابة على عمل مدققي الحسابات في سورية من أجل تعزيز جودة الأداء المهني	4-3-2
89	جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات	3- الفصل الثالث
90	مفهوم جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات وأهميته	1-3-2 المبحث الأول
90	مفهوم جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات	1-1-3
94	أهمية جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات	2-1-3
101	العوامل المحددة لجودة أداء عملية التدقيق	2-3-2 المبحث الثاني
102	استقلال المدقق	1-2-3
103	حجم منشأة التدقيق	2-2-3

103	أتعاب المدقق	3-2-3
105	تقديم خدمات غير التدقيق	4-2-3
106	مدة التدقيق	5-2-3
107	الالتزامات القانونية	6-2-3
108	خبرة مكتب التدقيق بالصناعة التي تعمل بها المنشأة محل التدقيق	7-2-3
108	عوامل مرتبطة بعملة التدقيق	8-2-3
109	وسائل تحسين جودة الأداء المهني	3-3 المبحث الثالث
109	وسائل تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات	1-3-3
120	المخاطر الناتجة عن عدم تحقق جودة الأداء المهني	2-2-3
120	نتائج تحقق جودة الأداء المهني	3-3-3
122	الدراسة الميدانية (الطرق والإجراءات)	4- الفصل الرابع
123	منهجية الدراسة	1-4 المبحث الأول
124	منهج الدراسة	1-1-4
124	أساليب جمع البيانات ومصادرها	2-1-4
124	مجتمع وعينة الدراسة	3-1-4
124	خصائص عينة الدراسة	4-1-4
128	أداة جمع بيانات الدراسة	5-1-4
129	صدق وثبات الأداة المستخدمة	6-1-4
130	الأساليب الإحصائية المستخدمة	7-1-4
132	اختبار الفرضيات	2-4 المبحث الثاني
132	عرض بيانات الدراسة وتحليلها في كل محور من محاور الدراسة	1-2-4
146	اختبار فرضيات الدراسة إحصائياً	2-2-4
148	دراسة الاختلافات في تقييم دور الهيئات المهنية المشرفة على عمل المدققين في تحسين جودة الأداء المهني تبعاً للبيانات التعريفية لأفراد عينة الدراسة	3-2-4
157	النتائج والتوصيات	5
157	النتائج	1-5

158	التوصيات والمقترحات	2-5
160	المراجع	
169	الملاحق	
175	المستخلص باللغة الإنكليزية	

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
27	الهيئات والمجالس التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين	الجدول (1-2)
125	التوزع النسبي للبيانات التعريفية حسب المؤهل العلمي	الجدول (1-4)
126	التوزع النسبي للبيانات التعريفية حسب التخصص العلمي	الجدول (2-4)
127	التوزع النسبي للبيانات التعريفية حسب المركز الوظيفي	الجدول (3-4)
127	التوزع النسبي للبيانات التعريفية حسب سنوات الخبرة	الجدول (4-4)
130	نتائج ثبات الأداة المستخدمة باستخدام معامل كرونباخ - ألفا	جدول (5-4)
133	الدالات الإحصائية لاختبار التقييم في دور (تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني)	جدول (6-4)
138	الدالات الإحصائية لاختبار التقييم في دور (وجود لجان للتفتيش على مكاتب التدقيق ودراسة ومراجعة تقارير مدققي الحسابات)	جدول (7-4)
142	الدالات الإحصائية لاختبار التقييم في دور (وضع وتنفيذ برامج تدريبية وتأهيلية مهنية مستمرة لمدققي الحسابات)	جدول (8-4)
146	الدالات الإحصائية لاختبار الفرضية الأولى	جدول (9-4)
147	الدالات الإحصائية لاختبار الفرضية الثانية	جدول (10-4)
147	الدالات الإحصائية لاختبار الفرضية الثالثة	جدول (11-4)
148	الدالات الإحصائية لمقارنة الفروق في التقييم تبعاً للمركز الوظيفي	جدول (12-4)
150	متوسط تقييم أفراد العينة حسب المركز الوظيفي	جدول (13-4)
151	الدالات الإحصائية لمقارنة الفروق في التقييم تبعاً للمؤهل العلمي	جدول (14-4)
153	الدالات الإحصائية لمقارنة الفروق في التقييم تبعاً للتخصص العلمي	جدول (15-4)
155	الدالات الإحصائية لمقارنة الفروق في التقييم تبعاً لسنوات الخبرة	جدول (16-4)

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
الشكل (1-1)	أنموذج الدراسة	18
الشكل (1-2)	هيكل التعليمات الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي	31
الشكل (2-2)	العلاقة بين معايير التدقيق الدولية والأمريكية	38
الشكل (3-2)	الهيكل التنظيمي لوحدة الرقابة على جودة أعمال مدققي الحسابات	43
الشكل (1-3)	الأطراف المستفيدة من جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات	95
الشكل (1-4)	التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	125
الشكل (2-4)	التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	126
الشكل (3-4)	التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي	127
الشكل (4-4)	التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	128
الشكل (5-4)	متوسط تقييم أفراد العينة حسب المركز الوظيفي	151
الشكل (6-4)	متوسط تقييم أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	153
الشكل (7-4)	متوسط تقييم أفراد العينة حسب التخصص العلمي	155
الشكل (8-4)	متوسط تقييم أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	156

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار	المصطلح باللغة الإنكليزية	المصطلح باللغة العربية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IAPC	International Auditing Practices Committee	لجنة ممارسة التدقيق الدولي
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board	مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة
IFIAR	The International Forum of Independent Audit Regulators	المنتدى الدولي لهيئات التدقيق المستقلة
FRC	Financial Reporting Council	مجلس التقارير المالية في المملكة المتحدة
AFAA	The Arab Federation Of Accountants And Auditors	اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب
IASCA	The International Arab Society of Certified Accountants	المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين
SOCPA	Saudi Organization for Certified Public Accountants	الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
GCCAAO	Gulf Cooperation Council Accounting and Auditing Organization	هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية
ISQC1	International Standard on Quality Control /1/	المعيار الدولي لرقابة الجودة /1/
Ibid	Ibidem/ The same	نفس الشيء / المرجع السابق
Op. cit.	Opus citatum/ The work cited	تم ذكره سابقاً / مرجع سابق

دور الهيئات المهنية المشرفة على عمل المدققين في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في سورية (دراسة ميدانية)

إعداد: محمد فراس يحيى الخراط

إشراف: أ. د. محمد خالد المهياني

المخلص

هدفت الدراسة إلى بيان كيفية قيام الهيئات المهنية المشرفة على عمل المدققين بتحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في سورية من خلال إبراز الدور الرقابي الذي تقوم به المنظمات والهيئات المهنية تجاه مدققي الحسابات؛ للتأكد من وضع وتطبيق برامج جودة الأداء المهني لعملية التدقيق، وبيان أهمية وجود لجان في الهيئات المهنية، تقوم بمراجعة ودراسة التقارير الصادرة عن مدققي الحسابات، وإبراز الدور الذي تؤديه الهيئات المهنية في وضع وتنفيذ البرامج التدريبية والتأهيلية المهنية المستمرة في رفع المستوى المهني والعلمي، وتحسين جودة الأداء المهني للمدققين، بالإضافة إلى تقديم مقترحات لتفعيل عمل الهيئات المهنية السورية في الرقابة على جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في سورية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاطلاع على الأدبيات والأبحاث العلمية المتعلقة بموضوع الدراسة، وتم جمع البيانات الأولية من خلال استبانة أعدت لتحقيق أهداف الدراسة، وتم توزيعها على عينة عشوائية من المحاسبين القانونيين المزاولين للمهنة في سورية، والعاملين في المنظمات والهيئات المهنية، وبعض مستخدمي تقرير مدقق الحسابات في مديرية مالية دمشق، وموظفي قسم الائتمان لبعض البنوك العاملة في سورية، وقد وتم توزيع (100) استبانة عليهم استرد منها (92)، كانت جميعها صالحة للتحليل الإحصائي بنسبة استجابة (92%)، وقد استخدم عدد من الاختبارات والأساليب الإحصائية في تحليل آراء المستجوبين باستخدام برنامج (SPSS)؛ بهدف الوصول إلى نتائج الدراسة واختبار فرضياتها.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها أن هناك دوراً للمنظمات والهيئات المهنية في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في سورية، من خلال تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني، ومن خلال وجود لجان تقوم بالتفتيش على مكاتب التدقيق ودراسة ومراجعة تقارير المدققين، بالإضافة إلى أن قيام التنظيم المهني بوضع وتنفيذ برامج تدريبية مستمرة لمدققي الحسابات يسهم في تحسين المستوى المهني والعلمي للمهني لهم، وبالتالي تحسّن جودة الأداء، وأن التنظيم المهني القائم في سورية يعاني من أوجه قصور عديدة.

وبناءً على النتائج أوصت الدراسة بإنشاء وحدة داخل جمعية المحاسبين القانونيين في سورية للرقابة على جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات، وزيادة فعالية مجلس المحاسبة والتدقيق من خلال وجود أعضاء متفرّجين لهذا العمل داخل المجلس، وإنشاء مجلة علمية لإبقاء مدققي الحسابات على دراية بأحدث التطورات العلمية والمهنية، وإجراء مراجعة دورية لمعايير الجودة والرقابة، وقواعد السلوك المهني، وإجراء التعديلات المناسبة وفقاً لطبيعة وحاجة المجتمع السوري، وأخيراً وضع جمعية المحاسبين القانونيين تحت مظلة نقابة المهن المالية.

الكلمات المفتاحية: الهيئات المهنية - تحسين جودة الأداء المهني - رقابة جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات.

1-الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1- مقدمة.

1-2- مشكلة الدراسة.

1-3- أهمية الدراسة.

1-4- أهداف الدراسة.

1-5- الدراسات السابقة.

1-6- فرضيات الدراسة.

1-7- منهج الدراسة والأساليب الإحصائية المتبعة.

1-8- مجتمع وعينة الدراسة.

1-9- أنموذج الدراسة.

1-10- مكونات الدراسة.

1-1 مقدمة

تقع مسؤولية إعداد القوائم المالية على عاتق إدارة الشركة، والتي قد تسعى - لأسباب عديدة - إلى إدارة أرباح الشركة، وتجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال المنشأة، ومركزها المالي.

من هنا كان لابد من أن تتم المصادقة على هذه القوائم من قبل هيئة خارجية محايدة، تقوم بفحص انتقادي منظم ودقيق لتلك البيانات الظاهرة على هذه القوائم، وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك القوائم، وشرعيتها وسلامتها، والتي ستنبئ عليها قرارات مهمة من قبل الأطراف المستخدمة لهذه القوائم (مثل: إدارة الشركة، والمساهمون، والمستثمرون المحتملون، والمقرضون، والزبائن، والموردون، والاقتصاديون، والجهات الحكومية، وموظفو الشركة...إلخ)

لذلك تقع على عاتق مدقق الحسابات مسؤولية كبيرة تجاه هؤلاء الأطراف في اكتشاف أي تحريفات جوهرية في القوائم المالية، سواء أكانت مقصودة أم غير مقصودة.

ولكن من الممكن أن يكتشف مدقق الحسابات تحريفات جوهرية في القوائم المالية، إلا أنه يتعمد عدم الإشارة إليها، وعدم تضمينها في تقريره النهائي، وهنا يصبح طرفاً متواطئاً مع إدارة الشركة، كما حدث في شركة (إنرون) الأمريكية ومكتب التدقيق المكلف بها (آرثر أندرسون)، والذي أدى إلى إفلاس الشركة وانهيارها، وقد تبع ذلك انهياراً بأحد أكبر مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة آنذاك.

كما أن هناك أسباباً عديدة تؤدي إلى عدم قيام مدقق الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة للتأكد من صحة البيانات المالية التي سيقوم بالمصادقة عليها، ومن أمثلة ذلك: عدم امتلاكه للتأهيل المهني المناسب، أو بسبب ضيق وقته؛ نتيجة كثرة العملاء، وقلة فريق العمل لديه، أو بسبب إغرائه بالمال من قبل إدارة الشركة، فيقوم مدقق الحسابات بإصدار تقرير شكلي يفقد الغاية والهدف منه، ومع مرور الوقت نجد أيضاً أن الأطراف المستفيدة من هذا التقرير تلمس هذا التهاون في بذل العناية المهنية اللازمة، والتقيّد بقواعد السلوك المهني لهذه المهنة العريقة،

ممّا يفقد الموثوقية في هذا التقرير والرأي، ويتحوّل إلى مجرد ورقية لتلبية متطلبات قانونية أو شكلية.

لذا فقد بُدلت جهودٌ عديدة من قبل الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية في دول العالم؛ لوضع القواعد والمعايير التي تحكم تأهيل مزاولي المهنة علمياً وعملياً، بما يضمن مستوى معيّن من الأداء، يقبله مستخدمو القوائم المالية، ويمنح لهم الثقة بما يصدره المدققون من أحكام، ومن هذه الهيئات: مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) المنبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، ومجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامة (PCAOB)، بالإضافة أيضاً إلى العديد من المنظمات والهيئات العربية، مثل: نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية في مصر، والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في السعودية، وهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي (GCCAAO) وغيرها...

أمّا على مستوى الجمهورية العربية السورية فقد حمّلت التشريعات والقوانين في سورية مسؤوليات كبيرة للمحاسبين القانونيين، مثل: قانون ضريبة الدخل، وقانون الشركات، وقانون التجارة... إلخ.

وقد تأسست جمعية المحاسبين القانونيين التي عُدت النواة الأولى لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق بموجب المرسوم رقم /1109/ لعام 1958، كما صدر قانون تنظيم المهنة رقم /33/ لعام 2009، القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق برئاسة وزير المالية؛ بهدف الإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق، للارتقاء بمستوى أدائها، وتأكيد مستوى جودة عمل شركات المهنة ودقتها، إضافةً إلى مستوى جودة مدققي الحسابات، كما تمّ إحداث نقابة المهن المالية والمحاسبية بالمرسوم التشريعي رقم /30/ لعام 2014، والتي كان من أحد أهدافها تنظيم ممارسة المهن المالية والمحاسبية، ووضع الضوابط والقواعد اللازمة لممارسة هذه المهن، والعمل على تطبيقها.

ومع ذلك لا نزال نجد أنّ دور الهيئات المهنية في سورية بالرقابة على جودة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين محدود، مقارنةً مع الهيئات المهنية الدولية والعربية الأخرى، بالإضافة إلى ازدواجية عمل بعض الهيئات وتضارب عملها، ممّا أعطى هذا الموضوع أهمية بالغة، ليطمّ البحث فيه بتوسّع؛ لمعرفة دور وآليات عمل هذه الهيئات المهنية في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في سورية، وبيان أهمية تطوير قانون تنظيم المهنة وقوانين عمل الهيئات المهنية في سورية.

1-2 مشكلة الدراسة

نظراً لعدم ممارسة الهيئات المهنية في سورية دورها الرقابي على جودة الأداء المهنيّ لمدققي الحسابات، فإننا نجد في كثير من الأحيان ضعف الثقة في تقرير مدقق الحسابات من قبل الأطراف المستفيدة والمستخدمة لهذا التقرير، ومن أمثلة ذلك: أن نجد مراقبي الدخل في الدوائر الماليّة السوريّة يقومون دائماً بإعادة تقدير الإيرادات، وإعادة حساب الوعاء الضريبيّ للمكلف، بغضّ النظر عن القوائم الماليّة التي يقدّمها المكلف، والمرفقة قانوناً بشهادة محاسب قانوني¹، والتي تؤكّد صحّة الأرقام الواردة فيها؛ وذلك نظراً لقيام الكثير من مدققي الحسابات بختم البيانات الماليّة، وإصدار رأيٍ نظيفٍ بالبيانات الماليّة، دون بذل العناية المهنية اللازمة، أو الالتزام بقواعد السلوك المهنيّ.

إذ تبرز المشكلة من خلال الدور الذي يجب أن تقوم به الهيئات المهنية؛ لزيادة وتحسين جودة الأداء المهنيّ لمدققي الحسابات في سورية، بما يزيد من ثقة مستخدمي القوائم الماليّة في تقرير مدقق الحسابات.

وتتلخّص مشكلة الدراسة في الإجابة عن السؤال الآتي:

كيف تستطيع الهيئات المهنية المشرفة على عمل مدققي الحسابات في سورية تحسين جودة أدائهم المهنيّ؟

ويتفرّع عن السؤال الرئيس الأسئلة الفرعيّة الآتية:

1- هل يسهم تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهنيّ من قبل الهيئات المهنية المشرفة على مدققي

الحسابات في تحسين جودة الأداء المهنيّ لمدققي الحسابات؟

2- هل يسهم وجود لجانٍ من قبل التنظيم المهنيّ – تقوم بالتفتيش على مكاتب التدقيق، وتشرف على

دراسة ومراجعة تقارير مدققي الحسابات – في تحسين جودة الأداء المهنيّ لمدققي الحسابات؟

3- هل يسهم وضع وتنفيذ برامجٍ تدريبيّةٍ وتأهيليّةٍ مستمرةٍ لمدققي الحسابات من قبل الهيئات المهنية

في تحسين جودة الأداء المهنيّ لمدققي الحسابات؟

¹ نصّت المادّة 35/ من القانون 33/ لعام 2009: إنّه لا تُعدّ البيانات الماليّة والضريبيّة معتمدةً بصورة قانونيّة، إلا إذا جرى اعتمادها من قبل محاسبٍ قانوني.

4- هل يسهم فرض عقوباتٍ أو إجراءاتٍ تأديبيةٍ من قبل الهيئات المهنية - في حال عدم التزام

المدققين بالمعايير المهنية، أو بقواعد السلوك المهني - في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي

الحسابات؟

1-3 أهمية الدراسة

تأتي أهمية الدراسة من ضرورة تحسين الأداء المهني لمدققي الحسابات في سورية، ورفع جودته، وذلك من خلال التركيز على موضوع مهم، وهو الرقابة على مدققي الحسابات التي يجب أن تمارسها المنظمات والهيئات المهنية في سورية، ودورها الفعّال في تحسين جودة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين، مما يزيد من ثقة مستخدمي التقارير في الآراء التي يبديها المدققون، ومقارنة ذلك مع بعض الدول العربية والأجنبية.

وفضلاً عن ذلك فإنّ قلة الدراسات السوريّة السابقة حول هذا الموضوع يمنح الموضوع أهمية خاصة، إضافةً إلى ما ستتوصل إليه هذه الدراسة من مقترحاتٍ ونتائج، ستؤدي حكماً - فيما لو طبّقت - إلى زيادة جودة عمل مدققي الحسابات وكفاءتهم، ممّا يعيد الثقة بتقارير مدققي الحسابات من قبل الفئات المستخدمة لهم.

1-4 أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى بيان كيفية قيام الهيئات المهنية المشرفة على عمل المدققين بتحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في سورية، وذلك من خلال:

1- إبراز الدور الرقابي الذي تقوم به المنظمات والهيئات المهنية تجاه مدققي الحسابات؛ للتأكد من

وضع وتطبيق برامج جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

2- إبراز أهمية وجود لجان في الهيئات المهنية، تقوم بمراجعة ودراسة التقارير الصادرة عن مدققي

الحسابات.

3- إبراز الدور الذي تؤديه الهيئات المهنية في وضع وتنفيذ البرامج التدريبية والتأهيلية المهنية

المستمرة، والتي تؤدي إلى رفع المستوى المهني والعلمي، وتحسين جودة الأداء المهني للمدققين.

4- التعرف على دور فرض العقوبات والإجراءات التأديبية على مدققي الحسابات، في حال عدم التزامهم بالمعايير المهنية، أو بقواعد السلوك المهني.

5- تقديم مقترحات من أجل تفعيل عمل الهيئات المهنية السورية في الرقابة على جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في سورية.

5-1 الدراسات السابقة

أولاً. الدراسات باللغة العربية

1- دراسة (حسن، 2018)¹ بعنوان: "مجلس المحاسبة والتدقيق في سورية، الواقع والتطوير"

هدفت الدراسة إلى معرفة واقع عمل مجلس المحاسبة والتدقيق في سورية وتحديد الجوانب الواجب تطويرها في مجلس المحاسبة والتدقيق ليستطيع رفع مستوى أداء المهنة في ظل التطورات التي تشهدها البلاد. واعتمدت الدراسة المنهج التحليلي الوصفي فتم تحليل ما ورد في القانون /33/ بما يخص مجلس المحاسبة والتدقيق، ثم أجريت عملية التحليل ذاتها على ضوابط ممارسة المهنة بما يخص الجهة المشرفة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية باعتبار أن مستوى المهنة فيها متطور جداً وله خصوصياته، وفي الأردن باعتبار أن ظروف ممارسة المهنة فيه مشابهة إلى حد كبير لظروف بيئة الأعمال السورية، ثم تم مقارنة نتائج التحليل. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك عدة نقاط ضعف في آلية عمل المجلس منها عدم الاستقلال التام لأعضائه وعدم تفعيل دور اللجان الملحقة بشكل جيد.

2- دراسة (علي، 2017)² بعنوان: "أثر تقارير فحص مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة

(PCAOB) على جودة عملية المراجعة واختبار مدى إمكانية التطبيق على البيئة المصرية"

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تقارير فحص مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامة على جودة

¹ حسن، يوسف. (2018). مجلس المحاسبة والتدقيق في سورية الواقع والتطوير. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد: 40، العدد: 4. ص-ص: 447-458

² علي، نسمة صلاح فهمي. (2017). أثر تقارير فحص مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) على جودة عملية المراجعة واختبار مدى إمكانية التطبيق على البيئة المصرية. رسالة ماجستير. قسم المحاسبة. كلية التجارة. جامعة بني سويف. مصر.

عملية التدقيق، واختبار مدى إمكانية التطبيق على البيئة المصرية، ولتحقيق هدف البحث تم اختبار مجموعة من الفروض؛ لتحديد مدى إمكانية تطبيق نتائج تقارير فحص مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامة في البيئة المصرية، وأثر ذلك في جودة عملية المراجعة بشركات المراجعة المصرية، وذلك من خلال استطلاع آراء مدققي الحسابات؛ لتحديد العلاقة بين تقارير فحص مجلس الإشراف المحاسبي وجودة عملية المراجعة، وأثر تلك التقارير في جودة عملية التدقيق. وقد توصل البحث إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين دور تقارير فحص مجلس الإشراف المحاسبي وجودة عملية المراجعة، كما اتضح بالنتائج أن مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامة بكل الوظائف التي يقوم بها، ولا سيما أعمال الفحص على شركات المحاسبة والتدقيق، من أهم أساليب تحسين جودة عملية التدقيق، وأما من ناحية مدى مناسبة البيئة المصرية لتطبيق مجلس الإشراف المحاسبي، فقد توصل البحث إلى أن البيئة المصرية مناسبة لتطبيق مجلس الإشراف المحاسبي، وأن هناك علاقة معنوية بين مدى إمكانية تطبيق مجلس الإشراف المحاسبي في مصر ودور تقارير مجلس الإشراف المحاسبي.

3- دراسة (العايب وأحططاش، 2017)¹ بعنوان: "رقابة جودة التدقيق الخارجي وجهود المنظمات الدولية والمحلية فيها"

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية الرقابة على أداء مدققي الحسابات، وإظهار دور المنظمات الدولية والمحلية في الرقابة على جودة الأداء المهني، ودراسة المعايير التي وضعتها هذه الهيئات لرقابة جودة التدقيق الخارجي، ومعرفة واقع رقابة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، وقد اتبع البحث المنهج الوصفي من خلال إجراء دراسة نظرية للموضوع، بالاعتماد على مجموعة من المراجع المتخصصة. وتوصلت الدراسة إلى أنه بسبب أهمية الرقابة على مهنة التدقيق، فقد وضعت المنظمات الدولية المنظمة للمهنة مجموعة من المعايير بهدف الرقابة على المهنة، ركزت على إجراءات الجودة في مكتب التدقيق، وأهمية امتثال أعضاء مكتب التدقيق لقواعد السلوك الأخلاقي، وضرورة أداء مهمة التدقيق وفقاً

¹ العايب، عبد الرحمن، وأحططاش، نشيدة. (2017). رقابة جودة التدقيق الخارجي وجهود المنظمات الدولية والمحلية فيها. مجلة وحدة البحث في تنمية وإدارة الموارد البشرية. المجلد: 8، العدد: 1. ص: 51- 76. الجزائر. جامعة سطيف

للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية، ووضع إجراءات خاصة بمراقبة سياسات المكتب وإجراءاته المتعلقة بالرقابة على الجودة، ومعالجة حالات القصور وتصحيحها، أمّا في الجزائر فإن مهنة التدقيق لم ترتق بعد إلى المستوى الذي تعرفه المهنة في الدول المتقدمة.

4- دراسة (بن زوة، 2016)¹ بعنوان: "إشكالية تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في ظل الإصلاحات المحاسبية المالية الجزائرية"

هدفت الدراسة إلى محاولة تشخيص الواقع المهني للمراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، والوقوف على أهم القوانين المنظمة لهذه المهنة، ومعرفة مدى تأثير مهنة المراجعة الخارجية بالخيار الجزائري القاضي بالإصلاح المحاسبي والمالي.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، إذ تم توزيع استبانة وُرعت على (70) مدققاً للحسابات في مناطق عديدة في الجزائر، وبلغ عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (59) استبانة. وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدّة، وأهمّها: إنّ الهيكل الجديدة للمنظمات المهنية المشرفة على تنظيم مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر لها تأثير مباشر في جودة المهنة، من خلال إنشاء لجنة المراقبة النوعية لدى المجلس الوطني للمحاسبة، إذ أصبحت مكاتب تدقيق الحسابات تخضع لرقابته وإشرافه، ممّا يضمن أكثر جودة للأداء المهني لمدققي الحسابات.

5- دراسة (الأزرق والبهلول، 2014)² بعنوان: "العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وأثرها على كفاءة الأداء المهني"

هدفت الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية في ليبيا، وأثرها في كفاءة الأداء المهني، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم المنهج الوصفي التحليلي، إذ تم تصميم استبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة، والمتمثل بمكاتب المحاسبة والتدقيق بطرابلس، وقد استخدم في التحليل البرنامج

¹ بن زوة، نسيم. (2016). إشكالية تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في ظل الإصلاحات المحاسبية المالية الجزائرية. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة العربي بن مهيدي. أم البواقي. الجزائر.
² الأزرق، أسامة، والبهلول، سمير. (2014، خريف). العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وأثرها على كفاءة الأداء المهني. مجلة الأستاذ. العدد: 7، الجزء الثاني. ص-ص: 30-53. طرابلس: ليبيا

الإحصائي (SPSS). وكانت أبرز نتائج الدراسة أنَّ أكثر الأسباب التي أدت إلى عدم التقيد بالعوامل المؤثرة في جودة التدقيق على نحو فعال ترجع إلى عدم وجود تشريع قانوني يلزم المراجعين الخارجيين باتباعه، وقد أوصت الدراسة بضرورة وجود تشريع قانوني مهني يصدر عن المنظمات المهنية، يحدد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، ويلزم المراجعين الخارجيين الليبيين باتباعها؛ لتحقيق جودة الأداء المهني، والرقى بمهنة المحاسبة والتدقيق في ليبيا.

6- دراسة (اللهيب وخلف، 2013)¹ بعنوان: "أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق"

هدفت الدراسة إلى رصد واقع الهيئات المنظمة للتدقيق الخارجي ودورها في جمهورية العراق في تحقيق جودة التدقيق، وتقديم أنموذج لرقابة الجودة، لاعتماده من قبل مكاتب مراقبي الحسابات، وقد استخدم الباحثان المنهج الاستقرائي؛ لتحديد دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في جمهورية العراق في تحقيق جودة العمل التدقيقي، وفقاً للمعايير الدولية وتوصيات المنظمات المهنية. وتوصل الباحثان إلى نتائج عدّة، كان أهمّها: عدم وجود معيار لرقابة الجودة يلزم تنفيذه من قبل مدققي الحسابات، كما تبين من النتائج أنَّ لتوقف نشاط مجلس المعايير المحاسبية والمهنية منذ أحداث 2003 ولغاية البدء بتفعيل أعماله في أواخر عام 2010 الأثر الواضح في عدم مواكبة التطور الحاصل في مهنة التدقيق، ولاسيما في مجال الرقابة على جودة أداء مهنة التدقيق.

7- دراسة (الشرقاوي، 2012)² بعنوان: "دراسة تحليلية لأثر (PCAOB) ومعياري المراجعة الدولي رقم 5/ على جودة عملية المراجعة لتحقيق المتكاملة"

هدفت الدراسة إلى توضيح الدور الفعال الذي تؤديه منظمة (PCAOB) ومعياري التدقيق الدولي رقم 5/AS في تحسين جودة التدقيق، وتحقيق المراجعة المتكاملة، بالإضافة إلى توضيح ما تمثله منظمة

¹ اللهيب، إسراء، وخلف، صلاح. (2013، الفصل الثاني). أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق. مجلة دراسات محاسبية ومالية. المجلد: 8. العدد: 23. ص: 255-288. المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.

² الشرقاوي، منى حسن أبو المعاطي. (2012، تشرين الأول). دراسة تحليلية لأثر PCAOB ومعياري المراجعة الدولي رقم 5/ على جودة عملية المراجعة لتحقيق المتكاملة. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. العدد: 4. ص: 1283-1358. مصر. دار المنظومة.

(PCAOB) من مثل يُحتذى به لواقع المجتمع المصري.

اعتمدت الدراسة المنهج الاستقرائي، إذ تمّ تصميم استبانة وُزعت على خمسة من مكاتب المحاسبة والتدقيق الكبرى في مصر، والتي بلغت (150) استبانة، وتوصّلت الدراسة إلى نتائج عدة، نذكر منها:

1- تُعدّ منظمة (PCAOB) بكلّ أنشطتها ووظائفها ودورها في التفتيش على مكاتب المحاسبة والتدقيق من أدوات زيادة جودة التدقيق.

2- أثبتت الدراسة الميدانية وجود علاقة قوية بين (AS5,PCAOB) وجودة عملية التدقيق، إضافة إلى وجود ارتباط قوي بين النهوض بالمنظمات المصرية والاقتداء بمنظمة (PCAOB).

8- دراسة (ونوس، 2009)¹ بعنوان: "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في سورية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالعوامل المؤثرة في جودة التدقيق وذلك من خلال التعرف على الفروق ما بين العوامل التنظيمية المرتبطة بمكاتب التدقيق والمؤثرة بجودة التدقيق، والتعرف على الفروق ما بين العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمرتبطة بالمنشأة محل التدقيق، والتعرف على الفروق ما بين العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمرتبطة بالمنظمات المهنية، والتعرف على الفروق ما بين العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمرتبطة بمستخدمي القوائم المالية، ومن ثم تحديد ما إذا كان هناك فروق جوهرية ما بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في جودة التدقيق. وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الاستبيان وذلك بهدف التعرف على آراء المدققين والمدراء الماليين بالعوامل المؤثرة في جودة التدقيق ومن ثم استخدام الإحصاء الوصفي لتحليل البيانات التي تم جمعها.

ومن أهمّ النتائج التي توصّلت إليها الدراسة أنّ جودة التدقيق تتأثر بمجموعة من العوامل، كتنظيم مكاتب التدقيق وتخصّصها، والتنظيم الإداري، وتنفيذ عملية التدقيق وفق تخطيط مسبق، ومدى اتساع شريحة مستخدمي القوائم المالية، والتي يرتبط اتساعها طرداً مع الجودة، كما توصّلت الدراسة إلى ضرورة وضع

¹ ونوس، هشام سليمان. (2009). العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في سورية. رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. سورية.

أسس قانونية واضحة للتشدد بموضوع جودة التدقيق، وفرض العقوبات التي تحفظ الجودة، وضرورة توسيع العلاقة بين الجامعة والسوق السورية؛ لرفع سوية المعرفة المهنية لطلاب التدقيق، بالإضافة إلى فحص النظر من خلال التنظيم المهني الذي يُعدُّ حاجة ماسةً لتطوير مهنة التدقيق.

9- دراسة (جربوع وحلس، 2007)¹ بعنوان: "مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي"

هدفت الدراسة إلى توضيح مجالات إسهام الجمعيات المهنية والفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي. ولتحقيق ذلك تمَّ تصميم استبانة بالاعتماد على الدراسات السابقة والدراسات النظرية، ووُزعت على الممارسين لمهنة مراجعة الحسابات أصحاب مكاتب المراجعة في قطاع غزة، وعلى الأكاديميين في أقسام المحاسبة بكلّيات التجارة في الجامعات الفلسطينية. وقد بيّنت نتائج الدراسة أنّ الجمعيات المهنية في قطاع غزة لم تقم بالهيمنة على مهنة المحاسبة والمراجعة حتّى الآن، ممّا أدّى إلى عدم قدرتها على قيادة هذه المهنة وتوجيهها، وبسبب حداثة مهنة المراجعة، فإنّها تحتاج إلى جهودٍ كبيرةٍ من الجمعيات المهنية، وأعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة، لإعادة تأهيل الخريجين؛ بهدف الصمود أمام المنافسة من جرّاء تدفّق مكاتب المراجعة الأجنبية ذات الخبرة العالية في مجال المحاسبة والمراجعة إلى غزة.

10- دراسة (جربوع، 2004)² بعنوان: "مدى مسؤولية الجمعيات المهنية في رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"

هدفت الدراسة إلى دراسة العوامل التي أدّت إلى رفع دعاوى قضائية على مراجعي الحسابات خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين، وتعرّض مهنة المحاسبة والمراجعة إلى الهجوم عليها من قبل المجتمع المالي، كما هدفت الدراسة إلى إظهار دور الجمعيات المهنية، وهيمنتها على مهنة المحاسبة

¹ جربوع، يوسف، وحلس، سالم. (2008). مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي. مجلة تنمية الرافدين. المجلد: 30. العدد 92. ص-ص: 9-43. الموصل: العراق. كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
² جربوع، يوسف محمود. (2004). مدى مسؤولية الجمعيات المهنية في رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية. مجلة كلية الإدارة والاقتصاد. العدد: 38. بغداد: العراق. الجامعة المستنصرية.

والمراجعة؛ لتوجيه المهنة لخدمة المجتمع، وكسب ثقة الجمهور عن طريق رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة.

وأكدت الدراسة أنه يقع على عاتق الجمعيات المهنية المسؤولية عن رقابة الجودة على أعمال مكاتب التدقيق، إذا ما أريد لهذه المهنة النجاح والاستمرارية في خدمة العملاء والطرف الثالث، وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة، وكسب ثقة الجمهور، وزيادة احترام المجتمع لهذه المهنة.

ثانياً. الدراسات باللغة الأجنبية

1- دراسة (Zhu, Raman and Fung, 2017)¹ بعنوان: "هل برنامج التفتيش الدولي لمجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB) يحسن من جودة تدقيق الشركات التي تقع خارج الولايات المتحدة والغير مدرجة في البورصة الأمريكية؟

“Does the PCAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients?”

هدفت الدراسة إلى بيان ما إذا كانت جودة التدقيق للمدققين المتواجدين خارج الولايات المتحدة تزداد في حال اتباع تعليمات التفتيش الصادرة عن مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB)، ولتحقيق ذلك قام الباحثون بدراسة عينة من الشركات غير المدرجة ببورصة الأوراق المالية الأمريكية، والمكونة من 61,612 شركة موزعة في (55) دولة خارج الولايات المتحدة، يتم تدقيقها من قبل مدققين خارج الولايات المتحدة، ولكنهم مسجلين في مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB)، وبالتالي يخضعون إلى تعليمات التفتيش الصادرة عن هذا المجلس، وقد تمت مقارنة ودراسة مؤشرات عدة لجودة التدقيق خلال ثلاث عشرة سنة؛ أي قبل انضمام المدققين لهذا المجلس بثلاث سنوات وبعد انضمامهم بعشر سنوات.

¹ Fung S, Raman k, and Zhu X. (Aug, 2017). Does the PCAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients? Journal of Accounting and Economics. Vol. 64. Issue: 1. pp: 15-36

وتوصّلت هذه الدراسة إلى وجود أثرٍ إيجابيٍّ لبرنامج التفتيش الذي يتّبعه المجلس (PCAOB) خارج الولايات المتحدة في تحسين جودة التدقيق لمدقّقي الحسابات المسجّلين في المجلس، والذين يعملون خارج الولايات المتحدة، كما بيّنت الدراسة أنّ التحسّن في جودة التدقيق ثابتٌ، ولا يتراجع مع مرور الوقت؛ لذا فقد قامت الدراسة بتوثيق فوائد برنامج التدقيق الذي يتّبعه المجلس خارج الولايات المتحدة للشركات والمستثمرين، ممّا يزيد من قبول هذا البرنامج خارجياً.

2- دراسة (Lamoreaux, 2016)¹ بعنوان: "هل فحص مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامة

يحسن من جودة التدقيق؟ اختبار على مكاتب التدقيق الأجنبية المدرجة في الولايات المتحدة

“Does PCAOB inspection access improve audit quality? An examination of foreign firms listed in the United States”

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير برنامج فحص مدقّقي الحسابات من قبل مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامّة (PCAOB) على جودة التدقيق، وذلك من خلال دراسة مجموعةٍ من مكاتب التدقيق الأجنبية المسجّلة في بورصة الولايات المتحدة الأمريكية، إذ ثمة بعض الحكومات الأجنبية التي تحظر عمليّات فحص (PCAOB) لمدقّقي الحسابات التابعة لهذه الحكومات.

وتوصّلت الدراسة إلى أنّ شركات التدقيق الخاضعة لتفتيش (PCAOB) يقدّمون تدقيقاً أكثر جودةً من خلال تقديم رأي أفضل عن مبدأ الاستمرارية، وتقديم التقارير عن حالات الضعف المهمّة، وهناك إدارة للأرباح على نحو أقل، مقارنةً مع مكاتب التدقيق التي لا تخضع لفحص وتفتيش (PCAOB)، إذ لم يكن هناك فوارق بين هؤلاء المكاتب قبل تطبيق نظام الفحص من قبل (PCAOB)، ممّا يؤكّد أنّ هناك تأثيراً إيجابياً لفحص (PCAOB) في جودة التدقيق.

3- دراسة (Hashanah I; and Ung Chui T, 2015)¹ بعنوان: "تدقيق عمل المدققين: هل إنشاء

مجلس للإشراف على عمليات تدقيق الحسابات يؤثر على جودة التدقيق؟

¹ Lamoreaux, Ph T. (2016). Does PCAOB inspection access improve audit quality? An examination of foreign firms listed in the United States. Journal of Accounting and Economics. Vol. 61. Issue: 2-3. pp: 313-337.

“Auditing the auditors: Has the establishment of the audit oversight board affected audit quality?”

هدفت الدراسة إلى تعرّف العلاقة بين جودة التدقيق خلال سنواتٍ تتمتلّ بمرحلة ما قبل تأسيس مجلس الإشراف على تدقيق الحسابات في ماليزيا إلى ما بعدها عام 2010؛ ونظراً لأنّ المجلس يقوم بتدقيق عمل مدقّقي الشركات المدرجة فحسب، لذا تمّت دراسة القوائم الماليّة المدقّقة لخمسين شركة قبل عامين من تأسيس المجلس وبعده، وتمّ استخدام أرباح الشركات المعلن عنها لدراسة العلاقة بين الأرباح وجودة التدقيق، ثمّ تحليل البيانات باستخدام نموذج جونز المعدّل للمستحقّات التقديرية.

وتوصّلت الدراسة إلى أنّ المستحقّات التقديرية أصبحت أقلّ بعد إنشاء المجلس، وبالرغم من أنّ هذا التغيير غير دالٍ إحصائياً، إلّا أنّ ذلك يثبت أنّ وجود مدقّق [جهة] مستقلّ يتمنّع بسلطات جزائية، يدقّق عمل مدقّقي الحسابات، ويسهم بضمان قدرٍ أكبر من جودة التدقيق المقدّمة، وهذا التنظيم يكمل نظام الرقابة والتنظيم الذاتيّ المفروض على مدقّقي الشركات المدرجة في ماليزيا.

4- دراسة (Gunny and Zhang, 2013)² بعنوان: "تقارير فحص مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامة وجودة التدقيق"

“PCAOB inspection reports and audit quality”

تهدف الدراسة إلى اختبار ما إذا كانت عمليّات الرقابة التي يقوم بها مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامة قادرةً على تحسين جودة التدقيق خلال مدّة الفحص، وذلك من خلال دراسة ثلاثة مقاييس لجودة التدقيق، والتي تمثّلت في: تشكيل مستحقّات غير طبيعّية، وإعادة عرض القوائم الماليّة، والتقارير عن الاستمراريّة، ولتحقيق ذلك تمّت دراسة تقارير الفحص الصادرة عن المجلس خلال المدّة من

2005/12/31 ولغاية 2009/12/31.

¹ Hashanah I; and Ung Chui T. (2015). Auditing the auditors: Has the establishment of the audit oversight board affected audit quality?, International Journal of Economics and Financial Issues. Vol.5, Special Issue. pp: 360-365. Malaysia.

² Gunny, K, and Zhang, T. (2013). PCAOB inspection reports and audit quality. Journal of Accounting and Public Policy. Vol.32, Issue:2. pp: 136-160.

وقد أظهرت النتائج الآتي: بالنسبة لمكاتب التدقيق التي يتم فحصها كل ثلاث سنوات عندما يصدر المجلس تقرير فحص بأنه ثمة ضعفاً خطيراً يرتبط بجودة تدقيق متدنية، إذ يكون هناك معدلات عالية في تشكيل مستحقات غير طبيعية، واحتمال كبير لإعادة عرض القوائم المالية، وكذلك لا يتم التقرير عن استمرارية المنشأة، أمّا بالنسبة لمكاتب التدقيق التي يتم فحصها سنوياً فقد كانت النتائج متضاربة، وتشير إلى أن تقارير فحص المجلس لا تعكس جودة التدقيق وفق المقاييس التي تم اعتمادها لقياس جودة التدقيق.

5- دراسة (Casterella, Jensen and Knechel, 2009)¹ بعنوان: "هل نظام فحص النظير فعال

في الإشارة إلى جودة التدقيق؟"

"Is Self-Regulated Peer Review Effective at Signaling Audit Quality?"

هدفت الدراسة لاختبار فيما إذا كان نظام فحص النظير المطبق من قبل منظمة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA فعالاً في الإشارة إلى جودة التدقيق، لذا قام الباحثان في اختبار فيما إذا كانت المعلومات المتضمنة في تقرير فحص النظير ترتبط بجودة التدقيق الفعلية. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بدراسة عينية من ملفات شركات تدقيق لدى شركة تأمين متخصصة في تغطية المسؤولية المهنية لمكاتب تدقيق محلية وإقليمية، إذ إن من شروط قبول الانسحاب إلى شركة التأمين حصول مكتب التدقيق على تقرير فحص نظير غير معدّل، وتم احتساب مقاضاة مكتب التدقيق الدليل على جودة التدقيق المنخفضة، إذ درست الدعاوى المقامة على مكاتب التدقيق جميعها المسجلة لدى شركة التأمين منذ عام 1987 حتى عام 2000.

وتوصلت الدراسة إلى أن مكاتب التدقيق التي لديها ضعف في إدارة الأشخاص والأداء المهني، وفق المعلومات التي وردت في تقرير فحص النظير، كان لديها احتمال أكبر لفشل التدقيق؛ أي التعرض

¹ Casterella, J, Jensen, K, and Knechel W. (2009). Is Self-Regulated Peer Review Effective at Signaling Audit Quality?. The Accounting Review. Vol. 84, No.3. pp:713-735. American Accounting Association.

لإقامة دعوى ضدهم، إذ إنّ هذه النتائج شجعت ودعمت فعالية نظام فحص النظير المُطبّق من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA).

ما تتميز به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات العربية والأجنبية موضوع دور الهيئات المهنية في تحسين جودة التدقيق، إذ تطرّقت بعض الدراسات إلى العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، والتي كان من أبرزها وجود قوانين وتشريعات تصدر عن المنظّمات المهنية، لتضبط عمل مدقّقي الحسابات، كما بيّنت دراسات أخرى ضرورة وجود برامج لمراقبة جودة الأداء المهني، والذي سيسهم في تحسين جودة الخدمات المهنية المقدّمة من قبل مدقّقي الحسابات. أمّا الدراسة الحالية فقد تميّزت عن مثيلاتها بدراسة دور الهيئات المهنية المشرفة على عمل المدققين في تحسين جودة الأداء المهنيّ لمدقّقي الحسابات في بيئة الأعمال السورية، إضافةً إلى تقديم مقترحاتٍ لتفعيل دور المنظّمات والهيئات المهنية السورية في ممارسة العمل الرقابي على أعمال مدقّقي الحسابات، والتي يرى الباحث أنّها لو طبقت سيكون لها الأثر الكبير في تحسين جودة الأداء المهنيّ لمدقّقي الحسابات، ممّا يزيد من موثوقيّة مستخدمي القوائم الماليّة في تقرير مدقّق الحسابات، ويسهم بالارتقاء بمهنة التدقيق، ولاسيّما في ظلّ مرحلة إعادة الإعمار، والانفتاح الاقتصادي الذي يشهده هذا البلد الحبيب عمّا قريب إن شاء الله.

1-6 فرضيات الدراسة

انطلاقاً من مشكلة الدراسة، وسعيّاً لتحقيق أهدافها، يمكن للباحث تحديد الفرضيات الآتية:

1. يسهم تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهنيّ من قبل الهيئات المهنية؛ لمراقبة وتقييم أداء مدقّقي الحسابات، وفرض عقوباتٍ على المخالفين، في تحسين جودة الأداء المهنيّ لمدقّقي الحسابات.
2. يسهم وجود لجانٍ من قبل التنظيم المهنيّ (جمعية المحاسبين القانونيين)، تقوم بالتفتيش على مكاتب التدقيق، وتشرف على دراسة ومراجعة تقارير مدقّقي الحسابات، في تعزيز جودة تقرير مدقّق الحسابات.

3. يسهم قيام الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات بوضع وتنفيذ برامج تدريبية وتأهيلية مهنية باستمرارٍ لمدققي الحسابات في تحسين المستوى العلمي والمهني لهم، وبالتالي تحسين جودة الأداء المهني.

1-7 منهج الدراسة والأساليب الإحصائية المتبعة

اتُّبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، من خلال وصف ما جاء في الدراسات السابقة والأبحاث العلمية، والمؤلفات ذات الصلة بموضوع البحث، ومن ثمَّ تصميم استبانة وفق مقياس (ليكرت) الخماسي، تحوي مجموعة من الأسئلة، التي تمثل مشكلة الدراسة ومتغيراتها وفرضياتها، وتمَّ توزيع هذه الاستبانة على عينة عشوائية من المحاسبين القانونيين، والعاملين في المنظمات والهيئات المهنية، ومراقبي الدخل في الدوائر المالية، وعينة من المستفيدين والمستخدمين لتقرير مدقق الحسابات في سورية، ثمَّ جُمعت الاستبانات، ودُرست الإجابات، وأُدخلت مفرداتها على برنامج التحليل الإحصائي (SPSS)، لتحليل الإجابات باستخدام أدوات التحليل الإحصائي؛ بهدف اختبار صحة الفروض، وصولاً إلى النتائج والتوصيات التي تسهم في معالجة مشكلة الدراسة.

1-8 مجتمع وعينة الدراسة

يتكوّن مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين المزاولين لمهنة تدقيق الحسابات، والعاملين في المنظمات والهيئات المهنية المشرفة على عمل مدققي الحسابات في سورية، ومستخدمي تقرير مدقق الحسابات من مراقبي الدخل في الدوائر المالية، ومانحي القروض والتسهيلات في البنوك.

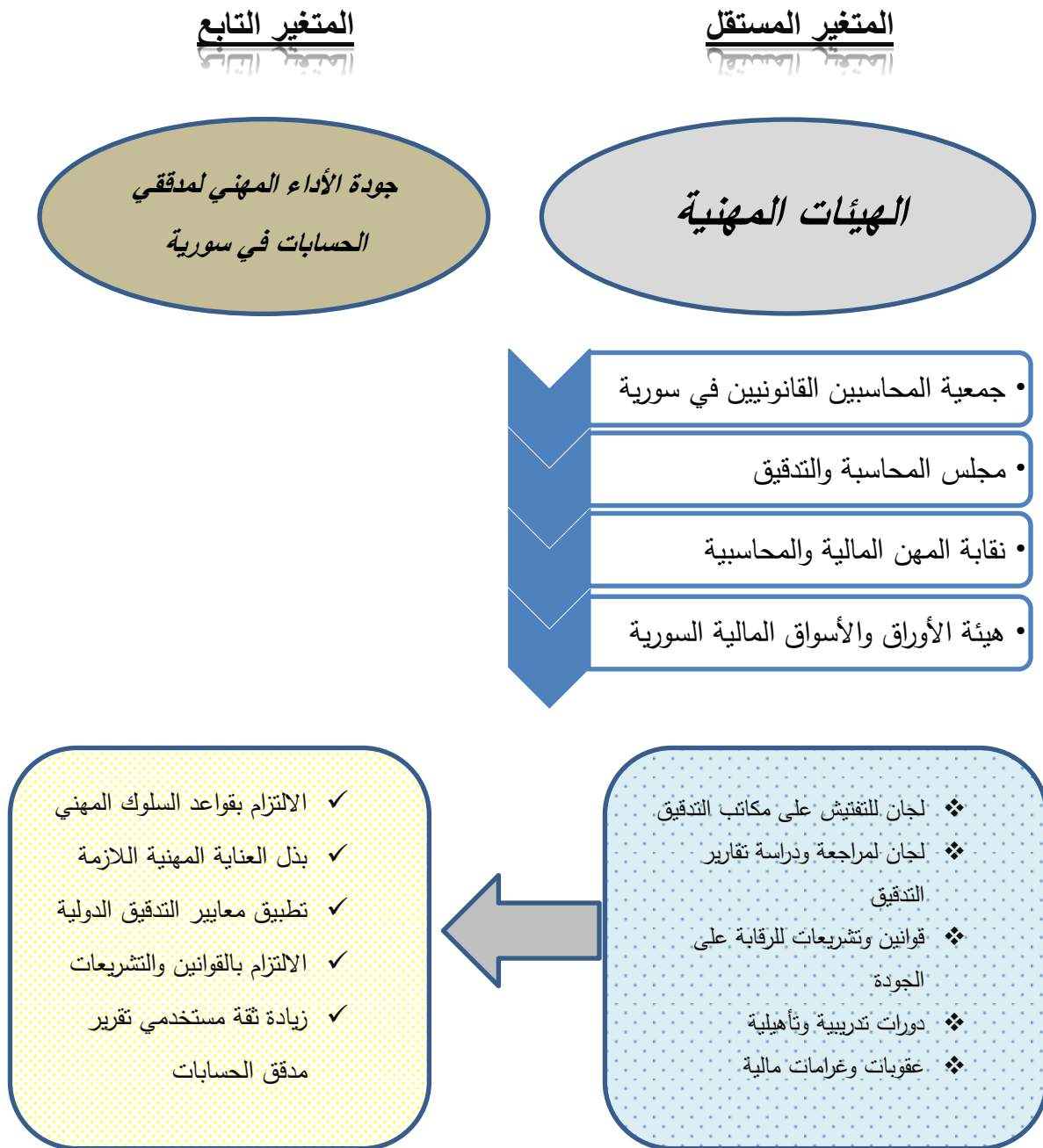
أما عينة الدراسة فقد اقتصرَت على مجموعة من مدققي الحسابات والعاملين في المنظمات والهيئات المهنية في دمشق وريفها، وبعض مستخدمي تقرير مدقق الحسابات في مديرية مالية دمشق، وموظفي قسم الائتمان لبعض البنوك العاملة في سورية، وقد وتمَّ توزيع (100) استبانة عليهم، وتمَّ استرداد (92) استبانة، كانت صالحةً للتحليل الإحصائي جميعها بنسبة استجابة (92%)، وبحسب رأي الباحث تُعدُّ هذه النسبة كافيةً لإتمام الدراسة.

9-1 أنموذج الدراسة

يتوضح أنموذج الدراسة من خلال عرض المتغير المستقل المتمثل بالهيئات المهنية وعناصر المتغير

التابع المتمثل بجودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في سورية، وعناصر كل منهما في المخطط الآتي:

الشكل (1-1) أنموذج الدراسة



10-1 مكوّنات الدراسة

في ضوء طبيعة مشكلة الدراسة وأهدافها ومنهجها، وبما يُمكن من اختبار فروضها، تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول، تتضمّن مباحث فرعية وفق الآتي:

الفصل الأوّل: الإطار العام للدراسة.

الفصل الثاني: الهيئات والمنظمات المهنية ودورها الرقابي على أعمال المدقّقين.

الفصل الثالث: جودة الأداء المهنيّ لمدقّقي الحسابات.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانيّة.

النتائج والتوصيات.

مراجع الدراسة.

ملاحق الدراسة.

2-الفصل الثاني

الهيئات والمنظمات المهنية ودورها الرقابي على أعمال المدققين

➤ 1-2 المبحث الأول: نشأة الهيئات المهنية المشرفة على عمل المدققين الدوليّة والعربيّة وتطورها.

➤ 2-2 المبحث الثاني: آليات رقابة المنظمات والهيئات المهنية لعمل مدققي الحسابات.

➤ 3-2 المبحث الثالث: المنظمات والهيئات المهنية في سورية ومقترحات لتفعيل دورها الرقابي على

مدققي الحسابات.

2-1 المبحث الأول

نشأة الهيئات المهنية المشرفة على عمل المدققين الدولية والعربية وتطورها

2-1-1 مقدمة

نشأت مهنة تدقيق الحسابات مع نشوء الحضارة الإنسانية، وتطوّرت بتطوّرها، وهذا نتيجة طبيعية لحاجة الإنسان إلى التحقق من صحة المعلومات المحاسبية، والتأكد من مطابقة تلك المعلومات للواقع.

وقد أثبتت الوثائق التاريخية أنّ المصريين واليونانيين القدماء هم أوّل من أوجد مهنة تدقيق الحسابات؛ للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكلمة تدقيق الحسابات (Auditing) مشتقة من التعبير اللاتيني (Audire) والذي يعني الاستماع، وقد كانت عملية تدقيق الحسابات في بداياتها تحدث عن طريق إنصات المدقق إلى ما أُجري من قيود لإثبات صحة المعلومات المحاسبية الخاصة بالأنشطة الحكومية، ثم اتسعت بعد ذلك لتشمل المشاريع المختلفة في القطاع الخاص، إضافة إلى القطاع الحكومي، وكان لمهنة تدقيق الحسابات أهميتها، إذ كان يُعاقب بالجلد من يكتشف له مدقق الحسابات قيوداً غير سليمة ولا يمكن تبريرها.¹

وقد ظهرت أوّل منظمة مهنية في التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581، إذ تأسست كلية (Roxonati)، وكانت هذه الكلية تتطلب النجاح في الامتحان الخاص بالمهنة، بالإضافة إلى ست سنوات تدريبية ليصبح الشخص خبيراً في مهنة المحاسبة، وفي عام 1669 أصبحت عضوية هذه الكلية شرطاً من شروط مهنة تدقيق الحسابات، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم المهنة، وقد كان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني بعد إيطاليا، إذ أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة فيها، فقد تكوّنت جمعية المحاسبين القانونيين بأنديرة عام 1854، بالرغم من أنّ المهنة قد نشأت هناك منذ عام 1773، ثم جاء قانون الشركات البريطاني عام 1862، الذي نصّ على وجوب تدقيق الحسابات؛ بغرض حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، وقد دفع هذا القانون مهنة التدقيق خطوات مهمة إلى الأمام، وساعد على الاهتمام بها وانتشارها.

¹ ديوان المحاسبة، مهنة تدقيق الحسابات بين الأمس واليوم في المملكة الأردنية الهاشمية (2001)، ص 19.

ثمّ تبعت بريطانيا فرنسا عام 1881، والولايات المتحدة الأمريكيّة 1882، وألمانيا 1896، وكندا 1902، وهكذا معظم دول العالم... حتّى لا يكاد يخلو بلدٌ الآن من تنظيمٍ لهذه المهنة.

ومع التطوُّر الاقتصاديّ، وازدياد حجم الشركات، وانفصال الإدارة عن الملكيّة، ازداد عدد الأطراف والجهات المستفيدة من تقرير مدقق الحسابات، وزادت الحاجة لتأكيد حقيقة المركز الماليّ، والأرقام التي يتمّ الإفصاح عنها في القوائم المالية، والتي يتمّ الاعتماد عليها في بناء قراراتٍ مهمّةٍ وجوهريّةٍ.

ولكن بعد السلسلة المتعدّدة للأزمات الماليّة المختلفة، والتي حدثت لشركاتٍ كثيرةٍ في العالم، وما صاحبها من انهياراتٍ ماليّةٍ حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينيّة عام 1997، وأزمة شركة (Enron) عام 2001، وكذلك أزمة شركة (WorldCom) عام 2002، وأخيراً الأزمة الماليّة العالميّة التي حدثت في الربع الأخير من عام 2008، وما نتج عنها من إفلاس الكثير من الشركات والبنوك العالميّة في أمريكا على وجه الخصوص، والزيادة المضطّردة لإفلاس شركاتٍ كثيرةٍ من جميع دول العالم¹، بدأ العالم يحمل المدقّقين جزءاً كبيراً من المسؤوليّة باتّهامهم بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنيّة بأسلوب يتماشى مع مبادئ ومعايير التدقيق، والالتزام بأداب وسلوك المهنة، ممّا أدّى إلى اهتزاز صورة مدقّق الحسابات، وانتشار سمعةٍ سيّئةٍ عن شركات التدقيق والمحاسبة، ومدقّقي الحسابات في العالم، كما حدث لمكتب التدقيق (آرثر أندرسون)، والذي كان يقوم بتدقيق الحسابات والقوائم الماليّة لشركتي (Enron) و (WorldCom)، وعلى أثر ذلك اختفى اسم شركة التدقيق (آرثر أندرسون) من السوق المهنيّة².

وعُدّت مهنة التدقيق أحد أهمّ أسباب نشوء أزمة 2008؛ بسبب ضعف تطبيق معايير التدقيق الدوليّة في المجالات الآتية: الاستقلاليّة، ضعف تقييم فرضيّة الاستمراريّة، عدم الالتزام بأخلاقيّات المهنة، وانخفاض جودة التدقيق³.

¹ لطفي (2008)، ص: 13.

² Abbott (2012), Pg. 19

³ حمدان (2014)، ص: 21.

ونتيجةً لما سبق فقد تأسست الهيئات والمنظمات المهنية العديدة التي تُعنى بتنظيم عمل مدققي الحسابات والإشراف عليه، وعملت هذه الهيئات على بذل جهودٍ كبيرةٍ من أجل إرجاع الثقة إلى مهنة التدقيق، ثم إرجاع الثقة في القوائم المالية المنشورة، والتي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتٍ مهمّةٍ من قبل مستخدميها.

ويعرّف¹ (Robert K.Merton) الهيئة أو الجمعية المهنية، بأنّها: "تنظيم من الممارسين للمهنة، يمكنهم من خلاله الحكم على الكفاءة المهنية النسبية لبعضهم البعض، ويمكن من خلاله القيام ببعض الوظائف الاجتماعية، التي لا يمكن للممارسين القيام بها إذا كان كلٌّ منهم يعمل بصفةٍ مستقلةٍ عن الآخرين".

وتُعرّف الجمعيات المهنية للمراجعة، بأنّها: "تلك الجمعيات التي تقوم على خدمة مجتمع المهنة الواحد، وإصدار النشرات الدورية، وإقامة الندوات العلمية، وتقوم على تنمية مهارات المراجعين، من خلال جلب كلٍّ جديدٍ في المهنة، كما تعمل على تقديم العون للمهنيين، وحمايتهم تجاه أيّ أطرافٍ خارجيةٍ".²

ويرى الباحثون في مجال المهن الحرة، أنّه لا يمكن الحديث عن وجود مهنةٍ إلا إذا انتظم الممارسون لها في جمعياتٍ أو تنظيماتٍ مهنيةٍ، وتوفّر لدى أعضائها المقدرة والرغبة على التضافر والتعاون من خلال هذه الجمعيات.³

ويرى الباحث أنّ الجمعيات المهنية للتدقيق: هي عبارة عن الإطار التنظيمي الذي يتألف من مجموعة من القوانين والأحكام، التي تنظم عمل مدققي الحسابات وتحكمه، وتحفظ حقوقهم وتصورها، وتلزمهم بأداء واجباتهم على أكمل وجهٍ، وتقدّم لهم المساعدة العلمية والمهنية، التي تحافظ على تطوّرهم ومكانتهم في المجتمع.

ونتيجةً للضغوط المتزايدة من الأطراف المستفيدة من عمل المدققين، من مستثمرين ودائنين، وجهات حكومية ومؤسساتٍ وجهاتٍ أخرى، شكّلت منظماتٌ عديدةٌ؛ بهدف وضع معاييرٍ دوليةٍ للتدقيق وللرقابة على جودة التدقيق، وكذلك تهيئة المناخ المناسب لتطبيق هذه المعايير.

¹ الذيب (1993)، ص: 20.

² الجعافرة (2008)، ص: 30.

³ أمال (2003)، ص: 122.

2-1-2 الهيئات والمنظمات المهنية الدولية والعربية التي تشرف على عمل مدققي الحسابات وتنظمه

من أهم المنظمات والهيئات المهنية التي تشرف وتنظم عمل مدققي الحسابات ما يلي:

1-2-1-2 الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

2-2-1-2 لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC).

3-2-1-2 المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA).

4-2-1-2 مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB).

5-2-1-2 المنتدى الدولي لهيئات التدقيق المستقلة (IFIAR).

6-2-1-2 اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب (AFAA).

7-2-1-2 المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA).

8-2-1-2 هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية (GCCAA).

9-2-1-2 الهيئة العامة للرقابة المالية في مصر.

وسنستعرض بشيء من التفصيل كل واحدة على حدة، أما المنظمات والهيئات المهنية في الجمهورية العربية

السورية فسيتم التطرق لها بالتفصيل في المبحث الثالث من هذا الفصل.

1-2-1-2 الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين في 7 أكتوبر 1977، في مدينة ميونيخ بألمانيا، في أثناء المؤتمر العالمي

الحادي عشر للمحاسبين، وقد تأسس (IFAC) بهدف تعزيز مهنة المحاسبة على مستوى العالم، وذلك من خلال:

• وضع معايير دولية عالية الجودة في التدقيق والتأكد والمحاسبة في القطاع العام، والأخلاق، والتعليم

للمحاسبين المهنيين.

• تسهيل التعاون والتنسيق بين الهيئات الأعضاء فيها.

• التعاون والتنسيق مع المنظمات الدولية الأخرى.

- العمل بوصفه متحدتاً دولياً لمهنة المحاسبة.

وقد تمّ في الاجتماع الأول للاتحاد الذي عُقد في تشرين الأول عام 1977، تطوير برنامج عملٍ مؤلفٍ من اثنتي عشرة نقطة؛ لتوجيه لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وموظّفيه لأنشطة عمل السنوات الخمس الأولى، ولاتزال العديد من هذه النقاط صالحةً حتى اليوم.

وبدأ من (63) عضواً مؤسساً من (51) دولةً في عام 1977، نمت عضويّة الاتحاد الدولي للمحاسبين، لتشمل الآن أكثر من (175) عضواً وهيئةً في أكثر من 130 بلداً ومقاطعةً في أنحاء العالم، وتمثّل حوالي (3) مليون محاسبٍ في العالم¹.

يتكوّن مجلس إدارة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من أعضاء من أنحاء مختلفة من العالم، وهم بوصفهم ممثلين لمهنة المحاسبة على النطاق الدولي، قد أقسموا اليمين على العمل بأمانة، وفي اتّجاه تحقيق المصلحة العامة، ويتكوّن المجلس من الرئيس وأعضاء، على ألا يزيد عددهم عن اثنين وعشرين عضواً مع نائب الرئيس، ويتمّ انتخاب هؤلاء الأعضاء لدوراتٍ تصل مدّتها إلى ثلاث سنواتٍ، ويكونون مسؤولين عن وضع سياسة الاتحاد الدولي، والإشراف على عمليّاته، وتنفيذ برامجه، وعمل لجانه ومجالسه، ويجتمع هذا المجلس أربع مراتٍ في العام وتكمن مهمّة الاتحاد الدولي للمحاسبين في خدمة المصلحة العامة، وتعزيز مهنة المحاسبة على نطاقٍ عالميٍّ، والإسهام في تطوير اقتصاديّاتٍ دوليةٍ قويّةٍ، وذلك برفع مستوى الالتزام بمعايير مهنيّة عالية الجودة، وزيادة التوافق الدولي لهذه المعايير، والتعبير عن المواضيع ذات المصلحة العامة، إذ تكون الخبرة المهنيّة أكثر الأمور صلةً بذلك.

ويوفّر الاتحاد الدولي للمحاسبين القيادة لمهنة المحاسبة على نطاقٍ عالميٍّ من خلال²:

- المحافظة على المعايير المهنيّة الدوليّة، وقواعد أخلاقيّات مهنيّة ذات جودة عالية على نحوٍ دائم.
- التشجيع الفعّال للتوافق بين المعايير المهنيّة، ولاسيّما معايير التدقيق والتأكيد، والأخلاقيّات المهنيّة والتعليم، ومعايير التقارير الماليّة في القطاع العام والخاص.

¹ IAASB handbook of international quality control, 2018 Edition, Volume I, Pg. 3

² إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة طبعة عام 2008 الجزء الأول ص 4

- السعي نحو تحقيق التحسينات المستمرة في نوعيّة التدقيق والإدارة الماليّة.
- رفع مستوى قيم مهنة المحاسبة؛ لجعلها أداة جذبٍ واستقطابٍ لأشخاصٍ ذي مستوى رفيعٍ باستمرارٍ.
- رفع مستوى الامتثال لالتزامات العضوية وشروطها.
- مساعدة الاقتصاديات النامية والناشئة بالتعاون مع هيئات محاسبية إقليمية، والهيئات الأخرى لإنشاء والمحافظة على مهنة ملتزمة بالأداء الجيد، وخدمة المصلحة العامّة.

ويتكون الاتحاد الدولي للمحاسبين من أربع لجانٍ وهي¹:

- 1- **لجنة التعليم**: تضع معايير التعليم والتدريب التأهيليّ اللازم لمزاولة مهنة التدقيق، بالإضافة إلى التعليم المهنيّ المستمرّ لأعضاء المهنة، على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.
 - 2- **لجنة السلوك المهنيّ**: تقوم بوضع معايير آداب السلوك المهنيّ، وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظّمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.
 - 3- **لجنة المحاسبة الماليّة والإداريّة**: تعمل على تطوير المحاسبة الماليّة والإداريّة، عبر إيجاد البيئة التي تزيد من مستوى كفاءة المحاسبين الإداريّين في المجتمع عموماً، ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرةً بالنيابة عن مجلس الاتحاد.
 - 4- **لجنة القطاع العامّ**: تضع المعايير والبرامج الهادفة؛ لتحسين الإدارة الماليّة للقطاع العامّ، وقدرته المحاسبية بما في ذلك: أ- وضع معايير المحاسبة والمراجعة وتعزيز قبولها الطوعيّ.
- ب- تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظّمات الأعضاء والجهات الأخرى المهمّة.
- ج- وضع برامج لتشجيع البحث والتعلّم.
- لذلك فقد أعطيت هذه اللجنة صلاحية إصدار معايير المحاسبة والمراجعة وإعداد التقارير في القطاع العامّ نيابةً عن مجلس الاتحاد، أمّا الهيئات والمجالس التابعة للاتحاد الدوليّ للمحاسبين فهي²:

¹ ابن أعمارة وحولي (2011) ص: 8-9.

² "تاريخ الزيارة تشرين الثاني 2018" <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>

الجدول (1-2) الهيئات والمجالس التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين

اسم الهيئة أو المجلس التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين	تاريخ التأسيس
مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد، والذي يُعرَف سابقاً باللجنة الدولية لممارسة التدقيق International Auditing and Assurance Standards Board (formerly the International Auditing Practices Committee)	تشرين الأول 1977
مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي والذي يُعرَف سابقاً بـهيئة التعليم International Accounting Education Standards Board (formerly the Education Committee)	تشرين الأول 1977
مجلس المعايير الدولية للسلوك المهني للمحاسبين والذي يُعرَف سابقاً بـهيئة آداب السلوك International Ethics Standards Board for Accountants (formerly the Ethics Committee)	تشرين الأول 1977
هيئة المحاسبين المهنيين في الأعمال والتي عُرِفَت سابقاً بـهيئة المحاسبة الإدارية والمالية Professional Accountants in Business Committee (formerly the Financial and Management Accounting Committee and originally established as the Management Accounting Committee)	تشرين الأول 1977
مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والذي يُعرَف سابقاً بـهيئة القطاع العام International Public Sector Accounting Standards Board (formerly the Public Sector Committee)	أيار 1987
هيئة المدققين الدوليين Transnational Auditors Committee	أيار 2000
اللجنة الاستشارية للالتزام Compliance Advisory Panel	تشرين الثاني 2003
هيئة تطوير منظمة المحاسبة المهنية، والتي عُرِفَت سابقاً بـهيئة الأمم النامية Professional Accountancy Organization Development Committee (formerly Developing Nations Committee)	تشرين الثاني 2005
هيئة الممارسات الصغيرة والمتوسطة Small and Medium Practices Committee	تشرين الثاني 2005

كما تأسَّس مجلس الإشراف على المصلحة العامة (PIOB) في شباط 2005؛ لضمان أن معايير التدقيق

والتأكيد، ومعايير الأخلاق والتعليم، قد تمَّ إعدادها بشفافية لتعكس المصلحة العامة، وهو عبارة عن هيئة إشراف

دوليّة نتيجة التعاون بين الاتحاد الدوليّ للمحاسبين والمجتمع الدوليّ المختصّ بالقضايا الماليّة، ومهمّته الإشراف على الهيئات الآتية: مجلس المعايير الدوليّة للتدقيق والتأكيد (IAASB)، ومجلس المعايير الدوليّة للتعليم المحاسبيّ (IAESB)، ومجلس المعايير الدوليّة لسلوك وآداب المهنة الخاصّة بالمحاسبين (IESBA)، واللجنة الاستشاريّة الدوليّة للالتزام، كما يشرف المجلس على المجموعات الاستشاريّة التابعة لكلّ مجلس من هذه المجالس الثلاثة المذكورة.

وقد أصدر مجلس الإشراف على المصلحة العامّة (PIOB) في أيلول 2015 (إعداد المعيار للمصلحة العامّة: وصف النموذج)؛ من أجل توفير مزيدٍ من الوضوح، وتوسيع الفهم العامّ لوظائف الحوكمة التي تدعم وضع المعايير المتعلّقة بالتدقيق.¹

وتركّز قواعد سلوك وآداب المهنة الخاصّة بالمحاسبين المهنيّين، والصادرة عن الاتحاد الدوليّ للمحاسبين، على مسؤوليّة المهنة في العمل لتحقيق المصلحة العامّة، وقد عملت مهنة المحاسبة للمحافظة على سمعتها فيما يتعلّق بالنزاهة، والموضوعيّة، والكفاءة، طيلة سنواتها العديدة التي تقدّم من خلالها خدماتها للعملاء، أصحاب العمل، والجمهور.

وإنّ أيّ محاسبٍ مهنيّ يخفق [أو يعتقد بأنه أخفق] في الالتزام بالمعايير المهنيّة، والمتطلبات القانونيّة، يكون له تأثيرٌ سلبيّ فيما يتعلّق بمحافظّة المهنة على سمعتها، وإنّ دور الاتحاد الدوليّ للمحاسبين هو توفير الإرشادات، وتشجيع النّقد، وترقيّة التقارب نحو معاييرٍ دوليّة، وعليه فإنّ الاتحاد الدوليّ للمحاسبين يعتقد بأنّ الهيئات العضو تحتاج إلى أن تظهر بأنّ لديها برامج نظاميّة كافية، مستخدمةً لتوفير قناعةٍ معقولة: بأنّ المحاسبين المهنيّين يلتزمون بأعلى مستوى من المعايير.²

ويرى الباحث أن الاتحاد الدوليّ للمحاسبين والهيئات التابعة له من أهم الهيئات النازمة لمهنة المحاسبة والتدقيق على مستوى العالم بما توفره من معايير وقواعد مهنية، تسهم في تعزيز جودة التدقيق وكفاءة عمل المدققين.

¹ "تاريخ الزيارة تشرين الثاني 2018" <http://www.ifac.org/about-ifac/structure-governance/piob>

² International Federation of Accountants Establishing and Developing a Professional Accountancy Body, Second Edition, November 2007, Pg. 92

2-2-1-2 لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC)

نظراً لأهمية مهنة التدقيق ولاسيما في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات المالية، فقد بدأ التفكير جدياً في توفير قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لهذه المهنة، إذ يسهل الرجوع إليها، والاحتكام إلى قواعدها، وأصول ممارستها حيثما لزم، وقد نجحت بعض الدول الصناعية بوضع قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لمهنة التدقيق يمكن الرجوع إليها والالتزام بأحكامها عوضاً عما كان متعارفاً عليه، مما قلل من الاجتهادات في هذا المجال.

ومع ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة والخدمات، بدأ التفكير جدياً في إيجاد قواعد وأصول متعارف عليها دولياً لممارسة مهنة التدقيق؛ لتحل محل قواعد وأصول الممارسة المهنية المعمول بها إقليمياً.

وحيال هذا الموضوع، ومنذ أوائل الستينيات - ولأسباب كثيرة - طُرحت تساؤلات حول مهنة التدقيق في النشاط الاقتصادي، ودورها في المجتمعات، فقد طرح المهتمون بالشؤون المالية والاقتصادية في الدول الصناعية تساؤلات عدّة عن ذلك الدور، وكان لتلك التساؤلات آثارٌ بليغة في المهنة وممارستها، فقد صاحبها إعادة تقييم لدور المهنة ودور المدقق في المجتمع، ونشطت الجمعيات والمعاهد، والمنظمات المحاسبية المهنية في البلدان الصناعية، وشكّلت لجاناً خاصة من ذوي العلم والخبرة؛ لتحديد ذلك الدور الذي فرضه المجتمع، إذ تكون أساساً للأحكام المهنية المتفرقة.

وقد قام علماء وخبراء في المهنة بدراساتٍ مهنيةٍ مقارنة بين البلدان الصناعية، في محاولةٍ للاستفادة من الخبرات المتوفرة في البلدان الأخرى، ولم يكن وضع قواعدٍ عامّةٍ تحكم المهنة أمراً سهلاً، وبقي التوفيق صعباً بين ما سبق من المعالجات الموجودة المتباينة والمتضاربة، إلى أن خرجت إلى الوجود اللجنة الدولية لممارسة التدقيق وهي إحدى لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين، وكان من أهدافها الرئيسة تحسين جودة ممارسة المهنة في العالم وتوحيدها من خلال ما يأتي:

- إصدار معايير دولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة.
- إصدار إرشادات على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.
- تنمية دعم المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة من قبل المشرّعين وأسواق الأوراق المالية.

إذ إنّ مجلس اللجنة الدوليّة لمزاولة مهنة التدقيق هو أعلى هيئة مهنيّة عالميّة، تتولّى مسؤوليّة وضع المعايير الدوليّة للتدقيق وتطويرها وإرسائها.

وقد تأسست اللجنة الدوليّة لممارسة التدقيق في آذار من عام 1978، وكانت تُعنى في بداية تأسيسها بثلاثة مجالات:

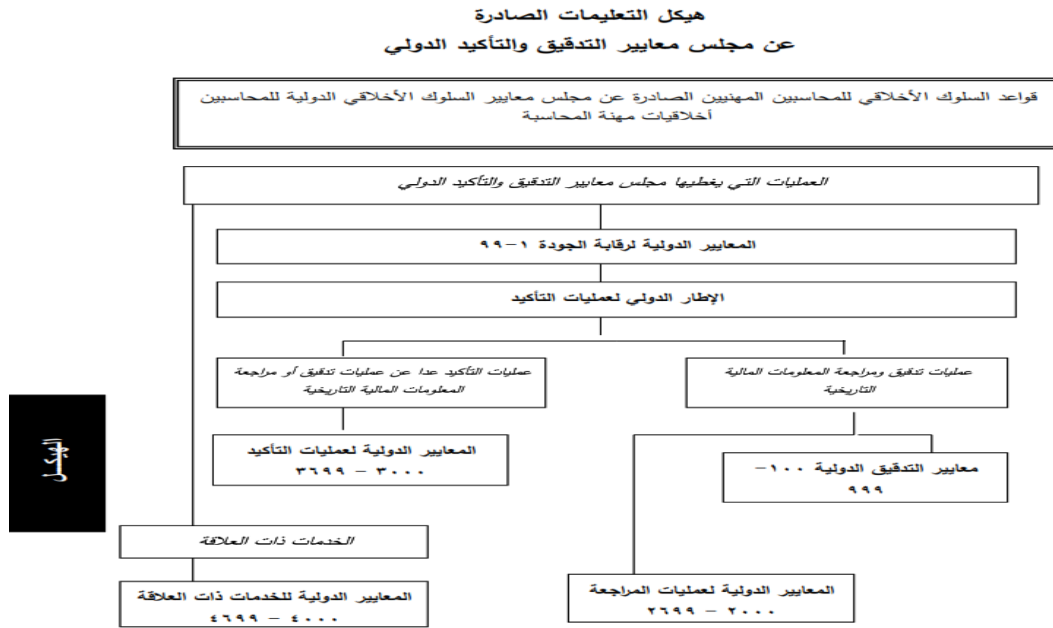
1- وجوه ونطاق عمليّات تدقيق البيانات الماليّة، 2- رسائل الارتباط 3- إرشادات عامّة للتدقيق.

وفي عام 1991 تمّ إعادة تنظيم إرشادات اللجنة الدوليّة لممارسة التدقيق لتصبح على هيئة معايير دوليّة للتدقيق (ISAs)، أمّا في عام 2001 فقد تمّ إجراء مراجعة شاملة للجنة الدوليّة لممارسة التدقيق، وفي عام 2002 تمّ إعادة تشكيل اللجنة الدوليّة لممارسة التدقيق، لتصبح المجلس الدوليّ لمعايير التدقيق والتأكيد (IAASB)، وفي عام 2003 وافق الاتحاد الدوليّ للمحاسبين على سلسلة من الاصلاحات؛ لتعزيز عمليّات وضع المعايير الخاصّة به، بما يجعلها تستجيب للمصلحة العامّة بما في ذلك عمليّات المجلس الدوليّ لمعايير التدقيق والتأكيد.

وفي عام 2004 بدأ المجلس الدوليّ لمعايير التدقيق والتأكيد بمشروع يسمّى (مشروع الوضوح): وهو برنامج شاملّ لتعزيز وضوح معايير التدقيق الدوليّة الخاصّة بها، ويتضمّن هذا البرنامج تطبيق اتفاقيّات جديدة على جميع المعايير الدوليّة للتدقيق، إمّا بوصفها جزءاً من مراجعة موضوعيّة، أو من خلال إعادة صياغة محدودة لتعكس الاتفاقيّات الجديدة، ومسائل الوضوح عموماً¹.

¹ " تاريخ الزيارة كانون الثاني 2019 " <http://www.iaasb.org/about-iaasb>

الشكل (2-1) هيكل التعليمات الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي



المصدر¹

3-2-1-2 المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

يرجع تاريخ تأسيس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى عام 1887، عندما تم تأسيس الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين (AAPA)، وفي عام 1916 خلفت جمعية المحاسبين القانونيين من قبل معهد المحاسبين القانونيين إذ كان يضم 1150 عضواً، وفي عام 1917 تم تغيير الاسم إلى المعهد الأمريكي للمحاسبين، وبقي هذا الاسم حتى عام 1957، عندها تغير إلى اسمه الحالي ليصبح المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وقد تأسست الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين في عام 1921، وعملت بوصفها اتحاداً لجمعيات الدولة، وفي عام 1936 اندمجت الجمعية مع المعهد، وفي ذلك الوقت وافق المعهد على حصر أعضائه الذين سينضمون إليه لاحقاً بالمحاسبين القانونيين.²

يمثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مهنة المحاسبين القانونيين على المستوى الوطني، فيما يتعلق بوضع

¹ Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services, 2018 Edition, Volume I, Pg. 4

² <https://www.aicpa.org/about/missionandhistory/history-of-the-aicpa.html> "تاريخ الزيارة شباط 2019"

القواعد وسنّ المعايير، وبعد بمنزلة المدافع أمام الهيئات التشريعية، ومجموعات المصلحة العامة، والمنظمات المهنية الأخرى.

يقوم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتطوير معايير لتدقيق الشركات الخاصة، والخدمات الأخرى المقدمة من المحاسبين القانونيين، كما يعمل على توفير الدليل التعليمي لأعضائه، وإقامة الامتحان الموحد للمحاسبين القانونيين (CPA)، كما يعمل على فرض الالتزام بالمعايير الأخلاقية والفنية للمهنة¹.

إنّ تأسيس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين جعل مهنة المحاسبة والتدقيق تتميز بالنقاط الآتية:

- لها متطلبات تعليمية صارمة.
- تمتاز بمعايير مهنية عالية.
- لها مجموعة صارمة من أخلاقيات المهنة.
- لها تشريع مُرخص.
- تمتاز بالالتزام تجاه خدمة المصلحة العامة.

2-1-3-1-2 نشأة اللجان التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

- بدأ استخدام اللجان قبل تشكيل الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين، والتي تأسست عام 1887، حيث وفي الاجتماع الأول للجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين، والذي عُقد في 22 كانون الأول 1886 أذن الحاضرون بتشكيل لجنة لوضع مسودة للقواعد والتشريعات، بالإضافة إلى هذه اللجنة التمهيدية أنشأت القوانين الأولى للجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين عام 1897 ثلاث لجان، وهي:
 - 1- لجنة التدقيق والمالية 2- لجنة الانتخابات والمؤهلات والامتحانات 3- لجنة القوانين والتشريعات.
- وقد ازداد عدد هذه اللجان باستمرار على مرّ السنين، إذ أصبحت في أربعينيات القرن الماضي أربع وثلاثين لجنة، ثمّ ازدادت إلى تسع وثمانين لجنة بحلول عام 1960، وقد ارتفع العدد إلى مئة وتسع لجان بحلول عام 1970.

¹ "تاريخ الزيارة شباط 2019" <https://www.aicpa.org/about/missionandhistory.html>

- وفي عام 1999 خضعت قرابة (120) لجنة موجودة لإعادة التنظيم، إذ تمّ استبدال ما يقارب نصف اللجان الدائمة بنموذج تطوعي جماعي، زادت من التركيز على استخدام فرق العمل، وقد سمح الاستخدام المتزايد لفرق العمل ببذل مزيد من الجهود عندما يتمّ تكليفها بهمة محدّدة، ثمّ يتمّ حلّها بعد الانتهاء من هذه المهمة، وفي عام 1999 أيضاً بدأت أوّل متابعة وإدارة لفرق العمل، ويسهم أكثر من 2000 متطوع في إنجاز مهام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على نحو جماعي.¹

ويقدّم المعهد عدداً من الوظائف التي لها علاقة مباشرة بنشاطات الأعضاء CPAs، وأمّا الوظيفة الأكثر أهمية من هذه الوظائف فهي نشر المعايير والقواعد التي ترشد ممارسة التدقيق، والخدمات المتعلقة بها، والمقدّمة للشركات التجارية غير المساهمة، والوحدات الأخرى كالجامعات.

وسنعرض فيما يأتي أنواع القواعد والمعايير الصادرة عن مجالس ولجان متنوعة داخل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين²:

1- معايير المراجعة Auditing Standards

يعدّ مجلس معايير التدقيق (ASB) المسؤول عن إصدار التصريحات عن مسائل التدقيق في الولايات المتحدة للمنشآت جميعها، ماعدا شركات المساهمة العامة، ووسطاء الأسهم المسجلين لدى هيئة الأوراق المالية والبورصات (SEC)، وتسمّى تصريحات مجلس معايير المراجعة (قوائم معايير التدقيق SASs).

2- معايير التصنيف وإعادة النظر Compilation and review standards

تُعدّ لجنة خدمات المحاسبة وإعادة النظر الصادرة عن المعهد الأمريكي المسؤول عن إصدار القرارات التي تتعلّق بمسؤوليّة المحاسب القانوني، عندما يقوم المحاسب القانوني بإعداد القوائم الماليّة للشركات الخاصة غير المدقّقة. هذه المعايير يُشار إليها باسم قوائم معايير خدمات المحاسبة وإعادة النظر (SSARS)، كما أنّها تُعدّ دليلاً إرشادياً عن كيفية تقديم خدمات التصنيف وإعادة النظر، إذ إنّهُ عند

¹ <https://www.aicpa.org/about/missionandhistory/history-of-the-aicpa.html>

² Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Chris E. Hogan. "Auditing & Assurance Services" Sixteen Edition, Pearson Education Inc., 2017, chapter 2, Pg. 31-32.

تقديم خدمات تجهيز، وإعادة النظر للقوائم المالية، فإن المحاسب القانوني يقوم بتقديم المساعدة للعميل في إعداد القوائم المالية، من دون أن يعطي أي تأكيد حولها.

فعند التعاقد مع المحاسب القانوني من أجل تقديم خدمات إعادة التصنيف، يقوم المحاسب بإصدار تقرير عن إعادة التصنيف، أما عندما يقوم المحاسب القانوني بتقديم خدمات إعداد القوائم المالية، فلا يقوم بإصدار أي تقرير، ولكن يجب أن تُذكر صراحةً عبارة: "لم تُقدّم خدمات التأكيد على القوائم المالية"، أما عند تقديم خدمات إعادة النظر بالقوائم المالية يقوم المحاسب بالاستفسار، وإجراءاتٍ تحليليةٍ تعطي أساساً معقولاً لإبداء تأكيدٍ محدودٍ عن القوائم المالية.

3- معايير الشهادة الأخرى Other Attestation Standards

إن قوائم معايير خدمات الشهادة عبارة عن معايير تُستخدم لتقديم تأكيدٍ عن معلومات غير القوائم المالية، كما تُستخدم لتطوير معايير خدمات شهادةٍ محدّدة، مثل: المعايير التي تمّ تطويرها من أجل التقرير عن أرقامٍ ماليةٍ متوقّعة تمّ التنبؤ بها.

4- قواعد السلوك المهني Code of Professional Conduct

قامت اللجنة التنفيذية للأخلاق المهنية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بوضع قواعد السلوك التي ينبغي على المحاسب القانوني اتباعها. يقوم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأداء العديد من الوظائف التعليمية للمحاسبين القانونيين، بالإضافة إلى دوره الأساسي في وضع درجات امتحان المحاسبين القانونيين، والتحضير لامتحان، كما تدعم هذه المنظمة الأبحاث من خلال فريقٍ بحثيٍّ تابعٍ للمنظمة، وتقدّم الهبات للآخرين للقيام بمهام البحث العلمي، كما أنّ (AICPA) يقوم بإصدار عددٍ من المنشورات المهمة، وتقديم عددٍ واسعٍ من برامج متابعة التعليم، ومثال ذلك: قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بنشر مجلة المحاسبة، وتقديم دليلٍ إرشاديٍّ لتدقيق عددٍ من الصناعات، كما يجري تحديثاً دورياً لمعايير التدقيق، وقواعد السلوك المهني.

ويرى الباحث أنه لابد من بذل جهود دولية من أجل توحيد المعايير والمصطلحات الأمريكية والدولية ودمجها في معايير واحدة وخاصة في ظل العولمة والانفتاح الاقتصادي.

2-1-2 مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB)

وهو عبارة عن منظمة غير ربحية تأسست بواسطة الكونغرس الأمريكي للإشراف على مكاتب التدقيق، وذلك لحماية مصالح المستثمرين، وإغناء المصلحة العامة بإعداد تقارير تدقيق غنية بالمعلومات، ودقيقة ومستقلة، كما يشرف المجلس على تدقيق الوسطاء والشركات المدرجة، بما في ذلك تقارير الامتثال التي تتم تعبئتها بموجب قوانين الأوراق المالية الفدرالية لتعزيز حماية المستثمرين.

ووفقاً لما نصّ عليه قانون (Sarbanes-Oxley) لعام 2002، فإنّ مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة يقوم بتنفيذ عمله من خلال أربعة برامج رئيسية، وهي:¹

1- التسجيل: يُعدّ التسجيل في المجلس مطلباً أساسياً لمكاتب التدقيق التي تؤدي دوراً في تدقيق الشركات العامة، أو الوسطاء، أو التجار، فإنّ التسجيل في المجلس يجعل المكاتب المسجلة خاضعة لقواعد المجلس جميعها، بما فيها تقديم التقارير، ودفع الرسوم السنوية، وفي نهاية عام 2017 بلغ عدد المكاتب المسجلة (1925) مكتباً منها (1036) مكتباً يقع في الولايات المتحدة، و(889) مكتباً غير أمريكيٍّ موزعةً على (88) دولة، أمّا في 2019/12/31 فقد بلغ عدد المكاتب المسجلة (1,796) مكتباً² موزعةً على (91) دولة ومقاطعة، وذلك وفقاً للتقرير السنوي للمجلس لعام 2019.

2- التفتيش: تقوم عمليات تفتيش المجلس بتقييم مدى امتثال مكاتب المحاسبة المسجلة لدى المجلس بالقوانين والقواعد، والمعايير المهنية المعمول بها في أجزاء من عمليات التدقيق المختارة للتفتيش، وفي فحص أنظمة مراقبة الجودة الخاصة بالمكاتب، وفي عام 2017 قام المجلس بالتفتيش على أجزاء من أكثر من (760) عملية تدقيق لشركات عامة تمت من قبل (195) مكتباً من مكاتب المحاسبة، كما قام

¹ PCAOB 2017 annual report "15 years of protecting investors" P.g: 1

² PCAOB (2019) Annual Report

المجلس - ضمن برنامج التفتيش المرحلي - بفحص (116) عملية تدقيق لشركات وساطة، وشركات تجارية، وخدمات تأكيد تمت من قبل (75) مكتباً.

3- المعايير: يضع المجلس معايير التدقيق والممارسات المهنية؛ لتعزيز موثوقية عمليات التدقيق، من أجل المستثمرين والأطراف المهتمة الأخرى، وفي عام 2017 حصل المجلس على الموافقة على معيار التدقيق الجديد الخاص به، المتعلق بشكل تقرير المدقق، الذي يهدف إلى تعزيز ملاءمة تقرير المدقق وفائدته، من خلال تقديم معلومات إضافية للمستثمرين، ومستخدمي القوائم المالية.

4- إلزامية التطبيق: يستخدم المجلس صلاحياته التحقيقية؛ لتحديد أوجه الخلل الخطيرة في عملية التدقيق، والتي تشكل المخاطر على المستثمرين، كما يستخدم صلاحياته في فرض عقوبات تأديبية وغرامات؛ بسبب ذلك الخلل، وتتراوح العقوبات من اللوم، إلى غرامات مالية، وقد تصل إلى إلغاء التسجيل، ووضع القيود على ارتباط المدقق بمكاتب التدقيق المسجلة لدى المجلس.

وقد تناول قانون Sarbanes-Oxley مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة في الأقسام الآتية:

(101) التشكيل والمتطلبات الإدارية - (102) التسجيل مع المجلس - (103) معايير المراجعة ورقابة الجودة، ومعايير الاستقلالية وقواعدها - (104) فحص شركات المحاسبة العامة - (105) الاستفسارات والإجراءات التأديبية - (106) مكاتب المحاسبة العامة الأجنبية - (107) إشراف هيئة تداول الأوراق المالية على المجلس - (108) معايير المحاسبة.

فعلى سبيل المثال: تطلب القسم (106) من (Sarbanes-Oxley)، أن تقوم مكاتب التدقيق الأجنبية بالتسجيل في المجلس في حال تدقيق الشركات المساهمة الأمريكية، كما أن المجلس يسمح بتسجيل مكاتب التدقيق المحلية أو الخارجية، حتى لو تكن تقوم بتدقيق شركات مساهمة، أو شركات مدرجة، أو شركات وساطة أمريكية، إذ يمكن لمكاتب التدقيق أن تقوم بالتسجيل بالمجلس، حتى لو لم يكن ذلك من متطلبات (Sarbanes-Oxley) أو من قواعد المجلس؛ [لتكون قادرة على المنافسة لكسب عمل في المستقبل فحسب، عندما يكون التسجيل في المجلس مطلوباً].

وعند التسجيل في المجلس ينبغي على مكتب التدقيق تقديم ملخص عن مقاييس رقابة الجودة التي يتبعها؛ من أجل المحافظة على جودة تدقيق عالية، كما يجب على مكتب التدقيق تقديم تصوّر عن سياسات المكتب فيما يتعلق بالاستقلالية، والنزاهة والموضوعية، وأداء التعاقد، وإدارة الأفراد، والقبول واستمرار التعاقد مع العميل، والرقابة، كما يجب على مكاتب التدقيق تقديم هذه المعلومات كلّها في أثناء مرحلة التسجيل؛ لمساعدة المجلس في اتخاذ قرارٍ بقبول تسجيل المكتب أو رفضه. كما يجب على مكاتب التدقيق المسجلة تقديم تحديثاتٍ دوريةٍ لتلك المعلومات سنوياً، أو عند الطلب، إذ تعطي هذه التقارير الدورية المطلوبة للمجلس معلوماتٍ عن التغيرات المكانية الأساسية لمكاتب التدقيق، والأشخاص الذين يعملون بها، وسير عمليات التدقيق، وجودة التدقيق.

ويتضح مما سبق أنّ لدى المجلس حداً أدنى من المتطلبات التي يجب توفرها في مكاتب التدقيق، حتّى يتمّ قبول تسجيلها، وكذلك فإنّ المكاتب المسجلة يجب عليها تقديم تحديثاتٍ سنويةٍ تشير إلى أنّها مازالت تحافظ على هذه المتطلبات.¹

ويرى الباحث أنّ لهذا المجلس دوراً كبيراً في تحسين جودة الأداء المهنيّ لمدققي الحسابات من خلال آليات الرقابة والإشراف التي يقوم بها، والتي سيتمّ توضيحها على نحوٍ مفصّلٍ في المبحث الثاني من هذا الفصل، إذ أظهرت الدراسات السابقة فعالية عمليات الفحص والتفتيش التي يقوم بها المجلس على مكاتب وشركات التدقيق في تحسين جودة الأداء المهنيّ داخل الولايات المتحدة الأمريكية وخارجها، سواء كانت هذه المكاتب أمريكية أم من جنسياتٍ أخرى.

¹ Wuchun Chi, Hamilton Elkins, Gerald J. Iob and Partha S. Mohapatra (2018), Pg. 4-5

الشكل (2-2) العلاقة بين معايير التدقيق الدولية والأمريكية



المصدر: Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Chris E. Hogan. "Auditing & Assurance Services" Sixteen Edition, Pearson Education Inc., 2017, chapter 2, Pg. 33

2-1-2-5 المنتدى الدولي لهيئات التدقيق المستقلة (IFIAR)¹

تم إنشاء هذا المنتدى في باريس عام 2006 من قبل هيئات تدقيق مستقلة من (18) دولة، أما الآن فقد أصبح يضم (55) هيئة حول العالم، ويهدف المنتدى إلى خدمة المصلحة العامة، بما فيها حقوق المستثمرين، وذلك من خلال تعزيز الإشراف على مهنة التدقيق عالمياً، وتحقيق الأهداف الآتية:

- تحسين جودة التدقيق عالمياً.
- تعزيز دور المنتدى بوصفه قائداً دولياً لمسائل التدقيق، من خلال قيادة الفكر الاستراتيجي.
- توفير بنية حوكمة وإدارة لعمليات متطورة.
- تسهيل عمليات التعلم والتعاون بين أعضاء المنتدى.

ولتحقيق الأهداف السابقة يعقد المنتدى في كل عام اجتماعاً عاماً لممثلي الهيئات الأعضاء في المنتدى؛ لمناقشة القضايا التنظيمية الناشئة، والتحديات التي تواجه مهنة التدقيق، والنهج الاستراتيجي لتحقيق جودة تدقيق مستدامة،

¹ "تاريخ الزيارة أيلول 2019" <https://www.ifiar.org/about>

بالإضافة إلى تشكيل عددٍ من مجموعات العمل الرسميّة، وفرق العمل التي تجتمع على نحوٍ دوريٍّ خلال العام؛ للتركيز على الإنجازات العمليّة في المجالات الآتية:

الانخراط مع أكبر ست شبكات تدقيقٍ عالميّةٍ - عمليّات الفحص والتفتيش - إجراءات التطبيق - التعاون الدوليّ - المستثمرون وأطرافٌ مستفيدةٌ أخرى - وضع المعايير.

كما يستضيف المنتدى في كل عام ورشة عملٍ تركّز على عمليّات التفتيش، والتحدّيات المرافقة لها؛ لتعزيز أنظمة الرقابة لدى الهيئات الأعضاء، وتحديد أفضل الممارسات المتّبعة، والتشجيع على زيادة الانسجام بين الهيئات، ومناقشة المناهج والطرائق للإشراف على شركات التدقيق العالميّة بطريقةٍ تعاونيّةٍ.

كما يتمُّ عقد ورشات عملٍ أخرى عديدةٍ من أجل مناقشة آليات التطبيق وإلزاميّتها، وقياس اتّجاهات جودة التدقيق، ومناقشة نتائج الفحص، والتفتيش وأنظمة الرقابة التي تقوم بها الهيئات المشرفة على المدقّقين المستقلّين، ويتمُّ نشر هذه النتائج للعموم؛ ليتمَّ الاستفادة منها في تحسين جودة التدقيق عالميّاً، وتطوير أنظمة الرقابة التي تتبعها الجهات الرقابيّة والإشرافيّة، وحتى لو كانت من غير دول الأعضاء في المنتدى.

كما يعمل المنتدى (IFIAR) على نحوٍ وثيقٍ مع منظّماتٍ دوليّةٍ أخرى، مثل: لجنة بازل للإشراف المصرفي (BCBS)، والمفوضيّة الأوروبيّة، ومجلس الاستقرار الماليّ (FSB)، والرابطة الدوليّة لمشرفي التأمين (IAIS)، والمنظّمة الدوليّة لهيئات الأوراق الماليّة (IOSCO)، ومجلس الإشراف على المصلحة العامّة (PIOB)، والبنك الدوليّ. ومن الهيئات العربيّة الأعضاء في المنتدى الدوليّ لهيئات التدقيق المستقلّة: جهاز أبو ظبي للمحاسبة، وسلطة دبي للخدمات الماليّة في دولة الإمارات العربيّة المتّحدة، والهيئة العامّة للرقابة الماليّة في مصر، وهيئة السوق الماليّة في المملكة العربيّة السعوديّة.

ويأمل الباحث أن تنضم جمعية المحاسبين القانونيين السورية لهذا المنتدى في المستقبل.

2-1-6 اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب (AFAA)¹

تأسس الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب بتاريخ 24 حزيران 1970 في مدينة القاهرة في جمهورية مصر العربية، وهو أول تجمع مهني في الوطن العربي يضم اتحادات المحاسبين والمراجعين ونقاباتهم، ليرتقي بمستواهم المهني إلى مستوى الدول المتقدمة، ويسعى لتوحيد القوانين المنظمة لمزاولة المهنة في الدول العربية، وكذلك توحيد المعايير المحاسبية المنظمة لعمل المحاسبين، كما يسعى لإصدار شهادة محاسب قانوني عربي للأعضاء؛ كي تتيح لهم العمل في جميع الدول العربية بدون عوائق أو قيود، وقد نصت المادة 13/ من لائحة النظام الأساسي للاتحاد التي صدرت في عام 2011 على تشكيل لجان فنية متخصصة لمتابعة عدة مواضيع، ومنها مراقبة الأداء المهني، وتعد جمعية المحاسبين القانونيين في سورية عضواً عاملاً في هذا الاتحاد. ولكن يرى الباحث أنه وبالرغم من أهمية هذا الاتحاد على المستوى العربي إلا أن دوره لا يزال ضعيفاً في فرض شروط مهنية على أعضائه، وتوحيد المعايير والمصطلحات المهنية العربية، مما يسهم في رقي المهنة وتطورها.

2-1-7 المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA)²

تأسس المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين بوصفه هيئة مهنية محاسبية، لا تهدف إلى تحقيق الربح، وذلك بتاريخ 12 كانون الثاني 1984 في مدينة لندن بالمملكة المتحدة، وتم تسجيله رسمياً في عمان بتاريخ 24 شباط 1994 تحت اسم (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين).

أنت فكرة إنشاء المجمع من قبل مجموعة من قادة مهنة المحاسبة في الوطن العربي؛ بهدف الارتقاء بعلم المحاسبة والتدقيق، والموضوعات الأخرى ذات العلاقة على نطاق الدول الأعضاء في جامعة الدول العربية، بالإضافة إلى المحافظة على الاستقلالية المهنية للمحاسبين، وضمان الحماية لهم، وتطبيق معايير الإشراف المهني عليهم، بوصفها وسيلة للارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق، كما هدف أيضاً إلى تطوير نشر المعلومات

¹ <http://theafaa.org.eg/afaa/%d9%85%d8%ab%d8%a7%d9%84-%d8%b9%d9%84%d9%89-%d8%b5%d9%81%d8%ad%d8%a9/> "تاريخ الزيارة آب 2020"

² <http://www.ascasociety.org/Page/asca.aspx> "تاريخ الزيارة آب 2019"

العلمية والفنية، وتسهيل تبادلها المستمر بين المحاسبين والمهنيين، وذلك بعقد المؤتمرات، والاجتماعات، والندوات، والدورات التدريبية، واللقاءات العلمية، بالإضافة إلى تشجيع البحث العلمي والمهني.

ويرى الباحث أنه بدل من تأسيس هذا المجمع كان من الأفضل تفعيل اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب [الذي كان مؤسساً سابقاً] بشكل أكبر؛ من أجل توحيد الجهة المهنية العربية لتكون مرجعاً ومشرعاً للمهنة، وتكون الممثل للدول العربية أمام المنظمات والهيئات الدولية الأخرى.

2-1-2 هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية¹ (GCCAA)

تأسست هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية في كانون الأول 1998، واتخذت من مدينة الرياض في المملكة العربية السعودية مقراً لها، وتتكوّن من تسعة عشر عضواً بمعدل ثلاثة أعضاء لكل دولة، بالإضافة إلى ممثل الأمانة العامة لمجلس التعاون، وقد نصّت رسالة الهيئة على أن تلتزم بقيادة مهنة المحاسبة والتدقيق وتنظيمها في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، وفقاً لأفضل المعايير والممارسات الدولية، ومن أهدافها وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية على أداء المحاسبين القانونيين، ومتابعة الأداء المهني وتقييمه، وإعداد برامج التعليم المستمر وتنفيذها، من أجل الارتقاء بمستوى الأداء المهني.

2-1-2 الهيئة العامة للرقابة المالية في مصر²

أنشئت الهيئة العامة للرقابة المالية بموجب القانون رقم 10/ لسنة 2009، وتختص الهيئة بالرقابة والإشراف على الأسواق، والأدوات المالية غير المصرفية، بما في ذلك أسواق رأس المال، وبورصات العقود الآجلة، وأنشطة التأمين، والتمويل العقاري، والتأجير التمويلي، والتخصيم والتوريق؛ وذلك بهدف تحقيق سلامة تلك الأسواق والأدوات واستقرارها، وتنظيم الأنشطة وتنميتها، وتعزيز قدرتها التنافسية على جلب المزيد من الاستثمارات المحلية والأجنبية، كما تعمل على التقليل من مخاطر عدم التنسيق، ومعالجة المشكلات التي تنتج عن اختلاف الأساليب أو الطرائق الرقابية.

¹ <https://www.gccao.org/About-us/History.aspx> "تاريخ الزيارة آب 2020"

² http://www.fra.gov.eg/content/efsa_ar/efsa_pages/main_efsa_page.htm "تاريخ الزيارة حزيران 2019"

وقد صدر قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم 84/ لسنة 2008، بتأسيس وحدة الرقابة على جودة أعمال مدققي الحسابات المقيدين، بسجل مدققي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية، والمعدل بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم 24/ لسنة 2009، وبموجب قرار التأسيس تشكّل مجلس إدارة خاصّ بوحدة الرقابة على جودة أعمال مدققي الحسابات المسجلين، بسجل مدققي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية، ويتخذ المجلس قراراته على أن يتمّ اعتمادها من قبل مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية.

ونذكر فيما يأتي بعض صلاحيّات الوحدة؛ من أجل تحقيق أهدافها:

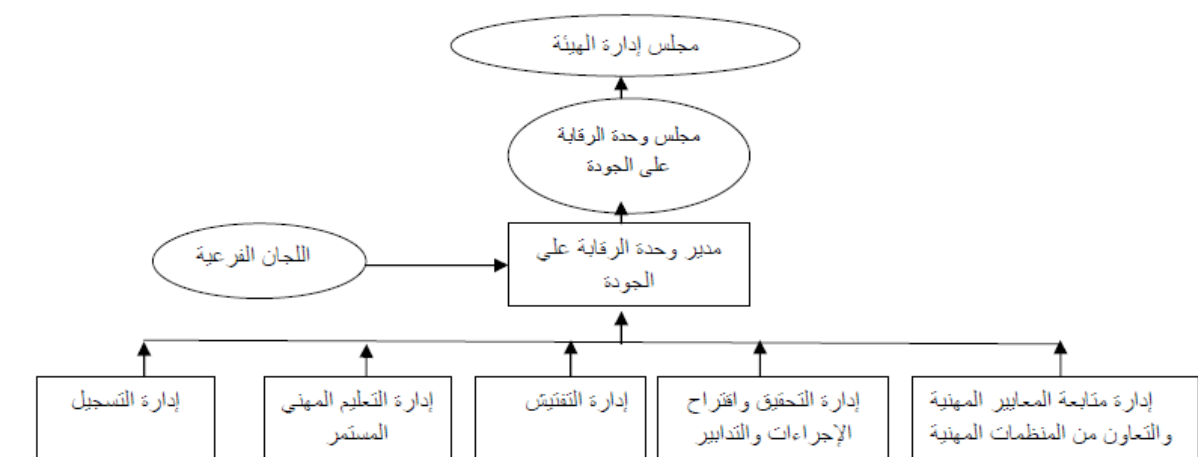
- 1- اقتراح قواعد لتسجيل مدققي الحسابات في سجل مدققي حسابات الشركات المسجلة أوراقها ببورصة الأوراق المالية، وشركات الاكتتاب العام، والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، وصناديق الاستثمار المنشأة بالبنوك، وشركات التأمين، وشركات التمويل العقاري، وشركات التأمين وإعادة التأمين، بالإضافة إلى اقتراح التدابير، وقواعد وإجراءات الإيقاف أو الشطب من السجل، واعتماد هذه القواعد من مجلس إدارة الهيئة.
- 2- صياغة آلية للفحص الدوري لجودة أعمال مدققي الحسابات المقيّدة أسماؤهم بالسجل، ووضع الإجراءات التنفيذية، والتدابير اللازمة لتحقيق ذلك، ولها أن تطلب منهم موافاتها بما تراه مناسباً من بياناتٍ للاطلاع عليها، والتحقّق من سلامتها بصفةٍ دوريةٍ، أو غير دوريةٍ، وعلى الشركات، والجهات المعنية، ومدققي الحسابات المقيدين في السجل تسيير أعمال الوحدة.
- 3- الاحتفاظ بسجل يتضمّن البيانات الكافية عن مدققي الحسابات، وتحديث السجل دورياً بنتائج الفحص الدوري، والملاحظات الخاصة بجودة أعمال مدققي الحسابات المقيدين بالسجل.
- 4- التعاون مع المنظمات المهنية؛ لاقتراح معايير التدقيق، وقواعد السلوك المهني والاستقلالية.
- 5- اقتراح الإجراءات التي يمكن اتّخاذها في مواجهة مدققي الحسابات، الذين لا يلتزمون بالمعايير والقواعد المعمول بها.

6- اقتراح مذكراتٍ للتعاون مع الجهات المنظمة للمهنة، والجهات الرقابية الأخرى؛ لتبادل المعلومات فيما يتعلّق بمدقّقي الحسابات.

7- اقتراح آلياتٍ للتطوير المهنيّ المستمرّ، بما يتفق مع القواعد الدوليّة بوصفها مطلباً أساسياً لاستمرار القيد بالسجل.

وقد تمّ قبول عضويّة الوحدة في المنتدى الدوليّ لمنظّمي مراجعة الحسابات المستقلّين (IFIAR)، بعد التحقّق من انطباق قواعد العضويّة جميعها، من تشكيلٍ واختصاصاتٍ، ويمكن توضيح الهيكل التنظيميّ للوحدة وفق الآتي:

الشكل (2-3) الهيكل التنظيمي لوحدة الرقابة على جودة أعمال مدققي الحسابات



المصدر (الشرقاوي، 2009).

الخاتمة

ومما سبق يتّضح أنّه ثمة العديد من المنظّمات والهيئات الدوليّة والعربيّة التي أُنشئت؛ من أجل متابعة عمل مدقّقي الحسابات، والإشراف عليه، لما لهذه المهنة من أهميّة في المجتمع، ومن أجل حماية مصالح الأطراف التي تعتمد على تقرير مدقّق الحسابات في اتّخاذ قراراتٍ استراتيجيةٍ ولاسيّما المستثمرين.

ولا يسعنا في هذه الدراسة التحدّث عن جميع المنظّمات والهيئات المهنيّة، فيكاد لا يخلو بلد من البلدان من وجود مثل هذه المنظمات مثل مجمع المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز والمعهد العربي للمحاسبين القانونيين في

العراق والمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الانتوساي) والارابوساي وغيرها الكثير... لذلك تمّ التطرّق إلى أهمّ هذه المنظّمات في البلدان العربيّة والأجنبيّة، وسيتناول الباحث المنظّمات والهيئات المهنيّة التي تشرف على عمل المدقّقين في الجمهوريّة العربيّة السوريّة، على نحوٍ منفصلٍ ومُفصّلٍ في المبحث الثالث من هذا الفصل، أمّا في المبحث القادم فسيتناول الباحث آليّة عمل بعض المنظّمات المهنيّة التي سبق ذكرها، حول مراقبة عمل المدقّقين والإشراف عليه؛ من أجل تحسين جودة عمل هؤلاء المدقّقين، وزيادة موثوقيّة تقاريرهم لدى الأطراف المستفيدة والمهتمّة بهذه التقارير، من جهاتٍ حكوميّة، وأفرادٍ، وهيئاتٍ ومنظّماتٍ أخرى، وموظّفين وغيرهم...

2-2 المبحث الثاني

آليات رقابة المنظمات والهيئات المهنية لعمل مدققي الحسابات

1-2-2 المقدمة

عرّف تقرير جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) الذي نُشر عام 1972 المراجعة، بأنها: عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات، وتقييمها فيما يتعلق بنتائج الأنشطة، والأحداث الاقتصادية، وتقييم هذه الأدلة؛ وذلك لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.¹

وقد أجمعت الكثير من الدراسات على أنّ انهيار شركتي (Arthur Andersen & Enron) خلال أزمة 2008 لم يكن بسبب وجود قصورٍ بمعايير المحاسبة، أو معايير التدقيق، أو قواعد الحوكمة، وإنما انحصرت في تدني أخلاقيات المهنيين.²

مما سبق نجد أنّ مهنة تدقيق الحسابات هي مهنة علمية تحتاج إلى بذل العناية المهنية، والالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي، والمعايير المهنية، وتتطلب القيام بمجموعة من الإجراءات المتتابعة، والمخططة جيداً، والمدقّق عند اختياره للأدلة وتقييمه لها يجب أن يكون موضوعياً، أي لديه القدرة على الاحتفاظ باتّجاه محايد، وهذا الحياد هو جزء من مفهوم استقلال المدقّق؛ لأنّ الحياد لا يتوفّر بدون الاستقلال، وعدم الخضوع لأيّ مؤثرات، أو ضغوطٍ خارجية أو داخلية، وذلك للوصول إلى المصادقة على صحّة البيانات المالية المعدة من قبل الإدارة، أو لبيان التحفّظات، أو أوجه القصور للأطراف المختلفة المهتمة بالنتائج المالية للشركة محل التدقيق.

من هنا ونظراً لأهمية عمل المدقّق كان لابدّ من وجود رقابة على عمل المدقّق؛ خوفاً من أن يقوم المدقّق بالتقاعس عن القيام بالإجراءات والخطوات الواجبة الاتّباع، من أجل الوقوف على حقيقة المركز المالي للشركة،

¹ حامد وآخرون (2019)، ص: 12-11

² حمدان (مرجع سابق)، ص: 71

أو في حالة عدم استقلال المدقق على نحو تامّ، ممّا يعرضه للضغوط التي تؤثر على إبداء رأيٍ عادلٍ، ممّا يضرّ بمصلحة الأطراف المهتمة، والتي قد تبني قراراتٍ استراتيجية مهمة بناءً على هذا الرأي.

وقد عرّف (صبحي والذنيبات) الرقابة على جودة تدقيق الحسابات، بأنّها: "السياسات والإجراءات التي ينبغي على مؤسسة تدقيق الحسابات أن تقوم بها، سواء فيما يتعلّق بالمؤسسة ككلّ، أم على مستوى كلّ عمليّة تدقيق؛ وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة تدقيق الحسابات بخدمة الأطراف ذات العلاقة على نحوٍ مناسبٍ، وبما يتفق مع معايير تدقيق الحسابات".¹

أمّا (التميمي) فعرفها، بأنّها: "صياغة الهيكل التنظيمي، وكل السياسات والإجراءات المحددة داخل المكتب، والتي تهدف إلى تزويده بقدرٍ معقولٍ من التأكد، بأنّ جميع عمليّات المحاسبة والتدقيق التي يقوم بها منتسبو المكتب تتمّ وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة، والمتعارف عليها، والنظم والقوانين المحليّة"²

لذلك نجد أنّ العديد من المنظّمات المهنيّة اهتمّت بموضوع رقابة الجودة في شركات التدقيق، والعمل على تحسين مستوى جودة عمليّة التدقيق، والارتقاء بها بما يخدم المصلحة العامّة، وقامت الكثير من هذه المنظّمات بوضع ضوابطٍ ومعاييرٍ، للتأكيد على جودة الأداء، ومنها: الاتحاد الدولي للمحاسبين، والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وغيرها...³

وقامت العديد من الدول بإنشاء جهةٍ حكوميّةٍ مستقلّةٍ عن مهنة التدقيق، لتقوم بالرقابة على جودة أداء عمليّة التدقيق، ومن هذه الدول الولايات المتّحدة الأمريكيّة، إذ أصدر الكونجرس الأمريكي قانون (Sarbanes-Oxley) (2002)، الذي اشتمل على العديد من القواعد المتعلقة بمهنة التدقيق، والتي أحدثت تغييراتٍ أساسية بالنسبة للمهنة والرقابة عليها، ومن أهم تلك التغييرات إنشاء مجلسٍ للإشراف على شركات المحاسبة العامّة (PCAOB)، الذي حلّ محلّ مجلس الإشراف العامّ (POB)⁴.

¹ صبحي والذنيبات (2006)، ص: 86

² التميمي (2006)، ص: 173

³ Lennox and Pittman (2010) Pg.: 87

⁴ لطفي (2007)، ص: 3

كذلك قامت الكثير من الهيئات المهنية العربية بإنشاء أقسامٍ خاصةٍ بمراقبة جودة أداء مكاتب المحاسبة والتدقيق العاملة في المنطقة، منها: هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون في الخليج العربي (GCCAAO)، والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، إذ عرّفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مفهوم رقابة جودة مكتب التدقيق، بأنّه: التنظيم الإداري للمكتب، وجميع السياسات والإجراءات المتبعة؛ من أجل التحقق بدرجةٍ معقولةٍ من التزام العاملين بالمكتب بالمعايير المهنية، والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءها المهني، عند تقديم الخدمات المهنية لعملاء المكتب، بما في ذلك قواعد المهنة، وسلوكها وآدابها، والتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاوله المهنة.¹

ويرى الباحث بأنّ الرقابة على جودة عملية التدقيق: هي عبارة عن مجموعة السياسات والإجراءات التي يتبّعها مكتب التدقيق نفسه، والجهات الرقابية الخارجية؛ من أجل التحقق من أنّ عملية التدقيق قد تمّت وفق المعايير المهنية، وقواعد السلوك الأخلاقي، للوصول إلى هدف التدقيق المرجوة وغايته.

هذا وقد تختلف طبيعة إجراءات الرقابة، ومدى سياساتها على الجودة باختلاف حجم منشأة التدقيق، واختلاف طبيعة الأعمال التي تمارسها، والموقع الجغرافي، ومدى تفرّع الأعمال، وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقعة تحقّقها منها.

وسوف نستعرض في هذا المبحث أهمّ آليات رقابة عمل مدقّقي الحسابات وطرائقها، التي تُمارَس من قبل بعض المنظمات والهيئات الدولية والعربية؛ من أجل الحفاظ على جودة أداء مهني عالي المستوى، بهدف تطوير المهنة، وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة، والخدمات التي تقدمها. ومن هذه الهيئات:

➤ الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC).

➤ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA).

➤ مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB).

¹ <https://socpa.org.sa/Socpa/Quality-Performance/Quality-Control-Program.aspx>

➤ مجلس التقارير الماليّة في المملكة المتّحدة (FRC).

➤ الهيئة العامّة للرقابة الماليّة، وحدة الرقابة على جودة أعمال مدقّقي الحسابات في مصر.

➤ الهيئة السعوديّة للمحاسبين القانونيين.

أمّا في سورية فسيتمّ الحديث عنها على نحوٍ موسّع في المبحث الثالث من هذا الفصل.

2-2-2 آليات رقابة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين **مراجعة رقابة جودة العملية**، بأنّها: "عملية مصمّمة لتوفير تقييم

موضوعي في تاريخ التقرير أو بعد ذلك، للتقديرات المهمّة التي طرحها فريق العملية، والاستنتاجات التي توصّل إليها في أثناء صياغة التقرير".

ومراجع رقابة جودة العملية: هو شريك أو شخص آخر في الشركة، أو شخص خارجي مؤهّل على نحوٍ مناسب، أو فريق مؤلّف من هؤلاء الأشخاص الذين لا يُعدّ أيّ منهم جزءاً من فريق العملية، ويتمتّعون بخبرة وصلاحيّة مناسبة، للقيام بتقييم موضوعي للتقديرات المهمّة التي طرحها فريق العملية، والاستنتاجات التي توصّل إليها في أثناء صياغة التقرير.¹

ونظراً للأهميّة الكبيرة للرقابة على جودة التدقيق، فقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتوفير إرشادات لأداء عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة، وذلك من خلال إصدار المعيار الدولي لرقابة الجودة /1/ (ISQC1) "مسؤوليات الشركة عن نظام رقابة الجودة لديها على عمليات تدقيق البيانات الماليّة وخدمات التأكيد الأخرى"، وينطبق هذا المعيار على شركات التدقيق كلّها، ولكنّ طبيعة ونطاق السياسات والإجراءات التي تضعها الشركة تختلف تبعاً لحجم الشركة، وخصائصها التشغيليّة وما إذا كانت جزءاً من مجموعة شركاتٍ أو لا.

إذ إنّ هدف شركة التدقيق هو إيجاد نظام لرقابة الجودة، والالتزام به؛ من أجل تزويدها بتأكيدٍ معقولٍ فيما يخصّ امتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنيّة، والمتطلّبات القانونيّة والتنظيميّة المعمول بها، وأن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية ملائمةً في الظروف.²

¹ IAASB (2018), P:19

² IAASB (Ibid.), PP:43-44

كما ينبغي أن تضع الشركة نظاماً لرقابة الجودة، وتلتزم به، يتضمن سياسات وإجراءات تتناول كل عنصر من العناصر المتمثلة بالآتي: مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة، ومتطلبات السلوك الأخلاقي، وقبول العلاقات مع العملاء واستمرارها، والموارد البشرية، وأداء العملية، والمراقبة، وهذه السياسات والإجراءات يجب أن تكون موثقة، وأن تقوم الشركة بتبليغها لموظفيها جميعهم، من أجل الالتزام بها وتطبيقها.¹

كما أصدر الاتحاد في عام 1981 الدليل الدولي رقم 7/، والمتضمن: (ضبط جودة عملية المراجعة)، والذي يهدف إلى تقديم الإرشادات الخاصة التي يجب أن يلتزم بها المدقق عند تفويض عمله لمساعديه في مهمة التدقيق، والإرشادات الخاصة بالإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق، لتوفير قناعة معقولة بجودة التدقيق عموماً.

وفي عام 1994 تابع الاتحاد جهوده بالرقابة على جودة التدقيق، وذلك من خلال التعديلات التي أجراها على الدليل رقم 7/، ليحمل الرقم 220/، إذ أعاد تصنيف وتسمية بعض ضوابط جودة التدقيق، من دون أن يغير في المفهوم أو المحتوى (السياسات والإجراءات)، فقد قسّم معيار المهارة والكفاءة الذي ورد في الدليل رقم 7/ إلى ثلاثة معايير فرعية، وهي: التعيين، والتدريب المستمر، والترقية، كما أعاد تسمية معيار التفتيش إلى معيار الرقابة الإشرافية.²

وفي عام 2009 تمّ تعديل معيار التدقيق الدولي 220/، ليصبح: (رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية)، والذي يُعنى بالمسؤوليات المحددة للمدقق، فيما يتعلّق بإجراءات رقابة الجودة لعملية تدقيق البيانات المالية، كما يتناول مسؤوليات رقابة جودة العمليات، ويُعدّ نافذ المفعول بدءاً من 2009/12/15، ويهدف هذا المعيار إلى إعطاء المدقق ضماناً معقولاً بأنّ عملية التدقيق تمتثل للمعايير المهنية، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن تقرير المدقق الصادر ملائم للظروف.³

في حين نجد أنّ المعيار الدولي لضبط الجودة 1/ يركّز على ضبط الجودة على مستوى شركة التدقيق كلّها، فإنّ المعيار الدولي 220/ يركّز على ضبط الجودة على مستوى كلّ عملية؛ وكل ذلك لضمان سير عملية

¹ Ibid, P:47.

² الناعي (2000)، ص ص 117-129

³ المرجع السابق، ص: 134-135

التدقيق، لتحقيق النتائج المرجوة من التدقيق، وتوصيل النتائج الحقيقية للأطراف المستفيدة.

وللتأكد من الالتزام بهذه المعايير والرقابة عليها، والتي تمت الإشارة إليها أعلاه، فقد نصّ بيان التزامات العضوية رقم 1/ ضمان الجودة على ما يأتي: "يحدّد التزامات الهيئات المنضوية تحت عضوية الاتحاد، المتعلقة ببرامج

فحص ضمان الجودة بالنسبة لأعضائها الذين يقومون بعمليات مراجعة معينة للقوائم المالية".¹

أي يتطلب بيان التزامات العضوية رقم 1/ من الهيئات المنضوية تحت عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين أن تلتزم مكاتب التدقيق بتطبيق نظام للرقابة النوعية وفقاً للمعايير الدوليين رقم 1/ ورقم 220/، كما يتطلب البيان رقم 1/ التأكد من وجود برنامج إلزامي، لفحص ضمان جودة مكاتب التدقيق المنضوية تحت الهيئة المهنية، ويمكن أن يتم هذا الفحص إما من خلال موظفين فاحصين لدى الهيئة المهنية، أو من خلال استخدام موارد خارجية، مثل: استخدام مقاولين متعاقدين مع الهيئة المهنية، للقيام بعمليات الفحص، أو من خلال استخدام نظام فحص النظير، أو من خلال التعاقد مع هيئة مهنية خارجية، لديها الخبرة الملائمة للقيام بهذه العملية.

وفي كلّ الحالات يجب أن يكون الفاحصون مستقلّين عن المكتب الذي يجري فحصه، وعن المنشآت التي يتمّ اختيار عملياتها للفحص، كما على الهيئة المهنية المنضوية تحت الاتحاد أن يكون لديها إجراءات تأديبية فعالة لتنظيم عضويتها، وفق ما نصّ عليه بيان التزامات العضوية رقم 6/، المتعلّق بالتحري والإجراءات التأديبية لسوء السلوك، والذي يتمثّل بأحد الأمور الآتية: نشاط إجرامي، أو أفعال أو إهمال يرجّح أن يسبّب لسمعة مهنة المحاسبة، أو مخالفة المعايير المهنية، أو مخالفة متطلبات أخلاق المهنة وآدابها، أو تقصير مهنيّ جسيم، أو عدم الكفاءة في الممارسة، أو العمل غير الكافي، وتشمل الجزاءات التي يتمّ تطبيقها إذا سمحت القوانين المحلية بذلك: اللوم - فقد أو تقييد حدود الممارسة - الغرامة المالية - فقد اللقب المهنيّ - الطرد من العضوية.²

فمن خلال الإجراءات السابقة يضمن الاتحاد الدولي للمحاسبين جودة الأداء المهنيّ لمُدقّقي الحسابات المنتسبين لهيئات مهنية منضوية تحت عضوية الاتحاد.

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين، تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية، الطبعة الثانية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2008)، ص: 94
² المرجع السابق، ص: 99-103

وتجدر الإشارة إلى أنه في كانون الأول من عام 2019 وافق مجلس معايير التدقيق والتأكد الدوليّة (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين، على مقترحات لإصدار ثلاثة معايير لإدارة الجودة لشركات التدقيق، وفتح التدقيق المشاركة في عملية التدقيق، وسوف تُغيّر هذه المعايير طرائق إدارة الجودة في شركات التدقيق، وستطلب بذل المزيد من الجهد من قبل معظم الشركات، كما أنها يمكن أن تؤثر في الهياكل التنظيمية للشركات وسير عملياتها، إضافة إلى أنها ستتطلب قيادة أكبر من قبل الشركاء المسؤولين عن إدارة الجودة وتحقيقها.¹

2-3 آليات رقابة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

لقد تزايد الاهتمام بجودة التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية في أوائل السبعينيات من القرن الماضي، كنتيجة للانتقادات التي تعرضت لها المهنة، ففي عام 1974 قام الكونغرس بالتحقيق مع بعض شركات النفط الأمريكية، التي قامت بدفع عمولات لبعض القادة السياسيين في كوريا واليابان وإيطاليا وغيرها من الدول، وشكلت لجنة برئاسة (Metcalfe)؛ بهدف دراسة دور المهنة في الاقتصاد القومي، واتهمت المهنة بأنها لا تهتم بالرقابة على جودة التدقيق ولا تهتم بالتنظيم الذاتي، وقد أُنذر الكونغرس المنظمات المهنية بأنها إذا لم تقم بتنظيم نفسها فسوف تتدخل الحكومة للقيام بذلك.²

ويُعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من أوّل المنظمات المهنية التي أولت اهتماماً ملحوظاً برقابة جودة أعمال التدقيق، وقد عرّف هذه الرقابة في نشرته رقم 1/، بأنها: "الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق وكل السياسات والإجراءات التي تحدّد داخل المكتب؛ بهدف توفير ضمان مناسب ومعقول، بأنه تمّ الالتزام بالمعايير المهنية المتعارف عليها في جميع النواحي الخاصة بممارسة المهنة".

كما أصدر تعريفاً لاحقاً في نشرته رقم 2/ بأنها: "تقدّم لتزويد المكتب بضمان معقول، بأنّ أعضاءه ملتزمون بالمعايير المهنية القابلة للتطبيق، ومعايير الجودة الخاصة بالمكتب"³

وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1978 بتشكيل لجنة من أجل إصدار معايير لرقابة الجودة، وقد أصدرت اللجنة في عام 1979 نشرة رقم 1/ تحت عنوان: (نظام الرقابة على جودة مكاتب

¹ تاريخ الزيارة نيسان 2019 "http://www.iaasb.org/quality-management"

² جمعة (2009)، ص 66.
³ الشوا (2012)، ص: 36-37.

المحاسبة والتدقيق)، وقد احتوت على تسعة عناصر لرقابة الجودة، يتعيّن على مكتب التدقيق مراعاتها، وهي: (الاستقلال، وتخصيص الأفراد لتأدية المهام لكلّ عمليّة تدقيق، والاستشارة، ومتابعة أعمال المساعدين [الإشراف]، والتعيين والتوظيف، والتدريب المستمرّ، والترقية، وقبول العملاء والاستمرار معهم، والفحص الدوريّ والتفتيش)¹

كما أصدر مجلس معايير التدقيق التابع للمعهد الأمريكيّ للمحاسبين في عام 1979 المعيار رقم 25/ (SAS25)، والمتضمّن: (العلاقة بين معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير رقابة الجودة)، والذي حلّ محلّ المعيار رقم 4/، إذ طلب هذا المعيار من مكاتب التدقيق كلّها أن تلتزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها، بالإضافة إلى تبنيّ نظام لرقابة الجودة عند تنفيذ عمليّة التدقيق.

وفي عام 1996 تمّ إصدار نشرة ثانية لمعايير الرقابة على جودة الأداء، وقامت باختصار العناصر التسعة للنشرة الأولى إلى خمسة عناصر فقط، وهي: (الاستقلاليّة والنزاهة والموضوعيّة، وأداء عمليّة التدقيق، وإدارة الأفراد، والقبول أو الاستمرار في عمليّة التدقيق، والمراقبة)، إذ تمّ دمج بعض العناصر مع بعضها البعض، واستحداث أخرى، فتمّت إضافة النزاهة والموضوعيّة إلى عنصر الاستقلال، ودمج عنصري الاستشارة والإشراف في عنصر واحد تحت مسمّى (أداء عمليّة التدقيق)، وقد تضمّن عنصر إدارة شؤون الأفراد كلاً من تخصيص المساعدين والتوظيف والترقية وتطوير الموظفين، أمّا بالنسبة لعنصر الفحص فتّم استبداله بعنصر المراقبة.²

وفي عام 1989 أطلق المعهد برنامج فحص النظير (Peer Review Program)، من أجل الرقابة على مكاتب التدقيق التي تعمل داخل الولايات المتّحدة الأمريكيّة، إذ يلزم هذا البرنامج مكاتب التدقيق أو المدقّقين بوصفهم أفراداً ينشأ عن خدماتهم مسؤوليّة تجاه الطرف الثالث، بتسجيل أسمائهم لدى لجنة تابعة للمعهد، متخصّصة في تقييم أداء مكاتب التدقيق.

إذ تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق، ومن ثمّ إصدار تقرير بنتيجة هذا الفحص، ويتعيّن على مكتب التدقيق أن يلتزم بمعايير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد بمجرد تسجيل اسمه لدى

¹ مظهر (2009)، ص: 54-55. نقلاً عن العيد (2013) ص: 39-40
² اريز ولوبيك (2002) نقلاً عن الشوا (2012)، ص: 39-40

المعهد، ويُعد ذلك شرطاً أساسياً للحصول على ترخيص، أو تصريح بمزاولة المهنة، ويتم إجراء فحص النظير مرة كل ثلاث سنوات، على أن يبدأ أول فحص خلال ثمانية عشر شهراً من التسجيل لدى اللجنة المختصة.¹

وتهدف عملية فحص النظير إلى تطوير جودة خدمات التدقيق المقدمة من قبل مكاتب التدقيق وتحسينها، وتحديد فيما إذا كان نظام مراقبة الجودة في مكاتب التدقيق يقوم بعمله على أكمل وجه، محققاً الكفاءة والغاية المرجوتين، كما يشجع برنامج فحص النظير على الالتزام في اتباع السياسات والإجراءات، وتطبيق معايير التدقيق اللازمة.²

وتتم عملية فحص النظير من خلال إحدى الطريقتين الآتيتين: الأولى أن يختار مكتب التدقيق مكتب تدقيق حسابات آخر ليقوم بتدقيق أعماله، والثانية الطلب من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي أو جمعيات مدققي الحسابات أن ترسل فريقاً للقيام بهذه المهمة.³

وحالياً هناك نوعان لفحص النظير، وهما فحص النظام، وفحص الارتباط [العملية]، ويركز فحص النظام على فحص نظام رقابة الجودة لدى مكتب التدقيق، أمّا فحص الارتباط فيركز على أداء العمل في الارتباطات المختارة للفحص، ويتم تصميم فحص النظام بأن يُقدّم للفاحص أساساً معقول لإبداء الرأي، فيما إذا تمّ خلال العام الخاضع للفحص ما يأتي: 1- نظام رقابة الجودة لمكتب التدقيق الخاضع للفحص المتعلق بإجراءات التدقيق، قد تمّ تصميمه وفق معايير رقابة الجودة الصادرة عن المعهد (AICPA).

2- رقابة الجودة للسياسات والإجراءات المصممة؛ لتعطي مكتب التدقيق تأكيداً معقولاً بأنّ الأداء وإعداد التقارير ينسجم مع المعايير المهنية المعمول بها من جميع النواحي الجوهرية، أمّا عملية فحص الارتباط فهي تشمل قراءة القوائم المالية، والمعلومات المرتبطة بها، بالإضافة إلى تقرير التدقيق المقدّم من قبل مكتب التدقيق الخاضع للفحص، وجميع الثبوتيات والمستندات التي تطلبها المعايير المهنية.⁴

وتشمل عملية فحص النظير ثلاث خطوات رئيسية، وهي⁵: الإعداد وزيارة الموقع والتقرير، وتضمن كل خطوة ما يأتي: أولاً- الإعداد: وتتضمن تزويد المدققين المسؤولين عن عملية التدقيق بكلّ المعلومات والبيانات التي

¹ القيق (2012)، ص: 39.

² أبو زر وطه (2012)، ص: 791.

³ أرينز ولويك (2002)، ص 792 عن طقطق (2013)، ص 70.

⁴ AICPA Questions and Answers about the AICPA peer review program, update No. 19-Jan-2019, PP: 5-6.

⁵ أبو زر وطه (مرجع سابق)، ص: 792.

يحتاجون إليها من أجل تحقيق الأهداف المرجوة، وتزويدهم بالمعايير التي ينبغي عليهم أخذها بالحسبان، وتقييم مدى اتباعها من قبل الشركة محل الفحص، كما يتم تزويدهم بوصف لنظام مراقبة الجودة، والكيفية التي يجب أن يكون عليها، وتحتاج عملية الإعداد إلى شهرين تقريباً.

ثانياً - زيارة الموقع: يمكث فريق مراجعة النظير حوالي أسبوع في مقر مكتب التدقيق محل الفحص، يقومون خلال هذه المدة بمراجعة أوراق عمليات التدقيق، والملفات الإدارية، وإجراء مقابلات ولقاءات مع الإدارة وموظفي مكتب التدقيق.

ثالثاً - التقرير: عند الانتهاء من الزيارة يقوم فريق المراجعة بإعداد تقرير عن رأيهم بمدى التزام مكتب التدقيق باتباع معايير التدقيق العالمية، كما يقدم لمكتب التدقيق مجموعة التوصيات التي يمكن اتباعها من أجل تطوير العمل، وأهم الملاحظات المكتشفة حول عمليات التدقيق، والجوانب التي ينبغي الانتباه إليها، ويتم تقديم هذا التقرير خلال مدة تتراوح من أسبوع إلى شهر بعد الانتهاء من الزيارة.

ويرى الباحث أن من عيوب فحص النظير، إمكانية أن تتحول هذه العملية إلى فرصة للإساءة إلى المكتب الخاضع للفحص، من قبل المكتب الفاحص في حال المنافسة، من خلال التركيز على نقاط الضعف الموجودة لدى المكتب الخاضع للفحص؛ بقصد الإساءة وتشويه السمعة.

ولكن بالرغم من الانتقادات والعيوب الموجودة في أسلوب فحص النظير، إلا أن الباحث يرى أنه أسلوب جيد لتدقيق عمل المدقق، وتقييم نظام الرقابة المتبع في مكتب التدقيق، والوقوف على نقاط القوة والضعف، ولكن لتجاوز العيوب في هذا الأسلوب يرى الباحث أن عملية فحص النظير يجب أن تتم بإشراف التنظيم المهني، وبمشاركة عضو مستقل من التنظيم المهني؛ من أجل الحفاظ على النزاهة والموضوعية والمهنية.

2-4 آليات رقابة مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB)

تم إنشاء مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة من خلال قانون (Sarbanes - Oxley) عام 2002؛ وذلك بهدف تقديم حلول لتحسين جودة التقرير المالي للشركات العامة، وإعادة الثقة في عمل المدققين، وكذلك الإشراف على مكاتب التدقيق وعمل المدققين، وبالفعل بدأ المجلس برنامج الفحص في عام 2003

بفحوصات ذات إجراء محدودٍ على شركات التدقيق الأربع الكبرى، وقد ركّزت هذه الفحوصات على ما يأتي:¹

1- الكيفيّة التي تمّت بها ارتباطات التدقيق الخاصّة بالشركات الكبرى.

2- الكيفيّة التي أسهم بها المدقّقون في تطبيق المبادئ المحاسبية على القوائم الماليّة، والجهود المبذولة للترويج لذلك.

3- علاقة شركات التدقيق واتّصالاتها بلجنة المراجعة.

وفي عام 2005 بدأ المجلس بعمليات الفحص لشركات التدقيق غير الأمريكيّة المسجّلة لدى المجلس، إذ إنّه بموجب المادّة رقم / 106 / و / a102 / من قانون (Sarbanes–Oxley) لعام 2002، وقاعدة رقم / 2100 / من مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامّة، يجب على شركات التدقيق الخارجيّة جميعها - سواء أكانت أمريكيّة أم غير أمريكيّة، وتدقق حسابات شركات أمريكيّة - أن تسجّل في المجلس، وقد أصدر المجلس حوالي (243) تقريراً لفحص شركات تدقيق غير أمريكيّة، ذلك في مدّة ما بين كانون الثاني 2006 حتّى كانون الأوّل 2011، وفي عام 2013 قام المجلس بفحص شركات تدقيق غير أمريكيّة في (41) منطقة.²

أمّا في عام 2018 فقد قام المجلس بإصدار (153) تقرير فحص، وقام بزيارة (30) منطقة خارج الولايات المتّحدة من أجل إجراء عمليّات الفحص.³

وقد أجرى المجلس عمليّات فحصٍ لشركات التدقيق المسجّلة؛ لتقييم التزامها بقواعد مجلس (PCAOB)، وهيئة تنظيم تداول الأوراق الماليّة، والمعايير المهنيّة، وسياسات الرقابة على الجودة الخاصّة بالشركة، إذ تؤدّي أيّة انتهاكاتٍ إلى إجراء تأديبيّ، عن طريق مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامّة، ويتمّ تقرير هذا الانتهاك إلى هيئة تداول الأوراق الماليّة (SEC)، ومجالس المحاسبة المختصّة، إذ إنّ مفتّشي المجلس وضعوا معايير أكثر صرامةً لأداء عمليّة التدقيق، وكذلك يفرضون تكلفةً عاليةً، مثل نوعٍ من أنواع العقوبات في حالة وجود قصورٍ في عمليّة التدقيق، وبالتالي فإنّ ذلك يوفّر حافزاً لتحسين جودة عمليّة التدقيق تحسباً لعمليات الفحص. وبالرغم من أنّ عمليّات الفحص تفتقر إلى المعلومات القيّمة، إلّا أنّ هذا لا يعنى بالضرورة أنّها لا تفي بالغرض

¹ Roselyn (2004), p.120

² Song, and Ye, (2014)، p.1

³ PCAOB, 2018 Annual Report, p.3

المقصود منها، إذ إنَّ المجلس لا يدَّعي أنَّ عمليَّات الفحص الخاصَّة به تكون غنيَّةً بالمعلومات، وبدلاً من ذلك يقول ببساطة: "على نحوٍ عامٍّ إنَّه تمَّ تصميم عمليَّة فحص مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامَّة؛ للتشجيع على تحسين جودة عمليَّة التدقيق للشركات المسجَّلة بالبورصة".¹

فقد كان للمجلس مخاوفُ تتمثَّل فيما يأتي:²

(1) المبالغة في استخدام الفحص التحليليَّ (Analytical Review) على نحوٍ غير ملائم؛ ليحلَّ محلَّ إجراءات مراجعة التحقُّق الأساسيَّة.

(2) عدم قيام شركات التدقيق بتقييم الرقابة الداخليَّة على نحوٍ شاملٍ، والقيام باستخدام إجراءات التحقُّق الأساسيَّة لدراسة مواطن الضَّعف في ضوابط الرقابة الداخليَّة.

(3) عدم ارتقاء عمليَّة توثيق التدقيق (Documentation)، ولاسيَّما المرتبطة بتخطيط عمليَّة التدقيق، بما تتطلبه المعايير المهنيَّة.

(4) تجاهل المدقِّقين لعلامات التحذير أو الإنذار التي تشير إلى وجود غشٍّ، بالإضافة إلى المشكلات الأخرى.

(5) عدم إعطاء المدقِّقين تحذيراً كافياً إلى المستثمرين بشأن الشركات، التي قد لا يكون لديها المقدرة على الاستمرار في مزاوله نشاطها، وذلك في مخالفة لمعيار الاستمراريَّة.

ويهدف المجلس من خلال عمليَّات الفحص الخاصَّة به إلى تأدية دورٍ علاجيٍّ في إصلاح أسواق التدقيق، من خلال تصحيح ممارسات جودة عمليَّات التدقيق السيئة، ومن النتائج المترتبة على عمليَّة الفحص خروج أكثر من (600) شركة تدقيق، والتي تدقِّق حساباتٍ أقلَّ من (100) شركة مسجَّلةً ببورصة الأوراق الماليَّة من السوق بعد قانون (Sarbanes – Oxley)، واتَّضح أنَّ تلك الشركات أقلُّ جودةً من الشركات التي لم تخرج من السوق.³

ويمكن تحديد ما إذا كان فحص المجلس يقدِّم معلوماتٍ قيَّمةً للمستفيدين من سوق التدقيق، إذا أدَّى ذلك الفحص إلى تحوُّل العملاء من شركات التدقيق التي لديها تقاريرٌ سلبيةٌ إلى شركات التدقيق التي تحمل تقاريراً إيجابيةً،

¹ DeFond, (2010), p. 105

² لطفي، (2008)، ص. 98

³ Gunny and Zhang, (2013), p.137

فإذا حدث هذا التحول أصبح فحص مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة مفيداً وضرورياً لعملاء عملية التدقيق.¹ وقد حدّد المجلس القواعد الآتية حول فحص جودة أعمال مدققي الحسابات:

1- يبدأ المجلس بفحص شركة التدقيق في السنة التقييمية التي تلي السنة التي تمّ التصديق فيها على طلب التسجيل المقدم من شركة التدقيق للمجلس، ثمّ يختلف تكرار هذا الفحص وفقاً لعدد تقارير التدقيق التي تمّ إصدارها بواسطة شركة التدقيق وفق الآتي:

- (أ) إذا كانت شركة التدقيق قامت في السنة السابقة للتصديق على طلب التسجيل بإصدار تقارير تدقيق لأكثر من مئة شركة [عميل]، فإنّ شركة التدقيق تخضع لفحص سنويّ بواسطة المجلس.
- (ب) إذا كانت شركة التدقيق قامت في السنوات الثلاث السابقة للتسجيل في المجلس بإصدار تقارير تدقيق لشركة واحدة، أو إصدار تقارير لأقلّ من مئة شركة [عميل]، فإنّها تخضع للفحص كلّ ثلاث سنوات.
- 2- يقوم المجلس بنوعين من الفحص، وهما:

- (أ) **الفحص المنتظم:** إذ يقوم الفاحص بفحص إجراءات التدقيق الخاصة بشركة التدقيق، وفحص إجراءات الإشراف الخاصة بشركة التدقيق، وفحص إجراءات رقابة الجودة الخاصة بشركة التدقيق، ومدة الفحص غير محدّدة، وللفاحص اتّخاذ كلّ الخطوات والإجراءات اللازمة والمناسبة لإتمام فحصه.
- (ب) **الفحص الخاص:** يُجرى كلّ ثلاث سنوات، وعلى العكس من الفحص المنتظم، يكون له نطاق محدود، إذ يُترك للمجلس تحديد توقيته، ويكون الفحص مقتصرّاً على الموضوعات التي تمّ تحديدها بواسطة المجلس.

3- يقوم فريق الفحص بفحص ثلاثة عناصر، وهي: ارتباطات مراجعة يتمّ اختيارها، وفحص نظام الرقابة الداخلية لدى العميل؛ أي كفاءة تطبيق معيار رقم ٢/ الصادر عن مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامة، وفحص المجالات الوظيفية الثمانية؛ أي تطبيق معيار رقابة الجودة بشركة التدقيق.

4- بعد قيام فريق الفحص بالإجراءات السابقة يقوم بإعداد تقرير الفحص، وينقسم تقرير الفحص إلى جزأين: الأول هو الجزء المفصّل عنه، والثاني غير المفصّل عنه، وبالإضافة إلى الجزأين السابقين يوجد موضوعاتٌ معنيّة لا تدخل في أيّ جزءٍ من تقرير الفحص.

¹ Lennox and Pittman (2010), P.88

كذلك فإن فريق الفحص لا يقوم بتدقيق كلّ التعاقدات، ولكنّه يختار من بينها، وذلك بالاعتماد على نهج قائم على المخاطر باستخدام نموذجٍ مطوّرٍ داخلياً للمخاطر، وفي حالة اكتشاف فريق الفحص لأوجه قصورٍ في عمليّات التدقيق، فإنّه ينبّه مدقّق الحسابات إلى هذا القصور في أثناء عمليّة الفحص، ولا يتمّ توصيله إلى أصحاب المصلحة أو لجنة المراجعة.¹

وقد تمّ تقسيم تقارير فحص مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامّة إلى ثلاث فئاتٍ وفق ما يأتي:²

- تقارير نظيفة.
- تقارير ناقصة في حالة اكتشاف المجلس أيّ نقصٍ في عمليّة التدقيق.
- تقارير ناقصة على نحوٍ خطيرٍ، وذلك في حالة كان فحص المجلس قد اكتشف نقصاً في عمليّة التدقيق، ناتجاً عن عدم التزام مدقّق الحسابات بأحد مبادئ المحاسبة والتدقيق، أو كلّها، تلك المبادئ المقبولة والمتعارف عليها.

كما يقوم المجلس بنشر تقارير الفحص لكلّ عمليّة يجريها، وتحتوي هذه التقارير على ثلاثة أجزاء، وهي:³

- أ الجزء الأول:** يكون متاحاً للجمهور بعد صدوره، ويصف في هذا التقرير إجراءات الفحص، بما في ذلك من عرضٍ لعمليّات التدقيق، ومراقبة الجودة، ويوضح أوجه القصور التي تمّ العثور عليها في عمليّات الفحص، مثل: القصور في تطبيق معايير التدقيق (GAAS)، والقصور في تطبيق معايير المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP).
- ب الجزء الثاني:** يوضّح عيوب مراقبة الجودة، ولكن لا يتمّ إطلاقه علناً، ويظلّ غير متاحٍ للعامّة في حالة قيام شركة التدقيق بمعالجة هذه العيوب في نظام الرقابة على الجودة، وذلك في حدود سنةٍ واحدةٍ من تاريخ التقرير، وإذا لم تتمّ معالجة تلك العيوب في هذه المدّة يتمّ إطلاقه علناً، ويصبح متاحاً للجمهور العام.
- ج الجزء الثالث:** يقدّم مسودةً من تقرير الفحص إلى شركات التدقيق، وذلك بموجب المادّة 104/ من (Sarbanes – Oxley)، وقاعدة 4007/ من مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامّة، إذ إنّهُ يكون من المسموح به لشركات التدقيق مراجعة مسودة تقرير فحص المجلس، وكذلك التعليق عليه.

¹ Abbott, et al, (2012), p. 8

² Song, and Ye, (2014), pp.2-4

³ Song, 2012, p. 16

وبالإضافة إلى قيام المجلس بدور الفحص، فإنّ لديه أيضاً السلطة اللازمة لتأديب شركات التدقيق المسجّلة لديه، والأشخاص المرتبطين بها (الشركاء والموظّفين الأساسيين والمهنيّين)، ويمثّل ذلك الوظيفة الرابعة للمجلس.

إنّ العمليّة التأديبية تبدأ مع أيّ تحقيق، والتحقيق الذي يقوم به المجلس ينقسم إلى نوعين، وهما:

الأول التحقيق غير الرسمي، والذي يمكن أن يؤدّي إلى تحقيق رسمي، إذا ظهر للمجلس انتهاك للقواعد.

الثاني: التحقيق الرسمي، وفيه يمكن للمجلس استجواب الأشخاص من الشركة داخل أو خارجها، مثل: العملاء،

وكذلك فحص أيّ أوراق خاصّة بعمل الشركة، وفحص السجلات الداخليّة، وتتمّ الشهادة مع القسم [حلف اليمين].

ويمكن للمجلس حينها أن يطلب من هيئة تداول الأوراق الماليّة إصدار استدعاء لشخص معيّن؛ لإجباره على

الشهادة، وإنّ عدم التعاون مع التحقيق يمكن أن يقود هذا الشخص أو الشركة إلى الخضوع للإجراءات التأديبيّة

المنصوص عليها في القاعدة /5110/، والمرتبطة بعدم التعاون مع التحقيق، ويجوز للمجلس أن يوصل محاضر

التحقيق إلى السلطات التنظيميّة، وعلى خلاف ذلك فإنّ إجراءات التحقيق تظلّ سرّيّة وفق القاعدة /5108/.¹

كذلك فإنّ مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامّة لديه مجموعة كبيرة من العقوبات، التي يمكن أن

يفرضها على الشركات أو الأفراد الذين ينتهكون قواعده، أو قواعد الأوراق الماليّة المتعلّقة بإعداد تقارير التدقيق

وإصدارها، أو في حال الإخلال بالتزامات المدقّق ومسؤوليّاته، أو بالمعايير المهنية، وهناك عقوبات تأديبيّة،

وعقوبات علاجيّة،

ومن أمثلة تلك العقوبات، ما يأتي:²

1. تعليق تسجيل الشركة على نحو دائم أو إلغاؤه.
2. منع الشخص من التعاقد مع أيّ مكتب تدقيق مسجّل.
3. فرض قيود مؤقتة أو دائمة على أنشطة مكتب التدقيق، أو عمليّاته، أو الشخص، وقد تشمل هذه القيود منع قبول عملاء تدقيق جدد لمدة من الوقت.
4. عقوبات ماليّة.

¹ PCAOB Bylaws and Rules, (2014), pp.80-83

² PCAOB Bylaws and Rules, (2019), pp.97-98

5. لوم وتوبيخ.

6. طلب تعليم مهني وتدريب إضافي.

7. طلب التعاقد مع مراقب مستقل بناءً على موافقة المجلس؛ لمراقبة الامتثال للقوانين والأنظمة.

8. طلب التعاقد مع مستشار؛ لتصميم سياسات تحقق الامتثال للقوانين والأنظمة.

9. المطالبة باتخاذ إجراءات معينة لتحسين جودة عملية التدقيق.

10. المطالبة بالحصول على مراجعة مستقلة لواحدة من ارتباطات المكتب أو أكثر.

وفي حال عدم الالتزام بالعقوبات المفروضة، والاستجابة لمتطلبات المجلس، يتم تطبيق العقوبات الأشد.

أوجه الاختلاف بين فحص مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامة (PCAOB) وأسلوب فحص النظر لدى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)¹

أولاً: إن مفتشي المجلس موظفون بدوام كامل، يتم تعيينهم من قبل المجلس، ولا يوجد للمكتب الذي سيتم فحصه أي رأي في اختيار المفتشين الذي سيقومون بعملية الفحص، على عكس أسلوب فحص النظر، الذي يعطي الحق للمكتب بأن يختار من سيقوم بعملية الفحص، وبالتالي فإن مفتشي المجلس يتمتعون باستقلالية وحياد أكثر. ثانياً: إن مفتشي المجلس يمكن أن يقوموا بعملية الفحص بخبرة أكثر، إذ إنهم يكرسون كل جهودهم لهذه المهمة، على عكس الفاحصين وفق أسلوب فحص النظر لدى المعهد، الذين يقومون بعمليات الفحص بوصفه نشاطاً فرعياً.

ثالثاً: إن عمليات الفحص لدى المجلس تكون أكثر شمولاً، إذ إنها تحدد ميزانيتها الخاصة ومواردها، لإجراء الفحص الشامل للشركة، أما في أسلوب فحص النظر فيتم التعاون مع المدقق بشأن الرسوم، التي يمكن أن تحددها الشركة للقيام بعملية الفحص.

رابعاً: يقوم مفتشو المجلس بفحص كل تعاقدات مكتب التدقيق محل الفحص، أما في أسلوب فحص النظر، فإن الفاحص لا يقوم بفحص التعاقدات تحت التنفيذ، أو الخاضعة للتقاضي.

¹ Carcello, et al, (2011), pp. 85-86

خامساً: يُعدُّ مجال فحص مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامّة أكبر من مجال فحص المعهد الأمريكيّ للمحاسبين القانونيّين، إذ يشمل فحص المجلس على ما يأتي:

- فحص التزام مكتب التدقيق بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها كلّها، من قواعد التدقيق والمعايير الخاصّة بالمجلس، وقواعد بورصة الأوراق الماليّة الأمريكيّة، وإرشادات مراقبة الجودة الخاصّة بمكتب التدقيق.
- فحص إدارة المكتب، وآليّة اختيار الموظّفين وتدريبهم.
- فحص عيّنة كبيرة من تعاقدات المكتب على أساس المخاطر؛ وذلك من أجل اختيار التعاقدات التي يُرجّح أن يكون بها أخطاء.
- يقوم مفتشو المجلس بأعمال فحصٍ إضافيّة، تشمل الشريك، وفريق التعاقد، في حال كانت أعمال مكتب التدقيق ذات جودة منخفضة.

أمّا أسلوب فحص النظير لدى المعهد الأمريكيّ للمحاسبين القانونيّين، فإنّه يركّز على ما يأتي:

- أ- فحص نظام رقابة الجودة لدى مكتب التدقيق، وتقييم مدى التزام المكتب بهذا النظام.
 - ب- إجراء مقابلاتٍ مع بعض الموظّفين.
 - ت- فحص عيّنة صغيرة من أوراق العمل، والتقارير لجزءٍ من التعاقدات.
- وبالرغم من الإيجابيّات الكثيرة الموجودة في نظام الفحص لدى مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامّة، غير أنّه لا بدّ من وجود بعض السلبيّات، والتي يمكن تلخيصها في النقاط الآتية:¹
- 1- عدم وجود حافزٍ لفريق الفحص.
 - 2- التأخّر الكبير في نشر نتائج تقارير الفحص.
 - 3- انعدام الشفافيّة في الإبلاغ عن أوجه القصور في عمليّة التدقيق للجُمهور.
 - 4- قلة خبرة بعض عناصر فريق الفحص.

¹ Lamoreaux, (2013), p. 15

ويرى الباحث أنَّ هذه العيوب البسيطة لا يمكن أن تتكرر أهميّة عمليّات الفحص ودورها في تحسين جودة التدقيق، فقد أشارت العديد من الدراسات إلى أنَّ نتائج فحص مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامّة تكون مرتبطةً بجودة عمليّة التدقيق، إذ إنّ عمليّة الفحص [تهديد الفحص] هذه يكون لها أحد النتيجتين، فإمّا أن تشكّل حافزاً لمكاتب التدقيق، لتحسين العمل، والالتزام بمعايير الجودة والمعايير المهنيّة؛ أي خشية الإساءة إلى سمعة المكتب أو اتخاذ إجراءات تأديبيّة، أو عقوباتٍ محتملةٍ ضد مكتب أو شريك التدقيق، وبالتالي يؤدّي ذلك إلى تحسين جودة التدقيق، أو أن تكون حافزاً لمكاتب التدقيق ذات الجودة المتدنيّة إلى الخروج من السوق.

وبالإضافة إلى دور المجلس في تحسين جودة التدقيق، فإنّ للمجلس دوراً في تحسين التصوّر العامّ عن عمليّة التدقيق، إذ إنّ نزاهة عمليّة الفحص ومصادقيّتها تؤدّي إلى زيادة ثقة الجمهور في التقارير الماليّة الصادرة، ممّا يؤدّي إلى زيادة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتٍ استراتيجيّةٍ مهمّة.

2-2-5 آليات رقابة مجلس التقارير الماليّة في المملكة المتّحدة (FRC)

يُعَدُّ مجلس التقارير الماليّة الهيئة المستقلّة المسؤولة عن تنظيم عمل المدقّقين، والمحاسبين والخبراء الأكثوريّين، ووضع قوانين حوكمة الشركات، والإشراف عليها في المملكة المتّحدة، ويهدف المجلس إلى خدمة المستثمرين وغيرهم، الذين يعتمدون تقارير الشركات والتدقيق وإدارة المخاطر في اتخاذ قراراتهم، وذلك من خلال تشجيع المجلس على الشفافيّة والنزاهة في العمل، ويقوم المجلس بهذا الدور من خلال تشكيل هيئاتٍ ولجانٍ عدّة، لكلٍّ منها دورٌ ومهامٌ، وهي: مجلس التدقيق والتأكيد، ومجلس الأمور الأكثوريّة، ومجلس تقارير الشركات، ولجنة القوانين والتشريعات، ولجنة السلوك، واللجنة التنفيذيّة، ولجنة مراجعة جودة التدقيق، ولجنة مراجعة تقارير الشركات...¹

يقوم فريق مراجعة جودة التدقيق (AQR) التابع للجنة مراجعة جودة التدقيق بمراقبة جودة أعمال التدقيق، التي يقوم بها المدقّقون وشركات التدقيق لشركات المساهمة العامّة في المملكة المتّحدة، إذ يخضع هؤلاء للفحص سنوياً بالنسبة لمكاتب التدقيق الكبيرة، بينما يتمّ فحص باقي المكاتب والمدقّقين مرّةً كلّ ثلاث سنوات.

¹ <https://www.frc.org.uk/about-the-frc>

وتشمل عملیات التفتيش عينةً من عملیات التدقيق، والإجراءات المرتبطة بها، التي تدعم جودة التدقيق، كما تركّز على مدى ملاءمة أحكام التدقيق، التي تمّ التوصل إليها مع كفاية أدلة التدقيق وملاءمتها، تلك التي تمّ الحصول عليها، ومدى الانسجام والامتثال للمتطلبات المهنية، مثل: معايير التدقيق، والمعايير الأخلاقية، ومعايير رقابة الجودة الصادرة عن مجلس التقارير المالية، وأحكام التدقيق الصادرة عن المنظمات المهنية.

وعند الانتهاء من عملية التفتيش يتمّ تحديد المجالات التي تحتاج إلى إجراء تحسينات عليها؛ إمّا لضمان جودة التدقيق، أو لضمان الالتزام بالمتطلبات المهنية، ويتمّ وضع خطة عملٍ مع المكتب الخاضع للتفتيش؛ من أجل تلافي هذه الملاحظات، وتتمّ المتابعة الدورية؛ لتقييم التقدم في حلّ هذه المشكلات، والتي قد ينتج عنها فرض عقوباتٍ شديدة في حال عدم الالتزام.

ويتمّ في كلّ عامٍ نشر عددٍ من تقارير التفتيش، التي تلخّص نتائج أنشطة التفتيش التي قامت بها اللجان، وتُعدّ هذه التقارير أكثر التقارير شفافيةً من بين كلّ تقارير منظمات التدقيق في العالم.¹

وتشمل العقوبات التي يمكن أن تُفرض في حال عدم الالتزام، أو خرق المتطلبات المهنية الآتي:²
غراماتٍ غير محدّدة القيمة - توبيخٌ شديدٌ - فرض قيودٍ على عملٍ ما - عدم قبول التكاليف من عميلٍ محدّدٍ - قيود على سداد أتعاب العميل - سحب ترخيص المزاولة - الفصل من الهيئة المهنية - الإعلان بأنّ تقرير التدقيق لا يلبي المتطلبات المهنية - حظرٌ مؤقتٌ عن كونه عضواً لمجلس إدارة، أو مديراً لشركة تدقيق.

وقد تمّ الإعلان عن أربعة تحقيقات جديدة في بداية عام 2019، وهي:³

- 1- تدقيق شركة ديلويت للقوائم المالية لشركة (SIG plc) لعامي 2015 - 2016.
- 2- تدقيق شركة (KPMG) للقوائم المالية لشركة (Conviviality plc) لاثنتين وخمسين أسبوعاً، انتهت في 2017/4/30.
- 3- تدقيق شركة (Grant Thornton's) للقوائم المالية لشركة (Patisserie Holdings plc) للأعوام المنتهية في 2017-2016-2015/9/30.

¹ <https://www.frc.org.uk/auditors/audit-quality-review>

² FRC, Annual Enforcement Review, July 2019, pg. 9.

³ Ibid, P:23

4- تدقيق شركة (Grant Thornton's) للقوائم المالية لشركة (Interserve plc) للأعوام 2015 -

2016 - 2017.

كما تمّ تمديد التحقيق في تدقيق شركة (KPMG) للقوائم المالية لشركة (Carillion plc)؛ لتشمل فحص قيود

عملياتٍ تمت بين شركة (Carillion plc) وشركة (Wipro Ltd) في السنة المنتهية بتاريخ 2013/12/31.

ويُتفق الباحث مع مبدأ هذا المجلس في الإعلان عن المخالفات والتحقيقات التي يجريها بحق مكاتب التدقيق؛

وذلك لتكون رادعاً لتلك المكاتب وللمكاتب الأخرى.

2-2-6 آليات رقابة الهيئة العامة للرقابة المالية، وحدة الرقابة على جودة أعمال مدققي الحسابات في مصر

لقد اهتمت وحدة الرقابة على جودة أعمال مدققي الحسابات بمراقبة الجودة لمكاتب التدقيق، والمدققين

الذين يقومون بالتدقيق، وفحص البيانات المالية للشركات، إذ قامت الهيئة العامة للرقابة المالية بإصدار معيارٍ

يلزم مكاتب التدقيق والمدققين القائمين بأعمال التدقيق بوضع نظام لمراقبة الجودة؛ بهدف التأكد من أن المكتب

والعاملين فيه ملتزمون بالمعايير المهنية، والقوانين والأنظمة المعمول بها، وأن التقارير الصادرة عن مكتب

التدقيق ملائمة للظروف، والتأكد من أن القوائم المالية للشركات محلّ التدقيق تعبر عن حقيقة المركز الماليّ

ونتائج الأعمال.¹

كما قامت الهيئة العامة للرقابة المالية في مصر بإصدار قراراتٍ عديدة بشأن ضوابط القيد، واستمرار القيد

والشطب في سجل مدققي الحسابات لدى الهيئة العامة لسوق المال، وكذلك للحفاظ على جودة التدقيق، ومراقبة

عمل المدققين، فقد نصت المادة 7/ من القرار رقم 33/ لعام 2009 الصادر عن مجلس إدارة الهيئة العامة

لسوق المال: على أن تقوم وحدة الرقابة على جودة أعمال مدققي الحسابات بفحص جودة أعمال مدققي

الحسابات المسجلين لدى الهيئة العامة لسوق المال؛ للتأكد من تطبيق معايير المراجعة المصرية، على أن تقوم

الوحدة بإعداد تقريرٍ لكل مدققٍ، يتضمن نتائج الفحص الدوري وغير الدوري لأعماله.

¹ نصر علي، وشحاتة (2015)، ص: 42.

وتقوم وحدة الرقابة على جودة أعمال مدققي الحسابات بإجراء الفحص الدوري، عن طريق عدد الشركات التي يقوم مدقق الحسابات بتدقيقها سنوياً، فإذا كانت أقل من عشر شركات يتم فحص مدقق الحسابات كل ثلاث سنوات، أما إذا كانت أكثر من عشر شركات فإنه يخضع لفحص دوري كل عام، وتكون الأولوية في الفحص الدوري للشركات الأعلى في المخاطر، مثل: شركات الأوراق المالية، ويعتمد ذلك على مهارة خبير الوحدة.

أما الفحص غير الدوري فيتم من خلال التوصية من قبل إدارة الرقابة على الشركات، وذلك عن طريق الشكاوى الواردة إلى وحدة الرقابة على جودة أعمال مدققي الحسابات، أو من خلال فحص تقارير تدقيق الشركات، وعند إجراء الفحص يحق للوحدة الاطلاع على مستندات مدقق الحسابات وسجلاته، والحصول على نسخة منها، والانتقال إلى مكان عمل المدقق؛ لاستكمال فحص البلاغات والشكاوى الواردة، وما قد تسفر عنه أعمال الفحص الدوري وغير الدوري من مخالفات.

كما تقوم الوحدة بفحص السياسات والإجراءات المطبقة في عملية التدقيق، وكذلك الخدمات المهنية الأخرى التي يقدمها المدقق؛ للتأكد من الالتزام بمتطلبات الجودة ومعاييرها، وقد تم إعداد برنامجٍ للتأكد من تطبيق مدقق الحسابات لكل معيارٍ من معايير المراجعة المصرية، ومعايير الرقابة على الجودة.¹

وفي عام 2006 صدر قرار الهيئة العامة لسوق المال المصرية رقم 140/ بشأن: (معيار مراقبة الجودة للمؤسسات والأفراد، الذين يقومون بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية والتاريخية)؛ وذلك من أجل إلزام مدققي الحسابات جميعهم بتطبيق هذا المعيار ابتداءً من 2007/1/1، كما نصت المادة 3/ من هذا القرار على ما يأتي:

"يلتزم جميع مدققي الحسابات المقيدون بسجل مدققي الحسابات لدى الهيئة، بتقديم كل المستندات والنماذج التي تمكن الهيئة من التحقق من التزام مدققي الحسابات، بما جاء بمعيار مراقبة الجودة، وذلك بعد أقصاه أسبوعان من تاريخ المطالبة، أو حسب المهلة الزمنية التي تحددها الهيئة".²

¹ علي (2017)، مرجع سابق، ص: 112

² قرار الهيئة العامة لسوق المال المصرية رقم 140 لعام (2006)، ص: 2

ويرى الباحث أن وجود وحدة في التنظيم المهني تشرف وتراقب عمل مدققي الحسابات يسهم في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات، من خلال التزام مدققي الحسابات بتطبيق المعايير والقواعد المهنية اللازمة.

2-2-7 آليات رقابة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)

أعدت لجنة مراقبة جودة الأداء المهني التابعة للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين برنامجاً لمراقبة جودة أداء مكاتب التدقيق؛ بهدف التأكد من تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق، والأحكام والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة، والتعليمات المهنية الصادرة عن الجهات المختصة، وقد تمّ اعتماد برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، ودليل الفحص الدوري للرقابة النوعية لمكاتب التدقيق في 2017/12/25، وتمّ تطبيقه بدءاً من 2018/01/01. ويتضمن الفحص دراسةً للبيانات والمعلومات التي يقدمها مكتب التدقيق، وتقييم الرقابة النوعية للجودة لديه؛ وذلك من أجل: 1- تحديد فيما إذا تمّ تصميم نظام الرقابة وفقاً لمتطلبات معايير الرقابة النوعية المعتمدة من الهيئة؛ أي (المعيار الدولي لرقابة الجودة 1)، وتحديد أوجه القصور إن وجدت. 2- التأكد من تطبيق سياسات الرقابة النوعية وإجراءاتها على نحوٍ مناسب. 3- تقييم أخطاء التصميم والالتزام والتنفيذ والتوثيق التي تمّ اكتشافها. 4- إصدار تقرير فحص الرقابة النوعية للجودة، ويوجّه إلى صاحب المكتب، أو الشريك المدير، ويتمّ تصنيف الملاحظات الواردة ضمن الفئات الآتية: 1- مُرضٍ 2- مُرضٍ مع ملاحظاتٍ محدودة 3- مُرضٍ مع ملاحظاتٍ تحتاج إلى تصحيحٍ فوريٍّ 4- غير مُرضٍ.

ويُقسم الفحص الذي تجريه الهيئة إلى نوعين: الأول فحص سنوي للبيانات الدورية المقدمة من مكتب التدقيق، والتي تشمل معلوماتٍ عامّة عن الأشخاص المرخص لهم، والعاملين والعلماء والعمليات، وساعات العمل لكلّ شريك، وكشف من التأمينات الاجتماعية وفق نماذج محدّدة من قبل الهيئة، ويتمّ تقييم هذه المعلومات، وحصر البيانات والمعلومات التي لم يتمّ تقديمها، بالإضافة إلى أيّ تجاوزاتٍ للأحكام أو القوانين، أو المعايير المهنية، ثمّ يتمّ تقديم تقريرٍ موجّه للمكتب من الأمين العام، حول نتائج دراسة البيانات، والإجراءات الموصى بها من الهيئة.

كما تقوم الهيئة بزياراتٍ مفاجئةٍ لمكاتب التدقيق؛ للتأكد من صحة البيانات السنوية المقدمة، والحصول على معلوماتٍ تفصيليةٍ وفق الحاجة، ويتم إعداد تقريرٍ بنتائج كل زيارةٍ، ووجهة نظر المكتب حيال ملاحظات الفريق، ويُوقع التقرير من فريق الزيارة، والمالك أو الشريك المدير، وفي حال تبين للهيئة اعتماد قوائم مالية قام المكتب بإبداء رأيٍ حولها من دون وجود أوراق عملٍ، وبدون تطبيق متطلبات التدقيق، تتم إحالة المكتب مباشرةً إلى لجنة تحقيقٍ، وكذلك الأمر في حال عدم وجود توثيقٍ كافٍ لدليل الرقابة النوعية للجودة.

أما النوع الثاني من الفحص الذي تجريه الهيئة فهو فحصٌ دوريٌّ للرقابة النوعية للجودة المطبقة في مكاتب التدقيق، والذي يُعنى بدراسة نظام الرقابة النوعية للجودة المطبقة، والعمليات التي يقوم بها المكتب، وفحص عينٍ من التعاقدات، وإعداد تقريرٍ يلخص أوجه القصور، وتقديم المقترحات من أجل تحسينها.¹

ويتم إجراء الفحص لمكاتب التدقيق التي تُصنّف ضمن فئة مرضٍ مع ملاحظاتٍ تحتاج إلى تصحيحٍ فوريٍّ أو غير مرضٍ خلال السنوات الثلاث القادمة، أما مكاتب التدقيق التي تقوم بتدقيق المؤسسات العامة، والشركات المساهمة، وشركات التأمين والبنوك، فيتم فحصها مرةً واحدةً كل ثلاث سنواتٍ على الأقل، أما المكاتب الأخرى يتم فحصها مرةً واحدةً كل خمس سنواتٍ على الأقل، ويجوز لإدارة برنامج مراقبة جودة الأداء المهني تنفيذ عمليات فحصٍ خلال مُددٍ أقصر من ذلك حسب الحاجة.

ويلتزم الفاحص بالحفاظ على سرية المعلومات التي يتم التوصل إليها، سواء أكانت تخص المكتب أم عملاءه، أو موظفيه، أو نتائج الفحص، وفي حال عدم الالتزام بذلك يُسأل الفاحص عن تعويض الضرر للمكتب أو للآخرين؛ بسبب إفشاء المعلومات التي حصل عليها، أو في حال استخدامها لتحقيق منفعةٍ شخصيةٍ، كما يجب على الفاحص أن يكون مستقلاً عند قيامه بالفحص، وفقاً لقواعد وآداب سلوك المهنة، وأن يلتزم بالحياد والموضوعية وألا يكون للفاحص أي مصلحةٍ شخصيةٍ مع المكتب أو عملائه، وينبغي عليه بذل العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ الفحص، وإعداد الملاحظات والتقرير، كما يجب أن يتضمن الفحص القوائم المالية، وأوراق العمل، والتقارير، والمراسلات، وإجراء مناقشاتٍ مع موظفي المكتب المهنيين؛ للتأكد من أن عمليات

¹ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، برنامج مراقبة جودة الأداء المهني (2017)، ص ص: 21-3

التدقيق قد تمّ تنفيذها وفق المعايير المهنية، وسياسات المكتب وإجراءاته الخاصة بالرقابة النوعية للجودة.

وفي حال تمّ تصنيف فحص الرقابة ضمن الفئة الثانية: (مرضٍ مع ملاحظاتٍ محدودة)، أو الفئة الثالثة: (مرضٍ مع ملاحظاتٍ تحتاج إلى تصحيحٍ فوريٍّ)، يتمّ تحديد الإجراءات التصحيحية اللازمة من قبل فريق الفحص، وإدارة برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، التي قد تكون على سبيل المثال: إلزام المحاسب القانوني وموظفي المكتب بحضور ساعاتٍ من التعليم المهني، أو فحص عمليات التدقيق جميعها تلك التي قام بها المكتب لمدةٍ زمنيةٍ محدّدة، أو منع المكتب من القيام بعمليات تدقيقٍ لشركاتٍ مساهمةٍ وشركاتٍ عامّةٍ لمدةٍ من الزمن، أو تعيين خبيرٍ مهنيٍّ لمراجعة القوائم المالية قبل إصدارها من المكتب.

وبعد الانتهاء من الفحص، ومناقشة الملاحظات مع المكتب، والقيام بالإجراءات التصحيحية وفق الملاحظات الواردة في نموذج الفحص، يتمّ تقديم ملخص تقريرٍ يشتمل على ما يأتي:

- نطاق الفحص والقيود عليه إن وجدت.
- رأي الفريق الفاحص في الرقابة النوعية للجودة التي يتبعها المكتب.
- بيان مفصّل بأوجه القصور التي أظهرها الفحص.
- الإجراءات التصحيحية التي ينبغي على المكتب اتّباعها.
- تصنيف المكتب على نحوٍ نهائيٍّ.

ويُراعى عند إعداد هذا الملخص أن يكون الهدف منه إيجابياً، وأن تكون طبيعته علاجيةً، وأن يُبنى على أساس الثقة والتعاون بين المكتب وفريق الفحص.

الخاتمة:

ارتبطت ارتفاع مهنة المحاسبة والتدقيق في الدول المتقدّمة بوجود منظماتٍ مهنيةٍ قويّة، عملت على رفع مستوى المهنة، وزيادة كفاءة العاملين بها، من خلال إلزام أعضائها باتّباع قواعد السلوك المهني، والمعايير المهنية المتعارف عليها، وبالتالي فإنّ المنظمات المهنية هي إحدى الركائز الأساسية للعمل على تطوير دعائم مهنة التدقيق وترسيخها، والعمل على تنظيم شؤونها، والسعي الدائم نحو الارتقاء بهذه المهنة العريقة.

وممّا سبق نجد أنّ لكلّ بلدٍ نهجاً وطريقةً يتّبعها من أجل مراقبة عمل مدقّقي الحسابات، والإشراف عليه؛ لما لهذه المهنة من أهميّة في المجتمع، فمدقّق الحسابات هو الصلة الوحيدة بين الأطراف المهتمة بالمركز الماليّ للشركة وإدارة الشركة، فهو الشخص الوحيد الذي يملك صلاحيةً سنويّةً وسلطةً للاطلاع على دفاتر الشركة، وسجلاتها ومعاملاتها، على نحوٍ كاملٍ، من دون قيودٍ أو شروطٍ، فإذا كان هناك تقصيرٌ مهنيٌّ أو تواطؤٌ مقصودٌ من قبل مدقّق الحسابات، سينتج عن ذلك قوائمٌ ماليّةٌ لا تعبّر عن الواقع الحقيقيّ للشركة، والتي قد يُبنى عليها قراراتٌ مهمّةٌ تؤدّي إلى نتائج كارثيّة.

لذلك سعت معظم الدول إلى وضع آليّاتٍ لمراقبة عمل مدقّق الحسابات، وقد تمّ استعراض أهمّها في الدول الأجنبيّة والعربيّة، وسيتمّ - في المبحث الآتي - استعراض المنظّمات والهيئات المهنيّة العاملة في سورية، واقتراح نموذجٍ كآليّةٍ لمراقبة عمل مدقّقي الحسابات من قبل هذه المنظّمات، من خلال الاستفادة ممّا ورد من آليّات عمل المنظّمات الدوليّة والعربيّة الأخرى، وبما يتناسب مع بيئة العمل في المجتمع السوري.

2-3 المبحث الثالث

المنظمات والهيئات المهنية في سورية ومقترحات لتفعيل دورها الرقابي

على مدققي الحسابات

2-3-1 المقدمة

لكل مهنة علمية أسسها وقواعدها العامة التي تُطبّق في الدول جميعها، ومع ذلك فإنّ لكل دولة أنظمة وقوانين تحدّد أسلوب وطريقة ممارسة هذه المهنة، وكلّما تطوّرت هذه القوانين والأنظمة ارتقت المهنة وتطوّرت، ولضمان تطبيق هذه القوانين والالتزام بها، لابدّ من وضع ضوابط وآليات؛ للتأكد من تطبيق هذه الأنظمة، ووضع العقوبات والجزاءات في حال ارتكاب المخالفات، ونظراً لأهمية دور مهنة التدقيق في المجتمع، واعتماد أطراف كثيرة على تقرير المدقّق في اتخاذ قرارات استراتيجية مهمة، كون مدقّق الحسابات هو الشخص الحيادي والمستقلّ والمهني، الذي يستطيع إبداء رأياً فنياً محايداً عن صحّة القوائم المالية، وفيما إذا كانت تظهر بعدالة حقيقة المركز المالي للشركة أم لا.

فقد أولت الدول جميعها اهتماماً كبيراً بمهنة تدقيق الحسابات، وسنّت العديد من القوانين والأنظمة التي تضبط عمل المدقّق، كما وضعت آليات عديدة، وشكّلت هيئات ومنظمات من أجل متابعة عمل مدققي الحسابات، والإشراف عليهم، وقد تطرّقنا في المبحث الأول لبعض هذه الهيئات والمنظمات الدولية والعربية، من ناحية نشأتها وتطوّرها وأهدافها، أمّا في المبحث الثاني فقد تحدّثنا عن الآليات التي تتبعها هذه المنظمات في مراقبة عمل المدقّقين وضبطه، وسنتحدّث في هذا المبحث على نحو مفصّل عن المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في سورية، كما سيقدّم الباحث نموذجاً مقترحاً لمراقبة عمل مدققي الحسابات في سورية، والإشراف عليهم؛ للارتقاء بهذه المهنة العريقة، وزيادة فاعليّة الهيئات المهنية السورية؛ لتواكب تطوّرات المرحلة القادمة التي ستشهداها البلاد من إعادة إعمار وانفتاح اقتصادي.

2-3-2 نشأة الهيئات المهنية في سورية وتطورها

كانت الدول العربية في السابق تخضع لقوانين وتشريعات الدولة التي كانت تسيطر عليها، فقد كان يُطبق في سورية القانون العثماني منذ سنة 1850، وبعد الاحتلال الفرنسي تمّ تطبيق النهج الفرنسي، لذلك نجد أنه لم يكن لمهنة تدقيق الحسابات الأهمية والمكانة التي كانت عليها في الدول التي كانت تخضع للنهج البريطاني، مثل: مصر وغيرها، إذ لم تكن مهنة تدقيق الحسابات متطورة في فرنسا مثلما كانت عليه في بريطانيا، وقد صدر قانون التجارة السوري عام 1949 الذي حدّد حقوق المدقق وواجباته، واشترط عليه أن يكون مرخصاً، ولم يصدر القانون المنظم لمهنة تدقيق الحسابات في سورية حتى عام 1958.¹

إذ أصدر السيد رئيس الجمهورية العربية المتحدة القرار رقم /1109/ لعام 1958 الذي تأسست بموجبه جمعية المحاسبين القانونيين في مدينة دمشق، وتمّ إشهارها بموجب قرار وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل رقم /601/ تاريخ 1961/5/17،² وهي تنظيم مهني علمي اجتماعي يسعى لتحقيق الأهداف الآتية:³

1- تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في سورية، وتحسين مستوى المحاسبين القانونيين فيها من الناحيتين العلمية والمهنية.

2- المشاركة في تطوير التشريعات المالية، والاقتصادية، والمحاسبية، والضريبية.

3- اقتراح معايير التدقيق والمحاسبة، وقواعد السلوك المهني في سورية.

4- الدفاع عن حقوق أعضائها، وتقديم الخدمات الاجتماعية والاقتصادية لهم، وتدعيم الروابط الثقافية والاجتماعية فيما بينهم.

5- إنشاء المكتبات العلمية في مركز الجمعية وفروعها.

6- تشجيع البحث العلمي، والمشاركة في إعداد الدراسات المالية والمحاسبية، وترجمة الكتب، وإصدار المجلات والنشرات؛ لتطوير المستوى العلمي للأعضاء.

¹ كراجة (2004)، ص 25

² <http://asca.sy/about-asca/about>

³ المادة 3/ من مشروع النظام الداخلي المعدل لجمعية المحاسبين القانونيين في سورية (2012)، ص. 3

7- التدريب المستمر والتعليم لأعضاء الجمعية، من خلال إحداث مراكز تدريب مهنية، والمشاركة في الندوات والمؤتمرات العلمية.

8- المشاركة في تطوير برامج التعليم المالي، والمحاسبي، والاقتصادي، والتجاري؛ من أجل تلبية حاجات المجتمع وتطوره.

9- تنفيذ قرارات مجلس المحاسبة والتدقيق.

وقد صدر عن جمعية المحاسبين القانونيين القرار رقم 20/ تاريخ 2010/8/25 القاضي بتحديد شروط مكتب مزولة مهنة المحاسبة والتدقيق وتجهيزاته، وفق ما يأتي:

- مكتب المحاسب القانوني المعتمد لتدقيق شركات الأشخاص، والجمعيات، والهيئات النقابية، يجب أن يشتمل على غرفة واحدة على الأقل ذات مدخل مستقل.
- مكتب تدقيق معتمد لتدقيق شركات الأموال، وباقي الأعمال المنصوص عليها في المادة 38/ من القانون 33/ لعام 2009، يجب أن يشتمل على غرفتين، ويتسع لأربعة أشخاص على الأقل.
- في حال شركة تدقيق مهنية محلية يجب أن يشتمل المكتب على ثلاث غرف، ويتسع لثمانية أشخاص على الأقل (شريكين وستة موظفين).
- أما في حال كانت شركة التدقيق تضمن شريكاً دولياً، عندها يجب ألا يقل المكتب عن أربع غرف.

كما أنه من الضروري أن يشتمل المكتب على المفروشات، والتجهيزات المناسبة، واللازمة لأداء العمل. ونتيجة الانفتاح الاقتصادي الذي شهدته البلاد، وإصدار العديد من القوانين والتشريعات، التي تشجع الاستثمار، وتأسيس الشركات المساهمة، والمحدودة المسؤولية، والمصارف الخاصة في سورية، مثل: قانون الاستثمار رقم 11/ المعدل بموجب المرسوم رقم 7/ لعام 2000، والقانون رقم 28/ لعام 2001، وصدر القانون رقم 22/ لعام 2005 الخاص بإنشاء هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، كل ذلك أدى إلى الحاجة الماسة إلى زيادة تنظيم مهنة تدقيق الحسابات، والإشراف على عمل مدققي الحسابات، فصدر القانون رقم 33/ لعام 2009 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق برئاسة وزير المالية.

ويتكوّن هذا القانون من عشرة أبوابٍ تحتوي على /99/ مادةً، تتحدث عن مهام المجلس واختصاصاته، وشهادة المحاسب القانوني، ورخصة وجداول وشركات مزولة المهنة، والمسؤوليّة المهنيّة، وموارد التنظيم المهني، والعقوبات، والأحكام الختاميّة والانتقاليّة، ويتألّف مجلس المحاسبة والتدقيق من (14) عضواً ورئيساً، ويهدف المجلس وفق المادّة /4/ من القانون /33/ إلى ما يأتي:

1. الإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق للارتقاء بها.
 2. التأكيد على جودة عمل مدقّقي الحسابات، وشركات التدقيق في سورية.
 3. زيادة الثقة في عمليّات المحاسبة والتدقيق، من خلال الرقابة على هذه الأعمال.
- كما نصّت المادّة /5/ من القانون /33/ على أن يختصّ مجلس المحاسبة والتدقيق بالمهام الآتية:
- 1- اعتماد السياسات التدريبية اللازمة للارتقاء بالمهنة.
 - 2- متابعة آخر التطوّرات في مجال معايير المحاسبة والتدقيق، وتطبيقها في سورية.
 - 3- إلزام الجهات ذات العلاقة بتطبيق المعايير المهنية الدوليّة.
 - 4- إجراء البحوث اللازمة لسلامة تطبيق المعايير المهنية الدوليّة، بما يتلاءم مع الأوضاع الاقتصاديّة، والماليّة، والقانونيّة في سورية.
 - 5- دراسة احتياجات مستخدمي القوائم الماليّة، بما يحقّق المزيد من شفافيّة هذه القوائم.
 - 6- اعتماد الإطار العامّ لمقرّرات امتحان المحاسب القانوني.
 - 7- إجراء الدراسات واقتراح الحلول المناسبة لحلّ الخلافات المحاسبية مع الدوائر الماليّة.
 - 8- عقد المؤتمرات العلميّة والمهنيّة مع المنظّمات العربيّة والدوليّة، والاستفادة من برامج الدعم الفنيّ الدوليّة.
 - 9- الرقابة على مكاتب وشركات المحاسبة والتدقيق، التي تقوم بتدقيق شركات الأموال، بالتنسيق مع جمعيّة المحاسبين القانونيين.
 - 10- الإسهام في تحقيق الانسجام بين التطوّر في معايير المحاسبة، ومعايير التقارير الماليّة، والمناهج في الجامعات والمعاهد.

11- تحديد البدلات الواجب تحصيلها لصالح جمعية المحاسبين القانونيين.

12- إبداء الرأي في المسائل المحاسبية والضريبية.

13- إصدار القرارات الخاصة بتفسير قواعد مزاولة المهنة وتعديلها.

ونصت المادة 7/ من هذا القانون أيضاً على أنه: يجوز للمجلس تشكيل لجان دائمة أو مؤقتة من بين أعضائه؛ للمساعدة في أداء مهامه، على أن ترفع هذه اللجان ما تتوصل إليه من نتائج ومقترحات إلى المجلس لاعتمادها، وفي حال ارتكاب مدقق الحسابات أية مخالفة لأحكام القانون 33/، أو في حال الإخلال بالمسؤوليات المنوطة به، أو بقواعد آداب المهنة، ومعاييرها وأسسها، أو في حال ارتكابه أي تصرف يسيء إلى مكانة المهنة، أو مكانة العاملين فيها، يُحال إلى لجنة التأديب المشكلة لدى جمعية المحاسبين القانونيين، ويمكن عندها أن يُعاقب مدقق الحسابات بإحدى العقوبات التأديبية الآتية:¹ التنبيه الخطي، أو الإنذار الخطي، أو الإيقاف عن مزاولة المهنة لمدة لا تزيد عن ثلاث سنوات، أو إلغاء الرخصة.

ومن جهة أخرى، ونظراً لاتساع دور المحاسبين، ومدققي الحسابات، وغيرهم ممن يعملون في المهن المالية والمحاسبية، كان لابد من وجود مظلة تنظم عمل هؤلاء، وتشرف على تطويرهم، والدفاع عن مصالحهم، فصدر المرسوم التشريعي رقم 30/ تاريخ 2014/8/3 الخاص بإحداث نقابة العاملين في المهن المالية والمحاسبية، وهي: "تنظيم مهني علمي اجتماعي، يهدف إلى ضبط وتحديث المهن المالية والمحاسبية، وتطوير آليات إعداد البيانات المالية، وتطبيق المعايير الدولية والمحلية، والإسهام في إعدادها وتطويرها؛ لتسهيل تقويم أداء الأنشطة السابقة، وتسهيل عملية صنع القرارات الاقتصادية والاجتماعية، وتحقيق مصالح أعضائها، على الصعيد المهني، والاجتماعي، والاقتصادي"،² وتعمل النقابة على تحقيق أهداف عديدة، نذكر منها:³

1- تقديم المعلومات والبيانات اللازمة لصانعي القرارات الاقتصادية والاجتماعية؛ من أجل اتخاذ القرارات

المناسبة لتحقيق التطور.

2- وضع القواعد والضوابط اللازمة لتنظيم ممارسة المهن المالية والمحاسبية.

¹ المادة 92/ من القانون 33/ لعام 2009

² المادة 3/ من النظام الداخلي لنقابة المهن المالية والمحاسبية

³ المادة 4/ من النظام الداخلي لنقابة المهن المالية والمحاسبية

3- إنشاء المكتبات، والمواقع الالكترونية، وإصدار المجلات، والدوريات العلمية، وتشجيع البحث العلمي؛
لرفع المستوى العلمي والمهني للأعضاء.

وبتاريخ 2018/12/6 قام رئيس مجلس الوزراء في سورية بإصدار القرار رقم /300/، والذي أقر نظام مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، والذي يتألف من /17/ مادة، حدد بموجبه شروطاً خاصةً لمدققي الحسابات المسموح لهم بتدقيق حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة، ومن هذه الشروط نذكر ما يأتي¹:

- 1- أن يكون حاصلاً على إجازة محاسب قانوني، ورخصة مزاولة المهنة، من جمعية المحاسبين القانونيين.
- 2- أن يكون قد مارس المهنة لمدة خمس سنوات متتالية على الأقل؛ أي أن يكون قد أعد خمسة تقارير تدقيق حسابات لشركات مساهمة مغفلة، وفي حال كانت شركة تدقيق يجب أن يكون كل شريك قد أعد خمسة تقارير لشركات مساهمة مغفلة، وتخفّض المدة إلى سنتين إذا كان المدقق حاصلاً على شهادة مهنية دولية، مثل: (CPA) أو (CA)، أو ما يعادلها.

3- أن يعمل في مكتبه على الأقل:

- أ- مدير تدقيق مدرج اسمه ضمن المسموح لهم بتدقيق شركات الأموال، إضافةً إلى خمس سنوات خبرة بعد الإجازة.
- ب- مدقق رئيس مدرج اسمه ضمن المسموح لهم بتدقيق شركات الأموال، إضافةً إلى سنتي خبرة بعد الإجازة.

ج- مدقق حاصل على إجازة جامعية اختصاص محاسبة، وفي حال كان مكتب تدقيق يجب أن يكونوا أربعة مدققين على الأقل.

ويُشترط أن يكون العاملون جميعهم متفرغين كلياً للعمل لدى مقدّم طلب الاعتماد، وأن يكونوا مسجلين لدى مؤسسة التأمينات الاجتماعية بوصفهم عاملين في شركة أو مكتب التدقيق أصولاً.

¹ المادة /2,3,4/ من قرار مجلس الوزراء رقم /300/ لعام 2018

4- إثبات القدرة والكفاءة المهنية، من خلال تقديم ما يفيد وجود نظام رقابة على الجودة، والتحقق من

الاستقلالية المهنية، ووجود نظام تعليم مهني مستمر؛ لإحاطة فريق العمل بالتطورات المهنية المختلفة.

5- تحقيق شروط البنى التحتية، وتجهيزات المكتب الملائمة، لممارسة أعمال المحاسبة والتدقيق.

وتكون مدة الاعتماد سنة مالية واحدة من 1/1 ولغاية 12/31، ويُجَدَّد سنوياً بناءً على طلب تُرفَق به المستندات المؤيدة لاستيفاء شروط الاعتماد وسداد الرسوم.

وقد نصّت المادة 9/ من القرار 300/ المشار إليه على محظورات مدقق أو شركة التدقيق، والتي نذكر منها:

أ- لا يجوز تصديق بيانات مالية بدون القيام بتدقيقها فعلياً، أو في حال تمّ تدقيقها من قبل مدقق آخر.

ب- لا يجوز تصديق بيانات مالية مضلّة، أو غير صحيحة، أو مخالفة للمعايير والقوانين، والأنظمة المعتمدة.

وفي حال ارتكاب المدقق لأي نوع من المخالفات القانونية، أو لأخطاء مهنية، أو تقديم بيانات للهيئة غير مكتملة، أو خاطئة على نحو متعمّد، أو غير متعمّد، أو مخالفة المعايير والقواعد المهنية، أو عدم الالتزام بمتطلبات التعليم المهني المستمر، أو عدم تقديم المعلومات المطلوبة خلال عملية الاعتماد أو الرقابة المستمرة، أو عدم التعاون في توفير المعلومات المطلوبة خلال التحقق من المخالفات؛ أو بسبب وجود أخطاء جوهريّة، وعدم كفاية الإفصاح في البيانات المالية المصادق عليها، والمقدمة للهيئة، يتمّ اتّخاذ التدابير المناسبة من قبل لجنة مشكلة من قبل مجلس المفوضين للنظر في المخالفات المرتكبة من قبل مدققي الحسابات، والتي تتضمن تعليق اعتماد مدقق الحسابات للمدة التي تراها اللجنة مناسبة، أو شطب الاعتماد كلياً، وذلك بعد إجراء عمليّات الفحص والتأكد المناسبة.

كما نصّت المادة 13/ و14/ من القرار 300/ على أنه: يحقّ للهيئة أن تطلب الاطلاع على ثبوتيات وأوراق عمل تدقيق الشركات الخاضعة لرقابتها، أو أن تجري أو تطلب إجراء أيّ تفتيش على مدققي الحسابات المعتمدين في السجل لديها؛ للتأكد من مدى إلزامهم بأحكام هذا القرار، ويجوز لها أن تستعين بجهة أو أكثر من الجهات ذات الخبرة الفنيّة، وأن تطلب ما تراه مناسباً من مستندات ووثائق، ومعلومات وبيانات عن عمليّات التدقيق التي يجريها المدققون المعتمدون، ويجب أن يلتزموا بتقديم ما لديهم من معلومات وإيضاحات مطلوبة.

2-3-3 البحث في الهيئات والمنظمات المهنية في سورية

- بعد استعراض الهيئات والمنظمات المهنية الموجودة في سورية، من ناحية النشأة، والأهداف، وأهم القرارات الصادرة، والتي تمثلت في الهيئات والمنظمات الآتية:
- ✓ جمعية المحاسبين القانونيين.
 - ✓ مجلس المحاسبة والتدقيق والقانون /33/ لعام 2009.
 - ✓ نقابة المهن المالية والمحاسبية.
 - ✓ هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.

سيقوم الباحث في السطور القادمة بإبداء أهم الملاحظات التي يراها - من وجهة نظره - حول هذه الهيئات والمنظمات المهنية، بعد البحث، وإجراء عددٍ من المقابلات والاستفسارات، خلال الربع الثالث من عام 2019:

2-3-3-1 جمعية المحاسبين القانونيين

- 1- لا يوجد لدى جمعية المحاسبين القانونيين برنامج رقابة على عمل مدققي الحسابات المعتمدين لديها، أو برنامج يجبر مدققي الحسابات على اتباع إجراءات رقابة الجودة داخل مكتب التدقيق، بالرغم من تشكيل لجنة الجودة داخل الجمعية، إلا أنها لم تجتمع سوى مرة واحدة، ولم يصدر عنها أي قرارات.
- 2- فقدت جمعية المحاسبين القانونيين عضويتها لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتجرى الآن محاولة تحقيق شروط الاتحاد من أجل إعادة العضوية، ومن هذه الشروط وجود برنامج رقابة الجودة على عمل مدققي الحسابات، لذلك تمت إعادة تشكيل لجنة الجودة، ونقوم الآن بإجراء اجتماعاتٍ عدّة بالتعاون مع لجنة العلاقات الدولية؛ بهدف تحقيق هذا الشرط، وتوفير برنامج رقابة الجودة على أداء مدققي الحسابات، أسوةً ببقية المنظمات، والهيئات الدولية والعربية الأخرى الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين، ولم يتم إعادة العضوية إلى الاتحاد حتى تاريخ مناقشة هذه الرسالة.
- 3- لا تقوم جمعية المحاسبين بتقديم اقتراحاتٍ لتطوير برامج التعليم الأكاديمي وفق متطلبات المجتمع وحاجاته.

4- لا يوجد لدى جمعية المحاسبين القانونيين مجلة خاصة بها، ينشر فيها الباحثون ومدققو الحسابات مستجداتهم وتساعد في تنشيط البحث العلمي.

5- لم تقم جمعية المحاسبين القانونيين حتى تاريخه بإصدار أي معايير مهنية وطنية خاصة ، سواء في مجال المحاسبة، أو التدقيق، أو الرقابة، أو الجودة.

6- تقوم حالياً لجنة من جمعية المحاسبين القانونيين بإجراء زيارات لمكاتب التدقيق؛ للتأكد من الالتزام بتطبيق القرار رقم /20/ بتاريخ 2010/8/25 الخاص بمواصفات مكتب التدقيق، والذي تمّ الحديث عنه سابقاً في بداية هذا المبحث؛ أي بعد حوالي ثماني سنوات على صدوره، إذ إنّ هناك شركة مهنية، وبعض المدققين الذين يمارسون أعمال التدقيق من دون أن يكون لديهم مكتب أصلاً، ويتحفظ الباحث عن ذكر أسمائهم منعاً للتشهير.

7- لدى السؤال عن قرارات لجنة التأديب التابعة لجمعية المحاسبين القانونيين وفق ما نصّت عليه المادة /92/ من القانون/33/، فقد تمّ التحفظ على الإعلان عن هذه القرارات؛ خوفاً من إساءة السمعة لهؤلاء المدققين.

إلا أنّ الباحث يرى أنّ نشر أسماء هؤلاء المدققين المرتكبين للأخطاء والمخالفات بعد التأكد منها، يساعد في أن يكون المدقق حريصاً أكثر على الالتزام بالقوانين والأنظمة، وبالتالي الحفاظ على سمعته، فقد مرّ سابقاً في المبحث الثاني أنّ مجلس التقارير المالية في المملكة المتحدة ينشر أسماء مكاتب التدقيق التي سيتمّ التحقيق معها في قضية ما، حتى قبل التأكد من ارتكاب مخالفات، ولكن لدى السؤال عن أنواع المخالفات المرتكبة من قبل المدققين عموماً، والتي تُعرض على لجنة التأديب، تبين أنّها مخالفاً تتعلق بالالتزام ببعض بنود القانون/33/ لعام 2009، والتي تولّي الوظائف الخاصة أو العامة، وعدم التفرغ لممارسة مهنة التدقيق، على الرغم من القيام بأعمال تدقيق حسابات، وإصدار شهادات مهنية.

وعلى نحوٍ عامٍ هناك ضعفٌ من قبل مجلس إدارة الجمعية في إلزام مدققي الحسابات بتطبيق القوانين والأنظمة، وتحقيق الأهداف المنصوص عنها، وهناك دورٌ كبيرٌ للعلاقات الشخصية، ولا يتمّ التواصل بفاعلية مع المحاسبين القانونيين، من أجل تطوير المهنة والارتقاء بها، ولا يُعقد اجتماعٌ علنيٌّ لهيئة عامة، كما أنّ هناك واقعاً مهنيّاً سيئاً يتحمّل مسؤوليته مجلس الإدارة الحالي - من وجهة نظر الباحث - نظراً لوجود القوانين والأنظمة الجيدة.

2-3-3-2 القانون /33/ لعام 2009 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق

أولاً- من ناحية الأعضاء: يتألف المجلس من وزير المالية رئيساً للمجلس، ومعاون وزير المالية المختص بالضرائب والرسوم عضواً ونائباً للرئيس، إضافةً إلى عضوية كل من: مدير عام هيئة الضرائب والرسوم، ومدير عام هيئة الإشراف على التأمين، ووكيل الجهاز المركزي للرقابة المالية، والمدير التنفيذي لسوق دمشق للأوراق المالية، وعضو مجلس مفوضي هيئة الأوراق والأسواق المالية المختص بالمحاسبة والتدقيق، ونائب حاكم مصرف سورية المركزي، ورئيس مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين، ومدير التجارة الداخلية في وزارة الاقتصاد والتجارة، وأحد أعضاء الهيئة التدريسية المتخصصين في المحاسبة أو التدقيق، والمزاويلين للمهنة لمدة لا تقل عن خمس سنوات، يختاره الوزير بناءً على تنسيب رئيس الجامعة، إضافةً إلى شخص من ذوي الخبرة والاختصاص في المحاسبة من القطاع الخاص، يختاره الوزير بناءً على تنسيب اتحاد غرف الصناعة أو التجارة، وثلاثة من الخبراء في معايير المحاسبة والتدقيق، اثنان يختارهم التنظيم المهني، وواحد يختاره الوزير من الحائزين على شهادة محاسب قانوني، ويتم تعيين آخر خمسة أعضاء لمدة سنتين قابلتين للتجديد مرةً واحدةً، ويجوز تغيير أيّاً منهم وتعيين بديلاً له.¹

وبناءً على ما سبق يمكن ملاحظة ما يأتي:

أ- لا يوجد أعضاء متفرغون لهذا العمل، إذ إنّ الأعضاء جميعهم أصحاب مناصب حكومية، أو أعمال خاصة، ولديهم العديد من الواجبات والمهام الأخرى.

ب- أحد عشر عضواً من أصل خمسة عشر يتم تعيينهم بناءً على مناصبهم وليس لشخصهم، وبالتالي عند تغيير منصب الشخص يفقد مكانه في المجلس، ويحل مكانه عضو جديد، وبالتالي سيكون الأعضاء في حال تبدل مستمر، وهذا الأمر له إيجابياته من ناحية كونه يمكن أن يأتي بأشخاص يحملون أفكاراً جديدةً، ومهتمين بتطوير المهنة، ولكن من جهة أخرى قد يكون لدى الشخص خطة عمل وأفكار قد بدأ بالعمل بها، ولكن نتيجة تغيير منصبه فقد مكانه بالمجلس، ممّا يحول من دون تطبيق خطته وأفكاره.

ج- ثلاثة أعضاء يتم اختيارهم من قبل الوزير، ممّا قد يؤثر في استقلالهم وحيادهم.

¹ المادة 2/ من القانون 33 لعام 2009.

د- خمسة أعضاء يمكن أن يتم عزلهم وتغييرهم بأي لحظة، مما قد يؤثر في حريتهم بإبداء رأيهم.

ثانياً- من ناحية اختصاصات المجلس وأهدافه، وينود مواد القانون /33/: تُعدّ جيدة على نحو عام، ولكن هناك تهاون كبير في إلزام مدققي الحسابات بتطبيق بنوده جميعها، والدليل على ذلك إصدار جهات حكومية عدّة لقرارات خاصة بهم، تحدّد شروطاً خاصةً وأحكاماً لمدققي الحسابات المسموح بالتعامل معهم من قبل الجهات التابعة لهم، ومن أمثلة ذلك: أصدر مجلس الوزراء القرار رقم /300/ المتضمّن: (نظام مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية)، الذي تمّت الإشارة إلى بعض بنوده سابقاً، والتي كان أكثرها موجوداً أصلاً في القانون /33/، ولكن لا يتمّ تطبيقها، أو التأكّد من توفرها من قبل التنظيم المهني، ومنها: ضرورة وجود مدير تدقيق، إضافةً إلى مدقّق رئيسي، ومدقّق لدى مكتب التدقيق، وضرورة التأكيد من خلال تقرير المدقّق على التزام الشركات بتعيين محاسب مهنيّ معتمد من التنظيم المهنيّ، وفق المادة /76/ من القانون... إلخ.

ثالثاً- لم ينصّ القانون /33/ على وجود موارد مالية لمجلس المحاسبة والتدقيق: وإنّما نصّ على وجود موارد مالية لجمعية المحاسبين القانونيين فحسب، وبالتالي فإنّ تعويضات أعضاء المجلس ومكافآتهم ستكون محدودةً إن وُجدت، كما لا يمكن تفريغ أعضاء لمتابعة هذا العمل المهمّ فحسب، ولا يمكن دفع المكافآت والتعويضات المناسبة للأعضاء.

رابعاً- حول الحصول على شهادة محاسب قانوني: لم يلحظ القانون /33/ حصول الشخص الطبيعي على شهادات مهنيّة دولية، أو شهادات عليا (ماجستير أو دكتوراه)، للإعفاء أو التخفيف من شروط الامتحان، أو التدريب، أو الترخيص، ماعدا تخفيض مدّة ممارسة المهنة من خمس سنوات إلى أربع سنوات، من أجل السماح بتدقيق شركات الأموال في حال الحصول على شهادة دولية فحسب، وليس على شهادات عليا.

خامساً- حول العقوبات: نصّت المادة /92/ من القانون /33/ الفقرة /3/ على أن: يُعاقب مدقّق الحسابات في حال ارتكاب المخالفات بأحد العقوبات الآتية: إمّا بالتنبيه الخطي، أو الإنذار الخطي، أو بالإيقاف عن مزاولة المهنة لمدّة لا تزيد عن ثلاث سنوات، أو إلغاء الترخيص، ويرى الباحث أنّه في حال تمّت إضافة عقوبات مالية

بمبالغ متفاوتة، وغير محدّدة القيمة وفقاً لنوع المخالفة، أو حظر قبول التكليف من عميلٍ محدّد، مع الإعلان عن مرتكبي المخالفات مع العقوبات المفروضة عليهم، سيكون لذلك أثرٌ فعّالٌ في الحدّ من ارتكاب المخالفات.

سادساً- حول الرقابة المهنية: وختاماً تكاد تكون من أهمّ الملاحظات التي يراها الباحث في القانون /33/، أنّه وبالرغم من أنّ من أهداف المجلس تأكيد مستوى جودة عمل مدقّقي الحسابات، إلّا أنّه لم يحدّد القانون آليات لفحص عمل مدقّقي الحسابات، والإشراف عليهم، أو طريقة واضحة لذلك بصورة دورية، أسوة بالمنظمات المهنية الأخرى، مثل: مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامّة (PCAOB)، أو المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، وغيرها من المنظمات الدولية والعربية الأخرى، التي تمّ الحديث عنها في المبحث السابق من هذا الفصل، وإلى الآن وبعد مرور عشر سنواتٍ على صدور القانون /33/ لا يوجد ما يلزم مدقّق الحسابات باتّباع نظام رقابة للجودة داخل مكتبه، كما لا يوجد نظام رقابة وإشرافٍ من قبل التنظيم المهنيّ على عمل مدقّقي الحسابات، ممّا قد يسهم في انخفاض جودة التدقيق في سورية.

2-3-3 نقابة المهن المالية والمحاسبية

ليس لنقابة المهن المالية والمحاسبية دورٌ مباشرٌ أو سلطةٌ على عمل مدقّقي الحسابات، وإنما تُرك هذا الأمر إلى التنظيم المهنيّ الممثل بجمعية المحاسبين القانونيين، الذي يعمل تحت إشراف مجلس المحاسبة والتدقيق، وما تزال نقابة المهن المالية والمحاسبية إلى الآن في طور استكمال الإجراءات الإدارية والتنظيمية، من ناحية تشكيل الفروع، والهيئات، ومجالس الفروع، والوحدات التابعة لها، والأنظمة الداخلية وغيرها، كما يُجرى الآن إعداد الدراسات اللازمة لإنشاء خزانة التقاعد.

أما من ناحية الأمور المهنية: فتقوم النقابة بإجراء دوراتٍ مهنيةٍ للمتقدّمين لامتحان المحاسب القانوني، وإلقاء بعض المحاضرات العلمية، ولا يزال دورها في الإشراف على من يعمل في المهن المالية والمحاسبية ضعيفاً، وإلى الآن لم يتمّ تطبيق المادة /7/ من المرسوم التشريعيّ رقم /30/ لعام 2014، والنظام الداخليّ للنقابة، والتي تنصّ على أنّه: "يُشترط فيمن يمارس المهن المالية والمحاسبية، لدى الجهات العامّة والخاصّة، والمشاركة والتعاونية، ممّن يحملون الإجازة في الاقتصاد أو التجارة، أو ما يعادلها، أن يكون اسمه مسجلاً لدى النقابة".

كما أنَّ دور النقابة في الدفاع عن حقوق أعضائها لا يزال ضعيفاً جداً أمام الجهات العامة، ومن أمثلة ذلك: عندما يتم منح قرض مهني من قبل المصرف التجاري السوري للنقابيين، نجد أنَّ نقابة المهن المالية والمحاسبية وأعضائها مستثنون من هذه القروض، وكذلك الجهات العامة التي تطلب من الشركات وجود عقد مع مدير مالي، مثل: طلب وزارة الأشغال العامة والإسكان إبرام عقد مع مدير مالي من أجل تصنيف الشركة، إذ لا يتم تصديق هذا العقد من قبل نقابة المهن المالية والمحاسبية، أسوة بالعقد مع المهندسين، التي يتم تصديقها ودفع رسومها إلى نقابة المهندسين، مع وجود حد أدنى من الأجر لكل مهندس وفقاً لخبراته.

ويأمل الباحث بعد انتهاء النقابة من استكمال إجراءاتها الإدارية والتنظيمية أن تأخذ دورها المهني على نحو أفضل، كما نرى أنه من الأفضل أن تتضمن جمعية المحاسبين القانونيين إدارياً تحت مظلة نقابة المهن المالية والمحاسبية، كما هو الحال في الدول الأخرى، على أن تبقى تبعيتها المهنية لمجلس المحاسبة والتدقيق.

2-3-3-4 هيئة الأوراق والأسواق السورية

بعد أربعة عشر عاماً على صدور قانون إنشاء هيئة الأوراق والأسواق المالية صدر القرار رقم /300/، الذي أقر نظام مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، وقد تمَّ الحديث عن هذا القرار في الفقرات السابقة من هذا المبحث، ويرى الباحث أنَّ هذا القرار لابدَّ من أن يكون له دور إيجابي في تعزيز جودة تقارير التدقيق، في حال كان هناك إلزام ومتابعة لمدققي الحسابات في تطبيق بنوده، ولكن يبقى هذا القرار مُطبقاً لدى الجهات التابعة لإشراف الهيئة فحسب، إذ بلغت عدد الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية (26) شركة مساهمة فقط بتاريخ 2019/9/25، في حين بلغ عدد الشركات المسجلة في سجل الشركات التابع لوزارة الاقتصاد والتجارة الداخلية في الجمهورية العربية السورية في التاريخ نفسه (12,324) شركة بالفئات المختلفة، فهل لا يوجد أهمية لعملية تدقيق باقي الشركات!!؟

وتبقى سلبية القرار /300/ بأنه لم يضع برنامجاً واضحاً لفحص عمل مدققي الحسابات، والإشراف عليهم. وإثماً اكتفت الهيئة بإلزام مكاتب التدقيق التابعة لإشرافها بموجب التعميم رقم /25/ تاريخ 2019/7/18 بإعداد نظام رقابة على الجودة، ونظام تعليم مهني مستمر، وبيان الخدمات التي يقوم بها المدقق خارج إطار التدقيق،

دون وجود آليّة واضحةٍ للتأكد من تطبيق هذه المتطلّبات على نحوٍ فعليّ.

2-3-4 نموذجٌ مقترحٌ لتفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين في الرقابة على عمل مدقّقي

الحسابات في سورية؛ من أجل تعزيز جودة الأداء المهنيّ

تمت الإشارة في الفقرة السابقة إلى أنّ هناك ضعفاً من قبل جمعية المحاسبين القانونيين والقانون /33/، من ناحية عدم وجود برنامجٍ أو دليلٍ للرقابة على جودة أداء عمل مكاتب وشركات التدقيق، وناحية إلزام مدقّقي الحسابات باتّباع نظامٍ للرقابة على جودة الأعمال المنجزة في مكاتبهم، حيث أكّدت العديد من الدراسات السابقة التي تمت الإشارة إليها في الإطار العامّ للدراسة، أنّ وجود نظامٍ للرقابة على الجودة سوف يسهم في تعزيز جودة التدقيق.

لذا سيحاول الباحث في السطور القليلة القادمة من خلال دراسة المنظّمات والهيئات المهنية الدوليّة والعربيّة، التي تمت الإشارة إليها في المبحثين الأوّل والثاني من هذا الفصل، ومن خلال أهمّ النتائج والتوصيات التي توصّلت إليها الدراسات السابقة، ومن خلال خبرة الباحث في العمل المهنيّ لمُدّة تزيد عن اثني عشر عاماً، اقتراح نموذجٍ للرقابة على جودة الأداء المهنيّ لعمل المدقّقين وشركات التدقيق في سورية، إذ يرى الباحث أنّه لو طُبّق هذا النموذج لابدأ له من تعزيز جودة الأداء المهنيّ لمدقّقي الحسابات، وبالتالي زيادة ثقة مستخدمي تقرير المدقّق في هذا التقرير، والحفاظ على سمعة هذه المهنة العريقة، وسيُختبَر ذلك بالدراسة الميدانيّة التي أجراها الباحث، واستعرضها في الفصل الرابع من هذه الدراسة.

ويتمثّل هذا النموذج بتطبيق النقاط الآتية:

(1) إنشاء وحدة الرقابة على جودة الأداء المهنيّ لمدقّقي الحسابات داخل جمعية المحاسبين القانونيين، ويتمّ

إنشاء فروعٍ لها في المحافظات.

(2) إلزام مدقّقي الحسابات وشركات التدقيق بتزويد جمعية المحاسبين القانونيين (وحدة الرقابة) بنظام رقابة

الجودة المتّبع في مكتب التدقيق، وفقاً للمعايير الدوليّة، والمعايير الصادرة عن الاتّحاد الدوليّ للمحاسبين

القانونيين، والقواعد والقوانين المحليّة.

- (3) إلزام مدققي الحسابات وشركات التدقيق بإرسال صورة عن أي تقرير تدقيق يتم إصداره، مبيناً نوع التقرير إن كان (سنوياً، أو ربعياً، أو تصفية، أو انسحاب شريك، أو تأكيداً...إلخ)، وأسماء فريق العمل، وساعات العمل المستغرقة لإنجاز العمل إلى وحدة الرقابة.
- (4) عدم اعتماد تقرير مدقق الحسابات إلا بعد تصديقه [ختمه] من قبل جمعية المحاسبين القانونيين، والهدف من ذلك التأكد من حصول وحدة الرقابة على المعلومات الواردة في البند /3/.
- (5) يقوم أشخاص ضمن وحدة الرقابة بمسك سجل لكل مدقق حسابات، أو شركة تدقيق، يدون فيه اسم الشركة المدققة، واسم عميل التدقيق، ونوع التقرير، والمدة التي يغطيها التقرير، والعام الذي أنجز فيه العمل، واسم فريق العمل، وساعات العمل، واسم الشريك المسؤول عن العملية، ورأي مدقق الحسابات، ونتائج الفحص، وتوصيات وحدة الرقابة.
- (6) يجب على مدقق الحسابات الإفصاح عن أي خدمات أخرى يقدمها لعميل التدقيق إن وجدت؛ للتأكد من عدم تأثير ذلك في استقلال المدقق ونزاهته.
- (7) يقدم مدقق الحسابات تصريحاً خطياً بأنه: لا مانع لديه من فحص سجلاته، وأوراق العمل، وزيارة مكتبه عند الحاجة؛ للتأكد من الالتزام بالمعايير، والقواعد المهنية.
- (8) تقوم وحدة الرقابة بإصدار قواعد للسلوك المهني، وفق ما تفتضيه الحاجة، وبما يتناسب مع سوق العمل في سورية، ويتم تعميم ذلك على نحو دوري على مدققي الحسابات جميعهم.
- (9) يجب أن يكون أعضاء وحدة الرقابة متفرغين لهذا العمل، باستثناء التدريس في الجامعات؛ من أجل إيلاء هذا العمل الاهتمام، وبذل العناية المهنية الواجبة، ويتم دفع تعويضاتهم من إيرادات الجمعية.
- (10) يجب أن يكون أعضاء وحدة الرقابة محاسبين قانونيين من ذوي الخبرة، ولكن من غير المزاولين لمهنة التدقيق في أثناء مدة عضويتهم، وفي حال كان العضو مزاولاً يجب إيقاف المزاولة خلال هذه المدة؛ من أجل التمتع بالنزاهة والاستقلال.

11) يتم فرض رسوم على المدقق عند تصديق تقرير التدقيق، وفق نوع التقرير وغايته، ويتم تحديد هذه

الرسوم من قبل وحدة الرقابة؛ من أجل إسهام هذه الرسوم في تغطية نفقات الوحدة.

12) إلزام مدقق الحسابات بحضور مؤتمر أو ندوة علمية مهنية مرة في العام على الأقل.

13) تقوم وحدة الرقابة على جودة الأداء المهني بإجراء نوعين من الفحص على أعمال المدققين على الشكل

الآتي:

أ- **فحص دوري:** ويتم إجراؤه وفقاً لعدد تقارير التدقيق الصادرة على الشكل الآتي: مرة كل خمس سنوات

في حال كان عدد التقارير من (1-3) تقارير سنوياً، مرة كل ثلاث سنوات في حال كان عدد التقارير من

(4-10) تقارير سنوياً، وسنوياً في حال كان عدد التقارير يزيد عن (10) تقارير سنوياً.

ويجب أن يشتمل الفحص الدوري على ما يأتي:

- زيارة مكتب التدقيق.
- فحص للبيانات والمعلومات المقدمة عند تقديم طلب الترخيص، والتأكد من صحتها.
- فحص طريقة تنظيم المكتب لأعماله، مثل: مسك السجلات، وحفظ الملفات، والحفاظ على السرية.
- فحص نظام رقابة الجودة المتبع، ومطابقته مع ما تم تقديمه، والتأكد من تطبيقه وفاعليته، وإبداء الملاحظات، وتحديد أوجه القصور فيه إن وجدت.
- التأكد من وجود الموظفين المسجلين لدى المكتب، وممارستهم لأعمال التدقيق في المكتب، ومطابقة ذلك مع بيانات التأمينات الاجتماعية والتقارير المقدمة من قبله.
- التأكد من تقديم التعليم المستمر لفريق العمل، وإبقاؤهم على دراية بكل التطورات المهنية الحديثة.
- التأكد من تحقيق شروط ومواصفات مكتب التدقيق، وفق قرار الجمعية رقم 20/ لعام 2010.

تقوم اللجنة بإصدار تقرير بنتائج الفحص مع المقترحات الواجبة، وهي إما قبول نتائج الفحص بدون تحفظ،

أو قبول نتائج الفحص مع وجود تحفظات في حال المخالفات البسيطة، على أن يتم تحديد مدة زمنية لإزالة

هذه التحفظات، أو اقتراح إحالة مدقق الحسابات إلى لجنة تأديب، في حال المخالفات والتجاوزات الكبيرة؛
لأخذ الإجراءات والعقوبات المناسبة، وتُحفظ نتائج التقرير في سجل المدقق.

أما النوع الثاني من الفحص فهو ب- فحص غير دوري: ويتم هذا الفحص إمّا عشوائياً، أو بناءً على تقارير أو شكاوى واردة إلى وحدة الرقابة، إذ يتم في هذا الفحص اختيار تقرير تدقيق معين، ثم تتم زيارة مكتب التدقيق، وإجراء دراسة معمّقة عن كميّة التوصل للرأي، من خلال طلب أوراق العمل، والتأكد من مدى الانسجام والامتثال للمعايير، والقوانين المهنية، وقواعد السلوك الأخلاقي، والتأكد من تحقيق شروط الاستقلال والنزاهة، والحياد والموضوعيّة، والتأكد من كفاية وملاءمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ويتم إعداد تقرير بنتائج الفحص وفق ما ورد بتقرير الفحص الدوري.

والهدف من فصل هذا النوع من الفحص عن الفحص الدوري هو إبقاء مدقق الحسابات في حال استعداد دائم لفحص أيّ تقرير يقوم بإصداره، دون الانتظار لمهلة خمس سنوات، أو ثلاث سنوات للفحص الدوري القادم، إضافة إلى اختصار وقت الفحص، فعند القيام بهذين النوعين من الفحص معاً، سيتطلب ذلك وقتاً وجهداً كبيرين من قبل لجنة الفحص، ممّا قد يؤدي إلى إعاقة العمل وتأخير.

2-3-4-1 الأهداف المرجوة من النموذج المقترح لرقابة جودة الأداء المهني:

- إلزام مدقق الحسابات باتّباع نظام رقابة للجودة، ممّا يسهم في تعزيز جودة تقرير التدقيق.
- منع مدقق الحسابات من إصدار شهادة تدقيق من دون القيام بإجراءات التدقيق المتعارف عليها، والحصول على أدلة التدقيق المناسبة والكافية لإبداء رأي فني محايد بعدالة القوائم الماليّة.
- منع مدققي الحسابات من القيام بتدقيق بيانات ماليّة لشركة لأكثر من أربع سنوات متتالية، ثم إعطاء تقرير التدقيق لمدقق آخر لختمه؛ بهدف الاحتياط على القانون /33/ لعام 2009.
- زيادة ثقة مستخدمي تقرير المدقق بالمعلومات المقدّمة، ولاسيما في ظلّ الحاجة الماسّة لنتائج التدقيق في اتّخاذ القرارات المهمّة لمرحلة إعادة الإعمار، والانفتاح الاقتصادي الذي ستشهده البلاد بعد انتهاء الأزمة، وإعادة الاستقرار للبلاد.

- الارتقاء بمستوى المهنة من خلال التأكد من حصول المدقق وفريق العمل على التعليم المهني المستمر.
- تحسين نظرة المجتمع بمدقق الحسابات بوصفه عضواً فعالاً في بيان حقيقة الوضع المالي للمنشأة قيد التدقيق، مما يسهم في زيادة احترام هذه المهنة ومزاوليها، بوصفها وظيفة اقتصادية واجتماعية فعالة في المجتمع والاقتصاد الوطني.
- إمكانية اعتماد مدققي الدخل لدى الدوائر المالية على تقرير مدقق الحسابات، دون الحاجة إلى إعادة طلب الوثائق والثبوتيات المعززة للمركز المالي، وإعادة تقدير للأرباح الحقيقية من وجهة نظر المراقب.
- الارتقاء بمستوى المهنة من خلال توفير فرص متكافئة للجميع، بعيداً عن المنافسة والاستحواذ غير المشروع على الأعمال، من خلال تقديم بعض التسهيلات للعملاء.

خلاصة المبحث:

لقد تمّ في هذا المبحث استعراض المنظّمات والهيئات المهنية، التي لها دورٌ وتأثيرٌ في عمل مدققي الحسابات في سورية، ومن خلال الدراسة والبحث، وإجراء المقابلات؛ للوقوف على حقيقة الواقع المهني لمهنة تدقيق الحسابات في سورية، تبين أنّ هناك أوجه قصورٍ مختلفة، قد تمّ استعراض أهمّها في هذا المبحث، كما أنّ هناك تأخراً واضحاً في تطوّر هذه المهنة في سورية مقارنةً مع الدول الأخرى الأجنبية والعربية، وبناءً على ذلك تمّت محاولة اقتراح نموذجٍ لتفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين في الإشراف على الأداء المهني لعمل مدققي الحسابات؛ من أجل تعزيز جودة تقارير التدقيق الصادرة، وتحقيق النتيجة والغاية المرجوتين من هذه التقارير، ومن أمثلة ذلك: ما الهدف والغاية من تقديم تقرير مدقق الحسابات مع البيان الضريبي للدوائر المالية؟ إذا كان مراقب الدخل سوف يهمل هذا التقرير، ويعيد تقدير الأرباح والخسائر من وجهة نظره، ويتمّ تكليف المكلف بضريبة أرباحٍ حقيقيةٍ كيميّة، بناءً على وجهة نظر مراقب الدخل، ممّا يدع الباب مفتوحاً للفساد والتهرب الضريبي، ولكن هذا الأمر يحدث نتيجة وجهة النظر العامة تجاه مدقق الحسابات، بأنّه لا يقوم بواجبه على أكمل وجه، أمّا إذا كان هناك نظامٌ رقابيٌّ شديد، ومحاسبة صارمة وقانونية لمدقق الحسابات، الذي يثبت تهاونه في أداء واجبه المهني، فلا بد من أن يكون لذلك أثرٌ إيجابيٌّ في تحسين نظرة المجتمع تجاه مدقق الحسابات.

ويأمل الباحث أن يتم أخذ هذا النموذج المقترح من وجهة نظر الباحث على محمل الجد، وألا يبقى مجرد ورقٍ على الرفوف، وأن تتم دراسته وتطويره من وجهة نظر أصحاب القرار، وتفعيله في أقرب وقتٍ ممكن؛ لتحقيق الأهداف المرجوة التي تم استعراضها أعلاه.

وسوف يقوم الباحث - في الفصل الرابع من الدراسة الحالية (الدراسة الميدانية) - اختبار صحة فرضيات الدراسة، فيما إذا كان تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني، ووجود لجانٍ تشرف على دراسة ومراجعة تقارير مدققي الحسابات، وتفرض العقوبات على المخالفين، له دورٌ في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في سورية، وبالتالي تحسين جودة التدقيق أم لا.

3- الفصل الثالث

جودة الأداء المهنيّ لمدقّي الحسابات

المقدّمة

تمثّل جودة الأداء المهنيّ لمدقّي الحسابات الأساس الذي تقوم عليه هذه المهنة؛ إذ تهدف مهنة تدقيق الحسابات إلى تقديم الخدمات للآخرين، وتستند على الثقة المتبادلة بين مدقّق الحسابات والجهات ذات العلاقة، من معدّي القوائم الماليّة ومستخدميها، ولقد أدّى تزايد اعتماد تلك الجهات على القوائم الماليّة المدقّقة بوصفها مصدراً للمعلومات الملائمة لاتّخاذ القرارات الاقتصاديّة، إلى زيادة مسؤوليّة مدقّقي الحسابات أمام هذه الجهات، بالتالي نشأت الحاجة لوجود إجراءاتٍ رقابيّة، من قبل المنظّمات والهيئات المهنيّة، للإشراف على جودة أعمال التدقيق؛ وذلك لتوفير القناعة المعقولة، بأنّ أعمال التدقيق قد أنجزت بدرجةٍ عاليةٍ من الجودة والكفاءة والموضوعيّة، ممّا يضيف مزيداً من الثقة بالأداء المهنيّ لمدقّقي الحسابات، ويشكل مبرراً لتلافي الانتقادات الموجهة لمهنة التدقيق حول جودة الأعمال التي تقوم بها ومصادقيّتها، وطرائق الرقابة عليها، والسياسات والإجراءات التي تحكم عملها.

وسيتّم توضيح ذلك من خلال المباحث الآتية:

- **المبحث الأوّل:** مفهوم جودة الأداء المهنيّ لمدقّقي الحسابات وأهميّته.
- **المبحث الثاني:** العوامل المحدّدة لجودة أداء عمليّة التدقيق.
- **المبحث الثالث:** وسائل تحسين جودة الأداء المهنيّ لمدقّقي الحسابات.

3-1 المبحث الأول

مفهوم جودة الأداء المهنيّ لمدقّي الحسابات وأهميته

3-1-1 مفهوم جودة الأداء المهنيّ لمدقّي الحسابات

اهتمّت المنظّمات والجمعيات المهنية العديدة بأنحاء العالم بموضوع جودة أداء مدقّقي الحسابات؛ وذلك لما لها من أهمية بالارتقاء بمستوى المهنة، وقد خصّصت لها مجموعة من المعايير والإرشادات التي تحكم عمل مكاتب وشركات التدقيق؛ لضمان جودة أدائهم، فالحاجة إلى جودة الأداء المهنيّ لمدقّقي الحسابات والرقابة عليها انبثقت كنتيجة أساسية لمتطلّبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهنيّ، إذ يمكن النظر إلى جودة التدقيق بوصفه منتجاً نهائياً للإجراءات والقرارات المختلفة، التي يتمّ القيام بها من قبل فريق التدقيق المتمثّل بمجموعة واحدة، وبالتالي فإنّ أيّ خللٍ وظيفيٍّ، أو أيّ إجراءٍ لا يتّسق مع متطلّبات التدقيق المحدّدة من خلال المعايير المهنية، ومعايير التدقيق الدوليّة، تنعكس آثاره على جودة الأداء المهنيّ لمدقّق الحسابات.

وقد عرّف (هنية) جودة الأداء المهنيّ لمدقّق الحسابات، بأنّها: مدى التزام مدقّق الحسابات بمعايير التدقيق، ومعايير الأداء داخل منشأة التدقيق، وتتعلّق معايير الأداء بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توفّرها في العاملين بمكاتب التدقيق، مثل: النزاهة والموضوعيّة والاستقلال، وتوفّر المهارات والكفاءة في الأفراد على المهام، بصورة تحقّق المواعمة بين خبرات الأفراد ومهاراتهم وطبيعة المهمة الموكلة لهم¹.

وبناءً على التعريف السابق نستنتج أنّ جودة التدقيق تتحقّق من خلال التزام المدقّقين بمعايير التدقيق، وتوفّر الخصائص الشخصية لدى فريق التدقيق العامل في منشأة التدقيق، مثل: المؤهلات العلميّة والعملية، والاستقلال، والكفاءة والعناية المهنية، وغيرها...

كما عرّف (Palm rose)، جودة الأداء المهنيّ بأنّها: درجة الثقة التي يقدّمها المدقّق لمستخدمي القوائم الماليّة،

¹ هنية (2016)، ص26.

فمن المعروف أنَّ الهدف من التدقيق هو إعطاء الثقة في القوائم المالية، ولهذا فإنَّ جودة أداء المدقق تتحقَّق بتقديم الرأي بخلوِّ القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية، وهو ما يبيِّن أنَّ هذا التعريف اعتمد على نتائج التدقيق، المتمثلة في قوائم مالية، يمكن الاعتماد عليها؛ لتعكس جودة أداء المدقق لعملية التدقيق¹.

وعرَّفها (أحمد)، بأنَّها: قدرة المدقق على تخفيض خطر الاكتشاف، الذي يؤدي إلى تخفيض خطر التدقيق النهائي، والإفصاح عن الأخطاء الجوهرية المكتشفة في القوائم المالية، بالتالي لتحقيق الجودة في عملية التدقيق يسعى المدقق لتخفيض المخاطر إلى حدِّها الأدنى، وذلك بتخفيض المخاطر المسؤول عنها [مخاطر عدم الاكتشاف]، ويتحقَّق ذلك من خلال تحسين الأداء المهني وتطويره، واتباع المعايير والإجراءات الإرشادية المنصوص عليها دولياً ومحلياً.²

أما (شعبان) فقد عدَّ تحقيق جودة الأداء المهني للمدقق ممكناً في تنفيذه لعملية التدقيق بكفاءة وفعالية وثبات، في ضوء الالتزام بالمعايير المهنية، وقواعد المهنة وآدابها وسلوكها، وبما يزيد من قدرة المدقق على اكتشاف حالات الغش، والأخطاء التي تتضمنها التقارير المالية، ويؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى حدٍّ ممكن؛ وذلك بهدف الوصول إلى أقصى إشباع ممكن لرغبات الأطراف المهتمة، واحتياجاتها لخدمات التدقيق، وتخفيض مشكلات الوكالة إلى أدنى حدٍّ ممكن.³

وعلى مستوى المنظَّمات المهنية فقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1974 قائمة معايير التدقيق رقم 4/، التي افترضت أنَّ جودة التدقيق تتمثَّل في الالتزام بمعايير التدقيق، وفي عام 1979 أصدرت لجنة معايير الرقابة على جودة الأداء التابعة للمعهد ذاته نشرة المعايير رقم 1/، والتي تغطِّي عمليَّات مكاتب التدقيق⁴. كما أعلن كلُّ من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، ومكتب المحاسبة العام (GAO) في عام 1987 أنَّ جودة التدقيق تُعدُّ قضيةً مهمَّةً ومستمرَّةً في المهنة؛ نظراً لأهميَّتها لجميع أطراف سوق خدمات التدقيق، وأنَّ هناك حاجةً إلى تحديد العوامل المؤثِّرة في جودة التدقيق؛ لأنَّها تؤدي إلى اختلاف

¹ Salehi, (2010), P42.

² أحمد (2009)، ص17.

³ شعبان (2011)، ص32.

⁴ النعسان (2018) ص 39.

مستويات الجودة بين شركات التدقيق،¹ ونتيجةً للانهيارات المالية التي تعرّضت لها بعض الشركات الضخمة في الولايات المتحدة، قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 2002 بإصدار عدّة معايير، كان من أهمّها معيار التدقيق (SAS99) المتمثل بمراعاة الغش في تدقيق القوائم المالية، بالإضافة إلى عدّة معايير أخرى ركّزت على حوكمة الشركات ولجان التدقيق، التي تحمّلت المسؤولية الكاملة لمراقبة مدقّق الحسابات، وتحديد أتعابه التي تُعدّ أحد محدّدات جودة التدقيق،² وقد أكّد معيار التدقيق (SAS99) مراعاة الغش في تدقيق القوائم المالية لتدعيم كفاءة المدقّق في اكتشاف الغش، واستقلاليّته في التقرير عن الغش، والذي فرض على مدقّق الحسابات ممارسة الشكّ المهنيّ، من خلال الاستجواب المستمرّ، والتفكير بإبداع، ومناقشة أخطار تحريفات القوائم المالية الناتجة عن الغش؛ وذلك من أجل رفع جودة التدقيق، وإعادة الثقة في مهنة تدقيق الحسابات.³

كما أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى مفهوم جودة التدقيق من خلال المعيارين الدوليين لرقابة الجودة: معيار رقابة الجودة رقم 1/ (ISQC1)، والذي يشير إلى أنّ هدف مكاتب وشركات التدقيق في تحقيق جودة التدقيق هو إيجاد نظامٍ لرقابة الجودة والالتزام به، أمّا معيار رقابة الجودة الثاني فيتمثّل في المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 220/ وهو معيار رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية، إذ نصّ المعيار على أنّ أدوات الرقابة على جودة التدقيق تتمثّل في السياسات والإجراءات المطبّقة في مكاتب التدقيق، وذلك للتحقّق من أنّ أعمال التدقيق المُنفّذة قد تمّ أداؤها وفقاً لمعايير التدقيق المُتعارف عليها.

كما أشارت المنظّمة الدوليّة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSAI) إلى مفهوم جودة التدقيق أيضاً، في ظلّ اعتباراتٍ خاصّةٍ بالهيئات التابعة للقطاع العامّ، من خلال المعيار (ISSAI 1220) المتعلّق برقابة جودة التدقيق بالقطاع العامّ، الذي يهدف إلى تحقيق جودة التدقيق، من خلال احترام معايير رقابة الجودة، والتزام أعضاء فريق التدقيق بالمتطلّبات الأخلاقيّة التابعة للأنتوساي، والمتطلّبات الأخلاقيّة الوطنيّة التي تُطبّق على تدقيق القطاع العامّ.⁴

¹ Carcello, et. Al, 2011, p.87

² القشي (2005)، ص 14.

³ Victor & levitin (2005) p. 26

⁴ INTOSAI, Financial Audit Guideline Quality Control for an Audit of Financial Statements, (2009) PP 3-4

وبناءً على ماسبق نجد أنَّ مفهوم جودة الأداء المهني وجودة التدقيق بالنسبة إلى المنظّمات المهنيّة يتمثّل في الالتزام بالمعايير المهنيّة، ومجمل المتطلّبات القانونيّة والتنظيميّة التي تتطلّبها تلك المنظّمات، بالإضافة إلى المتطلّبات الأخلاقيّة للأفراد: كالنزاهة والموضوعيّة والاستقلال، وكذلك توفّر المهارات والكفاءات العلميّة والعملية في أعضاء فريق التدقيق؛ من أجل القيام بالمهام والمسؤوليّات الموكلة لهم على أفضل وجه.

ويرى الباحث أنَّ جودة الأداء المهني لمدقّق الحسابات تتمثّل في قيام المدقّق ببذل العناية المهنيّة الواجبة، وتطبيق المعايير المهنيّة، والقوانين والأنظمة اللازمة بكلّ نزاهة وموضوعيّة؛ للوصول إلى قناعة تامّة بأنّ تلك القوائم الماليّة المدقّقة تظهر بعدالة حقيقة المركز المالي للمنشأة محل التدقيق، بما يكفل تحقيق الأهداف المتوقّعة والمرجوة من عملية التدقيق؛ أي تطبيقاً لليمين القانونيّة التي يؤدّيها المحاسب القانوني في سورية عند نيّله شهادة المحاسب القانوني، وفق ما نصّت عليه المادّة 16/ من القانون/33/ لعام 2009: "أقسم بالله العظيم أن أقوم بواجبات مهنتي كمحاسب قانوني، بشرف وأمانة، وأن ألتمّ دوماً جانب الحق، وأن أتقيّد بأحكام القانون والنظام، وأن أحافظ على أسرار المهنة، وأن أراعي آدابها وقواعدها، والله على ما أقول شهيد".

ويُتّضح من خلال التعريفات السابقة أنَّ مفهوم جودة الأداء المهني لمدقّق الحسابات من المفاهيم التي حظيت باهتمامٍ علميٍّ ومهنيٍّ كبيرٍ؛ لما له من أهميّة كبيرة. ولكنّ لكلّ طرفٍ من الأطراف المعنيّة بعملية التدقيق منظوراً مختلفاً عن جودة الأداء، فمدقّق الحسابات يهتمّ بإتمام عملية التدقيق بأسلوبٍ موضوعيٍّ منظمٍّ، وفقاً للمعايير المهنيّة، والمسؤوليّات القانونيّة، وهو يحاول بذلك تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودةٍ من وجهة نظره، من خلال الاهتمام بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق أكثر من نتائجها، أمّا إدارة المنشأة محل التدقيق ترى أنَّ جودة أداء المدقّق تظهر من خلال إضفاء الثقة على القوائم الماليّة، وتأكيد وفاء الإدارة لمسؤوليّاتها عن إدارة الموارد الاقتصاديّة للمنشأة، ومن وجهة نظر مستخدمي القوائم الماليّة فإنّ جودة الأداء المهني تكمن من خلال تأكيد صدق القوائم الماليّة، التي يعتمدون على معلوماتها في اتّخاذ قراراتهم.¹

¹ نور وآخرون (2007)، ص. 7

3-1-2 أهمية جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات

تسعى منشآت التدقيق لتحقيق مستوى عالٍ من جودة أدائهم لعملية التدقيق؛ وذلك لإخلاء مسؤوليتهم أمام الأطراف المستفيدة من مخرجات عملية التدقيق، ولتجنب الاتهامات الموجهة لهم، بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية بأسلوب يتماشى مع المبادئ والمعايير المحاسبية، والالتزام بأداب وسلوك المهنة، والتي ازدادت في السنوات الأخيرة؛ بسبب حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية، وتعرض بعض الشركات الأمريكية للفشل، بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من قبل أكبر شركات التدقيق.

بالتالي توجب على مدققي الحسابات الاهتمام بأداء عملية التدقيق بالجودة المثلى، والتي ستعكس مباشرة على مخرجات عملية التدقيق، والمتمثلة في تقرير مدقق الحسابات، الذي يعتمد عليه الكثير من المستخدمين الخارجيين في اتخاذ قراراتهم، ورسم سياساتهم، فلم يعد قاصراً تقرير المدقق على استخدامه من إدارة الوحدة الاقتصادية أو ملاكها؛ للحكم على كفاءة إدارتها لمواردها، بل تعدى ذلك ليصل إلى اعتماد الكثير من متخذي القرار على تقارير التدقيق، وبالتالي فإن جودة أداء عملية التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق، والمتمثلة في:¹

- **مدقق الحسابات:** يهيمه أن تتم عملية التدقيق بجودة معقولة؛ وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقعه التنافسي في مجال عمله.
- **إدارة الشركة:** وهي الجهة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية التدقيق بجودة معقولة يمكنها من معرفة مواطن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية، ومن ناحية أخرى فإن تقرير المدقق له ردود فعل في السوق، مما قد يؤثر في أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.
- **البنوك والدائنون:** إذ يعتمدون كثيراً على القوائم المالية المدققة، ولاسيما في منح القروض والتسهيلات البنكية، ومما لا شك فيه أن جودة عملية التدقيق سوف تؤثر بالإيجاب على جودة قراراتهم.

¹ Taylor, D, H. & Glezen, W.G. Auditors Legal Liability Towards the Third Party مأخوذة من (راجح، محمد بهاء). مدى التزام مكاتب التدقيق بمتطلبات رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 2017، ص 22.

- **الجمعيات والمؤسسات النازمة للمهنة:** إذ تسعى إلى إلزام مكاتب التدقيق بتحقيق مستوى معقول من الجودة؛ لتطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، والارتقاء بها بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة، وللخدمات التي تقدمها.
- **الهيئات والأجهزة الحكومية:** إذ إنَّها تعتمد على القوائم المالية المدقَّقة لأغراضٍ كثيرة، منها: التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، كما تسعى الأجهزة الحكومية إلى إتمام أعمال التدقيق وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة؛ بهدف حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة بعملية التدقيق.
- **ملاك الشركة أو المساهمين:** إذ يعتمدون على القوائم المالية المدققة لقياس كفاءة الإدارة، وبناء القرارات الاستراتيجية الهامة.

الشكل (1-3) الأطراف المستفيدة من جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات



(إعداد الباحث)

وتأتي أهمية جودة الأداء المهنيّ لمدقّي الحسابات من خلال إسهامها بما يأتي:

3-1-2-1 الإسهام في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق.

3-2-1-2 تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.

3-2-1-3 تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية.

3-2-1-4 تخفيض صراعات الوكالة.

3-2-1-5 الإسهام في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.

3-2-1-6 زيادة الثقة في تقرير مدقّق الحسابات ومصادقية القوائم المالية.

وفيما يأتي نستعرض النقاط السابقة بشيءٍ من التفصيل:

3-1-2-1 الإسهام في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق

إنّ إحدى مكوّنات فجوة التوقعات في التدقيق هي فجوة الأداء، التي تعبّر عن التباين بين ما يمكن توقّعه من أداء المدقّقين بشكلٍ معقولٍ، عن طريق مستخدمي القوائم المالية، وبين ما يتصوّره المدقّقون من أدائهم الفعليّ. وقد عرّف أحد الباحثين فجوة جودة الأداء، بأنّها: التباين والاختلاف بين توقّعات كلّ من المستخدمين والمدقّقين تجاه جودة خدمات المدقّق المؤدّة، وعوامل تكوين تلك الجودة وتشكيلها، كما أكّد أنّ السبب الرئيس لوجودها هو انخفاض الأداء الفعليّ للمدقّق عن معايير التدقيق، ومعايير الجودة المتعارف عليها.¹

لذا فإنّ انخفاض جودة الأداء المهنيّ لمدقّق الحسابات يُعدّ أحد أهمّ أسباب وجود فجوة التوقعات في التدقيق؛ ولذلك يُعدّ أداء المدقّق لمهامه ومسؤوليّاته بالجودة المثلى أحد أساليب تضيق فجوة التوقعات، وتقليص التباين بين اعتقادات المدقّق، والطرف الثالث المستفيد من تقرير المدقّق، والقوائم المالية المُدقّقة.

¹ عثماني، كامل السيد. مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة، مأخوذة من (راجح، محمد بهاء. مدى التزام مكاتب التدقيق بمتطلبات رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 2017، ص 25).

3-2-1-2 تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية

وقد نال هذا العنصر اهتماماً كبيراً من المنظّمات المهنيّة، ولدى العديد من الباحثين، ولاسيّما بعد فشل العديد من مكاتب التدقيق الكبرى في اكتشاف المخالفات والأخطاء الماليّة للشركات، وذلك بوصف جودة الأداء المهنيّ لمدقّق الحسابات وسيلةً رقابيّةً، من الممكن أن تختلف كونها تصف قدرة المدقّق على اكتشاف الأخطاء الجوهريّة في القوائم الماليّة، والحدّ من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين¹؛ ويرجع السبب في ذلك إلى أنّ المدقّقين ذوي الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء، والمخالفات الموجودة في القوائم الماليّة، على نحو أفضل من المدقّقين ذوي الجودة المنخفضة، وهذا ما أكّدته لجنة (Tread way)، التي أشارت إلى أنّ تحسين جودة أداء عمليّة التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء، ويحدّ من التحريف الجوهرية في القوائم الماليّة؛ أي إنّ أداء عمليّة التدقيق بجودة عالية يزيد من احتمال اكتشاف الأخطاء، والمخالفات الموجودة في القوائم الماليّة.

3-2-1-3 تأكيد الالتزام بالمعايير المهنيّة

تهدف معايير التدقيق الدوليّة إلى وضع مستوياتٍ للأداء المهنيّ لمدقّق الحسابات الخارجيّ المستقلّ، وتلزمه بالامتثال لهذه المعايير، ولمستويات الأداء المهنيّ؛ وذلك لتنظيم عمليّة التدقيق، والارتقاء بجودة الأداء المهنيّ لمدقّق الحسابات، ولاسيّما معايير رقابة الجودة على السياسات، والإجراءات المُتبّعة للتحقّق - بدرجةٍ معقولةٍ - من التزام العاملين في المكاتب ومنشآت التدقيق بالمعايير المهنيّة، والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءهم المهنيّ، عند تقديم الخدمات المهنيّة لعملاء المكتب، بما في ذلك قواعد المهنة وسلوكها وآدابها، والالتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاولة المهنة، كما تهدف إلى تحسين أداء كلّ فردٍ من أفراد مكاتب التدقيق².

ومن هنا يستنتج الباحث وجود علاقةٍ تبادليّةٍ بين جودة الأداء المهنيّ لمدقّق الحسابات والالتزام بالمعايير المهنيّة، إذ إنّ أداء عمليّة التدقيق بمستوى جيّدٍ وملائمٍ يؤكّد امتثال المدقّق للمعايير المهنيّة، ويؤدّي إلى خلق مخرجاتٍ من عمليّة التدقيق بجودةٍ مرتفعةٍ، وبالتالي زيادة مستوى الثقة بتلك القوائم الماليّة المدقّقة والمُعتمدة من قبله؛ لذلك لا بدّ من وجود جهةٍ رقابيّةٍ؛ للتحقّق من التزام المدقّق بتطبيق المعايير والقواعد المهنيّة.

¹ عيسى (2008)، ص4.

² نور وآخرون (مرجع سابق)، ص7.

3-1-2-4 تخفيض صراعات الوكالة

لقد ترتب على اتساع حجم الشركات انفصال الملكية عن الإدارة، ممّا شكّل عدّة أطراف تُعرَف بأصحاب المصالح في الشركات، ومن منظور نظرية الوكالة يمكن تعريف العلاقة التي تقوم على الوكالة، بأنّها: عقد يقوم من خلاله الأصل (المساهمون) بتعيين الوكيل (الإدارة)، لأداء خدمة ما لمصلحة الأصل، مع تفويض بعض سلطات القرارات للوكيل، وعندما تتعارض مصالح الوكيل مع مصالح الأصل، فإنّ الوكيل لن يعمل لتعظيم مصالح الأصل، وللتخفيض من حدّة تعارض المصالح بين الأصل والوكيل، يسعى الأصل لبناء نظام مراقبة للوكيل، من خلال تعيين مدققي حسابات لمراجعة القوائم الماليّة، وتخفيض عدم تماثل المعلومات.¹

ويفترض أنّه كلّما زاد التعارض في المصالح بين الوكيل (الإدارة) والأصل (المساهمين) زادت تكلفة الوكالة، وكلّما زادت تكلفة الوكالة زادت الحاجة إلى مدقّين بكفاءة عالية؛ لتقديم خدمات التدقيق بالجودة المُتلى، بعكس الشركات التي تكون درجة التعارض في المصالح بها ضئيلة، وبالتالي تنخفض فيها تكاليف الوكالة.

كما أشار أحد الباحثين إلى أنّه إذا سلّمنا بوجود هذه الصراعات، فلا بدّ من وجود مدقّق حسابات ذي أداء مهنيّ بجودة عالية؛ ليساعد على تخفيض حدّة هذه الصراعات، وأنّه كلّما اشتدّت حدّة هذه الصراعات زادت الحاجة لوجود جودة عالية لأداء عملية التدقيق وتنفيذها؛ أي إنّ هناك علاقة طردية بين صراعات الوكالة والطلب على جودة الأداء المهنيّ لمدقّقي الحسابات عند تنفيذ عملية التدقيق.²

ويرى الباحث أنّ أداء المدقّق لعملية التدقيق بجودة مرتفعة، وفقاً للمعايير المهنية والمتطلّبات القانونيّة، سيقدّم نتيجة حتميّة تسهم في تخفيض صراعات الوكالة.

3-1-2-5 الإسهام في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات

ويشير مفهوم الحوكمة كما عرّفه (Williamson) إلى أنّه: مجموعة من المبادئ والاستراتيجيّات، التي تتبنّاها الشركة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسيّة، ضمن منظور أخلاقيّ، ينشأ من داخلها بوصفها شخصيّة

¹ عيسى، (مرجع سابق)، ص4.
² الأهل، (2008)، ص7.

معنوية، وقائمة بذاتها، ولها هيكل إداري، وأنظمة داخلية ولوائح، تكفل لها تحقيق تلك الأهداف بقدراتها الذاتية، وبعيداً عن تسلط أي فرد فيها، وبالقدر الذي لا يضر بمصالح الفئات الأخرى ذات العلاقة¹، فمفهوم الحوكمة الذي أورده (Williamson)، يدور حول تحقيق الشفافية والعدالة للشركة ومسألتها.

كما أنه ثمة بُعدين أساسيين لمفهوم حوكمة الشركات وفق ما يأتي:²

- **الالتزام:** إذ تكون الغاية هي التحقق من مواجهة المتطلبات والالتزامات، والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية، وتنفيذها، فضلاً عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة، بأكبر قدر ممكن من الأمانة والشفافية.
 - **الأداء:** ويعني استخدام جميع الوسائل المتاحة؛ لرفع مستوى الأداء الشامل للمنشأة، والسعي إلى استغلال الفرص الإيجابية للمخاطر الفعلية والمتوقعة، وتقليل الآثار السلبية لهذه المخاطر.
- فهناك من أكد أن جودة الأداء المهني لعملية التدقيق لها دور مهم في عملية السيطرة على المنشأة وتوجيهها، وذلك من خلال تقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وإبداء الرأي في عملية الإفصاح عن المخاطر التي تواجهها المنشأة، والإجراءات التي تتخذها لمواجهة هذه المخاطر، بما يحقق في النهاية أهداف المنشأة ويحسن سبل الاتصال بينها وبين المساهمين.
- وترى الدراسة أن الدور الاجتماعي لمدقق الحسابات في تقييم نظم الرقابة الداخلية، والإفصاح عن المخاطر التي تواجهها الشركة، والإجراءات التي تتخذها لمواجهة هذه المخاطر، وإضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، من خلال إبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركة من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده، يساهم في تحقيق الهدف المنشود في مجال الحوكمة وتوقعات المجتمع، وبذلك يتضح أن دور مدققي الحسابات أصبح جوهرياً وفعالاً في مجال حوكمة الشركات؛ لما له من أثر في الحد من التعارض بين الملاك وإدارة الشركة.

¹ ربحاوي، (2008)، ص94.

² الأهدل، (مرجع سابق)، ص9.

3-1-2-6 زيادة الثقة في تقرير مدقق الحسابات ومصادقية القوائم المالية¹

يُعدُّ اهتمام المدقق بجودة أدائه المهنيّ لعملية التدقيق عاملاً مهماً لتدعيم الثقة بتقارير التدقيق؛ وذلك لأهمية الدور الذي تؤديه هذه التقارير في إضفاء المصادقية على القوائم المالية، والتي تُستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهمة بعملية التدقيق.

ويتبيّن ممّا سبق أنّ اهتمام المدقق بجودة أدائه المهنيّ لعملية التدقيق يمنحه ميزة تنافسيّة كبيرة في سوق المهنة، كما يساعده على تلبية متطلّبات العملاء، وبالتالي يُمكن نيل رضاهم وولائهم، إذ إنّ زيادة الثقة في التقرير الذي يقدّمه مدقق الحسابات، وتعزيز مصادقية القوائم المالية، تُعدُّ من أبرز نتائج تحسين جودة أداء عملية التدقيق، إذ إنّ تدعيم الثقة بمصادقية وشفافية القوائم المالية، يسهم في تقليص صراعات الوكالة، وتضييق فجوة توفّعات المراجعة، بالإضافة إلى تدعيم مفهوم الحوكمة، فالتكامل بين هذه العوامل سيؤدي لخلق بيئة ماليّة واقتصاديّة مستقرّة، تتعكس نتائجها الإيجابية على جميع فئات المجتمع الماليّ.

¹ الوكيل، (2004)، ص14.

3-2 المبحث الثاني

العوامل المحددة لجودة أداء عملية التدقيق

تتبع أهمية جودة عملية التدقيق من حقيقة كونها مطلباً لجميع أطراف عملية التدقيق؛ لتحقيق أهدافهم المختلفة والمرجوة من أداء عملية التدقيق، فهي المرتكز الأساسي لكسب ثقة مستخدمي القوائم المالية، كما أنها تؤدي دوراً فعالاً في الإسهام في النمو الاقتصادي للمجتمع، واستقراره المالي، وبالرغم من أنه ليس هناك عوامل محددة، ومتفق عليها لجودة أداء عملية التدقيق، إلا أنه هناك العديد من المؤشرات والدلائل، التي إذا توفرت فلا بد من أنها ستجعل عملية التدقيق تنصف بدرجة عالية من الجودة، ولكن هذه المقومات تختلف بأهميتها وتأثيرها في جودة التدقيق بطرائق مختلفة؛ لذا كان لابد من التطرق إلى أهم العوامل والمقومات المحددة لجودة أداء عملية التدقيق، والتي تتمثل في الآتي:

3-2-1 استقلال المدقق.

3-2-2 حجم منشأة التدقيق.

3-2-3 أتعاب المدقق.

3-2-4 تقديم خدمات غير التدقيق.

3-2-5 مدة التدقيق.

3-2-6 الالتزامات القانونية.

3-2-7 خبرة مكتب التدقيق بالصناعة التي تعمل بها المنشأة محل التدقيق.

3-2-8 عوامل مرتبطة بعملية التدقيق

وفيما يأتي يتطرق الباحث - بشيء من التفصيل - إلى كل عامل من العوامل السابقة على حدة:

3-2-1 استقلال المدقق Independence of the auditor

يمثل استقلال المدقق مطلباً أساسياً، ليتمكن المدقق أو منشأة التدقيق من ممارسة أحكامه المهنية بموضوعية، بعيداً عن أي تأثير، وهذا ما أكدّه (De Angelo) من خلال عدّ استقلال المدقق العنصر الثاني الذي تتألف منه جودة التدقيق، وأضاف أنّ جودة التدقيق ليست القدرة التقنية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية فحسب، ولكن أيضاً الرغبة في الإبلاغ عن أي خرق مُكتشف، والذي يُعدّ أساساً لتقديم جودة تدقيقٍ عالية.¹

كما عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الاستقلال على النحو الآتي:

الاستقلال في الواقع Independence in fact: هو حالة ذهنية تسمح للمدقق بالتعبير عن نتائج عملية التدقيق، من دون أن يتأثر بأي مؤثرات، أو دوافع أو ضغوطٍ تضُرّ بالحكم المهني، ممّا يسمح للمدقق أن يتصرّف بنزاهة وموضوعية، وأن يعتمد على الشكّ المهني، ويكشف الحقيقة في تقريره.

الاستقلال في المظهر Independence in appearance: ويمثل تصوّر مستخدمي القوائم المالية عن مدقق الحسابات المستقل، من خلال شروط أو قواعد عامة، تجنّب المدقق أية وقائع أو ظروف تُعدّ مهمّة بالنسبة لمستخدمي تلك القوائم، والتي تجعلهم يستنتجون أنّ المدقق منحاّز أو مفتقر للنزاهة.

وبحسب (IFAC) ثمة خمسة شروطٍ عامّة تقوِّض استقلال المدقق من ناحية المظهر، وهي:²

1. وجود مصلحة مالية مع العميل.
 2. وجود علاقة أسرية مع أحد أصحاب الشركة الخاضعة للتدقيق، أو أحد موظفيها أو مديرها.
 3. أداء عملٍ من مسؤوليّة إدارة الشركة.
 4. تدقيق عملٍ منجز سابقاً من قبل مدقق، أو منشأة تدقيقٍ أخرى.
 5. تقديم خدماتٍ للعميل تتعارض مع أهداف التدقيق.
- ويستنتج الباحث ممّا تقدّم أنّه يجب على المدقق أو منشأة التدقيق أخذ تلك الشروط بالحسبان عند أداء عملية التدقيق، ففي حال افتقار المدقق لاستقلاليتّه من ناحية المظهر، سينمّ احتساب نتائج التدقيق غير صحيحة

¹ Tritschler, J (2014), pp27.

² Knechel W. R and Salterio S. E. (2007), pp107.

بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، حتى لو كان المدقق أو منشأة التدقيق في الواقع مستقلين، وكانت نتائج التدقيق صحيحة، فمن هنا يحرص المدققون على اتباع الشروط السابقة لتجنب خطر المقاضاة، والحفاظ على مستوى عالٍ من جودة الأداء المهني لعملية التدقيق.

2-2-3 حجم منشأة التدقيق Audit Firm Size

تتمتع مكاتب التدقيق الكبرى عموماً بمهاراتٍ فنيّة، وبرامج تدريبٍ مستمرة، ممّا يزيد من كفاءة العاملين بها، بالإضافة إلى التزامها ببرامج وأنظمة رقابة الجودة، ممّا يجعلها أكثر قدرةً على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية من المكاتب الأصغر حجماً، وبالتالي تزداد ثقة الأطراف المستفيدة في القوائم المالية المدققة من قبل المكاتب الكبيرة مقارنةً بالمنشآت الأصغر حجماً، إذ أصبح الكثير من المستثمرين والدائنين على نحوٍ خاصٍّ يتبعون هذا المقياس لتقييم جودة أداء عملية التدقيق.

وعلى الرغم من وجود دراساتٍ كثيرة تؤيد وجود علاقةٍ طرديةٍ بين حجم مكتب التدقيق وجودة أداء عملية التدقيق، إلا أنّ هناك من يرى أنّ جودة التدقيق لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فحسب، وإنّما ترتبط أيضاً بالمكاتب الصغيرة، على افتراض أنّه من غير المنطقي أن تكون مكاتب التدقيق الصغيرة عديمة الجودة، كما أنّ قلة عدد عملاء المكاتب الصغيرة قد يكون عائداً إلى تمسك تلك المكاتب بمبدأ الاستقلالية، وحرصها عند قبول عملاء جدد.¹

ويرى الباحث أنّ مكاتب التدقيق الكبرى التي يكون لها فروعٌ عدّة حول العالم تحرص دائماً على إبقاء مكاتبها على درايةٍ بأخر التطوّرات المهنية والعلمية، وتقديم الدعم الفني لها؛ من أجل الحفاظ على سمعتها، وتقديم جودة أداءٍ عالية، ومع ذلك فإنّ هذا لا يعني أنّها تعطي تأكيداً مطلقاً عن حقيقة المركز المالي للمنشأة المدققة.

3-2-3 أتعاب المدقق Audit Fees

يُعدّ تحديد أتعاب التدقيق مسألة ذات أهميةٍ كبيرةٍ للمدقق والعميل، كون كلّ طرفٍ يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدّمة للعميل مع قيمة الأتعاب المدفوعة للمدقق، غير أنّه لا توجد طريقةً علميّةً لتحديد الأتعاب على نحوٍ عادلٍ، بما يحقّق للمدقق أتعاباً معقولةً مقابل الخدمات التي يقدّمها، ويحقّق للعميل بالوقت نفسه ما يطلبه

¹ طقطق، (مرجع سابق)، ص26.

من خدمات لقاء ما تحمّله من أتعاب.

تناولت العديد من الدراسات العلاقة بين خدمات التدقيق ومحددات أتعاب عملية التدقيق خلال السنوات الماضية، فقد وضع في العام 1980 نموذج لتسعير أتعاب التدقيق مستنداً على هيكل التكاليف؛ أي من خلال كمية الموارد المستخدمة من قبل مدقق الحسابات في أداء عملية التدقيق، بما في ذلك جميع تكاليف الفرص opportunity costs، وبالاستناد إلى النموذج السابق اختُبرت العلاقة ما بين أتعاب التدقيق ومؤشرات جودة أداء عملية التدقيق، مثل: إعادة عرض القوائم المالية Restatements، والمستحقات التقديرية Discretionary Accruals، وحجم منشأة التدقيق، وخطر التقاضي ومخاطر التدقيق، وقد توصّلت تلك الدراسات إلى وجود تأثيرٍ لأتعاب عملية التدقيق في جودة الأداء المهني للمدقق، والذي له أوجهٌ عدّة: فالأتعاب العالية المدفوعة للمدقق قد تسمح له بزيادة جهد التدقيق، وبالتالي زيادة جودة التدقيق، وبالعكس تجعل أتعاب التدقيق العالية ولاسيما المتعلقة بخدمات غير التدقيق المدقق يعتمد اقتصادياً على عملائه كثيراً، وبالتالي يؤثر ذلك سلباً في استقلاليته، وعندما يتلقّى المدقق أتعاباً غير عادية من العميل يكون قد سمح لنفسه بالتورط في إدارة الأرباح.¹

أمّا الأتعاب المنخفضة يمكن أن تؤدي إلى انخفاضٍ في جودة الأداء المهني للمدقق؛ وذلك لسببين اثنين: الأول عدم قيام المدقق بالجهد المطلوب مقارنةً في حال كانت الأتعاب عالية، أمّا الثاني قبول المدقق تدقيق عمليات العميل، على الرغم من انخفاض التكلفة عن الأتعاب المقدّمة، وذلك على أمل التعاقد معه لسنواتٍ عدّة متتالية، وتحقيق الربح في إجمالي سنوات التعاقد.

ويرى الباحث أنّ أتعاب المدقق موضوعٌ في غاية الأهمية، ويجب أن يكون مقارباً لأتعاب زملائه الذين يملكون الخبرة نفسها، وحجم المكتب نفسه؛ لأنّ هذا الموضوع يمكن أن يكون دليلاً على عدم استقلال المدقق ونزاهته، ممّا يؤثر سلباً على جودة الأداء المهني سواءً أكانت الفروقات بالزيادة أم بالنقصان.

¹ Kilgore, A., (2007), p65

3-2-4 Provision of Non-Audit services غير التدقيق

لُوَحِظَ في الآونة الأخيرة توجُّه منشآت التدقيق إلى تقديم خدماتٍ غير التدقيق لعملائها على نحوٍ متزايدٍ، والتي تُعدُّ أكثر ربحيةً مقارنةً بخدمات التدقيق، ولاسيَّما لدى منشآت التدقيق الكبيرة الحجم، إذ قُدِّرَت من 30% إلى 40% من إجمالي إيراداتها.¹

كما أنَّ تقديم تلك الخدمات له تأثيرٌ سلبيٌّ في موضوعية المدقِّق واستقلاله، وبالتالي يؤثر في جودة أدائه المهني، ويزيد أيضاً من احتمالية خرقه لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.²

فعندما يقَدِّم مدقِّق الحسابات خدماتٍ غير التدقيق لعملائه يزداد مستوى ضغطهم عليه، وينعكس سلباً على اهتمامات المدقِّق بجودة أدائه المهني، ويؤثِّر أيضاً في القرارات التي يتَّخذها المدقِّق حيال جمع أدلة الإثبات، فضلاً عن التأثير في عملية التدقيق كلاًها.

وفي هذا السياق يُذكر أنَّ قانون (SOX) وضع حظراً على تقديم بعض خدمات غير التدقيق مثل:³

1. تصميم أنظمة المعلومات المحاسبية، وتنفيذها ومسك الدفاتر.

2. خدمات التقييم والتدقيق الداخلي.

3. وظائف الإدارة والموارد البشرية.

4. الخدمات القانونية، وخدمات السمسة.

وفي المقابل هناك العديد من الدراسات التي أعادت النظر في الآثار السلبية لخدمات غير التدقيق، وخلصت لنتيجة مفادها أنَّه لا يوجد أيُّ تأثيرٍ لتلك الخدمات في استقلال مدقِّق الحسابات، كما لم تجد أيضاً أيَّ ارتباطٍ بينها وبين جودة الأداء المهني لمدقِّق الحسابات.

¹ Quick, R., Rasmussen, W. (2005), pp137-138.

² Markelevich, A., Hoitash, R., Barragato, C. A, (2005), pp137.

³ Sarbanses - Oxley Act of 2002, Corporate responsibility, (2002), pp771-772.

ويؤيد الباحث أن تقديم خدماتٍ أخرى غير خدمات التدقيق للعميل نفسه قد يمثل تهديداً حقيقياً لاستقلال المدقق، ولحماية المدقق، والحفاظ على استقلاله ونزاهته، يجب امتناع مكاتب التدقيق عن تقديم خدمات غير التدقيق الممنوعة وفق القوانين والتشريعات المُتبعة.

3-2-5 مدة التدقيق Audit Tenure

ويُقصد بمدة التدقيق مدى استمرار منشأة التدقيق في تدقيق حسابات العميل؛ أي عدد السنوات التي يقوم المكتب خلالها بتدقيق القوائم المالية لمنشأة العميل، ويُعد هذا الموضوع من المواضيع التي نالت اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين؛ نظراً لأهميته الخاصة، إذ أكدت بعض الدراسات وجود علاقةٍ طرديةٍ بين طول مدة تعاقد مدقق الحسابات مع المنشأة محل التدقيق، وجودة الأداء المهنيّ لمدقق الحسابات في تأدية عملية التدقيق، ويرجع هذا الاعتقاد إلى وجود ظاهرة التعلم، التي تؤدي إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية بالنسبة لمدقق الحسابات، حين يقضي مدةً طويلةً في تدقيق حسابات المنشأة محل التدقيق.

بينما أشارت معظم الدراسات إلى وجود علاقةٍ عكسيةٍ بين طول مدة تعاقد مدقق الحسابات مع المنشأة محل التدقيق وجودة الأداء المهنيّ لمدقق الحسابات في تأدية عملية التدقيق، فعمليات التدقيق من دون المستوى تزداد مع طول مدة ارتباط المدقق بالعميل، وقد أشارت لجنة (Metcalfe) التي شُكلت في عام 1977 من قبل الكونغرس الأمريكي إلى أن طول مدة ارتباط المدقق بالعميل محل التدقيق قد تؤدي إلى انخفاض جودة الأداء المهنيّ لمدقق الحسابات، وأن هناك علاقةً عكسيةً بين طول مدة ارتباط المدقق بالمنشأة محل التدقيق وجودة أداء عملية التدقيق؛ ويرجع ذلك لسببين:

1. إن طول مدة التعاقد تؤثر في استقلال المدقق، فإن العلاقة بعد نقطة معينة بين طول مدة ارتباط المدقق مع المنشأة محل التدقيق وقدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية تكون علاقةً عكسيةً.

2. إن طول مدة التعاقد قد تجعل من عملية التدقيق وإجراءاتها نمطاً روتينياً بالنسبة لمدقق الحسابات.

وفي سورية حدد قانون تنظيم المهنة رقم 33/ لعام 2009 في المادة 51/ منه: أن يتم تعيين مدقق الحسابات لمدة سنة قابلة للتجديد حتى أربع سنوات، وهذا يدل على فكرة العلاقة العكسية بين مدة ارتباط المدقق بالعميل

محل التدقيق وجودة الأداء المهني للمدقق.

3-2-6 الالتزامات القانونية

ينشأ مصدر مسؤولية مدققي الحسابات من العلاقة التعاقدية مع العميل؛ أي إذا لم ينجز المدقق خدمات التدقيق وفقاً لشروط العقد، يمكن للعميل مقاضاته لإخلاله وعدم التزامه بالعقد، فمن المفترض أن يقوم المدقق بالعمل، وببذل العناية والاجتهاد المتوقع بوصفه مهنيًا متمرساً في عمله، إضافةً إلى مسؤولية المدقق تجاه العميل، هنالك أيضاً مسؤوليته تجاه مستخدمي القوائم المالية: كالدائنين والمستثمرين، الذين يعتمدون كثيراً على رأي مدقق الحسابات عند قرارهم بتوفير الائتمان للعميل، أو الاستعداد للاستثمار لديه، ويكون المدقق مسؤولاً عن الخسائر المالية الناجمة عن رأيه غير المناسب، إلا إذا قدم دليلاً على بذله العناية والاجتهاد الواجبين، وفقاً لمعايير المحاسبة والتدقيق ذات الصلة.

كما أن مسؤولية مدقق الحسابات تتمحور حول وظيفتين اثنتين، وهما: المنع والتعويض، فمن المفترض أن تعمل تلك المسؤولية على منع الضرر ضد مستخدمي القوائم المالية، من خلال امتثال المدقق للقوانين والتشريعات، ومعايير المحاسبة والتدقيق، والتي تعمل على تحفيز المدقق للعمل بعناية أكبر، ونتيجةً لذلك تتأثر جودة الأداء المهني للمدقق إيجاباً، وعندما لا يتم منع الضرر من قبل مدقق الحسابات فقد يُطلب منه تقديم تعويضاتٍ إلى الأطراف المتضررة.¹

وفي هذا السياق أشارت دراسة أخرى إلى أنه ثمة علاقة عكسية بين عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مدقق الحسابات وجودة الأداء المهني للمدقق؛ أي إذا قلَّ عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق فهذا مؤشرٌ على جودة الأداء المهني العالية للمدققين في أداء عملية التدقيق، أما إذا زادت تلك الدعاوى فبعد ذلك دليلاً على انخفاض جودة التدقيق.²

وفي سورية لم يشر قانون تنظيم المهنة رقم 33/ لعام 2009 إلى ضرورة إفصاح المدققين عند ارتباطهم مع العميل إلى عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضدهم، والتي قد يرغب المدقق في التكتّم عنها إن وُجدت.

¹ الحسيني، (2011)، ص 281-302.

² طقطق، (مرجع سابق)، ص 27-28.

3-2-7 خبرة مكتب التدقيق بالصناعة التي تعمل بها المنشأة محل التدقيق:

بيّنت دراساتٌ كثيرةٌ أنّ خبرة مكتب التدقيق بالصناعة التي تعمل بها المنشأة المدقّقة يزيد من احتمال خلوّ القوائم الماليّة المدقّقة من الأخطاء الجوهريّة، وهذه الخبرة بالصناعة تُكسب مدقّق الحسابات سمعةً جيّدةً في هذه الصناعة التي تخصّص بها، ويساعد على تقديم خدمات التدقيق لعملاء هذا النشاط بدرجةٍ عاليةٍ من الجودة، وبأتعابٍ منخفضةٍ؛ بسبب الدراية الكبيرة، وحسن فهم المدقّق بالنشاط.¹ وكذلك يجب على مدقّق الحسابات عند تخطيط عمليّة التدقيق أن يأخذ بالحسبان المشكلات التي تواجه نشاط العميل، مثل: العوامل الاقتصادية، والقوانين الحكوميّة، والتغيّر التكنولوجي، وهذا يفيد في أداء عمليّة التدقيق بكفاءةٍ وجودةٍ عاليةٍ. وقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيّين إرشاداتٍ يمكن للمدقّق اتّباعها عند تدقيق بعض الصناعات ذات الطبيعة الخاصّة، مثل: البنوك، وشركات المقاولات، وشركات الطيران.... إلخ.²

3-2-8 عوامل مرتبطة بعملية التدقيق

وكما تقدّم سابقاً فقد تمّ استعراض عواملٍ عديدةٍ مرتبطةٍ بالمدقّق، أو بمنشأة التدقيق التي تسهم في تحسين جودة الأداء المهنيّ لمدقّق الحسابات، ولكن هناك عواملٌ أخرى ترتبط بعملية التدقيق بحدّ ذاتها، وتؤثر أيضاً في جودة الأداء المهنيّ لعمليّة التدقيق، وتتمثّل فيما يأتي:³

1- التخطيط الجيّد لكلّ مرحلةٍ من مراحل التدقيق.

2- توثيق إجراءات عمليّة التدقيق.

3- استخدام التقنيّات الحديثة والبرامج الحاسوبية في إنجاز أعمال الفحص وتقييم البيانات الماليّة.

وبالإضافة إلى ماسبق ينبغي أن يضع مكتب التدقيق سياساتٍ وإجراءاتٍ، تقتضي إجراء مراجعة رقابة الجودة على مستوى كلّ عمليّة من عمليّات التدقيق.

وأخيراً يرى الباحث أنّ من أهمّ الوسائل التي تسهم في تحسين جودة الأداء المهنيّ لمدقّق الحسابات رقابة الهيئات المهنيّة وإشرافها على عمل هؤلاء المدقّقين، وهذا ماسيتمّ التطرّق إليه في المبحث القادم.

¹ نور، وآخرون (مرجع سابق) ص 16.

² الأزرق، والبهلول (2014) ص ص 41-42.

³ مرجانة (2017) ص ص: 21-22.

3-3 المبحث الثالث

وسائل تحسين جودة الأداء المهني

3-3-1 وسائل تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات:

حتى تحقّق المراجعة الخارجيّة هدفها يجب أن يثق مستخدمو القوائم الماليّة المُدقّقة بأنّ المدقّق قد أدّى عمله على أكمل وجه، وأنّ عمليّة التدقيق قد تمّت في أعلى جودة ممكنة، إذ تُعدّ عمليّة قياس جودة الأداء المهنيّ عمليّةً معقّدة؛ نظراً لاختلاف طبيعة خدمات التدقيق عن غيرها من الخدمات الأخرى، وتعدّد الأطراف والمستفيدين من هذه الخدمة، واختلاف حاجة كلّ طرفٍ.

ومع ذلك فلا بدّ من وجود مجموعةٍ من الوسائل التي تساعد في تحسين جودة الأداء المهنيّ؛ بهدف الوصول إلى أقصى مستوى ممكن من جودة التدقيق، إذ يؤدّي انخفاض مستوى الجهد المبذول في أثناء تنفيذ عمليّة التدقيق إلى زيادة احتمالات فشل عمليّة التدقيق، وتعرّض المدقّقين للنقاضي بدعوى التقصير والإهمال، لذلك فإنّه ثمة مجموعة من الوسائل تزيد من كفاءة أداء المدقّقين لمهامهم، ممّا يؤدّي إلى تحسين جودة التدقيق، ويعزز من ثقة الأطراف المستفيدة من تقرير المدقّق، ونتائج عمليّة التدقيق، ومن تلك الوسائل:

3-3-1-1 الالتزام بتنفيذ عمليّة التدقيق وفق معايير التدقيق.

3-3-1-2 كفاءة اختيار العملاء، أو استمرار تقديم الخدمة لهم.

3-3-1-3 كفاءة انتقاء المدقّقين بمكتب التدقيق وتخصيص الأفراد على المهام.

3-3-1-4 كفاءة هيكلّة عمليّة التدقيق.

3-3-1-5 التطوير والتعليم المهنيّ المستمر.

3-3-1-6 الالتزام بتطبيق آداب وقواعد السلوك المهنيّ.

3-3-1-7 الرقابة على جودة الأداء المهنيّ.

وفيما يأتي سيتمّ شرح كلّ واحدةٍ من هذه الوسائل بشيءٍ من التفصيل

3-1-1 الالتزام بتنفيذ عملية التدقيق وفق معايير التدقيق

تمثل معايير التدقيق مستويات الأداء التي يتم الحكم على جودة التدقيق بناءً على الالتزام بها، لذلك سعت المنظمات المهنية في الدول المتقدمة إلى صياغة هيكل لمعايير التدقيق، وفق الاحتياجات المتجددة للمستخدمين، إذ إنَّ التزام مكتب التدقيق بهذه المعايير له تأثير كبير على جودة عملية التدقيق، من خلال ضمان أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علمياً وعملياً، يتمتعون بالاستقلال والموضوعية، ويقومون ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة للوفاء بمسؤولياتهم المهنية والقانونية.¹ إذ قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإصدار عشرة معايير للتدقيق مقسمة إلى ثلاث مجموعات وفق ما يأتي:²

أ- **المعايير العامة:** وهي المعايير التي تتعلق بالتكوين الشخصي للمدقق، وتشتمل على ثلاثة معايير:

1- ضرورة توفر القدر اللازم من التأهيل العلمي والعملية لدى مدقق الحسابات.

2- توفر الحياد والموضوعية والاستقلال لدى مدقق الحسابات خلال مراحل العمل كلها.

3- بذل المدقق للعناية المهنية اللازمة والدقة في أثناء تنفيذ العمل.

ب- **معايير العمل الميداني:** وهي مجموعة المعايير التي تتعلق بخطوات تنفيذ عملية التدقيق، والتأكد من مدى

تعبير القوائم المالية عن حقيقة المركز المالي للمنشأة، وتشتمل على ثلاثة معايير:

1- التخطيط لعملية التدقيق تخطيطاً كافياً، وتوزيع المهام على المساعدين والإشراف عليهم.

2- دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه؛ للتوصل لفهم كافٍ للنظام، وتحديد الاختبارات التي يجب القيام بها.

3- التوصل إلى أدلة الإثبات والقرائن المناسبة والملائمة لإبداء الرأي في البيانات المالية للمنشأة.

ج- **معايير التقرير:** وهي مجموعة المعايير التي تتعلق بكيفية إعداد التقرير النهائي للمدقق ومحتوياته، وتضم

أربعة معايير:

1- أن يبين المدقق فيما إذا تمَّ إعداد القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً أم لا.

2- بيان الثبات والتجانس للقواعد والمبادئ المحاسبية المطبقة بين المدة الحالية والمدة السابقة.

¹ نور، وآخرون (مرجع سابق) ص ص 20-19.

² الطويل (2012) ص ص 32-31.

3- الإفصاح الكافي؛ أي أن تكون البيانات المالية معبّرة تعبيراً كافياً وشاملاً عما تحتويه من معلومات.

4- يجب أن يشتمل التقرير على تعبير المدقق عن رأيه المستقلّ بالقوائم المالية بوصفها وحدةً متجانسةً، أو يشتمل على رأيه عن بعض العناصر، مع ذكر الأسباب التي أثّرت في عدم إبداء الرأي، وأن يضمّ التقرير إشارةً محدّدةً إلى نوعيّة الفحص الذي قام به المدقق، ومدى مسؤوليّته عن ذلك الفحص.

ويرى الباحث أنّ التزام مدقق الحسابات بتطبيق معايير التدقيق من الوسائل المهمّة التي تؤدي إلى تحسين جودة الأداء المهنيّ لمدقق الحسابات، ولكن لا بدّ أيضاً من توفير جهة رقابية خارجية تُلزم المدقق باتباع هذه المعايير، والتأكد من حسن تطبيقها والالتزام بها.

3-1-2 كفاءة اختيار العملاء الجدد واستمرار تقديم الخدمة للعملاء القدامى

ركّزت الإصدارات المهنية الأمريكية والدولية على ضرورة قيام مكاتب التدقيق بوضع الإجراءات اللازمة لتقييم العملاء الحاليين والمحتملين؛ منعاً من تورّط مكاتب التدقيق في دعاوى قضائية قد تؤثر على سمعتها المهنية، وترتبط هذه الإجراءات بدراسة أعمال المنشأة محل التدقيق وتقييم خطرها المتعلّق باستمرار المنشأة في نشاطها بصورة مريحة، وخطر احتواء القوائم المالية على أخطاءٍ مُتعمّدة وغير مُتعمّدة، وخطر تكاليف الدعاوى القضائية المُحتملة، وتكاليف سوء السمعة.¹ وكذلك يتطلّب معيار رقابة الجودة رقم 1/ حصول مكتب التدقيق على المعلومات التي تُعدّ ضروريةً في ظلّ الظروف القائمة، قبل قبول الارتباط مع عميلٍ جديدٍ والاستمرار مع عميلٍ قديمٍ، وهناك معلوماتٌ تساعد الشريك المسؤول فيما إذا كانت الاستنتاجات التي توصل إليها والمتعلّقة بقبول العلاقات مع العملاء أو الاستمرار في تلك العلاقات مناسبةً، مثل²:

- نزاهة الملاك الرئيسيين، والإدارة العليا، والمُكلّفين بالحوكمة.
- ما إذا كان فريق التدقيق المسؤول مؤهلاً للقيام بعملية التدقيق، ويمتلك القدرات اللازمة.
- ما إذا كان مكتب التدقيق وفريق التدقيق المسؤول يستطيعون الالتزام بالمتطلّبات الأخلاقية ذات الصلة.

¹ نور، وآخرون (مرجع سابق) ص 21

² المعايير الدولية للمراجعة والفحص المعتمدة في المملكة العربية السعودية (2020) ص 107

■ الأمور المهمة التي ظهرت في أثناء القيام بعملية التدقيق الحالية أو السابقة، وما يترتب عليها من نتائج تحدّد إمكانية استمرار العلاقة مع العميل.

كما تتطلب الأنظمة وقواعد أخلاقيات المهنة ذات الصلة من المدقق، أن يطلب من المدقق السابق قبل قبول ارتباط جديد أن يزوده بالمعلومات، التي يعرفها حول أيّ حقائق أو ظروفٍ يحتاج المدقق الجديد أن يكون على دراية بها قبل قبول الارتباط.

ويرى الباحث أن قبول مكتب التدقيق لأيّ عميل جديد، أو قبول الاستمرار مع أيّ عميل سابق من دون وجود معايير وأسس مهنية، قد يترتب عليه آثار سلبية على جودة الأداء المهني للمدقق، وبالتالي يحدث قصور في الوفاء بالتزاماته المهنية، ممّا قد يؤدي إلى زيادة المخاطر المرتبطة بعملية التدقيق، والإساءة إلى سمعة المدقق.

3-1-3-3 كفاءة انتقاء المدققين بمكتب التدقيق وتخصيص الأفراد على المهام

يُعدّ اختيار المدققين للعمل بمكتب التدقيق مطلباً حيوياً لضمان جودة الأداء المهني، ونتيجة لأهمية كفاءة إجراءات تعيين المدققين للعمل بمكتب التدقيق، فقد اهتمت المنظمات المهنية اهتماماً كبيراً بعملية تعيين المدققين، لذلك فقد أشار مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين: أنّه يجب على مكتب التدقيق أن يكون لديه سياسات وإجراءات، تؤكّد وجود الأشخاص المناسبين، الذين يتمنّعون بالمهارات والقدرات، والالتزام بالمعايير الأخلاقية اللازمة من أجل¹:

أ- أداء العمليات وفقاً للمعايير المهنية، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
ب- تمكين مكتب التدقيق أو الشركاء المسؤولين عن عملية التدقيق من إصدار التقارير المناسبة في ظلّ الظروف القائمة.

كما ينبغي أن يوكل مكتب التدقيق مسؤولية ما يخص أيّ عملية تدقيق إلى شريك معيّن، وأن تُوضع سياسات وإجراءات تقتضي ما يأتي:

أ- الإبلاغ عن هوية شريك العملية ودوره إلى الأعضاء الرئيسيين في إدارة العميل والمكلفين بالرقابة.

¹ IAASB (op. cit.) PP 50-51

ب- امتلاك شريك العملية الكفاءة، والقدرات، والسلطة المناسبين؛ لأداء الدور المناط به.

ج- تحديد مسؤوليات الشريك بوضوح، وإبلاغها إلى ذلك الشريك.

ولا شك أن اهتمام مكتب التدقيق بتوزيع الأفراد على المهام سيؤدي إلى تحسين جودة الأداء المهني؛ نظراً لأداء عملية التدقيق بواسطة أشخاص مؤهلين، ويتمتعون بمستوى مناسب من التدريب، والتأهيل والتخصص في الصناعة التي يزاولها العميل، مما يسهم في الارتقاء بالأداء الكلي لمكتب التدقيق، وتحسين جودة التدقيق.

3-3-1-4 كفاءة هيكلية عملية التدقيق

تتطوي هيكلية عملية التدقيق على وضع الإجراءات والسياسات والأدوات التي تهدف إلى تنظيم عملية التدقيق، وتتضمن التخطيط الجيد لعملية التدقيق؛ أي معرفة مدقق الحسابات، وفهمه لطبيعة عمل العميل، وتنظيم الإدارة، ونوع المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنشأة، وهيكل رأس المال، والعلاقة مع الأطراف التي لها مصلحة مشتركة، بالإضافة إلى وضع خطة مناسبة لإنجاز أعمال التدقيق على نحو فعال، وتقسيم العمل بين المساعدين بما يحقق الاستخدام الأمثل لمهارات هؤلاء المساعدين وطاقاتهم، وبما يحقق تنفيذ الإجراءات والسياسات الملائمة، للإشراف على تنفيذ عملية التدقيق وتحقيق أهدافها، فقد نصت الفقرة رقم 18/ من معيار التدقيق الدولي رقم 300/ المتعلق بالتخطيط لتدقيق البيانات المالية، إنه: على مدقق الحسابات التخطيط لطبيعة التوجيه وتوقيته ومداه، والإشراف على فريق العملية ومراجعة عملهم.

كما يجب توثيق عملية التدقيق على نحو يساعد مدقق الحسابات على الإلمام بالظروف والمتغيرات التي واجهها، والقرارات التي اتخذها في أثناء أداء عملية التدقيق، فقد أوضحت الفقرة 23/ من معيار التدقيق الدولي رقم 300/، بأنه: على المدقق أن يقوم بتوثيق الاستراتيجية الشاملة، وكل القرارات الأساسية التي تُعد ضرورية لتخطيط عملية التدقيق على نحو جيد، وهذا ما يجعل المدقق يستجيب للأحداث والظروف والمتغيرات جميعها.

ولاشك أن هيكلية عملية التدقيق يترتب عليها زيادة كفاءة الأداء المهني، وبالتالي زيادة جودة التدقيق، إذ تسمح عملية الهيكلية لمدقق الحسابات بتخصيص وقت أكبر للمشكلات التي تتطلب تقديراً وحكماً شخصياً.

ويرى الباحث أنَّ هيكلية عملية التدقيق يجب أن تتم من خلال برامج حاسوبية خاصة، تضع خطة العمل وتختار عينة التدقيق، وتحدّد حجم العينة المطلوب، والوقت اللازم لعملية التدقيق، وبذلك يتمّ تجنب الأحكام والتقديرية الشخصية، عند القيام بالمهام نفسها، ممّا يؤدي إلى تقليل الانحرافات في قرارات المدقّقين، ويزيد من ثقة الأطراف المستفيدة.

3-1-5 التطوير والتعليم المهني المستمر

يُعدّ الحصول على قدرٍ ملائمٍ من التعليم الرسمي في المحاسبة والتدقيق أحد الشروط للحصول على شهادة محاسبٍ قانونيٍّ في معظم الدول، ولكن ما يتمّ تعلّمه من مهاراتٍ وتقنيّاتٍ في المدارس والكلّيّات والجامعات، لم يعد كافياً في ظلّ التغيّرات الاقتصادية، والتطوّرات التكنولوجيّة التي يشهدها العالم، ومالها من أثرٍ في تغيير المعارف بسرعة، ممّا يتطلّب قدراتٍ ومهاراتٍ جديدةٍ للتكيّف مع تلك التغيّرات والتطوّرات، ومع كلّ ما هو جديد، ولا يمكن أن يتمّ ذلك إلّا من خلال التعليم المهني المستمرّ، الذي أصبح مطلباً اجتماعياً للجميع.¹

إذ تمثّل برامج التعليم المهني المستمر أحد أهمّ صور التطوير المهني، الذي يساعد مدقّق الحسابات على التمتّع بالكفاءة والتأهيل اللازمين لأداء عملية التدقيق بالجودة المطلوبة، ومن الضروري أن يقوم مدقّق الحسابات بتطوير أسلوب أدائه لعمله ذاتياً، وذلك بمواكبته للتطوّرات السريعة في مجال التدقيق، من خلال برامج التعليم المستمرّ.²

لذلك قامت العديد من المنظّمات المهنيّة بالاهتمام بالتعليم المهني المستمرّ، إذ جعلته مطلباً أساسياً لضمان استمراريّة العضويّة فيها، وبالتالي لا يتمّ تجديد رخصة المزاولة إلّا بعد الالتزام بمتطلّبات التعليم المهني المستمرّ وفقاً للبرامج المعتمدة من تلك الهيئات أو المنظّمات، مثل: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، الذي يتطلّب من جميع المنتسبين إليه الحصول على ما يعادل (120) ساعة من التعليم المستمرّ كلّ ثلاث سنواتٍ، وكذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي يتطلّب (90) ساعة من التعليم المهني المستمرّ كلّ ثلاث سنواتٍ.

¹ علي، (2012) ص 35

² نور وآخرون (مرجع سابق) ص 27

كذلك أشارت المادة /12/ من نظام مزاولة المهنة الصادر عن جمعية المحاسبين القانونيين في المملكة الأردنية، إلى أنه: على المحاسب القانوني المزاوِل للمهنة أن يقدم للجمعية في بداية كل سنة مالية شهادة تدريب لمدة لا تقل عن ثلاثين ساعة تدريبية، أو عشرين ساعة تدريبية، مضافاً إليها بحثاً مشاركاً في مؤتمر مهني، أو مقالاً منشوراً في مجلة مهنية، شريطة أن يجري التدريب في مركز التدريب التابع للجمعية، أو مراكز التدريب المُعترف بها من قبل الجمعية، بما في ذلك المشاركة في المؤتمرات المهنية.¹

أمّا في سورية فقد نصّ قرار جمعية المحاسبين القانونيين رقم /118/ بتاريخ 2019/11/26، على أنه: تُعدّ من وثائق تجديد الترخيص وثيقة اتّباع ساعات تدريبية بمعدّل (20) ساعة تدريبية للمحاسبين القانونيين طالبي الترخيص لتدقيق شركات الأموال، وبمعدّل (10) ساعات تدريبية للمحاسبين القانونيين طالبي الترخيص لتدقيق شركات الأشخاص؛ وذلك سعياً لرفع سوية المهنة في سورية.

ويرى الباحث أنّ شرط التدريب المهني المستمرّ والتعليم لتجديد رخصة المزاولة المهنية من الوسائل المهمة في تحسين جودة الأداء المهنيّ لمُدقّق الحسابات، من خلال إبقائه على اطلاع دائم بأخر المستجدات العلمية، والتطورات المهنية، وأساليب تطبيقها.

3-1-6 الالتزام بتطبيق آداب وقواعد السلوك المهنيّ

وممّا لا يخفى أنّ انخفاض جودة الأداء المهنيّ يعود في جزء كبير منه إلى عدم الالتزام بقواعد المهنة وأخلاقيّاتها، وأكبر دليل على ذلك حالات الانهيار والإفلاس، والفضائح التي ظهرت في الشركات الأمريكية بمشاركة مكاتب وشركات التدقيق.

وقد اهتمّت معظم المنظّمات المهنية بقواعد السلوك المهنيّ، إذ قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار أوّل دليل لقواعد وآداب السلوك المهنيّ في عام 1917، كما قام الاتحاد الدوليّ للمحاسبين بإصدار ميثاق آداب المهنة، والذي تمّ العمل به بدءاً من حزيران 2006، وكذلك قام مجمع المحاسبين القانونيين بانكلترا وويلز بإصدار الدستور الأخلاقيّ لمهنة المحاسبة والتدقيق، والذي تمّ العمل به بدءاً من أيلول 2006.²

¹ كراجه (مرجع سابق) ص 105-106
² علي، (مرجع سابق) ص 38.

وكذلك فرضت أخلاقيات المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدوليّة لأخلاقيات المهنة للمحاسبين، المبادئ الأساسية الآتية الخاصة بالأخلاق المهنية، والتي تطالب مدققي الحسابات بالتقيد بها:¹

- **النزاهة:** أي التحلي بالاستقامة والأمانة، والتعامل العادل والصدق.
 - **الموضوعيّة:** أي عدم التحيز أو التأثير الذي لامبرر له من الآخرين في الأحكام المهنية أو العلميّة.
 - **الكفاءة المهنية والعناية الواجبة:** أي التمتع بالمعرفة، والمهارة المهنية، والعمل وفقاً للمعايير المهنية.
 - **السريّة:** أي مراعاة سريّة المعلومات التي يتمّ الحصول عليها من خلال الممارسة المهنية، وعدم الإفصاح عن أيّ معلوماتٍ لأطرافٍ ثالثةٍ من دون الحصول على موافقةٍ مسبقةٍ، أو من دون وجود مبررٍ مهنيّ، وعدم استخدام المعلومات التي تمّ الاطلاع عليها من أجل المنفعة الشخصية.
 - **السلوك المهني:** أي الالتزام بالأنظمة والقوانين ذات الصلة، وتجنّب أيّ فعلٍ يسيء للمهنة.
- ويرى الباحث أن هناك علاقةً طرديةً بين الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني وبين جودة الأداء المهني.

3-1-7 الرقابة على جودة الأداء المهنيّ

تُعدّ معايير الرقابة على جودة التدقيق الخطوة الأولى للرقابة على جودة الأداء المهنيّ وتحسينه، كما أنّ جودة التدقيق لا يمكن أن تتحقّق بدون وجود مثل هذه المعايير²، وتتمثّل معايير الرقابة على الجودة بالإجراءات والسياسات التي تتبنّاها مكاتب وشركات التدقيق لتوفير ضمانٍ معقولٍ، بأنّ عمليّات التدقيق قد تمّت وفقاً للمبادئ الأساسية للتدقيق، وتشتمل تلك المعايير على الاستقلال والنزاهة والموضوعيّة، وإدارة أفراد فريق التدقيق، وقبول عملاء جدد، والاستمرار مع العملاء السابقين، وأداء عمليّة التدقيق وتنفيذها، والرقابة والمتابعة.

ولكنّ إصدار معايير لرقابة الجودة لا يعني أو يضمن التزام مكاتب التدقيق بتطبيقها، لذلك لا بدّ من استخدام أساليب للرقابة على الجودة بصورةٍ يتحقّق معها التأكّد بدرجةٍ معقولةٍ من مدى الالتزام بعناصر رقابة الجودة، بما يحقّق ثقة الجمهور في المهنة.

وتنقسم أساليب الرقابة على الجودة إلى نوعين:

¹ المعايير الدولية للمراجعة والفحص المعتمدة في المملكة العربية السعودية (2020) ص ص 1196-1197

² Lopez and Peters, (2012), p.142

أ- أساليب الرقابة الذاتية أو الداخلية¹

وهي الرقابة التي تتم من داخل مكتب التدقيق، إذ يتم وضع مجموعة من العناصر والإجراءات والسياسات اللازمة، ويتم الإشراف عليها، وتقييم فعاليتها، ومدى الالتزام بها باستمرار من قبل المسؤولين عن الرقابة في مكتب التدقيق، مثل: شريك ثانٍ غير مسؤول عن عملية التدقيق، إذ يقوم بفحص انتقادي شامل لملفات العملية كاملة قبل استكمال تقرير التدقيق، ويسمى فحص ماقبل الإصدار، أو من خلال تعيين مدير يكون مسؤولاً عن تنفيذ المراجعات الفورية كلها، شريطة أن يكون مستقلاً، إذ تُرفع إليه الملفات كاملة لفحصها في أثناء تنفيذ عملية التدقيق.

كما يمكن أن تتم عملية الرقابة من خلال فحص نسبة محدودة من عمليات التدقيق المنفذة، على أن تتضمن هذه النسبة عمليات التدقيق التي تمت بواسطة الشركاء جميعهم؛ بهدف التأكد من أن السياسات والمعايير الموضوعة لرقابة الجودة قد تم أخذها بالحسبان خلال جميع مراحل التدقيق.

ب- رقابة الجهات الخارجية (المنظمات المهنية)

تمثل جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات ضماناً لبقاء شركات التدقيق في عملها واستمرارها مستقبلاً؛ إذ تركز المنظمات المهنية على ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية، ومعايير الرقابة على جودة الأداء المهني الصادرة بهذا الشأن؛ من أجل الارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة، إذ يمكن النظر إلى جودة التدقيق بوصفه منتجاً نهائياً للإجراءات والقرارات المختلفة، التي يتم القيام بها من قبل فريق التدقيق المكون من مجموعة واحدة، إذ إن أي خلل وظيفي، أو أي إجراء لا يتسق مع متطلبات التدقيق النمطية، والمحددة من خلال المعايير المهنية ومعايير التدقيق، تنعكس آثاره على جودة الأداء المهني.²

ومن جهة أخرى فقد اهتمت المنظمات المتعددة والجمعيات المهنية بجميع أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لها، والارتقاء به بما يخدم الصالح العام، كذلك فرضت هذه الجمعيات المهنية على أعضائها مجموعة من المعايير المهنية، إضافة

¹ علي، (مرجع سابق) ص 41

² Francis, (2011) p.127

إلى قواعد وآداب وسلوكيات المهنة؛ لكي يتم تنفيذ عمل المدقق والمحاسب وفقاً لأعلى معايير الجودة¹، وتسعى رقابة المنظمات المهنية على جودة الأداء المهني إلى تحقيق الأهداف الآتية:²

1- التأكد من وفاء مدقق الحسابات بالتزاماته المهنية، وفقاً لأعلى مستويات الجودة، بما يضمن تحقيق توفُّعات المستفيدين واحتياجاتهم، وتدعيم ثقتهم بأداء المدقق.

2- إلزام مكاتب وشركات التدقيق بتوظيف أفراد تتوفَّر فيهم الكفاءة المهنية والعلمية اللازمة للقيام بمهام التدقيق بأعلى مستويات الجودة.

3- توفير دليل معقول على أنَّ أعمال التدقيق تتمُّ وفقاً لمعايير الجودة المناسبة، من خلال التوجيه والإشراف، ومتابعة الأعمال خلال جميع مراحل التدقيق.

4- التأكد من التزام مكاتب التدقيق بتطبيق معايير التدقيق المتفق عليها.

5- التأكد من التزام مكاتب التدقيق بالقوانين، والتشريعات المحلية، وعقود العملاء.

6- التأكد من التزام مكاتب التدقيق بالمعايير الأخلاقية، وقواعد السلوك المهني.

7- التقليل من احتمال التعرُّض للمشكلات القانونية، وتجنُّب قضايا التقصير في الأداء المهني.

8- السعي إلى الحفاظ على سمعة المهنة وتطويرها.

9- التحقق من تطبيق برنامج مراقبة جودة العمل داخل المكتب؛ بهدف التوصل إلى أنَّ الإجراءات الأخرى جميعها والخاصة بمراقبة جودة الأداء يتمُّ تطبيقها بفعالية.

أمَّا أساليب التحقق من جودة عمليَّات التدقيق من قبل المنظمات المهنية فقد تنوَّعت، فاتبعت الأساليب العديدة، فنمَّة أسلوبان للرقابة على جودة الأداء المهني في الولايات المتحدة الأمريكية، وهما:³

الأسلوب الأول: فحص النظر: وأنشئ هذا النوع من الرقابة من خلال الجهات الرقابية، إذ أسَّس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) قسماً خاصاً لذلك، وعدَّه أحد الشروط الأساسية للانضمام إليه.

¹ مجاهد (2010) ص 263

² محمد (2017) ص ص 19-21

³ Schmutte and Thieling, (2010), p.56

الأسلوب الثاني: فحص مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامة (PCAOB): وأنشئ هذا النوع من الرقابة من خلال الكونجرس الأمريكي، وتحت إشراف هيئة سوق الأوراق المالية؛ لحماية الاقتصاد القومي والمستثمرين، بعد حدوث العديد من الانهيارات في الشركات المساهمة، والتي كانت تدقق من قبل شركات تدقيق كبرى.

وقد تمّ التطرّق إلى أساليب وطرق رقابة المنظّمات المهنيّة بشيءٍ من التفصيل في الفصل الثاني من هذا البحث. وهكذا نلاحظ أنّ العديد من الجهات والمنظّمات المهنيّة الدوليّة والعربيّة قد أولت اهتماماً بموضوع رقابة الجودة في مكاتب التدقيق؛ بهدف رفع مستوى الأداء المهنيّ لهذه المكاتب وتطويرها بما يخدم الصالح العام، إذ وضعت هذه الجهات معايير مهنيّة؛ كي يتّبعها المدقّق؛ بهدف ضبط أدائه وفقاً لأعلى معايير الجودة. ومن خلال الدراسات الحديثة يتّضح أنّ برامج رقابة جودة التدقيق قد أسهمت على نحوٍ مُلاحظٍ في تحسين جودة الأداء المهنيّ للمدقّقين، مما حقّق إنجازاً للأعمال بجودةٍ أعلى على الرغم من أنّ المعايير المهنيّة التي يجب الالتزام بها قد أصبحت أكثر تعقيداً.

وإنّ مراجعة جودة الأداء المهنيّ أو ما يُسمّى بالرقابة على أعمال التدقيق يُعدّ من أهمّ الأمور الواجب اتّباعها؛ للتأكّد من فاعليّة العمل ودقّته، الذي تقوم به أيّ جهة مهنيّة تتولّى أعمال التدقيق، ممّا ينعكس على درجة جودة الدور الذي يقوم به مدقّق الحسابات، ودرجة مصداقيّته وسمعته، من ناحية أداء عمله بالكفاءة والدقّة المطلوبين. لذلك يرى الباحث أنّ رقابة المنظّمات المهنيّة والجهات الخارجيّة من أهمّ الوسائل التي تسهم في تحسين جودة الأداء المهنيّ، وضبطه لمدقّقي الحسابات، من خلال تحقيق الأهداف التي وردت أعلاه، ولابدّ للمنظّمات المهنيّة من تطوير أساليب الرقابة باستمرارٍ؛ من أجل مواكبة التطوّرات المهنيّة والعلميّة كلّها، وتحقيق أهداف الرقابة.

3-2-3 المخاطر الناتجة عن عدم تحقق جودة الأداء المهني

ينجم عن عدم التزام مدقق الحسابات باتباع الوسائل التي تسهم بتحقيق جودة الأداء المهني مخاطر وآثار عديدة سلبية، يمكن أن تؤثر في مكتب التدقيق والمجتمع، فمن المخاطر التي يتحملها مكتب التدقيق على سبيل المثال¹:

- الإساءة لسمعة المكتب أمام عملائه.
- انخفاض الحصّة السوقية لمكتب التدقيق.
- التكاليف التي يتكبدها مكتب التدقيق نتيجة إقامة العملاء للدعاوى القضائية، والتعويضات التي يجب أن تُدفع لهم نتيجة المسؤولية القانونية للمدقق تجاه غيره.
- تكاليف الفشل الداخلي والخارجي من موارد مالية وبشرية؛ من أجل تصحيح الأخطاء وأوجه القصور في الأداء.

■ زيادة التهديد بالتدخل الحكومي في تنظيم المهنة.

أما المخاطر التي يتحملها المجتمع نتيجة انخفاض جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات، فتتمثل في النتائج السلبية والخسائر التي يتعرض لها عملاء التدقيق، والأطراف المستفيدة من تقرير المدقق؛ نتيجة اعتمادهم على تقارير تدقيق متدنية الجودة.²

3-3-3 نتائج تحقق جودة الأداء المهني

إنّ التزام مدقق الحسابات بالمعايير والمتطلبات التي تؤدي إلى كفاءة جودة الأداء المهني يترتب عليه آثار إيجابية عديدة، نذكر من أمثلتها:

- تحسين سمعة مكتب التدقيق، واكتساب عملاء جدد، والمحافظة على العملاء الحاليين، ولاسيما في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق.
- زيادة مستوى المصداقية في تقرير مدقق الحسابات، نتيجة خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية.

¹ مصطفى (1998) ص 77

² شليبي (2018) ص 68

- تُعدُّ جودة الأداء المهنيّ أحد أهمّ العوامل التي تُؤدّي إلى تقدُّم المهنة، والارتقاء بها، وتحسين نظرة المجتمع لها، ممّا ينعكس إيجاباً على أعضاء المهنة جميعهم.
- تقليل احتماليّة ارتكاب الأخطاء في تنفيذ عمليّة التدقيق، وإعطاء تأكيداتٍ معقولةٍ بأنّ عمليّات التدقيق تتوافق مع المتطلّبات المهنيّة، ومعايير التدقيق المُتعارف عليها.
- تقليل مخاطر التدقيق إلى الحدّ الأدنى الذي يمكن قبوله.

خلاصة الفصل

تمّ إلقاء الضوء في هذا الفصل على العديد من النقاط المتمثّلة في مفهوم جودة الأداء المهنيّ لمدققي الحسابات وأهميّته، من خلال استعراض مفاهيم عديدة لجودة الأداء المهنيّ، وعدّها متمثّلة بأداء عمليّة التدقيق بكفاءة وفعاليّة وفقاً لمعايير التدقيق الدوليّة، وآداب وقواعد السلوك المهنيّ، والإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المُكتشّفة، والعمل على تحقيق وتلبية أهداف مستخدمي القوائم الماليّة ورغباتهم واحتياجاتهم.

كما تمّ التطرُّق إلى أهمّ العوامل المحدّدة لجودة أداء عمليّة التدقيق، المتمثّلة باستقلال المدقّق، وأتاعبه وحجم منشأة التدقيق، وتقديم المدقّق لخدماتٍ غير التدقيق، وصولاً إلى مدّة التعاقد مع العميل، والالتزامات القانونيّة وغيرها.

وأخيراً تمّ استعراض أهمّ وسائل تحسين جودة الأداء المهنيّ وسبله، من خلال الالتزام بتنفيذ عمليّة التدقيق وفق معايير التدقيق، وكفاءة اختيار العملاء، أو استمرار تقديم الخدمة لهم، وكفاءة انتقاء المدقّقين بمكتب التدقيق، وتخصيص الأفراد على المهام، بالإضافة إلى كفاءة هيكله عمليّة التدقيق والتطوير، والتعليم المهنيّ المستمرّ، والالتزام بتطبيق قواعد وآداب السلوك المهنيّ، وصولاً إلى الرقابة على جودة الأداء المهنيّ، كما تمّ استعراض أهمّ الآثار الإيجابيّة لتحقيق جودة الأداء المهنيّ، والنتائج السلبيّة لعدم تحقُّق جودة الأداء المهنيّ.

4- الفصل الرابع

الدراسة الميدانية (الطرق والإجراءات)

بغرض تدعيم الدراسة النظرية، وإضفاء الجانب العملي عليها، لابدّ من إسقاط الجانب النظريّ في صورةٍ عمليّةٍ، وهذا ما قام به الباحث من خلال إجراء الدراسة الميدانية، التي تمثّلت بتوزيع استبانةٍ علميّةٍ على عددٍ من المحاسبين القانونيين المزاولين للمهنة في سورية، والمحاسبين القانونيين العاملين في المنظمات والهيئات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات في سورية، وعددٍ من مراقبي الدخل في مديريةٍ ماليّةٍ دمشق، وعددٍ من موظّفي قسم الائتمان في بعض البنوك العاملة في سورية؛ وذلك بهدف تعرّف آراء عيّنة الدراسة حول دور الهيئات المهنية المشرفة على عمل المدقّقين في تحسين جودة الأداء المهنيّ لمدقّقي الحسابات في سورية، والحصول على معلوماتٍ تساعد الباحث في وضع النتائج والتوصيات المناسبة للدراسة.

وسنتناول في هذا الفصل وصفاً منهجياً لمنهجية الدراسة المتبعة، ومجتمع وعينة الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، واختبار الفروض من خلال المباحث الآتية:

4-1 المبحث الأول: منهجية الدراسة.

4-2 المبحث الثاني: اختبار الفرضيات.

4-1 المبحث الأول

منهجية الدراسة

سيتناول الباحث في هذا المبحث النقاط الآتية:

4-1-1 منهج الدراسة.

4-1-2 أساليب جمع البيانات ومصادرها.

4-1-3 مجتمع وعينة الدراسة.

4-1-4 خصائص عينة الدراسة.

4-1-5 أداة جمع البيانات.

4-1-6 اختبار صدق وثبات الأداة المستخدمة.

4-1-7 الأساليب الإحصائية المستخدمة.

4-1-1 منهج الدراسة

استُخدِمَ المنهجُ الوصفيُّ التحليليُّ، الذي قام الباحث من خلاله بتحليل ما تمَّ وصفه وجمعه من بياناتٍ، وتفسيرها، وتوضيح العلاقات فيما بينها، باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة.

4-1-2 أساليب جمع البيانات ومصادرها

لقد تمَّ جمع البيانات الأولية من الميدان بواسطة الاستبانة التي وُزعت على عيّنة الدراسة، أمَّا البيانات الثانوية فقد تمَّ جمعها من خلال الرسائل العلمية، والكتب والدوريات، والمواقع الإلكترونية... إلخ، ذات العلاقة بموضوع الدراسة: (دور الهيئات المهنية المشرفة على عمل المدققين في تحسين جودة الأداء المهنيّ لمدققي الحسابات في سورية).

4-1-3 مجتمع وعينة الدراسة

يتكوّن مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين المزاولين لمهنة تدقيق الحسابات، والمحاسبين القانونيين العاملين في المنظّمات والهيئات المهنية المشرفة على عمل مدققي الحسابات في سورية، ومستخدمي تقرير مدقق الحسابات، من مراقبي الدخل في الدوائر المالية، ومانحي القروض والتسهيلات في البنوك، أمَّا عيّنة الدراسة فقد اقتصرَت على مجموعةٍ من مدققي الحسابات، والعاملين في المنظّمات والهيئات المهنية في دمشق وريفها، وبعض مستخدمي تقرير مدقق الحسابات في مديرية مالية دمشق، وموظفي قسم الائتمان لبعض البنوك العاملة في سورية، وقد وتمَّ توزيع (100) استبانة عليهم، واسترداد (92) استبانة، كانت جميعها صالحةً للتحليل الإحصائي بنسبة استجابة تبلغ (92%)، وبحسب رأي الباحث تُعدُّ هذه النسبة كافيةً لإتمام الدراسة.

4-1-4 خصائص عيّنة الدراسة

اعتمد الباحث على الإحصاء الوصفيّ لاستخراج النسب المئوية والتكرارات لوصف عيّنة الدراسة، إذ سيتمَّ عرض الخصائص الشخصية لعيّنة الدراسة، وفق القسم الأول من الاستبانة (المعلومات العامة):

1- بحسب المؤهل العلمي:

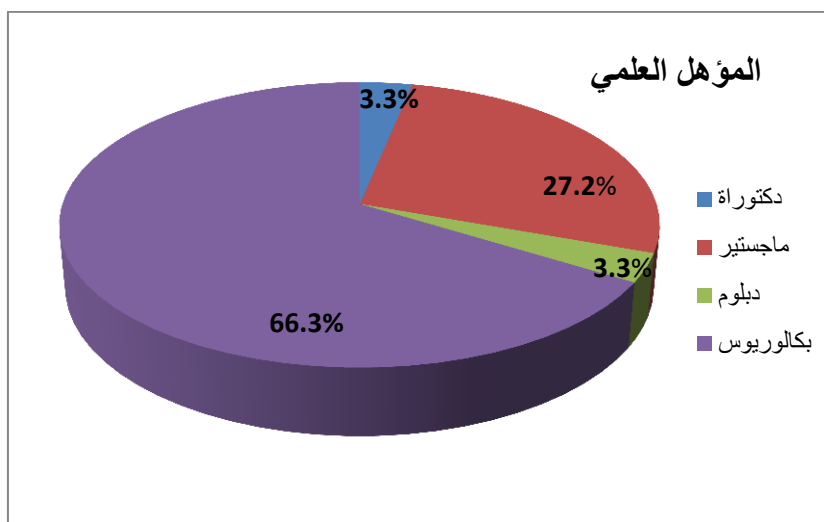
يوضح الجدول الآتي المستوى التعليمي لعينة الدراسة:

الجدول رقم (4-1) التوزع النسبي للبيانات التعريفية حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي		
	العدد	%
دكتوراه	3	3.3
ماجستير	25	27.2
دبلوم	3	3.3
بكالوريوس	61	66.3
Total	92	100.0

من ناحية المؤهل العلمي نجد أنّ (66.3%) من حملة الشهادة الجامعية، ونسبة (27.2%) من الماجستير، في حين كانت (3.3%) للدبلوم والدكتوراه أيضاً، ويلاحظ أنّ حملة الشهادة الجامعية هم الأعلى في العينة، وتشكّل نسبتهم (66.3%)، إذ يُعدّ ذلك من المؤشرات التي تعبّر عن التأهيل الكافي لأفراد عينة الدراسة لفهم أسئلة الاستبانة على نحو كافٍ، ويوضّح المخطط البياني الآتي توزع أفراد العينة بحسب المؤهل العلمي:

الشكل (4-1) التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



2- بحسب التخصص العلمي

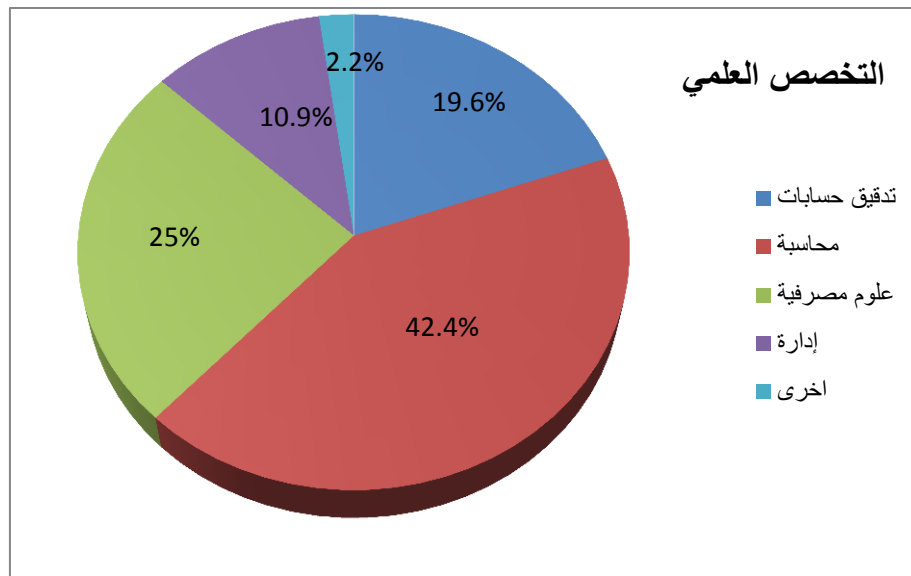
يوضح الجدول الآتي التخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة:

الجدول رقم (2-4) التوزع النسبي للبيانات التعريفية حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي		
%	العدد	
19.6	18	تدقيق حسابات
42.4	39	محاسبة
25.0	23	علوم مصرفية
10.9	10	إدارة
2.2	2	أخرى
100.0	92	Total

ومن ناحية التخصص العلمي للمبحوثين، نجد أن نسبة (42.4%) من تخصص المحاسبة، ونسبة (25.0%) للعلوم المصرفية، ونسبة (19.6%) لتدقيق الحسابات، في حين كانت (10.9%) للإدارة، ونسبة (2.2%) للتخصصات الأخرى، وفيما يأتي المخطط البياني الذي يوضح توزع أفراد العينة بحسب التخصص العلمي:

الشكل (2-4) التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي



3- بحسب المركز الوظيفي

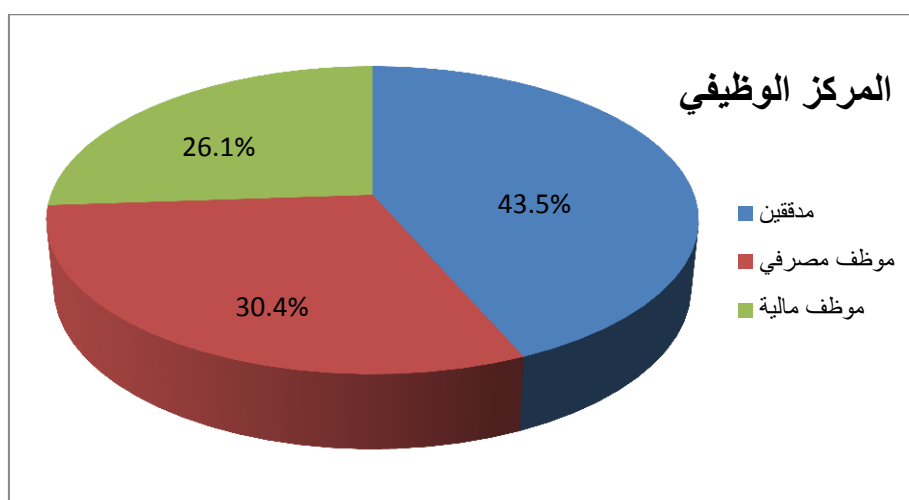
ويوضح الجدول الآتي المركز الوظيفي لأفراد عينة الدراسة:

الجدول رقم (3-4) التوزع النسبي للبيانات التعريفية حسب المركز الوظيفي

المجموعات		
%	العدد	
43.5	40	مدققين
30.4	28	موظف مصرفي
26.1	24	موظف مالية
100.0	92	Total

ومن ناحية المركز الوظيفي نجد أنه قد بلغت نسبة المدققين (43.5%)، ونسبة (30.4%) للموظف المصرفي، في حين كانت (26.1%) لموظف المالية، وفيما يأتي المخطط البياني الذي يوضح توزع أفراد العينة بحسب المركز الوظيفي:

الشكل (3-4) التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي



4-بحسب عدد سنوات الخبرة

يوضح الجدول الآتي عدد سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة:

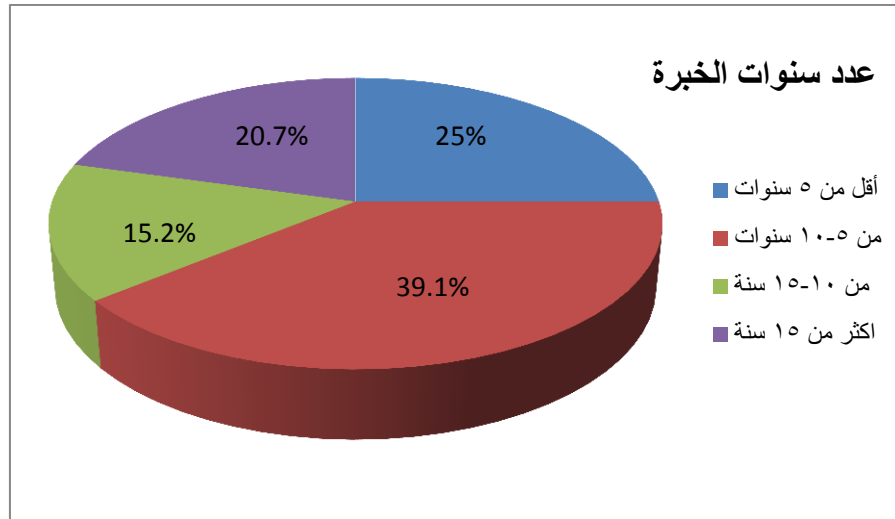
الجدول رقم (4-4) التوزع النسبي للبيانات التعريفية حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة		
%	العدد	
25.0	23	أقل من 5 سنوات
39.1	36	من 5-10 سنوات

15.2	14	من 10-15 سنة
20.7	19	أكثر من 15 سنة
100.0	92	Total

وأما عدد سنوات الخبرة فنجد أنَّ نسبة (39.1%) للفئة من (5-10) سنوات، ونسبة (25%) لفئة أقل من (5) سنوات، ونسبة (20.7%) لفئة أكثر من (15) سنة، في حين كانت النسبة (15.2%) للفئة من (10-15) سنة، وهذا يعني أنَّ غالبية الأفراد لديهم الخبرة العملية الكافية للإجابة عن الأسئلة الموجهة إليهم بالقدر المطلوب، ويوضَّح المخطط البياني الآتي توزُّع أفراد العينة بحسب عدد سنوات الخبرة:

الشكل (4-4) التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغيِّر عدد سنوات الخبرة



4-1-5 أداة جمع بيانات الدراسة

لقد تمَّت عملية جمع البيانات الأساسية بواسطة استبانة، صُمِّمت لتغطِّي متغيِّرات الدراسة وفرضياتها حول دور الهيئات المهنية المشرفة على عمل المدقِّقين في تحسين جودة الأداء المهنيِّ لمدقِّقي الحسابات في سورية، إذ قُسمت الاستبانة إلى قسمين، وهما:

1- القسم الأول: بيانات تعريفية

ويحتوي على مجموعة من البيانات المتعلقة بالخصائص الشخصية للمبحوث من نواحي: المؤهل العلمي، والتخصُّص العلمي، والمركز الوظيفي، وعدد سنوات الخبرة.

2- القسم الثاني: ويحتوي على ثلاثة محاور تقيس أبعاد المتغيرات المستقلة والتابعة على النحو الآتي:

أ- **المحور الأول:** يهدف إلى بيان دور تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني من قبل الهيئات المهنية، وفرض عقوبات على المخالفين، ويتكوّن من عشرة أسئلة.

ب- **المحور الثاني:** يهدف إلى بيان دور وجود لجان من قبل التنظيم المهني؛ من أجل التفتيش على مكاتب التدقيق، ودراسة ومراجعة تقارير مدققي الحسابات، ويتكوّن من ثمانية أسئلة.

ج- **المحور الثالث:** يهدف إلى بيان دور وضع وتنفيذ برامج تدريبية وتأهيلية مهنية مستمرة لمدققي الحسابات، من قبل التنظيم المهني؛ لتحسين المستوى العلمي والمهني لهم، ويتكوّن من ثمانية أسئلة.

وتتمّ تصميم الاستبانة وفق مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale)، إذ إنّ (5) تعني موافق جداً – (4) تعني موافق – (3) تعني محايد – (2) تعني غير موافق – (1) تعني غير موافق نهائياً، وبالتالي اعتمد الوسط الفرضي (3) لمقارنة المتوسط الحسابي العام لبنود العبارات والفرضيات، من أجل قبول فرضية الدراسة أو رفضها.

4-1-6 صدق وثبات الأداة المستخدمة

قام الباحث باختبار الأداة المستخدمة؛ بهدف معرفة مدى الاعتماد عليها في التعبير عن نتائج الدراسة، وذلك باستخدام الآتي:

4-1-6-1 صدق الأداة المستخدمة (صدق المحتوى)

تمّ عرض الاستبانة (أداة الدراسة) على الدكتور المشرف؛ وذلك للتأكد من ملائمة الأداة، والحكم على مدى قدرة الأداة على قياس ما صُممت لأجله، ومدى ملائمة الفقرات لمحاورها، وكذلك مدى وضوحها، وسلامة لغتها، إذ قام بتوجيه الملاحظات والتعديلات اللازمة على بعض العبارات، وحذف بعضها الآخر.

4-1-6-2 اختبار ثبات الأداة المستخدمة (صدق البناء)

قام الباحث باستخدام أسلوب معامل (كرونباخ - ألفا)، وذلك لتحديد درجة الاتساق الداخلي للفقرات؛

بهدف التعرف على ثبات الأداة المستخدمة، ودرجة الاعتماد على المحتويات الخاصة بها، وفيما يأتي

يستعرض الجدول الآتي نتائج ثبات الأداة المستخدمة:

جدول رقم (4-5) نتائج ثبات الأداة المستخدمة باستخدام معامل كرونباخ - ألفا

النتيجة	معامل كرونباخ-ألفا	عدد العبارات	مجال الدراسة
مرتفع	0.871	10	تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني
مرتفع	0.908	8	وجود لجان من قبل التنظيم المهني
جيدة	0.756	8	قيام الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات بوضع وتنفيذ برامج تدريبية وتأهيلية مهنية
مرتفع	0.929	26	الاستبانة ككل

أوضحت النتائج في الجدول السابق أن قيمة معامل (كرونباخ - ألفا) لاستجابات أفراد عينة الدراسة على جميع بنود الاستبانة، ولكل جزء من أجزائها، أكبر من الحد الأدنى المقبول وهو (60%)، إذ بلغت قيمته لفقرات المحور الأول (0.87)، وفقرات المحور الثاني (0.90)، والمحور الثالث (0.75)، وللدرجة الكلية (0.92)، وهذا يشير إلى معامل ثبات مرتفع، ويؤكد جودة الأداة المستخدمة، ودرجة الاعتماد عليها لقياس ما تعبر عنه من متغيرات، بوصفها الأداة الأساسية في الدراسة.

4-1-7 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة، واختبار فرضياتها، اعتمد على مجموعة من الأساليب الإحصائية، بما يتلاءم مع طبيعة الدراسة وتوجهاتها، وتم الحصول على النتائج باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Ver 25 Statistical Package For Social Sciences (SPSS)، وقد تمثلت الأساليب الإحصائية المستخدمة وفق الآتي:

- 1- اختبار (كرونباخ-ألفا)، وذلك لقياس درجة الاتساق لفقرات الأداة ومتغيرات الدراسة ككل، وأسئلة الاستبانة جميعها.

2- اختبار (One-Sample T test) للتحقق من صحة الفرضيات، وهو أحد الاختبارات المعلمية، ويستخدم لمعرفة إذا ما كان متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة يختلف عن قيمة المتوسط الحسابي المعياري لأداة القياس.

3- الإحصاء الوصفي: لوصف متغيرات الدراسة، المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري.

4- معامل الاختلاف وهو أحد مقاييس التشتت النسبي، وهو مقياس عديم الوحدة، ويستخدم لمقارنة التشتت النسبي، أو التجانس لمجموعات البيانات المختلفة، فمجموعة البيانات ذات معامل الاختلاف الأكبر يكون تشتتها النسبي أكبر؛ أي إنها تكون أقل تجانساً.

5- دراسة الفروق تبعاً للبيانات التعريفية باستخدام (One way anova).

4-2 المبحث الثاني

اختبار الفرضيات

سعى الباحث إلى الإجابة عن أسئلة الدراسة من خلال تحليل نتائج إجابات عينة الدراسة الأساسية؛ لأخذ صورة أولية عن تقييمهم لدور الهيئات المهنية المشرفة على عمل المدققين في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات، وذلك من خلال التعرف على: دور تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني، ووجود لجان من قبل التنظيم المهني، وقيام الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات بوضع وتنفيذ برامج تدريبية وتأهيلية مهنية، وذلك من خلال الوقوف على أهمية دور كل من المتغيرات المرشحة للتحليل، والتي وردت في (الاستبانة)، ومدى توافق الآراء تجاه كل من هذه المتغيرات، وقد تم إجراء استعراض عام لنتائج التحليل الوصفي باعتماد المتوسط الحسابي، والأهمية النسبية لمتوسط تلك المتغيرات، وكذلك الانحراف المعياري لمعرفة درجة توافق الآراء أو تباينها بين أفراد عينة الدراسة تجاه كل من متغيرات الدراسة، وقد كانت حصيلة التحليل على النحو الآتي:

4-2-1 عرض بيانات الدراسة وتحليلها في كل محور من محاور الدراسة:

1- ما هو مستوى دور (تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني) كأحد أدوار (الهيئات المهنية المشرفة

على مدققي الحسابات في تحسين جودة الأداء المهني) في مراقبة وتقويم أداء مدققي الحسابات

لمعرفة مستوى تقييم دور تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني، فقد تم قياس هذه العوامل من خلال مجموعة من العبارات تصف هذا المحور، وهي (10) عبارات تبرز هذا التقييم، والتي يعزى إليها الموافقة على تقييم أفراد عينة الدراسة؛ لأهمية دور هذه العبارات، وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، ودلالة التقييم باستخدام (one sample t test) لكل عبارة، كما يأتي:

جدول (4-6) الدالات الإحصائية لاختبار التقييم في دور (تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني)

العبارة	المقياس	العدد	%	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية	ترتيب الأهمية بين العبارات
وضع وتنفيذ برنامج لمراقبة جودة الأداء المهني يقع بشكل أساسي على عاتق الهيئات المهنية	غير موافق نهائياً	2	2.2%	4.15	0.825	19.9	83	0.000	7
	غير موافق	2	2.2%						
	حيادي	7	7.6%						
	موافق	50	54.3%						
	موافق جداً	31	33.7%						
	Total	92	100.0%						
تطبيق مدقق الحسابات لبرنامج مراقبة جودة الأداء المهني يؤثر إيجاباً على جودة الأداء المهني وبالتالي جودة التدقيق	غير موافق نهائياً	0	0.0%	4.35	0.637	14.6	87	0.000	2
	غير موافق	2	2.2%						
	حيادي	2	2.2%						
	موافق	50	54.3%						
	موافق جداً	38	41.3%						
	Total	92	100.0%						
وجود برنامج مراقبة الجودة من قبل التنظيم المهني يزيد من ثقة مستخدمي تقرير المدقق في المعلومات الواردة فيه	غير موافق نهائياً	0	0.0%	4.47	0.583	13.0	89	0.000	1
	غير موافق	0	0.0%						
	حيادي	4	4.3%						
	موافق	41	44.6%						
	موافق جداً	47	51.1%						
	Total	92	100.0%						
معرفة مدقق الحسابات بمراجعة وتقويم أدائه من قبل التنظيم المهني يؤدي إلى التزامه بتطبيق المعايير والقواعد المهنية	غير موافق نهائياً	1	1.1%	4.23	0.950	22.5	85	0.000	5
	غير موافق	7	7.6%						
	حيادي	6	6.5%						
	موافق	34	37.0%						
	موافق جداً	44	47.8%						
	Total	92	100.0%						
اهتمام المنظمات المهنية بالتطوير المستمر لمعايير رقابة جودة التدقيق يساهم في تحسين مستوى جودة التدقيق	غير موافق نهائياً	1	1.1%	4.24	0.652	15.4	85	0.000	4
	غير موافق	0	0.0%						
	حيادي	5	5.4%						
	موافق	56	60.9%						
	موافق جداً	30	32.6%						
	Total	92	100.0%						

8	0.000	82	20.2	0.831	4.11	0.0%	0	غير موافق نهائياً	إلزام مكاتب التدقيق باتباع نظام داخلي لرقابة الجودة كتطبيق المعايير الدولية لرقابة الجودة رقم 1 و 220 يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات
						6.5%	6	غير موافق	
						9.8%	9	حيادي	
						50.0%	46	موافق	
						33.7%	31	موافق جداً	
						100.0%	92	Total	
9	0.000	82	22.7	0.931	4.11	0.0%	0	غير موافق نهائياً	فرض الجزاءات والإجراءات التأديبية من قبل التنظيم المهني يحد من ارتكاب مدققي الحسابات للمخالفات المهنية
						9.8%	9	غير موافق	
						8.7%	8	حيادي	
						42.4%	39	موافق	
						39.1%	36	موافق جداً	
						100.0%	92	Total	
6	0.000	83	21.6	0.898	4.16	0.0%	0	غير موافق نهائياً	صرامة التشريعات الخاصة بالعقوبات والغرامات المالية من قبل التنظيم المهني على مدققي الحسابات المخالفين يساهم في تحسين جودة الأداء المهني
						8.8%	8	غير موافق	
						6.6%	6	حيادي	
						44.0%	40	موافق	
						40.7%	37	موافق جداً	
						100.0%	91	Total	
10	0.000	79	24.6	0.977	3.97	0.0%	0	غير موافق نهائياً	الإعلان عن المخالفات المرتكبة والعقوبات المطبقة على مدققي الحسابات يقلل من ارتكاب المخالفات
						12.0%	11	غير موافق	
						13.0%	12	حيادي	
						41.3%	38	موافق	
						33.7%	31	موافق جداً	
						100.0%	92	Total	
3	0.000	85	17.3	0.736	4.25	0.0%	0	غير موافق نهائياً	تكرار فرض العقوبات والإعلان عنها يقلل من ثقة العملاء في كفاءة مدقق الحسابات المخالف وبالتالي يقلل من التعاقد معه
						3.9%	3	غير موافق	
						7.9%	7	حيادي	
						48.7%	46	موافق	
						39.5%	36	موافق جداً	
						100.0%	92	Total	
	0.000	84		0.55	4.20	تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني، من قبل الهيئات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات لمراقبة وتقويم أداء مدققي الحسابات			

من خلال تحليل الجدول السابق نلاحظ الآتي:

إنَّ المتوسط الحسابيَّ لإسهام (دور تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهنيّ)، بوصفه أحد أدوار (الهيئات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات لمراقبة أداء مدققي الحسابات وتقويمه) كمحورٍ كليّ (4.20)، كما أنَّ الانحراف المعياريّ (0.55)؛ أي يوجد تماثلٌ في تقييم أفراد العيّنة حول هذا الدور، ويلاحظ أيضاً أنَّ مستوى تقييم أفراد العيّنة لهذا الدور هو بالاتّجاه الإيجابيِّ، بوزنٍ نسبيٍّ يبلغ (84)، ويعدُّ تقييماً عالياً لهذا الدور، ومستوى الدلالة (0.000) أصغر من (0.05)، ممَّا يعكس التقييم العالي لإسهام تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهنيّ في تحسين جودة الأداء المهنيّ لمدققي الحسابات.

كما تبين من خلال اختبار (ستودنت) لمتوسط عيّنة واحدة مقارنةً بالمتوسط الحيادي لمقياس ليكرت الخماسي البالغ (3)، أنَّ أهمَّ جوانب تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهنيّ من قبل الهيئات المهنية المشرفة على عمل مدققي الحسابات، تتمثّل وفق أهميّة العبارات، حسب الترتيب الآتي:

جاءت بالمرتبة الأولى عبارة (وجود برنامج مراقبة الجودة من قبل التنظيم المهنيّ يزيد من ثقة مستخدمي تقرير المدقّق في المعلومات الواردة فيه)، إذ نجد المتوسط الحسابيّ (4.47)، وبانحرافٍ معياريٍّ منخفضٍ يدلُّ على تجانس إجابات أفراد عيّنة الدراسة، ويلاحظ أنَّ مستوى تقييم أفراد العيّنة حول إسهام هذه العبارة في الاتّجاه الإيجابيِّ بوزنٍ نسبيٍّ يبلغ (89%)؛ أي بتقييم عالٍ لدور هذه العبارة، وبمستوى دلالةٍ إحصائيّة (0.000) أصغر من (0.05)؛ أي إنّه دالٌّ إحصائياً عند درجة ثقة (95%)، ثم تأتي في المرتبة الثانية عبارة (تطبيق مدققي الحسابات لبرنامج مراقبة جودة الأداء المهنيّ يؤثر إيجاباً في جودة الأداء المهنيّ، وبالتالي جودة التدقيق)، ونجد أنَّ المتوسط الحسابي يبلغ (4.35)، ويلاحظ أنَّ مستوى تقييم أفراد العيّنة حول إسهام هذه العبارة في الاتّجاه الإيجابيِّ بوزنٍ نسبيٍّ قدره (87%)؛ أي بتقييم عالٍ لدور هذه العبارة، وبمستوى دلالةٍ إحصائيّة (0.000) أصغر من (0.05)؛ أي إنّه دالٌّ إحصائياً عند درجة ثقة (95%). وأمّا المرتبة الثالثة فهي لعبارة (تكرار فرض العقوبات والإعلان عنها يقلل من ثقة العملاء في كفاءة مدقّق الحسابات المخالف، وبالتالي يقلل من التعاقد معه)، نجد أنَّ المتوسط الحسابي يبلغ (4.25)، ويلاحظ أنَّ مستوى تقييم أفراد العيّنة حول إسهام هذه العبارة في الاتّجاه

الإيجابيِّ بوزنٍ نسبيٍّ يبلغ (85%)؛ أي بتقييم عالٍ لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية (0.000) أصغر من (0.05)، إذ تكون الدلالة الإحصائية هنا عند درجة ثقة (95%)، وقد كانت المرتبة الرابعة لعبارة (اهتمام المنظمات المهنية بالتطوير المستمر لمعايير رقابة جودة التدقيق يسهم في تحسين مستوى جودة التدقيق)، نجد هنا المتوسط الحسابي (4.24)، ويلاحظ أنَّ مستوى تقييم أفراد العينة حول إسهام هذه العبارة في الاتجاه الإيجابيِّ بوزنٍ نسبيٍّ يبلغ (85%)؛ أي بتقييم عالٍ لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية (0.000) أصغر من (0.05)، وتكون الدلالة الإحصائية هنا عند درجة ثقة (95%). وتأتي في المرتبة الخامسة عبارة (معرفة مدقق الحسابات بمراجعة وتقويم أدائه من قبل التنظيم المهنيَّ يؤدي إلى التزامه بتطبيق المعايير والقواعد المهنية)، يبلغ المتوسط الحسابي هنا (4.23)، ويلاحظ أنَّ مستوى تقييم أفراد العينة حول إسهام هذه العبارة في الاتجاه الإيجابيِّ بوزنٍ نسبيٍّ يبلغ (85%)؛ أي بتقييم عالٍ لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية (0.000) أصغر من (0.05)؛ أي إنَّه دالٌّ إحصائياً عند درجة ثقة (95%)، وقد جاءت في المرتبة السادسة عبارة (صرامة التشريعات الخاصة بالعقوبات والغرامات المالية من قبل التنظيم المهنيَّ على مدققي الحسابات المخالفين يسهم في تحسين جودة الأداء المهنيِّ)، نجد هنا قيمة المتوسط الحسابي (4.16)، ويلاحظ أنَّ مستوى تقييم أفراد العينة حول إسهام هذه العبارة في الاتجاه الإيجابيِّ بوزنٍ نسبيٍّ يبلغ (83%)؛ أي بتقييم عالٍ لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية (0.000) أصغر من (0.05)، وهو دالٌّ إحصائياً عند درجة ثقة (95%)، ثم تأتي المرتبة السابعة لعبارة (وضع وتنفيذ برنامج لمراقبة جودة الأداء المهنيَّ يقع بشكلٍ أساسيٍّ على عاتق الهيئات المهنية)، نجد المتوسط الحسابي هنا يبلغ (4.15)، ويلاحظ أنَّ مستوى تقييم أفراد العينة حول إسهام هذه العبارة في الاتجاه الإيجابيِّ بوزنٍ نسبيٍّ يبلغ (83%)؛ أي بتقييم عالٍ أيضاً لإسهام هذه العبارة، وبمستوى دلالة إحصائية (0.000) أصغر من (0.05)، فتكون الدلالة الإحصائية عند درجة ثقة (95%). وفي المرتبة الثامنة تأتي عبارة (إلزام مكاتب التدقيق باتباع نظامٍ داخليٍّ لرقابة الجودة، مثل: تطبيق المعايير الدولية لرقابة الجودة رقم 1/ و 220/ يسهم في تحسين جودة الأداء المهنيَّ لمدققي الحسابات)، نجد المتوسط الحسابي هنا (4.11)، ويلاحظ أنَّ مستوى تقييم أفراد العينة حول إسهام هذه العبارة في الاتجاه الإيجابيِّ بوزنٍ نسبيٍّ يبلغ (82%)؛ أي

بتقييم عالٍ لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية (0.000) أصغر من (0.05)، فتكون الدلالة الإحصائية عند درجة ثقة (95%)، وقد يكون تأخر مرتبة هذه العبارة نتيجة لعدم دراية أفراد العينة جميعهم بمعايير رقابة الجودة رقم 1/ و 220/، من ثم كانت المرتبة التاسعة لعبارة (فرض الجزاءات والإجراءات التأديبية من قبل التنظيم المهني يحد من ارتكاب مدققي الحسابات للمخالفات المهنية)، نجد أن المتوسط الحسابي يبلغ (4.11)، ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول إسهام هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزنٍ نسبيٍّ (82%)؛ أي بتقييم عالٍ لدور هذه العبارة، وبمستوى دلالة إحصائية (0.000) أصغر من (0.05)، فتكون الدلالة الإحصائية عند درجة ثقة (95%). أمّا في المرتبة الأخيرة فقد كانت لعبارة (الإعلان عن المخالفات المرتكبة والعقوبات المطبقة على مدققي الحسابات يقلل من ارتكاب المخالفات)، نجد هنا قيمة المتوسط الحسابي (3.97)، ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول إسهام هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزنٍ نسبيٍّ (79%)؛ أي بتقييم عالٍ لدور هذه العبارة، وبمستوى دلالة إحصائية (0.000) أصغر من (0.05)، فتكون الدلالة الإحصائية عند درجة ثقة (95%)، وكانت هذه العبارة وفق معامل الاختلاف الأكثر تشتتاً، والأدنى تجانساً بين العبارات.

2- ما هو مستوى دور (التفتيش على مكاتب التدقيق من قبل لجان مختصة لدراسة ومراجعة تقارير مدققي الحسابات) كأحد أدوار (الهيئات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات في تحسين جودة الأداء المهني) في تعزيز جودة تقرير مدقق الحسابات.

لمعرفة مستوى تقييم وجود لجانٍ للتفتيش على مكاتب التدقيق، ودراسة ومراجعة تقارير مدققي الحسابات، فقد تمّ قياس هذه العوامل من خلال مجموعةٍ من العبارات، إذ تصف هذا المحور (8) عباراتٍ تبرز هذا التقييم، والتي يعزى إليها الموافقة على تقييم أفراد عينة الدراسة؛ لأهميّة دور هذه العبارات، وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، ودلالة التقييم باستخدام (one sample t test) لكل عبارة كما يأتي:

جدول (4-7) الدالات الإحصائية لاختبار التقييم في دور (وجود لجان للتفتيش على مكاتب التدقيق ودراسة ومراجعة تقارير مدققي الحسابات)

العبارة	المقياس	العدد	%	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية	ترتيب الأهمية بين العبارات
قيام التنظيم المهني بفحص تقارير المدقق وأوراق العمل المرافقة بمنع مدقق الحسابات من إصدار تقرير دون القيام بإجراءات التدقيق المعروفة	غير موافق نهائياً	3	3.3%	4.07	1.046	25.7	81	0.000	4
	غير موافق	7	7.6%						
	حيادي	8	8.7%						
	موافق	37	40.2%						
	موافق جداً	37	40.2%						
	Total	92	100.0%						
معرفة مستخدمي تقارير التدقيق بوجود لجان تفحص وتراجع عمل مدققي الحسابات يعزز ثقة المستخدم في صحة تقرير التدقيق	غير موافق نهائياً	0	0.0%	4.14	0.764	18.5	83	0.000	2
	غير موافق	5	5.4%						
	حيادي	6	6.5%						
	موافق	52	56.5%						
	موافق جداً	29	31.5%						
	Total	92	100.0%						
يساهم الإشراف على عمل مدققي الحسابات من قبل التنظيم المهني مراقبي الدخل في الاعتماد على تقرير المدقق للتكليف الضريبي	غير موافق نهائياً	3	3.3%	3.63	1.116	30.8	73	0.000	8
	غير موافق	15	16.3%						
	حيادي	17	18.5%						
	موافق	35	38.0%						
	موافق جداً	22	23.9%						
	Total	92	100.0%						
وجود لجان تقوم بالفحص الدوري لعمل مدققي الحسابات يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لهم	غير موافق نهائياً	1	1.1%	4.02	0.838	20.8	80	0.000	5
	غير موافق	5	5.4%						
	حيادي	10	10.9%						
	موافق	51	55.4%						
	موافق جداً	25	27.2%						
	Total	92	100.0%						
وجود لجان فحص عمل المدققين يمنع المنافسة غير المشروعة من خلال تقديم تساهلات	غير موافق نهائياً	4	4.3%	3.88	1.118	28.8	78	0.000	6
	غير موافق	6	6.5%						
	حيادي	21	22.8%						
	موافق	27	29.3%						
	موافق جداً	34	37.0%						

						100.0%	92	Total	للمعلاء
1	0.000	84	20.7	0.875	4.22	0.0%	0	غير موافق نهائياً	قيام لجان بإجراء زيارات دورية لمكاتب التدقيق من أجل التأكد من الثبوتيات والوثائق المقدمة مع طلب الترخيص يساهم في إلزام المدقق بمتطلبات وقواعد التنظيم المهني
						6.5%	6	غير موافق	
						9.8%	9	حيادي	
						39.1%	36	موافق	
						44.6%	41	موافق جداً	
						100.0%	92	Total	
7	0.000	76	26.9	1.022	3.79	1.1%	1	غير موافق نهائياً	فرض رسوم إضافية وإلزام مدقق الحسابات باتباع إجراءات التدقيق من خلال لجان الفحص يمنع المدقق من تخفيض أتعابه بشكل يؤثر على سمعة المهنة
						15.2%	14	غير موافق	
						12.0%	11	حيادي	
						46.7%	43	موافق	
						25.0%	23	موافق جداً	
						100.0%	92	Total	
3	0.000	82	22.6	0.927	4.10	1.1%	1	غير موافق نهائياً	وجود لجان فحص عمل مدققي الحسابات يساهم في ارتفاع المهنة وتعزيز أهميتها العلمية ودورها في المجتمع
						5.4%	5	غير موافق	
						15.2%	14	حيادي	
						39.1%	36	موافق	
						39.1%	36	موافق جداً	
						100.0%	92	Total	
	0.000	80		0.75	3.98	وجود لجان للتفتيش على مكاتب التدقيق والإشراف على دراسة ومراجعة تقارير مدققي الحسابات			

من خلال تحليل الجدول السابق نجد الآتي:

إنَّ المتوسط الحسابيَّ لإسهام دور (وجود لجانٍ للتفتيش على مكاتب التدقيق، ودراسة ومراجعة تقارير مدققي الحسابات) بوصفه أحد أدوار (الهيئات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات لمراقبة أداء مدققي الحسابات وتقويمه) كمحورٍ كليٍّ (3.98)، وأمَّا الانحراف المعياريُّ فيبلغ (0.75)؛ أي يوجد تماثلٌ في تقييم أفراد العينة حول هذا الدور، ويلاحظ أنَّ مستوى تقييم أفراد العينة لهذا الدور هو بالاتجاه الإيجابيِّ بوزنٍ نسبيٍّ (80%)؛ أي بتقييم عالٍ لهذا الدور، وبمستوى دلالةٍ (0.000) أصغر من (0.05)، ممَّا يعكس التقييم العالي لإسهام وجود لجانٍ للتفتيش على مكاتب التدقيق، ودراسة تقارير مدققي الحسابات ومراجعتها في تحسين جودة الأداء المهنيِّ لمدققي الحسابات.

كما تبين من خلال اختبار (ستودنت) لمتوسط عينة واحدة مقارنةً بالمتوسط الحيادي لمقياس (ليكرت) الخماسي البالغ (3)، أن أهم جوانب وجود لجانٍ للتفتيش على مكاتب التدقيق، ودراسة تقارير مدققي الحسابات ومراجعتها تتمثل وفق أهمية العبارات – حسب أفراد العينة – وفق الترتيب الآتي:

جاءت بالمرتبة الأولى عبارة (قيام لجانٍ بإجراء زياراتٍ دوريةٍ لمكاتب التدقيق؛ من أجل التأكد من الثبوتيات والوثائق المقدمة مع طلب الترخيص يسهم في التزام المدقق بمتطلبات التنظيم المهني وقواعده)، نجد هنا أن المتوسط الحسابي يبلغ (4.22)، بانحرافٍ معياري (0.87)، ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول إسهام هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزنٍ نسبي يبلغ (84%)؛ أي بتقييم عالٍ لإسهام هذه العبارة، وبمستوى دلالة إحصائية لهذه العبارة (0.000) أصغر من (0.05)، فتكون الدلالة الإحصائية عند درجة ثقة (95%)، وفي المرتبة الثانية كانت عبارة (معرفة مستخدمي تقارير التدقيق بوجود لجانٍ تفحص عمل مدققي الحسابات وتراجعها يعزز ثقة المستخدم في صحة تقرير التدقيق)، نجد هنا أن المتوسط الحسابي يبلغ (4.14)، بانحرافٍ معياري (0.76)، ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول إسهام هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزنٍ نسبي (83%)؛ أي بتقييم عالٍ لإسهام هذه العبارة، وبمستوى دلالة إحصائية (0.000) أصغر من (0.05)، فتكون الدلالة الإحصائية عند درجة ثقة (95%). أما المرتبة الثالثة فقد جاءت لعبارة (وجود لجانٍ فحصى لعمل مدققي الحسابات يسهم في ارتقاء المهنة، وتعزيز أهميتها العلمية، ودورها في المجتمع)، نجد هنا أن المتوسط الحسابي يبلغ (4.10)، بانحرافٍ معياري (0.92)، ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول إسهام هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزنٍ نسبي (82%)؛ أي بتقييم عالٍ لإسهام هذه العبارة، وبمستوى دلالة إحصائية (0.000) أصغر من (0.05)، فتكون الدلالة الإحصائية عند درجة ثقة (95%)، وقد جاءت في المرتبة الرابعة عبارة (قيام التنظيم المهني بفحص تقارير المدقق، وأوراق العمل المرافقة يمنع مدقق الحسابات من إصدار تقرير، بدون القيام بإجراءات التدقيق المتعارف عليها) يتضح هنا أن المتوسط الحسابي يبلغ (4.07)، بانحرافٍ معياري (1.04)، ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول إسهام هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزنٍ نسبي (81%)؛ أي بتقييم عالٍ لإسهام هذه العبارة، وبمستوى دلالة إحصائية (0.000) أصغر من (0.05)، إذ تكون الدلالة الإحصائية

عند درجة ثقة (95%). وفي المرتبة الخامسة كانت عبارة (وجود لجان تقوم بالفحص الدوري لعمل مدققي الحسابات يسهم في تحسين جودة الأداء المهني لهم)، يتبين هنا أن المتوسط الحسابي قد بلغ (4.02)، بانحراف معياري (0.84)، ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول إسهام هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي (80%)؛ أي بتقييم عالٍ لإسهام هذه العبارة، وبمستوى دلالة إحصائية (0.000) أصغر من (0.05)، فتكون الدلالة الإحصائية عند درجة ثقة (95%)، ثم جاءت في المرتبة السادسة عبارة (وجود لجان فحص لعمل المدققين يمنع المنافسة غير المشروعة من خلال تقديم تساهلات للعملاء)، يتضح هنا أن المتوسط الحسابي يبلغ (3.88)، بانحراف معياري (1.12)، ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول إسهام هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي (78%)؛ أي بتقييم عالٍ لإسهام هذه العبارة، وبمستوى دلالة إحصائية (0.000) أصغر من (0.05)، فتكون الدلالة الإحصائية عند درجة ثقة (95%). وفي المرتبة السابعة كانت عبارة (فرض رسوم إضافية، وإلزام مدقق الحسابات باتباع إجراءات التدقيق من خلال لجان الفحص، يمنع المدقق من تخفيض أتعابه)، نجد أن المتوسط الحسابي بلغ (3.79)، بانحراف معياري (1.02)، ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول إسهام هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي (76%)، والذي يُعدُّ تقييماً عالياً لإسهام هذه العبارة، وبمستوى دلالة إحصائية (0.000) أصغر من (0.05)، فتكون الدلالة الإحصائية عند درجة ثقة (95%)، في حين كانت المرتبة الأخيرة لعبارة (يسهم الإشراف على عمل مدققي الحسابات من قبل التنظيم المهني مراقبي الدخل في الاعتماد على تقرير المدقق للتكليف الضريبي)، نجد هنا أن المتوسط الحسابي (3.63)، بانحراف معياري (1.12)، ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول إسهام هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي (73%)؛ أي يمثل تقييماً عالياً لإسهام هذه العبارة، وبمستوى الدلالة الإحصائية (0.000) أصغر من (0.05)؛ فتكون الدلالة الإحصائية عند درجة ثقة (95%)، كما كانت هذه العبارة هي الأكثر تشبُّهًا، والأدنى تجانساً بين تقييم أفراد العينة.

3- ما هو مستوى دور (وضع وتنفيذ برامج تدريبية وتأهيلية مهنية مستمرة لمدققي الحسابات) كأحد أدوار (الهيئات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات في تحسين جودة الأداء المهني) في تحسين المستوى العلمي والمهني لهم

ولمعرفة مستوى تقييم وضع برامج تدريبية وتأهيلية مهنية مستمرة لمدققي الحسابات وتنفيذها، فقد تمّ قياس هذه العوامل من خلال مجموعة من العبارات تصف هذا المحور، وهي (8) عبارات تبرز هذا التقييم، والتي يعزى إليها الموافقة على تقييم أفراد عينة الدراسة؛ لأهمية دور هذه العبارات، وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، ودلالة التقييم باستخدام (one sample t test) لكل عبارة، كما يأتي:

جدول (4-8) الدالات الإحصائية لاختبار التقييم في دور (وضع وتنفيذ برامج تدريبية وتأهيلية مهنية مستمرة

لمدققي الحسابات)

العبارة	المقياس	العدد	%	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية	ترتيب الأهمية بين العبارات
يقع عبء وضع وتنفيذ برامج تدريبية وتأهيلية مهنية مستمرة على عاتق المنظمات المهنية	غير موافق نهائياً	1	1.1%	3.93	1.03	26.3	79	0.000	8
	غير موافق	11	12.0%						
	حيادي	13	14.1%						
	موافق	35	38.0%						
	موافق جداً	32	34.8%						
	Total	92	100.0%						
إلمام مدققي الحسابات بالتطورات الحديثة في مجال المحاسبة والتدقيق يحسن من جودة الأداء المهني	غير موافق نهائياً	0	0.0%	4.37	0.65	15.1	87	0.000	1
	غير موافق	2	2.2%						
	حيادي	3	3.3%						
	موافق	46	50.0%						
	موافق جداً	41	44.6%						
	Total	92	100.0%						
إلزام مدققي الحسابات ببرنامج تعليم مهني مستمر يساهم في تحسين المستوى المهني	غير موافق نهائياً	0	0.0%	4.18	0.64	15.4	84	0.000	6
	غير موافق	1	1.1%						
	حيادي	9	9.8%						
	موافق	54	58.7%						
	موافق جداً	28	30.4%						

						100.0%	92	Total	لمدققي الحسابات
3	0.000	86	16.7	0.71	4.28	0.0%	0	غير موافق نهائياً	قيام التنظيم المهني بترجمة المراجع العلمية الهامة وشرحها لمدققي الحسابات يساهم في رفع المستوى المهني لمدقق الحسابات
						2.2%	2	غير موافق	
						8.7%	8	حيادي	
						47.8%	44	موافق	
						41.3%	38	موافق جداً	
						100.0%	92	Total	
2	0.000	87	16.5	0.71	4.33	0.0%	0	غير موافق نهائياً	تتناسب جودة التدقيق طرماً مع تنفيذ برامج تدريبية وتأهيلية مستمرة لمدققي الحسابات
						0.0%	0	غير موافق	
						14.1%	13	حيادي	
						39.1%	36	موافق	
						46.7%	43	موافق جداً	
						100.0%	92	Total	
4	0.000	85	14.6	0.62	4.25	0.0%	0	غير موافق نهائياً	إلزام مدققي الحسابات بإتباع فريق العمل لديهم لدورة مهنية واحدة على الأقل سنوياً يساهم في تحسين أداء عمل الفريق
						0.0%	0	غير موافق	
						9.8%	9	حيادي	
						55.4%	51	موافق	
						34.8%	32	موافق جداً	
						100.0%	92	Total	
7	0.000	79	20.7	0.81	3.95	1.1%	1	غير موافق نهائياً	قيام التنظيم المهني بإصدار مجلة مهنية وإنشاء المكتبات العلمية يساهم في نقل المعرفة وزيادة المستوى المهني والعلمي للمدققين
						5.4%	5	غير موافق	
						13.0%	12	حيادي	
						58.7%	54	موافق	
						21.7%	20	موافق جداً	
						100.0%	92	Total	
5	0.000	84	16.8	0.70	4.22	1.1%	1	غير موافق نهائياً	إشراف التنظيم المهني على عملية نقل المعرفة والخبرات من المدقق إلى فريق العمل يساهم في تطوير فريق العمل وتحسين أدائهم المهني
						0.0%	0	غير موافق	
						9.8%	9	حيادي	
						54.3%	50	موافق	
						34.8%	32	موافق جداً	
						100.0%	92	Total	
	0.000	84		0.45	4.19	قيام الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات بوضع وتنفيذ برامج تدريبية وتأهيلية مهنية			

من خلال تحليل الجدول السابق نجد ما يأتي:

إنَّ المتوسط الحسابيَّ لإسهام دور (وضع برامج تدريبية وتأهيلية مهنية مستمرة لمدققي الحسابات وتنفيذها) بوصفه أحد أدوار (الهيئات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات لمراقبة أداء مدققي الحسابات وتقييمه) كمحور كلي (4.19)، وبانحرافٍ معياريٍّ يبلغ (0.45)؛ أي إنَّ هناك تماثلاً في تقييم أفراد العينة حول هذا الدور، ويلاحظ أنَّ مستوى تقييم أفراد العينة لهذا الدور هو بالاتجاه الإيجابيِّ بوزنٍ نسبيٍّ (84%)؛ أي بتقييم عالٍ لهذا الدور، وبمستوى دلالة (0.000) أصغر من (0.05)، ممَّا يعكس التقييم العالي لإسهام وضع برامج تدريبية وتأهيلية مهنية مستمرة لمدققي الحسابات وتنفيذها في تحسين جودة الأداء المهنيِّ لمدققي الحسابات.

كما تبين من خلال اختبار (ستودنت) لمتوسط عينة واحدة مقارنةً بالمتوسط الحيادي لمقياس (ليكرت) الخماسي البالغ (3)، أنَّ أهمَّ جوانب وضع برامج تدريبية وتأهيلية مهنية مستمرة لمدققي الحسابات وتنفيذها تتمثل وفق أهميَّة العبارات - برأي أفراد العينة - حسب الترتيب الآتي:

جاءت بالمرتبة الأولى عبارة: (إلمام مدققي الحسابات بالتطورات الحديثة في مجال المحاسبة والتدقيق يحسِّن من جودة الأداء المهنيِّ)، يتَّضح أنَّ المتوسط الحسابي يبلغ (4.37)، بانحرافٍ معياريٍّ (0.65)، ويلاحظ أنَّ مستوى تقييم أفراد العينة حول إسهام هذه العبارة في الاتجاه الإيجابيِّ بوزنٍ نسبيٍّ (87%)؛ إذ يمثلُّ تقييماً عالياً لإسهام هذه العبارة، وبمستوى دلالة إحصائية (0.000) أصغر من (0.05)؛ فتكون الدلالة الإحصائية عند درجة ثقة (95%)، وتأتي في المرتبة الثانية عبارة (تناسب جودة التدقيق طرداً مع تنفيذ برامج تدريبية وتأهيلية مستمرة لمدققي الحسابات)، فنجد هنا المتوسط الحسابي (4.33)، وبانحرافٍ معياريٍّ (0.71)، ويلاحظ أنَّ مستوى تقييم أفراد العينة حول إسهام هذه العبارة في الاتجاه الإيجابيِّ بوزنٍ نسبيٍّ يبلغ (87%)؛ أي يُعدُّ تقييماً عالياً لدور هذه العبارة، وبمستوى الدلالة الإحصائية (0.000) أصغر من (0.05)، فتكون الدلالة الإحصائية عند درجة ثقة (95%). ثم تأتي في المرتبة الثالثة عبارة (قيام التنظيم المهنيِّ بترجمة المراجع العلمية المهمة، وشرحها لمدققي الحسابات، يسهم في رفع المستوى المهنيِّ لمدققي الحسابات)، ويبلغ هنا المتوسط الحسابي (4.28)، بانحرافٍ معياريٍّ (0.71)، ويلاحظ أنَّ مستوى تقييم أفراد العينة حول إسهام هذه العبارة في الاتجاه الإيجابيِّ بوزنٍ نسبيٍّ

يبلغ (86%)؛ أي بتقييم عالٍ لدور هذه العبارة، وبمستوى الدلالة الإحصائية (0.000) أصغر من (0.05)، فتكون الدلالة الإحصائية عند درجة ثقة (95%)، ثم تأتي في المرتبة الرابعة عبارة (الزام مدققي الحسابات باتباع فريق العمل لديهم لدورة مهنية واحدة على الأقل سنوياً يسهم في تحسين أداء عمل الفريق)، ونجد هنا المتوسط الحسابي يبلغ (4.25)، بانحراف معياري (0.62)، ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول إسهام هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي يبلغ (85%)؛ أي بتقييم عالٍ لدور هذه العبارة، وبمستوى الدلالة الإحصائية (0.000) أصغر من (0.05)، فتكون الدلالة الإحصائية عند درجة ثقة (95%). وأمّا المرتبة الخامسة فكانت عبارة (إشراف التنظيم المهني على عملية نقل المعرفة والخبرات من المدقق إلى فريق العمل يسهم في تطوير فريق العمل، وتحسين أدائهم المهني)، ويبلغ هنا المتوسط الحسابي (4.22)، بانحراف معياري (0.70)، ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول إسهام هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي يبلغ (84%)؛ أي بتقييم عالٍ لدور هذه العبارة، وبمستوى دلالة إحصائية (0.000) أصغر من (0.05)، إذ تكون الدلالة الإحصائية عند درجة ثقة (95%)، ثم جاءت في المرتبة السادسة عبارة (الزام مدققي الحسابات ببرنامج تعليم مهني مستمر يسهم في تحسين المستوى المهني لمدققي الحسابات)، ونجد المتوسط الحسابي هنا (4.18)، بانحراف معياري (0.64)، ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول إسهام هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي (84%)؛ إذ يكون التقييم عالياً لإسهام هذه العبارة، وبمستوى دلالة إحصائية (0.000) أصغر من (0.05)، إذ تكون الدلالة الإحصائية عند درجة ثقة (95%). ثم تأتي في المرتبة السابعة عبارة (قيام التنظيم المهني بإصدار مجلة مهنية، وإنشاء المكتبات العلمية، يسهم في نقل المعرفة، وزيادة المستوى المهني والعلمي للمدققين)، ويبلغ المتوسط الحسابي هنا (3.95)، بانحراف معياري (0.81)، ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول دور هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي (79%)؛ أي بتقييم عالٍ لإسهام هذه العبارة، وبمستوى الدلالة الإحصائية (0.000) أصغر من (0.05)، وتكون الدلالة الإحصائية عند درجة ثقة (95%)، أمّا المرتبة الأخيرة فكانت عبارة (يقع عبء وضع برامج تدريبية وتأهيلية مهنية مستمرة وتنفيذها على عاتق المنظمات المهنية)، نجد هنا المتوسط الحسابي يبلغ (3.93)، بانحراف معياري (1.03)، ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول دور هذه

العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزنٍ نسبيٍّ (79%)، ويعدُّ تقييماً عالياً لإسهام هذه العبارة، وبمستوى الدلالة الإحصائية (0.000) أصغر من (0.05)، فتكون الدلالة الإحصائية عند درجة ثقة (95%)، وقد كانت هذه العبارة وفق معامل الاختلاف الأكثر تشبُّهًا، والأدنى تجانساً بين تقييم أفراد العينة.

4-2-2 اختبار فرضيات الدراسة إحصائياً:

4-2-2-1 الفرضية الأولى:

يوجد دلالة معنوية على أنه يسهم تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني من قبل الهيئات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات، لمراقبة أداء مدققي الحسابات وتقييمه، وفرض عقوباتٍ على المخالفين، في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات. تمَّ إجراء اختبار (One sample t test) لمقارنة تقييم الآراء مع القيمة المعيارية 3/ وكانت النتائج وفق الآتي:

جدول (4-9) الدالات الإحصائية لاختبار الفرضية الأولى

Test Value = 3								
Std. Deviation	Mean	95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	معامل الاختلاف	
		Upper	Lower					
0.55	4.20	1.32	1.09	1.20	0.00	91	13.2	تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني

يُتضح من الجدول أنَّ متوسط تقييم الآراء يبلغ (4.20)، بانحرافٍ معياريٍّ (0.55)، والدلالة المعنوية (Sig=0.000) أصغر من القياسية (0.05)، وبالتالي نقبل الفرض البديل: (يوجد دلالة معنوية على أنَّ تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني من قبل الهيئات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات، لمراقبة أداء مدققي الحسابات وتقييمه، وفرض عقوباتٍ على المخالفين، يؤثر في جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات).

4-2-2-2 الفرضية الثانية:

يوجد دلالة معنوية على أنَّ وجود لجانٍ من قبل التنظيم المهني: (جمعية المحاسبين القانونيين)، تقوم بالتفتيش على مكاتب التدقيق، وتشرف على دراسة ومراجعة تقارير مدققي الحسابات، يسهم في تعزيز جودة تقرير مدققي الحسابات.

تم إجراء اختبار (One sample t test) لمقارنة تقييم الآراء مع القيمة المعيارية /3/ وكانت النتائج وفق الآتي:

جدول (10-4) الدالات الإحصائية لاختبار الفرضية الثانية

Test Value = 3							
Std. Deviation	Mean	95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	معامل الاختلاف
		Upper	Lower				
0.75	3.98	1.14	0.82	0.98	0.00	91	18.9

يتبين من الجدول أن متوسط تقييم الآراء كان بنسبة (3.98)، وبانحراف معياري (0.75)، وكانت الدلالة المعنوية (Sig=0.000) أصغر من القياسية (0.05)، وبالتالي نقبل الفرض البديل: (يوجد دلالة معنوية على أن وجود لجان من قبل التنظيم المهني: (جمعية المحاسبين القانونيين)، تقوم بالتفتيش على مكاتب التدقيق، وتشرف على دراسة ومراجعة تقارير مدققي الحسابات، يسهم في تعزيز جودة تقرير مدقق الحسابات).

4-2-2-3 الفرضية الثالثة:

يوجد دلالة معنوية على أن قيام الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات، بوضع وتنفيذ برامج تدريبية وتأهيلية مهنية مستمرة لمدققي الحسابات، يسهم في تحسين المستوى العلمي والمهني لهم.

تم إجراء اختبار (One sample t test) لمقارنة تقييم الآراء مع القيمة المعيارية /3/ وكانت النتائج وفق الآتي:

جدول (11-4) الدالات الإحصائية لاختبار الفرضية الثالثة

Test Value = 3							
Std. Deviation	Mean	95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	معامل الاختلاف
		Upper	Lower				
0.45	4.19	1.28	1.10	1.19	0.00	91	10.7

يُتضح من الجدول أن متوسط تقييم الآراء (4.19)، وانحرافٍ معياريٍّ (0.45)، وأن الدلالة المعنويّة (Sig=0.000) أصغر من القياسية (0.05)، وبالتالي نقبل الفرض البديل: (يوجد دلالة معنويّة على أن قيام الهيئات والمنظمات المهنيّة المشرفة على مدقّقي الحسابات، بوضع وتنفيذ برامجٍ تدريبيّةٍ وتأهيليّةٍ مهنيّةٍ مستمرّةٍ لمدقّقي الحسابات، يسهم في تحسين المستوى العلمي والمهنيّ لهم).

3-2-4 دراسة الاختلافات في تقييم دور الهيئات المهنية المشرفة على عمل المدققين في تحسين جودة الأداء المهني تبعاً للبيانات التعريفية لأفراد عينة الدراسة:

تم إجراء اختبار One way anova لإجراء المقارنة في تقييم محاور (دور الهيئات المهنية) في تحسين جودة الأداء المهني كما يلي:

1-3-2-4 من حيث المركز الوظيفي:

جدول (4-12) الدالات الإحصائية لمقارنة الفروق في التقييم تبعاً للمركز الوظيفي

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		
0.002	6.5	1.793	2	3.586	Between Groups	تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني
		0.274	89	24.404	Within Groups	
			91	27.990	Total	
0.037	3.4	1.843	2	3.686	Between Groups	وجود لجان من قبل التنظيم المهني
		0.540	89	48.062	Within Groups	
			91	51.748	Total	
0.042	3.3	0.588	2	1.175	Between Groups	قيام الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات بوضع وتنفيذ برامج تدريبية وتأهيلية مهنية
		0.192	89	17.121	Within Groups	
			91	18.297	Total	

1- من ناحية الاختلاف في تقييم دور (تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني) تبعاً للمركز الوظيفي نجد أن دالة التباين ($F=6.5$) والدلالة المعنوية ($Sig=0.00$) أصغر من (0.05)، وبالتالي يوجد فروق ذات دلالة معنوية لتطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني تبعاً للمركز الوظيفي، وبتطبيق (تشيفيه) نجد أن الفروق لصالح الموظفين المصرفيين أولاً، ثم المدققين، ثم موظف المالية، ويتضح ذلك وفق الآتي:

تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني

Scheffe^{a,b}

Subset for alpha = 0.05		N	المجموعات
2	1		
	4.0458	24	موظف مالية
	4.0886	40	مدققين
4.5000		28	موظف مصرفي
1.000	0.952		Sig.

Means for groups in homogeneous subsets are displayed.

a. Uses Harmonic Mean Sample Size = 29.302.

b. The group sizes are unequal. The harmonic mean of the group sizes is used. Type I error levels are not guaranteed.

2- من ناحية الاختلاف في تقييم دور (وجود لجان من قبل التنظيم المهني [جمعية المحاسبين القانونيين] تقوم بالتفتيش على مكاتب التدقيق، وتشرف على دراسة تقارير مدققي الحسابات ومراجعتها، يساهم في تعزيز جودة تقرير مدقق الحسابات) تبعاً للمركز الوظيفي نجد أن دالة التباين ($F=3.4$) والدلالة المعنوية ($Sig=0.037$) أصغر من (0.05)، وبالتالي يوجد فروق ذات دلالة معنوية لوجود لجان من قبل التنظيم المهني (جمعية المحاسبين القانونيين) تقوم بالتفتيش على مكاتب التدقيق، وتشرف على دراسة تقارير مدققي الحسابات ومراجعتها، يساهم في تعزيز جودة تقرير مدقق الحسابات تبعاً للمركز الوظيفي، وبتطبيق (تشيفيه) نجد أن الفروق لصالح الموظف المصرفي أولاً، ثم لموظف المالية، ثم للمدققين، ويتبين ذلك من خلال الآتي:

وجود لجان من قبل التنظيم المهني

Scheffe^{a,b}

Subset for alpha = 0.05	N	المجموعات
1		

3.790	40	مدققين
3.968	24	موظف مالية
4.263	28	موظف مصرفي

3- من ناحية الاختلاف في تقييم دور (قيام الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات بوضع برامج تدريبية وتأهيلية مهنية مستمرة لمدققي الحسابات وتنفيذها يسهم في تحسين المستوى العلمي والمهني لهم) تبعاً للمركز الوظيفي نجد أن دالة التباين ($F=3.3$) والدلالة المعنوية ($Sig=0.04$) أصغر من (0.05)، وبالتالي يوجد فروق ذات دلالة معنوية لقيام الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات بوضع برامج تدريبية وتأهيلية مهنية مستمرة لمدققي الحسابات وتنفيذها يسهم في تحسين المستوى العلمي والمهني لهم تبعاً للمركز الوظيفي، وهي لصالح الموظف المصرفي حسب اختبار (تشيفيه)، إذ يتبين ذلك بالآتي:

قيام الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات
بوضع وتنفيذ برامج تدريبية وتأهيلية مهنية
Scheffe^{a,b}

Subset for alpha = 0.05	N	المجموعات
1		
4.0813	40	مدققين
4.1823	24	موظف مالية
4.3482	28	موظف مصرفي

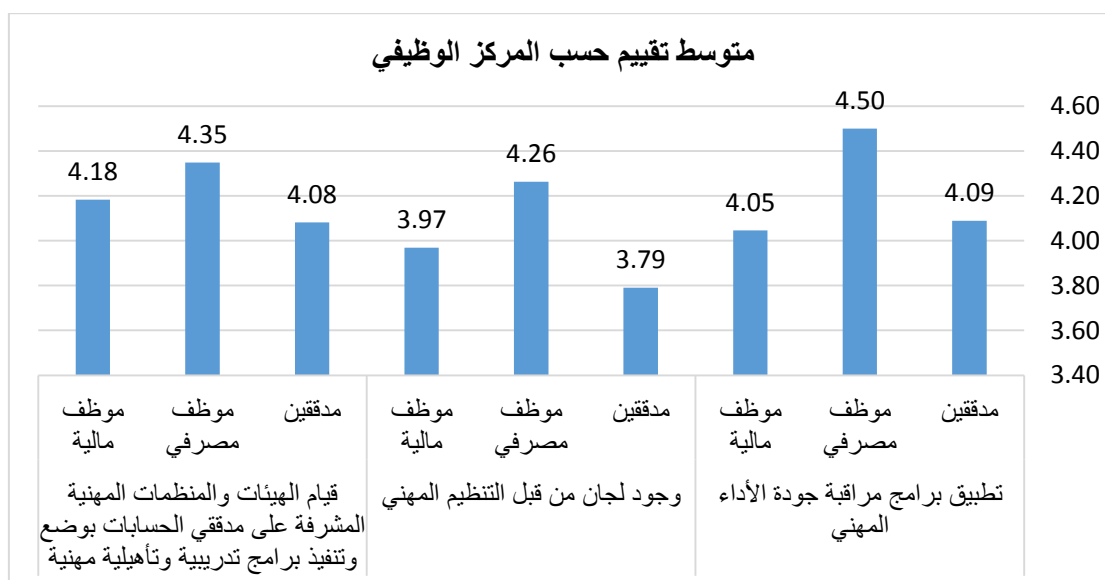
ويمكن عرض الجدول التالي لعرض متوسط تقييم أفراد العينة حسب المركز الوظيفي:

الجدول (4-13) متوسط تقييم أفراد العينة حسب المركز الوظيفي

Std. Deviation	Mean	N		
0.50	4.09	40	مدققين	تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني
0.43	4.50	28	موظف مصرفي	
0.65	4.05	24	موظف مالية	
0.55	4.20	92	Total	
0.81	3.79	40	مدققين	وجود لجان من قبل التنظيم المهني
0.63	4.26	28	موظف مصرفي	
0.71	3.97	24	موظف مالية	
0.75	3.98	92	Total	

0.44	4.08	40	مدققين	قيام الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات بوضع وتنفيذ برامج تدريبية وتأهيلية مهنية
0.42	4.35	28	موظف مصرفي	
0.47	4.18	24	موظف مالية	
0.45	4.19	92	Total	

الشكل (4-5) متوسط تقييم أفراد العينة حسب المركز الوظيفي



2-3-2-4 من حيث المؤهل العلمي:

جدول (4-14) الدالات الإحصائية لمقارنة الفروق في التقييم تبعاً للمؤهل العلمي

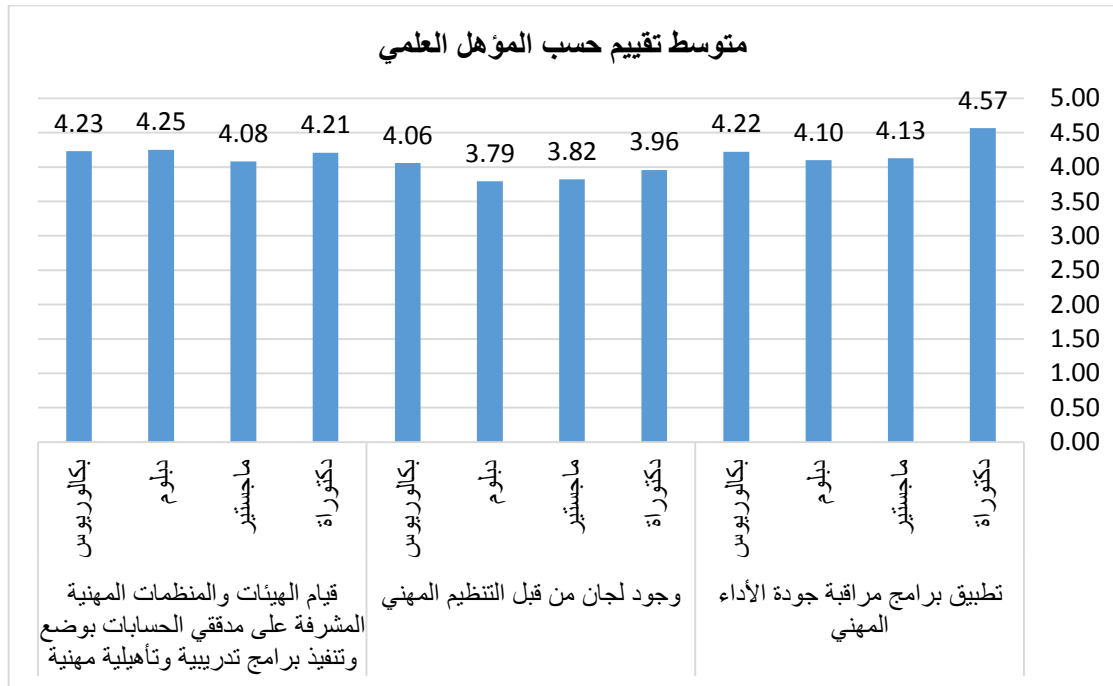
ANOVA						
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		
0.155	1.719	0.533	4	2.133	Between Groups	تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني
		0.310	71	22.018	Within Groups	
			75	24.150	Total	
0.794	0.420	0.266	4	1.063	Between Groups	وجود لجان من قبل التنظيم المهني
		0.633	71	44.964	Within Groups	
			75	46.027	Total	
0.517	0.820	0.177	4	0.709	Between Groups	قيام الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات بوضع وتنفيذ برامج تدريبية وتأهيلية مهنية
		0.216	71	15.344	Within Groups	
			75	16.053	Total	

1- من ناحية الاختلاف في تقييم دور (تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني من قبل الهيئات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات، لمراقبة وتقويم أداء مدققي الحسابات، وفرض عقوبات على المخالفين، يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات) تبعاً للمؤهل العلمي، نجد أن دالة التباين ($F=1.719$)، والدلالة المعنوية ($Sig=0.155$) أكبر من (0.05)، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة معنوية في تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني من قبل الهيئات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات، لمراقبة أداء مدققي الحسابات وتقويمه، وفرض عقوبات على المخالفين، يؤثر في جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات تبعاً للمؤهل العلمي.

2- من ناحية الاختلاف في تقييم دور (وجود لجان من قبل التنظيم المهني [جمعية المحاسبين القانونيين] تقوم بالتفتيش على مكاتب التدقيق، وتشرف على دراسة ومراجعة تقارير مدققي الحسابات، يساهم في تعزيز جودة تقرير مدقق الحسابات) تبعاً للمؤهل العلمي، نجد أن دالة التباين ($F=0.42$)، والدلالة المعنوية ($Sig=0.79$) أكبر من (0.05)، وبالتالي لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية لوجود لجان من قبل التنظيم المهني [جمعية المحاسبين القانونيين] تقوم بالتفتيش على مكاتب التدقيق، وتشرف على دراسة تقارير مدققي الحسابات ومراجعتها، يساهم في تعزيز جودة تقرير مدقق الحسابات تبعاً للمؤهل العلمي.

3- من ناحية الاختلاف في تقييم دور (قيام الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات بوضع برامج تدريبية وتأهيلية مهنية مستمرة لمدققي الحسابات وتنفيذها، يساهم في تحسين المستوى العلمي والمهني لهم) تبعاً للمؤهل العلمي، نجد أن دالة التباين ($F=0.82$) والدلالة المعنوية ($Sig=0.51$) أكبر من (0.05)، وبالتالي لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية لقيام الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات بوضع وتنفيذ برامج تدريبية وتأهيلية مهنية مستمرة لمدققي الحسابات، يساهم في تحسين المستوى العلمي والمهني لهم تبعاً للمؤهل العلمي.

الشكل (4-6) متوسط تقييم أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



4-2-3 من حيث التخصص العلمي:

جدول (4-15) الدالات الإحصائية لمقارنة الفروق في التقييم تبعاً للتخصص العلمي

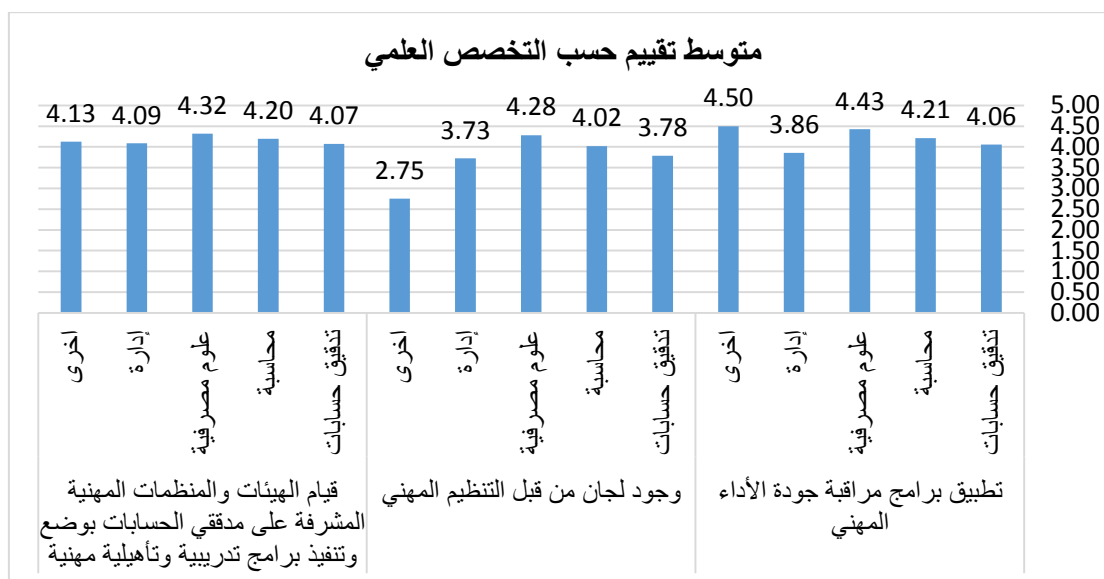
ANOVA						
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		
0.303	1.236	0.393	4	1.573	Between Groups	تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني
		0.318	71	22.578	Within Groups	
			75	24.150	Total	
0.162	1.689	1.000	4	4.000	Between Groups	وجود لجان من قبل التنظيم المهني
		0.592	71	42.027	Within Groups	
			75	46.027	Total	
0.726	0.514	0.113	4	0.452	Between Groups	قيام الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات بوضع وتنفيذ برامج تدريبية وتأهيلية مهنية
		0.220	71	15.602	Within Groups	
			75	16.053	Total	

1- من ناحية الاختلاف في تقييم دور (تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني من قبل الهيئات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات، لمراقبة أداء مدققي الحسابات وتقويمه، وفرض عقوبات على المخالفين، يؤثر في جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات) تبعاً للتخصص العلمي، نجد أن دالة التباين ($F=1.23$)، والدلالة المعنوية ($Sig=0.303$) أكبر من (0.05)، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لتطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني من قبل الهيئات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات، لمراقبة أداء مدققي الحسابات وتقويمه، وفرض عقوبات على المخالفين، يؤثر في جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات تبعاً للتخصص العلمي.

2- من ناحية الاختلاف في تقييم دور (وجود لجان من قبل التنظيم المهني [جمعية المحاسبين القانونيين] تقوم بالتفتيش على مكاتب التدقيق، وتشرف على دراسة تقارير مدققي الحسابات ومراجعتها يسهم في تعزيز جودة تقرير مدقق الحسابات) تبعاً للتخصص العلمي، نجد أن دالة التباين ($F=1.68$) والدلالة المعنوية ($Sig=0.16$) أكبر من (0.05)، وبالتالي لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية لوجود لجان من قبل التنظيم المهني [جمعية المحاسبين القانونيين] تقوم بالتفتيش على مكاتب التدقيق، وتشرف على دراسة تقارير مدققي الحسابات ومراجعتها يسهم في تعزيز جودة تقرير مدقق الحسابات تبعاً للتخصص العلمي.

3- من ناحية الاختلاف في تقييم دور (قيام الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات بوضع برامج تدريبية وتأهيلية مهنية مستمرة لمدققي الحسابات وتنفيذها يسهم في تحسين المستوى العلمي والمهني لهم) تبعاً للتخصص العلمي، نجد أن دالة التباين ($F=0.51$) والدلالة المعنوية ($Sig=0.72$) أكبر من (0.05)، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لقيام الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات بوضع برامج تدريبية وتأهيلية مهنية مستمرة لمدققي الحسابات وتنفيذها يسهم في تحسين المستوى العلمي والمهني لهم تبعاً للتخصص العلمي).

الشكل (4-7) متوسط تقييم أفراد العينة حسب التخصص العلمي



4-3-2-4 من حيث عدد سنوات الخبرة:

جدول (4-16) الدالات الإحصائية لمقارنة الفروق في التقييم تبعاً لسنوات الخبرة

ANOVA						
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		
0.083	2.313	0.708	3	2.123	Between Groups	تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني
		0.306	72	22.028	Within Groups	
			75	24.150	Total	
0.206	1.562	0.937	3	2.812	Between Groups	وجود لجان من قبل التنظيم المهني
		0.600	72	43.215	Within Groups	
			75	46.027	Total	
0.113	2.060	0.423	3	1.269	Between Groups	قيام الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات بوضع وتنفيذ برامج تدريبية وتأهيلية مهنية
		0.205	72	14.784	Within Groups	
			75	16.053	Total	

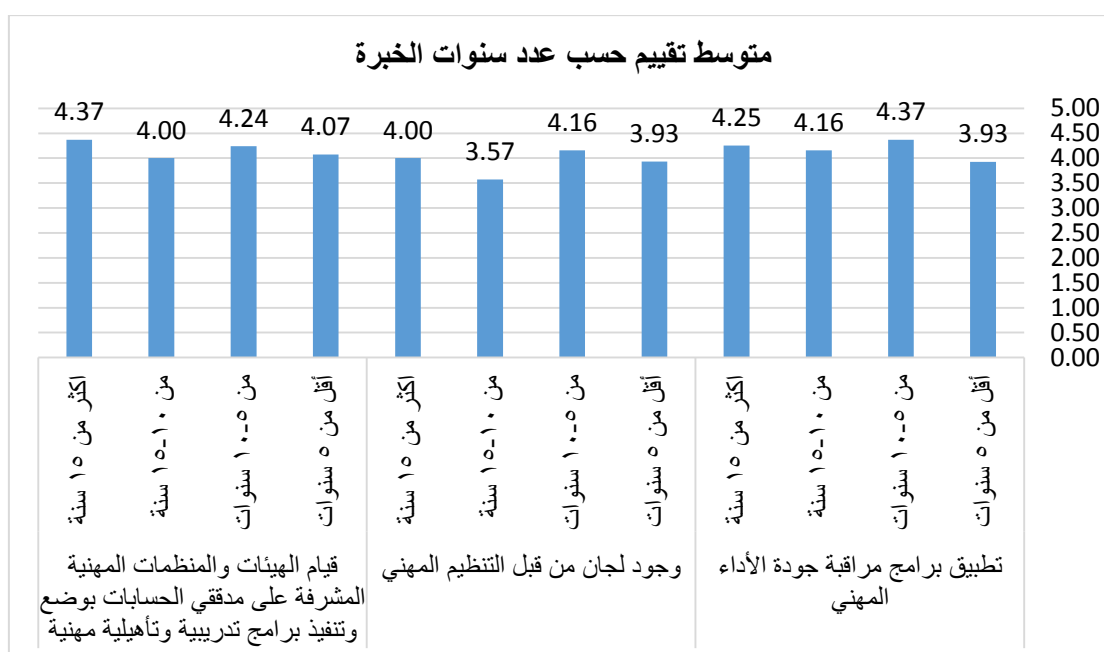
1- من ناحية الاختلاف في تقييم دور (تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني من قبل الهيئات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات، لمراقبة أداء مدققي الحسابات وتقويمه، وفرض عقوبات على المخالفين، يؤثر في جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات) تبعاً لسنوات الخبرة، نجد أن دالة التباين ($F=2.31$) والدلالة المعنوية ($Sig=0.08$) أكبر من (0.05)، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لتطبيق برامج مراقبة جودة

الأداء المهني من قبل الهيئات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات، لمراقبة أداء مدققي الحسابات وتقويمه، وفرض عقوبات على المخالفين، يؤثر في جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات تبعاً لسنوات الخبرة.

2- من ناحية الاختلاف في تقييم دور (وجود لجان من قبل التنظيم المهني [جمعية المحاسبين القانونيين] تقوم بالتفتيش على مكاتب التدقيق، وتشرف على دراسة تقارير مدققي الحسابات ومراجعتها يسهم في تعزيز جودة تقرير مدقق الحسابات) تبعاً لسنوات الخبرة، نجد أن دالة التباين ($F=1.56$) والدلالة المعنوية ($Sig=0.20$) أكبر من (0.05)، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لوجود لجان من قبل التنظيم المهني [جمعية المحاسبين القانونيين] تقوم بالتفتيش على مكاتب التدقيق، وتشرف على دراسة تقارير مدققي الحسابات ومراجعتها يسهم في تعزيز جودة تقرير مدقق الحسابات تبعاً لسنوات الخبرة).

3- من ناحية الاختلاف في تقييم دور (قيام الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات بوضع برامج تدريبية وتأهيلية مهنية مستمرة لمدققي الحسابات وتنفيذها يسهم في تحسين المستوى العلمي والمهني لهم) تبعاً لسنوات الخبرة، نجد أن دالة التباين ($F=2.06$) والدلالة المعنوية ($Sig=0.11$) أكبر من (0.05)، وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لوجود قيام الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات بوضع برامج تدريبية وتأهيلية مهنية مستمرة لمدققي الحسابات وتنفيذها يسهم في تحسين المستوى العلمي والمهني لهم تبعاً لسنوات الخبرة.

الشكل (4-8) متوسط تقييم أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة



5- النتائج والتوصيات

1-5 النتائج:

بالاعتماد على تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها يمكن تلخيص أهم النتائج على النحو الآتي:

1- ثمة اتفاق بين أفراد العينة جميعهم بأن هناك دلالة معنوية لدور المنظمات والهيئات المهنية، في تحسين

جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في سورية، وذلك من خلال:

أ- تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني، والتي تؤدي إلى:

- كسب ثقة مستخدمي تقرير مدقق الحسابات في المعلومات الواردة فيه.
- زيادة اهتمام المنظمات المهنية بالتطوير المستمر لمعايير رقابة جودة التدقيق، مما يسهم في تحسين جودة التدقيق.
- إلزام مدقق الحسابات بتطبيق المعايير، والقواعد المهنية.
- فرض الجزاءات والإجراءات التأديبية على مدققي الحسابات المخالفين، مما يحد من ارتكاب المخالفات.
- إلزام مكاتب التدقيق باتباع نظام داخلي لرقابة الجودة.

ب- وجود لجان من قبل التنظيم المهني، تقوم بالتفتيش على مكاتب التدقيق، ودراسة ومراجعة تقارير المدققين، والتي تؤدي إلى:

- التزام المدقق بمتطلبات التنظيم المهني وقواعده؛ بسبب قيام اللجان بفحص الثبوتيات، والوثائق المقدمة، مع طلب الترخيص.
- الإسهام في ارتفاع مهنة التدقيق، وتعزيز أهميتها العلمية، ودورها في المجتمع.
- منع مدققي الحسابات من إصدار تقرير، بدون القيام بإجراءات التدقيق المتعارف عليها.
- منع المنافسة غير المشروعة بين مدققي الحسابات، من خلال تقديم تساهلات للعملاء.
- منع مدقق الحسابات من تخفيض أتعابه، وذلك على نحو يؤثر في سمعة المهنة، وجودة أدائه.

ج- قيام التنظيم المهني بوضع وتنفيذ برامج تدريبية وتأهيلية مستمرة لمدققي الحسابات، يساهم في تحسين المستوى العلمي والمهني لهم، مما يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات.

2- أظهرت الدراسة الميدانية أنَّ الأفراد الذي يعملون في المصارف (قسم الائتمان)، والذين يستخدمون تقرير مدقق الحسابات؛ لدراسة وتقييم المركز المالي للعميل، كانوا أكثر تأكيداً على الحاجة إلى زيادة فعالية المنظمات المهنية في مراقبة مدققي الحسابات، والإشراف عليهم، وتنفيذ البرامج التدريبية، والتأهيلية المستمرة لهم؛ من أجل الإسهام في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات.

3- إنَّ التنظيم المهني القائم على مهنة التدقيق في سورية لا يستوفي جميع الخصائص الرئيسة الواجب توفرها في ذلك التنظيم، كما أنَّ الخصائص الموجودة تعاني من أوجه قصور عديدة، ممَّا يجعلها قائمةً على نحوٍ شكليٍّ فحسب.

5-2 التوصيات والمقترحات:

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة، يمكن عرض أهم التوصيات وفق ما يلي:

1- على مجلس المحاسبة والتدقيق وجمعية المحاسبين القانونيين في سورية إيجاد آليات فعالة للرقابة على جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في سورية. ويرى الباحث أن يتم ذلك من خلال إنشاء وحدة للرقابة على جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات داخل الجمعية تتألف من أعضاء محاسبين قانونيين مستقلين وغير ممارسين لمهنة التدقيق أثناء عضويتهم للحفاظ على النزاهة والموضوعية مهمتها: أ- فحص والتأكد من الثبوتيات المقدّمة من قبل المدقق عند طلب الترخيص مثل (عدد وأسماء موظفي المكتب، مكان ومواصفات المكتب، فحص نظام رقابة الجودة المتبع، فحص طريقة مسك السجلات.....إلخ).

ب- اختيار تقارير تدقيق عشوائية وإجراء زيارة ميدانية لمكتب التدقيق، من أجل عمل دراسة معمّقة عن كيفية التوصل للرأي، من خلال طلب أوراق العمل والتأكد من مدى الانسجام والامتثال للمعايير والقوانين

المهنية وقواعد السلوك الأخلاقي، والتأكد من تحقيق شروط الاستقلال والنزاهة والحياد والموضوعية، وكفاية وملاءمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

ج- تفعيل الغرامات المالية والعقوبات المسلكية بحق المخالفين، والإعلان عنها لتكون رادعاً.

2- زيادة فعالية مجلس المحاسبة والتدقيق، من خلال وجود أعضاء متفرغين لهذا العمل داخل المجلس.

3- ضرورة قيام جمعية المحاسبين القانونيين في سورية بإنشاء مجلة علمية، وتوزيعها على أعضائها؛ لإبقاء مدققي الحسابات على دراية بأخر التطورات العلمية والمهنية وأحدثها.

4- من الضروري أن يقوم كل من مجلس المحاسبة والتدقيق وجمعية المحاسبين القانونيين بإجراء مراجعة دورية لمعايير رقابة الجودة، ومعايير وقواعد السلوك المهني، وإجراء التعديلات المناسبة وفقاً لطبيعة المجتمع السوري وحاجته.

5- ضرورة وضع جمعية المحاسبين القانونيين تحت مظلة نقابة المهن المالية والمحاسبية، أسوة بباقي الدول العربية والأجنبية؛ ومنعاً من ازدواجية عمل هذه الهيئات.

المراجع

المراجع العربية:

أولاً- الكتب:

- 1- الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2008). إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة. الجزء الأول. ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين - مجموعة طلال أبو غزالة. عمان: الأردن.
- 2- الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2008). تأسيس وتطوير هيئة محاسبية مهنية. الطبعة الثانية. ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. السعودية.
- 3- التميمي، هادي. (2006). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية. ط3. دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع. عمان: الأردن.
- 4- جمعة، أحمد حلمي. (2009). تطوير معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة. الطبعة الأولى. دار الصفاء للنشر. عمان: الأردن.
- 5- حامد، منصور، غريبه، محمود، مصطفى، مايسه، عبد السلام، عبد الله، عزب، عادل، بركات، عزه، وآخرون. (2019). الأصول العلمية والعملية لمراجعة الحسابات. القاهرة: مصر. كلية التجارة - جامعة القاهرة.
- 6- حماد، طارق عبد العال. (2007). موسوعة معايير المراجعة - شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية. الجزء الثاني. الدار الجامعية. الإسكندرية: مصر.
- 7- لطفي، أمين السيد أحمد. (2007). دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد. الإسكندرية: مصر. الدار الجامعية.
- 8- لطفي، أمين السيد أحمد. (2008). المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes - Oxley. القاهرة: مصر. دار النهضة العربية.
- 9- الناجي، محمود السيد. (2000). دراسات في المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار التطبيق. الطبعة الأولى. المكتبة العصرية. المنصورة.
- 10- نور، أحمد محمد، عبيد، حسين أحمد، وشحاته، شحاته السيد. (2007). دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات. كلية التجارة - جامعة الاسكندرية: مصر. الدار الجامعية.

- 11- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (2020). المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية. إصدار عام 2020.

ثانياً- المجالات العلمية:

- 1- أبو زر، عفاف إسحق، وطه، حازم محمد. (2012). أثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال. المجلد: 8. العدد: 4. الأردن.
- 2- الأزرق، أسامة، والبهلول، سمير. (2014، خريف). العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية وأثرها على كفاءة الأداء المهني. مجلة الأستاذ. العدد: 7. الجزء: 2. ص-ص: 30-53. طرابلس: ليبيا.
- 3- جربوع، يوسف محمود. (2004). مدى مسؤولية الجمعيات المهنية في رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية. مجلة كلية الإدارة والاقتصاد. العدد: 38. بغداد: العراق. الجامعة المستنصرية.
- 4- جربوع، يوسف، وحلس، سالم. (2008). مجالات مساهمة الجمعيات المهنية والجامعات الفلسطينية في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي. مجلة تنمية الرافدين. المجلد: 30. العدد: 92. ص-ص: 9-43. الموصل: العراق. كلية الإدارة والاقتصاد. جامعة الموصل.
- 5- حسن، يوسف. (2018). مجلس المحاسبة والتدقيق في سورية الواقع والتطوير. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية. سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد: 40. العدد: 4. ص-ص: 447-458. اللاذقية: سورية. جامعة تشرين.
- 6- حسنين، طارق، وقطب، أحمد سباعي. (2003). دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين. العدد: 60. كلية التجارة. جامعة القاهرة.
- 7- الحسيني، هدى. (2011). مسؤولية مراقب الحسابات. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية. العدد: 28. بغداد.
- 8- ربحاوي، مها. (2008). الشركات ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية. المجلد: 24. العدد: 1. سورية.
- 9- الشراوي، منى حسن أبو المعاطي. (2012، تشرين الأول). دراسة تحليلية لأثر PCAOB ومعياري المراجعة الدولي رقم 5/ على جودة عملية المراجعة لتحقيق المراجعة المتكاملة. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. العدد: 4. ص-ص: 1283-1358. مصر. دار المنظومة.

- 10- صبحي، علاء زياد، والذنيبات، علي عبد القادر. (2006). دراسة تحليلية لآراء المدققين والمحامين حول المسؤولية القانونية للمدقق الخارج اتجاه الطرف الثالث. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال. المجلد: 2. العدد: 1. الأردن.
- 11- العايب، عبد الرحمن، وأحططاش، نشيدة. (2017). رقابة جودة التدقيق الخارجي وجهود المنظمات الدولية والمحلية فيها. مجلة وحدة البحث في تنمية وإدارة الموارد البشرية. المجلد: 8. العدد: 1. ص- ص: 51-76. الجزائر. جامعة سطيف.
- 12- عيسى، سمير. (2008). أثر جودة المراجعة الخارجية على عملية إدارة الأرباح. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. المجلد: 45. العدد: 2. مصر. جامعة الاسكندرية.
- 13- القشبي، ظاهر شاهر. (2005). انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة. المجلة العربية للإدارة. المجلد: 25. العدد: 2. القاهرة: مصر.
- 14- اللهبي، إسماء، وخلف، صلاح. (2013، الفصل الثاني). أنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق. مجلة دراسات محاسبية ومالية. المجلد: 8. العدد: 23. ص- ص: 255-288. بغداد: العراق. المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية. جامعة بغداد.
- 15- مجاهد، إيمان احمد. (2010). "مدخل مقترح لتقييم جودة أداء المراجعة". المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية. العدد: 4. ص ص: 251-310. كلية التجارة. جامعة حلوان.

ثالثاً- المؤتمرات والندوات:

- 1- حمدان، مأمون. (29 آذار 2014). مسؤولية مدقق الحسابات في ظل الوضع الاقتصادي الراهن في سورية. المركز الثقافي العربي- العدوي.
- 2- لطفي، أمين السيد أحمد. (2007). أثر قانون Sarbanes - Oxley على مهنة المحاسبة العامة. المؤتمر الضريبي الثالث عشر "التطورات الحديثة للمحاسبة والمراجعة ومستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ظل تحرير تجارة الخدمات والمتغيرات المالية والضريبية والاقتصادية الجديدة" - مصر.

رابعاً- رسائل الماجستير والدكتوراه:

- 1- الأهل، عبد السلام. (2008). العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية "دراسة نظرية- ميدانية". رسالة ماجستير. كلية التجارة. جامعة أسيوط. مصر.

- 2- برير، أحمد. (2014). جودة المراجعة مدخلاً لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة قاصدي مرباح - ورقلة. الجزائر.
- 3- بن زوة، نسيم. (2016). إشكالية تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في ظل الإصلاحات المحاسبية المالية الجزائرية. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة العربي بن مهيدي. أم البواقي. الجزائر.
- 4- الجعافرة، محمد مفلح. (2008). مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة في الأردن. رسالة ماجستير. كلية العلوم الإدارية والمالية. جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا. الأردن.
- 5- شعبان، محمد. (2011). نموذج استراتيجي متعدد الأبعاد لتقييم أداء منشآت المراجعة: دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير. كلية التجارة. جامعة القاهرة.
- 6- شلبي، داليا أحمد عبد الحميد أحمد. (2018). أثر استخدام منهج مراجعة مخاطر الأعمال في تحسين الأداء المهني لمراقبي الحسابات في البيئة المصرية. رسالة ماجستير. أكاديمية السادات للعلوم الإدارية. مصر.
- 7- الشواء، ديمة مازن ظافر. (2012). مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني. رسالة ماجستير. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية. غزة.
- 8- طقطق، كنان. (2013). مدى الالتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة لدى مهنة تدقيق الحسابات في سورية. رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. سورية.
- 9- الطويل، سهام أكرم عمر. (2012). تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة. رسالة ماجستير. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية. غزة.
- 10- علي، محمد سامي محمد. (2012). دور الهيئة العامة للرقابة المالية في تحسين جودة أداء عملية المراجعة في مكاتب المراجعة المصرية. رسالة ماجستير. كلية التجارة. جامعة القاهرة. مصر.
- 11- علي، نسمة صلاح فهمي. (2017). أثر تقارير فحص مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) على جودة عملية المراجعة واختبار مدى إمكانية التطبيق على البيئة المصرية. رسالة ماجستير. قسم المحاسبة. كلية التجارة. جامعة بني سويف. مصر.
- 12- العيد، خيراني. (2013). مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة قاصدي مرباح - ورقلة. الجزائر.

- 13- القيق، أمير جمال. (2012). مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة. رسالة ماجستير. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية. غزة.
- 14- كراجة، أشرف عبد الحليم محمود. (2004). مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها. أطروحة دكتوراه. كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا. جامعة عمان. الأردن.
- 15- محمد، مصعب أحمد مصطفى. (2017). الرقابة على جودة المراجعة ودورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة. رسالة ماجستير. كلية الدراسات العليا. جامعة النيلين. السودان.
- 16- مرجانة، عماد. (2017). دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. جامعة العربي بن مهيدي. أم البواقي. الجزائر.
- 17- النعسان، سماح أسامة. (2018). العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين. رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد والعلوم الادارية. الجامعة الإسلامية. غزة.
- 18- هنية، شابي. (2016). العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر. رسالة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية. جامعة محمد خيضر بسكرة. الجزائر.
- 19- الوكيل، حسام السعيد. (2004). تقييم أساليب الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة بجمهورية مصر العربية. رسالة ماجستير. كلية التجارة وإدارة الأعمال. جامعة حلوان. مصر.
- 20- ونوس، هشام سليمان. (2009). العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في سورية. رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. سورية.

خامساً- القرارات والقوانين والتشريعات:

- 1- القانون /33/ لعام 2009 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق في سورية.
- 2- قرار جمعية المحاسبين القانونيين في سورية رقم /20/ تاريخ 2010/8/25.
- 3- قرار جمعية المحاسبين القانونيين في سورية رقم /118/ تاريخ 2019/11/26.
- 4- القرار رقم /300/ تاريخ 2018/12/6 الصادر عن رئيس مجلس الوزراء في سورية. نظام مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.
- 5- قرار الهيئة العامة لسوق المال المصرية رقم 140 لعام 2006.
- 6- قرار الهيئة العامة لسوق المال المصرية رقم 33 لعام 2009.
- 7- قرار الهيئة العامة لسوق المال المصرية رقم 50 لعام 2014.

- 8- مشروع النظام الداخلي المعدّل لجمعية المحاسبين القانونيين في سورية لعام 2012.
- 9- النظام الداخلي لنقابة المهن المالية والمحاسبية في سورية.
- 10- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، برنامج مراقبة جودة الأداء المهني تاريخ 2017/12/25.

المراجع الأجنبية:

- 1- Abbott, L., Gunny, K. and Zhang, T. (2012). **When the PCAOB talks, who listens?. Evidence from stakeholder reaction to GAAP- deficient PCAOB inspection reports of small auditors.** the AAA Annual Conference for helpful comments. PP: 1-54.
- 2- AICPA Peer Review Program. (2019). **Questions and answers about the AICPA Peer Review Program.** Update No. 19 January 2019.
- 3- Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, and Chris E. Hogan. (2017). **Auditing & Assurance Services.** Sixteen Edition. Pearson Education Inc. chapter: 2.
- 4- Carcello, J., Hollingsworth, C. and Mastrolia, S. (2011). **The effect of PCAOB inspections on Big 4 audit quality.** Research in Accounting Regulation 23. PP: 85-96.
- 5- Casterella, J, Jensen, K, and Knechel W. (2009). **Is Self-Regulated Peer Review Effective at Signaling Audit Quality?.** The Accounting Review. Vol: 84. No: 3. pp: 713-735. American Accounting Association.
- 6- DeFond, M. (2010). **How should the auditors be audited? Comparing the PCAOB Inspections with the AICPA Peer Reviews.** Journal of Accounting and Economics 49. PP: 104-108.
- 7- Francis, J. (2011). **A framework for understanding and researching audit quality.** Auditing: A Journal of Practice and Theory. Vol: 30. No: 2. pp: 125-152.

- 8– FRC, **Annual Enforcement Review**. July 2019.
- 9– Fung S, Raman k, and Zhu X. (Aug, 2017). **Does the PCAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients?**. Journal of Accounting and Economics. Vol: 64. Issue: 1. pp: 15–36.
- 10– Gunny, K. and Zhang, T. (2013). **PCAOB inspection reports and audit quality**. Journal of Accounting and Public Policy. PP: 136–160.
- 11– Hashanah I; and Ung Chui T. (2015). **Auditing the auditors: Has the establishment of the audit oversight board affected audit quality?**. International Journal of Economics and Financial Issues. Vol: 5. Special Issue. pp: 360–365. Malaysia.
- 12– IAASB. (2018). **Handbook of international quality control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**. Volume I.
- 13– International Federation of Accountants Establishing and Developing a Professional Accountancy Body. (2007). Second Edition.
- 14– INTOSAI. (2009). **Financial Audit Guideline Quality Control for an Audit of Financial Statements**. Stockholm.
- 15– Kilgore, A. (2007). **Corporate governance, professional regulation and audits quality**. Malaysian accounting review. 6(1).
- 16– Knechel W. R, Salterio S. E. Ballou B. (2007). **Auditing assurance and risk**. 3rd edition. chapter 4. thornson south western publishing.
- 17– Lamoreaux, P. (2013). **Does PCAOB Inspection Exposure Affect Auditor Reporting Decisions?**. In Partial Fulfillment of the Requirements For the Degree of Doctor Of Philosophy. Published by ProQuest.
- 18– Lamoreaux, Ph T. (2016). **Does PCAOB inspection access improve audit quality? An examination of foreign firms listed in the United States**. Journal of Accounting and Economics. Vol: 61. Issue: 2–3. pp: 313–337.

- 19– Lennox, C., Pittman, J. (2010). **Auditing the auditors: Evidence on the recent reforms to the external of external monitoring of audit firms.** Journal of Accounting & Economics 49 (1/2). PP: 84–103.
- 20– Lopez, D. and G. Peters. (2012). **The effect of workload compression on audit quality.** Auditing: A journal of Practice & Theory. Vol: 31. No: 4. pp: 139–165.
- 21– Mahdi Salehi, (2010). **Review of International Comparative Management.** Volume 11. N: 05.
- 22– Markelevich, A., Hoitash, R., Barragato, C. A. (2005). **The nature and disclosure of fees paid to auditors– An analysis before and after the Sarbanes–Oxley Act.** CPA Journal. 75 (11).
- 23– PCAOB (2017) annual report “**15 years of protecting investors**”.
- 24– PCAOB (2018) annual report.
- 25– PCAOB (2019) annual report.
- 26– Quick, R., Rasmussen, W. (2005). **The impact of NAS on perceived auditor independence** some evidence from Denmark, Accounting forum. Vol: 29. Issue (2).
- 27– Roselyn, E. (2004). **Audit Quality Requirements after Sarbanes – Oxley Act of 2002.** Auditing Journal of Practice & Theory. pp: 115–136.
- 28– Schmutte, J. and Thieling, J. (2010). **Addressing the New Quality Control Standards.** CPA Journal. Vol: 80. No: 1. pp: 52–55.
- 29– Song, H. (2012). **PCAOB International Inspection And Audit Quality.** In Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy. Copyright by ProQuest LLC.
- 30– Song, H. and Ye, Z. (2014). **The Impact of PCAOB Reports Containing Audit Deficiencies on Non–U.S. Audit Firms: Initial Evidence.** Journal of American Accounting Association. pp: 1–25.

- 31- Tritzschler, Jonas. (2014). **Audit quality, association between published reporting errors and audit firm characteristics**. 1st. ED Austria: springer gabbler.
- 32- Victor G, & Levitin M. (2005). **Current SEC and PCAOB Developments**. The CPA Journal. Vol: 75. Issue: 11. New York.
- 33- Wuchun Chi, Hamilton Elkins, Gerald J.lobo and Partha S. Mohapatra. (2018). **The impact of PCAOB international registration on audit quality and audit fees: Evidence from China**. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3111973>.

المواقع الإلكترونية:

- 1- <http://asca.sy/about-asca/about>
- 2- <https://www.aicpa.org/about/missionandhistory/history-of-the-aicpa.html>
- 3- <https://www.dfsa.ae>
- 4- http://www.fra.gov.eg/content/efsa_ar/efsa_pages/main_efsa_page.htm
- 5- <https://www.frc.org.uk/about-the-frc>
- 6- <https://www.gccao.org/About-us/History.aspx>
- 7- <http://www.ifac.org/about-ifac/structure-governance/piob>
- 8- <http://www.iaasb.org/about-iaasb>
- 9- <https://www.ifiar.org/about>
- 10- <https://socpa.org.sa/Socpa/Quality-Performance/Quality-Control-Program.aspx>
- 11- <http://theafaa.org.eg/afaa/%d9%85%d8%ab%d8%a7%d9%84-%d8%b9%d9%84%d9%89-%d8%b5%d9%81%d8%ad%d8%a9>
- 12- <http://theafaa.org.eg/afaa/>
- 13- <http://www.ascasociety.org/Page/asca.aspx>



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة

الملحق (1)

الاستبانة العلمية

الأستاذ الفاضل:

تحية طيبة وبعد،

يقوم الباحث بإعداد دراسة حول المنظمات والهيئات المهنية التي لها دور في عمل مدقي الحسابات في سورية، استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة اختصاص تدقيق الحسابات بعنوان:

دور الهيئات المهنية المشرفة على عمل المدققين في تحسين جودة الأداء المهني لمدقي الحسابات في سورية (دراسة ميدانية)

ولغرض إكمال البحث نأمل من حضرتكم التكرم بالإجابة على الأسئلة التي يحتويها الاستبيان المرفق بدقة، لما لإجاباتكم وآرائكم من أهمية للخروج بنتائج مهمة من أجل تحسين وتطوير مهنة تدقيق الحسابات في سورية. ونؤكد لكم أن أية معلومات سوف نحصل عليها منكم ستكون محاطة بالسرية التامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط. ويسر الباحث تلقي أي إضافات أو ملاحظات مهمة بتدوينها على الصفحات الخلفية للاستبانة شاكرين لكم حسن تفهمكم وتعاونكم.

وتفضلوا بقبول فائق التحية والاحترام

إعداد الباحث

محمد فراس يحيى الخزاط

إشراف الأستاذ الدكتور

محمد خالد المهاييني

يرجى وضع إشارة (√) أمام الإجابة التي ترونها مناسبة لكل سؤال مما يلي:

القسم الأول: معلومات عامة

المؤهل العلمي:

- أ- دكتوراه () ب- ماجستير () ج- دبلوم ()
د- بكالوريوس () هـ- أخرى يرجى ذكرها

التخصص العلمي:

- أ- تدقيق حسابات () ب- محاسبة () ج- علوم مصرفية ()
د- إدارة () هـ- أخرى يرجى ذكرها

المركز الوظيفي:

- أ- شريك تدقيق () ب- مدير تدقيق () ج- مدقق ()
د- موظف مصرفي () هـ- موظف مالية () و- أخرى يرجى ذكرها

سنوات الخبرة:

- أ- أقل من 5 سنوات () ب- من 5 إلى أقل من 10 سنوات ()
ج- من 10 إلى أقل من 15 سنة () د- أكثر من 15 سنة ()

القسم الثاني: محاور الاستبانة

المحور الأول: تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني، من قبل الهيئات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات

لمراقبة وتقويم أداء مدققي الحسابات، وفرض عقوبات على المخالفين يؤثر في جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات.

م	السؤال	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق نهائياً
1	وضع وتنفيذ برنامج لمراقبة جودة الأداء المهني يقع بشكل أساسي على عاتق الهيئات المهنية.					
2	تطبيق مدققي الحسابات لبرنامج مراقبة جودة الأداء المهني يؤثر إيجاباً على جودة الأداء المهني وبالتالي جودة التدقيق.					
3	وجود برنامج مراقبة الجودة من قبل التنظيم المهني يزيد من ثقة مستخدمي تقرير المدقق في المعلومات الواردة فيه.					
4	معرفة مدقق الحسابات بمراجعة وتقويم أدائه من قبل التنظيم المهني يؤدي إلى التزامه بتطبيق المعايير والقواعد المهنية.					
5	اهتمام المنظمات المهنية بالتطوير المستمر لمعايير رقابة جودة التدقيق يساهم في تحسين مستوى جودة التدقيق.					
6	إلزام مكاتب التدقيق باتباع نظام داخلي لرقابة الجودة كتطبيق المعايير الدولية لرقابة الجودة رقم 1 و 220 يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات.					
7	فرض الجزاءات والإجراءات التأديبية من قبل التنظيم المهني يحد من ارتكاب مدققي الحسابات للمخالفات المهنية.					
8	صرامة التشريعات الخاصة بالعقوبات والغرامات المالية من قبل التنظيم المهني على مدققي الحسابات المخالفين يساهم في تحسين جودة الأداء المهني.					
9	الإعلان عن المخالفات المرتكبة والعقوبات المطبقة على مدققي الحسابات يقلل من ارتكاب المخالفات.					
10	تكرار فرض العقوبات والإعلان عنها يقلل من ثقة العملاء في كفاءة مدقق الحسابات المخالف وبالتالي يقلل من التعاقد معه.					

المحور الثاني: وجود لجان من قبل التنظيم المهني (جمعية المحاسبين القانونيين) تقوم بالتفتيش على مكاتب

التدقيق وتشرف على دراسة ومراجعة تقارير مدققي الحسابات يساهم في تعزيز جودة تقرير مدقق الحسابات.

م	السؤال	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق نهائياً
1	قيام التنظيم المهني بفحص تقارير المدقق وأوراق العمل المرافقة يمنع مدقق الحسابات من إصدار تقرير دون القيام بإجراءات التدقيق المتعارف عليها.					
2	معرفة مستخدمي تقارير التدقيق بوجود لجان تفحص وتراجع عمل مدققي الحسابات يعزز ثقة المستخدم في صحة تقرير التدقيق.					
3	يساهم الإشراف على عمل مدققي الحسابات من قبل التنظيم المهني مراقبي الدخل في الاعتماد على تقرير المدقق للتكليف الضريبي.					
4	وجود لجان تقوم بالفحص الدوري لعمل مدققي الحسابات يساهم في تحسين جودة الأداء المهني لهم.					
5	وجود لجان فحص عمل المدققين يمنع المنافسة غير المشروعة من خلال تقديم تساهلات للعملاء.					
6	قيام لجان بإجراء زيارات دورية لمكاتب التدقيق من أجل التأكد من الوثبوتيات والوثائق المقدمة مع طلب الترخيص يساهم في إلتزام المدقق بمتطلبات وقواعد التنظيم المهني.					
7	فرض رسوم إضافية وإلزام مدقق الحسابات بإتباع إجراءات التدقيق من خلال لجان الفحص يمنع المدقق من تخفيض أتعابه بشكل يؤثر على سمعة المهنة.					
8	وجود لجان فحص عمل مدققي الحسابات يساهم في ارتقاء المهنة وتعزيز أهميتها العلمية ودورها في المجتمع.					

المحور الثالث: قيام الهيئات والمنظمات المهنية المشرفة على مدققي الحسابات بوضع وتنفيذ برامج تدريبية

وتأهيلية مهنية مستمرة لمدققي الحسابات يساهم في تحسين المستوى العلمي والمهني لهم.

م	السؤال	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق نهائياً
1	يقع عبء وضع وتنفيذ برامج تدريبية وتأهيلية مهنية مستمرة على عاتق المنظمات المهنية.					
2	إلمام مدققي الحسابات بالتطورات الحديثة في مجال المحاسبة والتدقيق يحسن من جودة الأداء المهني.					
3	إلزام مدققي الحسابات ببرنامج تعليم مهني مستمر يساهم في تحسين المستوى المهني لمدققي الحسابات.					
4	قيام التنظيم المهني بترجمة المراجع العلمية الهامة وشرحها لمدققي الحسابات يساهم في رفع المستوى المهني لمدقق الحسابات					
5	تتناسب جودة التدقيق طرداً مع تنفيذ برامج تدريبية وتأهيلية مستمرة لمدققي الحسابات.					
6	إلزام مدققي الحسابات بإتباع فريق العمل لديهم لدورة مهنية واحدة على الأقل سنوياً يساهم في تحسين أداء عمل الفريق.					
7	قيام التنظيم المهني بإصدار مجلة مهنية وإنشاء المكتبات العلمية يساهم في نقل المعرفة وزيادة المستوى المهني والعلمي للمدققين.					
8	إشراف التنظيم المهني على عملية نقل المعرفة والخبرات من المدقق إلى فريق العمل يساهم في تطوير فريق العمل وبالتالي تحسين أدائهم المهني.					

انتهت الاستبانة

الملحق (2)

كشف بأسماء السادة المحكمين

1- الأستاذ الدكتور عصام قريط

2- الأستاذ الدكتور ابراهيم العدي

3- الأستاذ المساعد الدكتور قيس عثمان

Role of Oversight Bodies on Auditors' Work in Improving The Professional Performance of External Auditor in Syria (Field Study)

Prepared By:

Muhammad Firas Yahya Al-Kharrat

Supervised By Professor:

Muhammad Khaled Al-Mahayni

Abstract

The study aimed to show how can the professional bodies supervising the work of auditors, improve the quality of professional performance of auditors in Syria through highlight the supervisory role that professional bodies play towards auditors to ensure the implementation of quality programs for professional performance for the audit process, and to show the importance of having committees in professional bodies that review and study reports issued by auditors, and highlight the role that professional bodies play in setting up and the implementation of continuous professional training to raising the professional and scientific level and improving the quality of the professional performance of auditors, in addition to submitting proposal to increase the effectiveness of the Syrian professional bodies in monitoring the quality of the professional performance of auditors in Syria.

In order to achieve the objectives of the study, the analytical descriptive approach was adopted by reviewing the literature and scientific research related to the subject of the study, and the primary data for the study were collected through a questionnaire designed to achieve the objectives of the study, and it was distributed to a random sample of certified accountants in Syria, and some users of the Auditor's report in the Damascus Finance Directorate, and credit department employees for some banks operating in Syria. (100) questionnaires were distributed to them and (92) questionnaires were retrieved, all of which were valid for statistical analysis with a response rate of (92%). A number of statistical tests and methods were used to analyze the opinions of the respondents using the SPSS program, with the aim of reaching the results of the study and testing its hypotheses.

The study found a set of results, the most important of which was that there is a role for professional organizations in improving the quality of professional performance of auditors in Syria, through the implementation of professional performance quality control programs, and through the presence of committees that inspect audit offices and review auditors' reports, in addition to The professional organization developing and implementing continuous training programs for auditors that contributes to improving their scientific and professional level, and thus improving the quality of performance, and that the existing professional organization in Syria suffers from many deficiencies.

Based on the results, the study recommended to establish a unit within the Association of Chartered Accountants in Syria to monitor the quality of the professional performance of auditors, increase the effectiveness of the Accounting and Auditing Board through the presence of full-time members for this work within the Council, and the creation of a scientific journal to keep the auditors aware of the latest updated scientific and professional developments. Periodic review of quality and control standards, professional codes of conduct, and appropriate amendments according to the nature and need of the Syrian society, and finally placing the Association of Chartered Accountants under the umbrella of the Syrian Association of Financial and Accounting Professions.

Kew Words: Professional Bodies- Improve the Quality of professional performance- Quality control of the professional performance of auditors.

Syrian Arab Republic
Damascus University
Faculty of Economy
Department of Accounting



Role of Oversight Bodies on Auditors' Work in
Improving The Professional Performance of External
Auditor in Syria
(Field Study)

A dissertation Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements
for the Master Degree in Auditing

Prepared By:

Muhammad Firas Yahya Al-Kharrat

Supervised By Professor:

Muhammad Khaled Al-Mahayni

2020



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

دور الهيئات المهنية المشرفة على عمل المدققين في تحسين
جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في سورية
(دراسة ميدانية)

Role of Oversight Bodies on Auditors' Work in
Improving The Professional Performance of External
Auditor in Syria (Field Study)

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في تدقيق الحسابات

إعداد: محمد فراس يحيى الخراط

إشراف: أ.د. محمد خالد المهاييني

2020 م

دور الهيئات المهنية المشرفة على عمل المدققين في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في سورية (دراسة ميدانية)

إعداد: محمد فراس يحيى الخراط

إشراف: أ. د. محمد خالد المهاني

المخلص

هدفت الدراسة إلى بيان كيفية قيام الهيئات المهنية المشرفة على عمل المدققين بتحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في سورية من خلال إبراز الدور الرقابي الذي تقوم به المنظمات والهيئات المهنية تجاه مدققي الحسابات؛ للتأكد من وضع وتطبيق برامج جودة الأداء المهني لعملية التدقيق، وبيان أهمية وجود لجان في الهيئات المهنية، تقوم بمراجعة ودراسة التقارير الصادرة عن مدققي الحسابات، وإبراز الدور الذي تؤديه الهيئات المهنية في وضع وتنفيذ البرامج التدريبية والتأهيلية المهنية المستمرة في رفع المستوى المهني والعلمي، وتحسين جودة الأداء المهني لمدققين، بالإضافة إلى تقديم مقترحات لتفعيل عمل الهيئات المهنية السورية في الرقابة على جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في سورية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاطلاع على الأدبيات والأبحاث العلمية المتعلقة بموضوع الدراسة، وتم جمع البيانات الأولية من خلال استبانة أعدت لتحقيق أهداف الدراسة، وتم توزيعها على عينة عشوائية من المحاسبين القانونيين المزاولين للمهنة في سورية، والعاملين في المنظمات والهيئات المهنية، وبعض مستخدمي تقرير مدقق الحسابات في مديرية مالية دمشق، وموظفي قسم الائتمان لبعض البنوك العاملة في سورية، وقد وتم توزيع (100) استبانة عليهم استرد منها (92)، كانت جميعها صالحة للتحليل الإحصائي بنسبة استجابة (92%)، وقد استخدم عدد من الاختبارات والأساليب الإحصائية في تحليل آراء المستجوبين باستخدام برنامج (SPSS)؛ بهدف الوصول إلى نتائج الدراسة واختبار فرضياتها.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها أن هناك دوراً للمنظمات والهيئات المهنية في تحسين جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات في سورية، من خلال تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني، ومن خلال وجود لجان تقوم بالتفتيش على مكاتب التدقيق ودراسة ومراجعة تقارير المدققين، بالإضافة إلى أن قيام التنظيم المهني بوضع وتنفيذ برامج تدريبية مستمرة لمدققي الحسابات يساهم في تحسين المستوى المهني والعلمي للمهني لهم، وبالتالي تحسن جودة الأداء، وأن التنظيم المهني القائم في سورية يعاني من أوجه قصور عديدة.

وبناءً على النتائج أوصت الدراسة بإنشاء وحدة داخل جمعية المحاسبين القانونيين في سورية للرقابة على جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات، وزيادة فعالية مجلس المحاسبة والتدقيق من خلال وجود أعضاء متفرغين لهذا العمل داخل المجلس، وإنشاء مجلة علمية لإبقاء مدققي الحسابات على دراية بأحدث التطورات العلمية والمهنية، وإجراء مراجعة دورية لمعايير الجودة والرقابة، وقواعد السلوك المهني، وإجراء التعديلات المناسبة وفقاً لطبيعة وحاجة المجتمع السوري، وأخيراً وضع جمعية المحاسبين القانونيين تحت مظلة نقابة المهن المالية.

الكلمات المفتاحية: الهيئات المهنية - تحسين جودة الأداء المهني - رقابة جودة الأداء المهني لمدققي الحسابات.

Role of Oversight Bodies on Auditors' Work in Improving The Professional Performance of External Auditor in Syria (Field Study)

Prepared By:

Muhammad Firas Yahya Al-Kharrat

Supervised By Professor:

Muhammad Khaled Al-Mahayni

Abstract

The study aimed to show how can the professional bodies supervise the work of auditors, improve the quality of professional performance of auditors in Syria through highlighting the supervisory role that professional bodies play towards auditors to ensure the implementation of quality programs for professional performance for the audit process, and show the importance of having committees in professional bodies that review and study reports issued by auditors, and highlight the role that professional bodies play in setting up and the implementation of continuous professional training to raise the professional and scientific level and improve the quality of the professional performance of auditors, in addition to submitting proposal to increase the effectiveness of the Syrian professional bodies in monitoring the quality of the professional performance of auditors in Syria.

In order to achieve the objectives of the study, the analytical descriptive approach was adopted by reviewing the literature and scientific research related to the subject of the study, and the primary data for the study were collected through a questionnaire designed to achieve the objectives of the study, and it was distributed to a random sample of certified accountants in Syria, some users of the Auditor's report in the Damascus Finance Directorate, and credit department employees for some banks operating in Syria. (100) questionnaires were distributed to them and (92) questionnaires were retrieved, all of which were valid for statistical analysis with a response rate of (92%). A number of statistical tests and methods were used to analyze the opinions of the respondents using the SPSS program, with the aim of reaching the results of the study and testing its hypotheses.

The study found a set of results, the most important of which was that there is a role for professional organizations in improving the quality of professional performance of auditors in Syria, through the implementation of professional performance quality control programs, and through the presence of committees that inspect audit offices and review auditors' reports, in addition to The professional organization developing and implementing continuous training programs for auditors that contributes to improving their scientific and professional level, and thus improving the quality of performance, and that the existing professional organization in Syria suffers from many deficiencies.

Based on the results, the study recommended to establish a unit within the Association of Chartered Accountants in Syria to monitor the quality of the professional performance of auditors, increase the effectiveness of the Accounting and Auditing Board through the presence of full-time members for this work within the Council, and the creation of a scientific journal to keep the auditors aware of the latest updated scientific and professional developments. Periodic review of quality and control standards, professional codes of conduct, and appropriate amendments according to the nature and need of the Syrian society, and finally placing the Association of Chartered Accountants under the umbrella of the Syrian Association of Financial and Accounting Professions.

Kew Words: Professional Bodies- Improve the Quality of professional performance- Quality control of the professional performance of auditors.