



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق - كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة
ماجستير مراجعة الحسابات

مدى التزام مكاتب التدقيق بمتطلبات رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية
(دراسة ميدانية في سورية)

**THE COMPLIANCE OF AUDIT FIRMS TO THE
REQUIREMENTS OF QUALITY CONTROL FOR AN AUDIT
OF FINANCIAL STATEMENTS
(A Field study in Syria)**

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الطالب

محمد بهاء راجح

إشراف

الدكتور رياض عبد الرؤوف

لجنة الحكم

استناداً إلى قرار مجلس البحث العلمي والدراسات العليا رقم / ٩٥ / المتخذ بالجلسة رقم / ٢ / تاريخ ٢٠١٧/١٠/٩ تم تأليف لجنة الحكم والمؤلفة من السادة الأساتذة:

د. عصام قريط عضواً

د. رياض عبد الرؤوف عضواً مشرفاً

د. طالب العلي عضواً

{ شكر وتقدير }

انطلاقاً من العرفان بالجميل، فإنه ليسرني وليثلج صدري أن أتقدم بالشكر والامتنان إلى أستاذي، ومشرفي الدكتور رياض عبد الرؤوف الذي مدني من منابع علمه بالكثير، والذي ما توانى يوماً عن مد يد المساعدة لي وفي جميع المجالات، وحمداً لله بأن يسره في دربي ويسر به أمري وعسى أن يكتب الله له دوام الصحة والعافية ليبقى نبراساً متلألئاً في نور العلم والعلماء.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى أساتذتي أعضاء لجنة الحكم الموقرين على تفضلهم بقبول مناقشة الرسالة والحكم عليها وعلى ما سيقدمونه من ملاحظات بناءة ستسهم في إغناء هذه الرسالة.

{الإهداء}

- إلى من تحت قدمها تكمن الجنة، أمي الحنون.
- إلى من جعل مشواري العلمي ممكناً، أبي الرحيم.
- إلى من ساندني وآزرني في دربي، أخوتي الأعزاء.
- إلى من شجعني على مدى الأيام، جدي وجدتي الغاليين.
- إلى لولاهم ما وجدت ذاتي، رفاق درب العلم.
- إلى من قدموا الغالي والنفيس، شهدائنا الأبطال.

الفهرس

الصفحة	المحتويات
	الإطار العام للدراسة
1	١- تمهيد
2	٢- مشكلة الدراسة
3	٣- الدراسات السابقة
14	٤- أهمية الدراسة
14	٥- هدف الدراسة
15	٦- فروض الدراسة
15	٧ - منهجية الدراسة وأدواتها
16	٨ - محددات الدراسة
	الفصل الأول: جودة تدقيق الحسابات ورقابة الجودة لتدقيق الحسابات
18	المقدمة
18	١-١- مدخل في جودة تدقيق الحسابات
20	١-١-١- مفهوم جودة تدقيق الحسابات
21	١-١-٢- أهمية جودة تدقيق الحسابات
24	١-١-٣- العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي
26	١-١-٤- المخاطر الناجمة عن انخفاض جودة التدقيق
26	١-٢- مدخل في رقابة جودة تدقيق الحسابات
29	١-٢-١- أهمية الرقابة على جودة خدمات تدقيق الحسابات
30	١-٢-٢- أهداف الرقابة على جودة خدمات تدقيق الحسابات
31	١-٢-٣- العوامل المؤثرة في رقابة الجودة لأعمال التدقيق
35	١-٣- نظام رقابة الجودة لأعمال تدقيق الحسابات

الصفحة	المحتويات
36	١-٣-١ - الخصائص الواجب توفرها في نظام رقابة الجودة
36	١-٣-٢ - مزايا وعيوب نظام الرقابة على جودة تدقيق الحسابات
38	١-٣-٣ - طرق تقييم نظام رقابة الجودة
الفصل الثاني: متطلبات رقابة جودة تدقيق الحسابات حسب المعايير والإرشادات المهنية	
41	المقدمة
42	١-٢ - المعيار الدولي لرقابة الجودة (١): "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق وتدقيق للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"
51	٢-٢ - معيار التدقيق الدولي (٢٢٠): "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية"
57	٢-٣ - رقابة جودة تدقيق الحسابات ضمن معايير التدقيق الأخرى
64	٢-٤ - الإرشادات الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة عملية التدقيق
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية	
74	المقدمة
74	١-٣ - مجتمع وعينة وأداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة
74	٣-١-١ - مجتمع وعينة الدراسة
75	٣-١-٢ - أداة الدراسة
76	٣-١-٣ - صدق وثبات أداة الدراسة
78	٣-١-٤ - الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات
79	٣-٢ - تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة
79	٣-٢-١ - اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة
79	٣-٢-٢ - عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة
83	٣-٢-٣ - تحليل محاور الاستبانة واختبار الفرضيات
100	٣-٢-٤ - دراسة أثر الخصائص الديمغرافية على إجابات أفراد العينة
109	٣-٣ - النتائج والتوصيات
109	٣-٣-١ - النتائج

الصفحة	المحتويات
110	٣-٣-٢- التوصيات
111	قائمة المراجع
119	ملاحق الدراسة
127	Executive Summary in English

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول
57	الجدول رقم (١) - مقارنة بين المعيار الدولي " ISQC1 " ومعيار تدقيق الدولي " ٢٢٠ "
58-59	الجدول رقم (٢) - علاقة عناصر رقابة الجودة مع التخطيط لعملية التدقيق
60-61	الجدول رقم (٣) - علاقة عناصر رقابة الجودة مع عملية تحديد وتقييم الخطأ الجوهري
62-63	الجدول رقم (٤) - علاقة عناصر رقابة الجودة مع استخدام المدقق للحكم المهني
63-64	الجدول رقم (٥) - مقارنة متطلبات رقابة الجودة في معيار رقابة الجودة (١) ومعيار التدقيق (٢٢٠) مع مبادئ ديمينج
75	الجدول رقم (٦) - العينة المستهدفة ونسبة الاستجابة الفعلية للاستبانات
76	الجدول رقم (٧) - فئات الإجابات ودرجات القياس المقابلة لها
77	الجدول رقم (٨) - معاملات اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة
79	الجدول رقم (٩) - اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور أداة القياس
80	الجدول رقم (١٠) - المستوى التعليمي لأفراد عينة الدراسة
80	الجدول رقم (١١) - التخصص التعليمي لأفراد عينة الدراسة
81	الجدول رقم (١٢) - المركز الوظيفي لأفراد عينة الدراسة
81	الجدول رقم (١٣) - توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب عدد سنوات الخبرة
82	الجدول رقم (١٤) - الشكل القانوني لمكتب تدقيق الحسابات
82	الجدول رقم (١٥) - العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية
83	الجدول رقم (١٦) - عدد الموظفين في مكتب تدقيق الحسابات
84-85	الجدول رقم (١٧) - الاحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بالالتزام بالإجراءات المتعلقة بتحديد كل من مسؤوليات إدارة الجودة وقواعد السلوك المهني
87-88	الجدول رقم (١٨) - الاحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بإجراءات تقييم العملاء
89	الجدول رقم (١٩) - الاحصاءات الوصفية على مستوى العبارات والمتعلقة بالعوامل التي تؤثر على تقييم المكتب لعملائه الحاليين
90	الجدول رقم (٢٠) - نتائج اختبار T للتحقق من التزام مكاتب تدقيق الحسابات بإجراءات تقييم العلاقات مع العملاء

الصفحة	عنوان الجدول
91	الجدول رقم (٢١) - الاحصاءات الوصفية للعبارات المتعلقة بإجراءات تقييم المكتب للموظفين
92	الجدول رقم (٢٢) - الاحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بمعايير ترقية العاملين في مكاتب التدقيق إلى مستويات وظيفية أعلى
93	الجدول رقم (٢٣) - نتائج اختبار T للتحقق من امتلاك مكاتب تدقيق الحسابات لفرق عمل مؤهلة علمياً ومهنياً
94- 95-96	الجدول رقم (٢٤) - الاحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأداء العمليات والرقابة عليها
97	الجدول رقم (٢٥) - الاحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة ببرنامج مراقبة الجودة
98	الجدول رقم (٢٦) - الاحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بالتوثيق
99	الجدول رقم (٢٧) - نتائج اختبار T للتحقق من شمول إجراءات برامج مراقبة الجودة ووثائقها
100	الجدول رقم (٢٨) - عوائق تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق
101- 102	الجدول رقم (٢٩) - المعاملات الإحصائية لاختبار الاختلافات حسب المؤهل العلمي
102- 103	الجدول رقم (٣٠) - المعاملات الإحصائية لاختبار الاختلافات حسب المركز الوظيفي
104	الجدول رقم (٣١) - المعاملات الإحصائية لاختبار الاختلافات عدد سنوات الخبرة
105- 106	الجدول رقم (٣٢) - المعاملات الإحصائية لاختبار الاختلافات حسب عدد الموظفين في مكتب التدقيق
106- 107	الجدول رقم (٣٣) - المعاملات الإحصائية لاختبار الاختلافات حسب الشكل القانوني لمكتب تدقيق الحسابات
108	الجدول رقم (٣٤) - المعاملات الإحصائية لاختبار الاختلافات حسب العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل
43	الشكل رقم (١) - هرم مسؤولية القيادة
53	الشكل رقم (٢) - الخطوات الرئيسية في قبول / استمرارية العملية مع العملاء

قائمة الاختصارات والرموز

باللغة الأجنبية	الاختصارات	باللغة العربية
American Institute of Certified Public	AICPA	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين
International Federation of Accounting Committee	IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين
International Auditing and Assurance Standards Board	IAASB	المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد
The Institute of Chartered Accountants in England and Wales	ICAEW	مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز
International Standard on Quality Control (1)	ISQC1	المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)
Statistical Package for Social Sciencess	SPSS	البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية

مصطلحات الدراسة^١:

- **وثائق عملية التدقيق:** سجل العمل المؤدى والنتائج التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي توصل إليها الممارس (وتستخدم أحياناً مصطلحات مثل "أوراق العمل").
- **المدقق الشريك:** الشريك أو شخص آخر في الشركة مسؤول عن العملية وأدائها وعن التقرير الذي يتم إصداره بالنيابة عن الشركة، وهو الشخص الذي يحصل على السلطة المناسبة، عندما تقتضي الضرورة، من جهة مهنية أو قانونية أو تنظيمية.
- **فريق عملية التدقيق:** كافة الشركاء وكادر العمل الذين يؤدون العملية وأي أفراد تشركهم الشركة أو شركة ضمن المجموعة.
- **مراجعة رقابة جودة عملية التدقيق:** عملية مصممة لتوفير تقييم موضوعي في تاريخ إصدار التقرير أو قبل ذلك التاريخ حول الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها لدى صياغة التقرير.
- **مراجع رقابة جودة عملية التدقيق:** شريك أو شخص آخر في الشركة أو شخص خارجي مؤهل أو فريق مكون من هؤلاء الأشخاص، حيث أن أيّاً منهم لا يشكل جزء من فريق العملية، يتمتع بخبرة وسلطة كافية ومناسبة لإجراء تقييم موضوعي للأحكام الهامة التي اتخذها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها لدى صياغة التقرير.
- **المراقبة:** عملية تتكون من اعتبار وتقييم مستمرين لنظام رقابة الجودة في الشركة، بما في ذلك إجراء فحص دوري لمجموعة مختارة من العمليات المنجزة، وهي مصممة لتزويد الشركة بتأكيد معقول على أن نظام رقابة الجودة لديها يعمل بفعالية.
- **متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة / المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة:** متطلبات السلوك هي المتطلبات الأخلاقية التي يخضع لها فريق العملية ومراجع رقابة الجودة العملية، والتي تتألف عادة من الجزء أ والجزء ب من قواعد مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية إلى جانب المتطلبات الوطنية.

^١ الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤. "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة - الجزء الأول". (ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين)، الصفحة ٤٣-٤٤.

مدى التزام مكاتب التدقيق بمتطلبات رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية (دراسة ميدانية في سورية)

إعداد الطالب: محمد بهاء راجح

إشراف: الدكتور رياض عبد الرؤوف

المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مكاتب تدقيق الحسابات في الجمهورية العربية السورية بمتطلبات رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية والتعرف على أهم المعوقات التي تحول دون تطبيقها. ولتحقيق أهداف الدراسة تمّ تصميم استبانة وتوزيعها على عدد من المحاسبين القانونيين العاملين في مكاتب تدقيق الحسابات في الجمهورية العربية السورية، وبلغ عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (٨٢). تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية والمعروف باسم SPSS في اختبار الفرضيات وتحليل النتائج.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- تلتزم مكاتب تدقيق الحسابات في الجمهورية العربية السورية بعناصر رقابة الجودة فيما يتعلق بـ (مسؤوليات إدارة الجودة، قواعد السلوك المهني، قبول واستمرار العلاقات مع العملاء، الموارد البشرية، المراقبة وعملية توثيق رقابة الجودة) بينما لا تلتزم مكاتب تدقيق الحسابات بعنصر الرقابة فيما يتعلق بأداء العمليات.
- إن أكثر المعوقات تأثيراً من وجهة نظر المبحوثين والتي تحول دون تطبيق معايير الرقابة على الجودة هي (عدم وجود رقابة على جودة تدقيق الحسابات من قبل المؤسسات المهنية) وتبين أن أقل المعوقات هي (عدم وجود أية مزايا لتطبيق الرقابة على جودة الأداء).

١ - تمهيد

شهدت بداية الألفية الثالثة جدلاً واسعاً حول دور مدققي الحسابات ومسؤولياتهم عن الأزمات المالية التي تتعرض لها الشركات العالمية، وتساعد هذا الجدل كثيراً بعد انهيار شركات كبرى في الولايات المتحدة الأمريكية مثل شركة انرون (Enron) وشركة وورد كم (Wordcom).

وبعد كل أزمة مالية تتعرض لها إحدى الشركات الكبرى يتم توجيه أصابع الاتهام إلى مدقق الحسابات والذي يؤدي دوراً مهماً في بيئة الأعمال في المنظمات المعاصرة، إذ تعتمد أطراف متعددة على ما يقدمه مدقق الحسابات من خدمات في اتخاذ القرارات المتعلقة بهذه المنظمات وعملها. وعليه فإن عملية التدقيق تمثل محوراً للعديد من الدراسات والأنظمة والتشريعات، بهدف العمل على تقليل مخاطر الأعمال في مجال التدقيق (الجعافرة، ٢٠٠٨).

وحيث إن شدة المنافسة والتطور التقني السريع في عالم الأعمال يفرض تحديات كبيرة وتغيرات معقدة، فمسألة بقاء مكتب التدقيق ونموه أصبحت صعبة وحرجة، وتستدعي تضافر الجهود وتكاملها وتناسقها على مختلف المستويات، حيث أصبح الوصول إلى العملاء المستهدفين وتقديم الخدمات إليهم محفوفاً بزيادة درجة المخاطر التي قد تواجهها هذه المكاتب عند اختيار عملائها، كما يمكن اعتبار قرار قبول العميل خطوة أولى لاحتواء الأخطار المرتبطة بأعمال العميل والقيام بعملية التدقيق نفسها والأعمال الخاصة بمكتب التدقيق (عبابنة، ٢٠٠٣).

وفي هذا الإطار تمثل جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات ضماناً لبقاء مكاتب التدقيق في عملها واستمراريتها مستقبلاً، إذ تركز المنظمات المهنية على ضرورة الالتزام بالمعايير المهنية ومعايير الرقابة على جودة الأداء المهني، من أجل الارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة. فيمكن النظر إلى جودة التدقيق باعتبارها منتج نهائي لمختلف الإجراءات والقرارات التي يتم القيام بها من قبل فريق التدقيق كمجموعة واحدة، بحيث إن أي خلل وظيفي، أو أي إجراء لا يتسق مع متطلبات التدقيق والمحددة من خلال المعايير المهنية ومعايير التدقيق الدولية تنعكس آثاره على جودة الأداء المهني (عوض، ٢٠٠٨). وعليه تم إعداد هذه الدراسة من أجل تحديد مدى التزام مكاتب التدقيق في الجمهورية العربية السورية بمتطلبات رقابة الجودة لتدقيق العمليات المالية، وتحديد جوانب الالتزام وعدم الالتزام بهذه المتطلبات والتعرف على العقوبات التي تحول دون التقيد ببعضها.

٢ - مشكلة الدراسة

أدت تطورات بيئة الأعمال المعاصرة إلى العديد من الضغوط على مكاتب التدقيق الأمر الذي قد يدفع بعضها إلى أن تخفض من جودة الأداء المهني، وبالتالي أصبحت الحاجة ماسة بأن تتم عملية التدقيق وفق ضوابط ومعايير معينة.

يضاف إلى ذلك غياب معايير متخصصة للرقابة على جودة مكاتب وشركات التدقيق في الجمهورية العربية السورية والتي يمكن استخدامها كوحدة تنظيمية متكاملة يتم الاسترشاد بها عند وضع سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمنشأة التدقيق، وبالتالي لا يمكن التحقق من مدى تطبيق مكاتب وشركات التدقيق للرقابة على الجودة إلا بعد التأكد من توافر متطلبات وعناصر الرقابة على الجودة لديها.

وعليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة كالتالي:

هل تقوم مكاتب التدقيق في الجمهورية العربية السورية بتطبيق متطلبات رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية وذلك في ضوء المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (١) ومعايير التدقيق الدولية؟

ومنه تتفرع التساؤلات التالية :

- هل تقوم مكاتب التدقيق بتطبيق كل من مسؤوليات إدارة الجودة وقواعد السلوك المهني وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية ؟

- هل تطبق مكاتب التدقيق الإجراءات المذكورة في المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية والمتعلقة بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها؟

- هل تمتلك مكاتب التدقيق فرق عمل مؤهلة علمياً ومهنياً بما يتوافق مع المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية ؟

- هل تقوم مكاتب التدقيق بأداء عمليات التدقيق والرقابة عليها وفق الإجراءات المنصوص عليها في كل من المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية ؟

- هل تشمل برامج مراقبة الجودة ووثائقها الإجراءات المطلوبة في كل من المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية؟

- ماهي أهم العوائق التي تقف أمام مكاتب التدقيق من أجل تنفيذ المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية؟

٣- الدراسات السابقة:

من أجل تكوين إطار مفاهيمي تستند إليها الدراسة الحالية في توضيح الجوانب الأساسية لموضوعها فقد تم الاستعانة والاستفادة من أهم الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة بحيث يتم تحديد أهم ما جاءت به هذه الدراسات، وإلى أي مدى لامست الدراسات السابقة المشكلة البحثية. وفيما يلي استعراض لبعض لأهم هذه الدراسات مرتبةً حسب تسلسلها الزمني (من الأحدث إلى الأقدم):

٣-١- الدراسات العربية:

١- دراسة (عطية، ٢٠١٣) بعنوان "العوامل المؤثرة على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق في الأردن - دراسة ميدانية"^١

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل التي تؤثر على استراتيجية العمل لدى مكاتب التدقيق في الأردن وهذه العوامل هي: تنوع أنشطة الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب، والتأهيل (التعليم والخبرة) للعاملين في المكاتب، وتطبيق ضوابط جودة أعمال التدقيق، والاندماج المحلي أو الارتباط بمكتب تدقيق عالمي. ولتحقيق هذا الهدف تم إعداد استبانة وزعت على عينة من مجتمع الدراسة شملت (٢٨) مكتباً مرخصاً، ومن أهم نتائج هذه الدراسة بآن وجود نظام رقابة على الجودة داخل مكاتب التدقيق والالتزام بالسلوك المهني والتعيين والترقية حسب الكفاءة والأداء يمكن هذه المكاتب من وضع برامج تدقيق شاملة تساعدها على تحقيق أهدافها.

٢- دراسة (المطيري، ٢٠١٣) بعنوان "أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في الكويت"^٢

^١ عطية، سليمان حسن، ٢٠١٣، "العوامل المؤثرة على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق في الأردن - دراسة ميدانية"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد السادس عشر، العدد الثاني، الجامعة الألمانية الأردنية.
^٢ المطيري، فيصل ديبان عوض، ٢٠١٣، "أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في الكويت"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط الكويت.

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى تأثير عناصر رقابة الجودة بتكنولوجيا المعلومات ومعوقات استخدام تكنولوجيا المعلومات وذلك من وجهة نظر مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق العاملة والمرخصة والمسموح لها بمزاولة المهنة في الكويت. وقد استخدم الباحث استبانة لجمع بيانات الدراسة تم توزيعها على عينة شملت (١٢٥) مدققاً يعملون في المكاتب المشمولة بالدراسة. وقد اعتمدت هذه الدراسة على المتغير المستقل وهو جودة التدقيق. وتوصلت الدراسة الى عدد من النتائج أهمها أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكنولوجيا المعلومات (التقنيات الحاسوبية، الخبر العملية، وتطور المهارات) في ضبط جودة التدقيق لدى مكاتب التدقيق الكويتية من وجهة نظر مدققي الحسابات في الكويت.

٣- دراسة (الشوا، ٢٠١٢) بعنوان "مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني - دراسة تطبيقية لآراء مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في فلسطين"^١

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتطبيق المعايير الدولية لرقابة الجودة واستكشاف تأثير ذلك على تحسين أدائه المهني، والتعرف على المعوقات التي تحول دون التطبيق الإلزامي لها. واستخدمت الدراسة أسلوب الاستبيان، وتوصلت إلى عدة نتائج أهمها: وجود تطبيق نسبي لمتطلبات المعايير الدولية للرقابة على جودة تدقيق الحسابات ويؤثر ذلك إيجابياً على أدائهم المهني، كما تبين وجود أوجه القصور فيما يتعلق بعدم وجود خطة تدقيق وتطبيق مدونة السلوك المهني إلى جانب قصور في قيام المؤسسات المشرفة على المهنة بدورها في الرقابة على الجودة وأشارت إلى وجود مخاوف لدى مكاتب التدقيق من تطبيق التفتيش الخارجي.

٤- دراسة (عودة، ٢٠١١) بعنوان " أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي"^٢

هدفت الدراسة إلى تحديد آثار تطبيق منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال في شركات التدقيق الأردنية على جودة التدقيق وتقديم توصيات مفيدة لشركات التدقيق حول إيجابيات وسلبيات تطبيق منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال. ولقد قام الباحث بتصميم وتوزيع استبانة على مجتمع الدراسة المكون

^١ الشوا، ديمة مازن، ٢٠١٢، "مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني - دراسة تطبيقية لآراء مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة - فلسطين"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة..
^٢ عودة، علاء الدين، ٢٠١١، " أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.

من مكاتب التدقيق (13) الأكبر في المملكة الأردنية الهاشمية. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- ١ - يؤدي تطبيق منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال إلى تحقيق قيمة مضافة لعملاء التدقيق.
- ٢ - يؤدي تطبيق منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال إلى التطبيق الفعال لرقابة الجودة على أعمال التدقيق الخارجي.
- ٣ - يؤدي تطبيق منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال إلى تحسين استقلالية المدقق الخارجي وتعزيز موضوعيته.

٥- دراسة (سعيد، ٢٠٠٩) بعنوان "نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات"^١ دراسة تطبيقية أجريت على عينة من مكاتب مراقبي الحسابات في محافظة نينوى، وسعت هذه الدراسة إلى تحقيق عدة أهداف ومنها:

- ١- بيان التنظيم الداخلي لمكاتب مراقبي الحسابات ومسؤوليات المدقق ودوره في دعم الأداء المهني لمساعديه.
 - ٢- بيان مفهوم رقابة الجودة وأهميتها ومفهوم نظام رقابة الجودة والعوامل المؤثرة عليه ومتطلباته وأهمية تطبيقه على أداء المساعدين وإجراءات تطبيقه.
 - ٣- وضع نظام مقترح لنظام رقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات لكي يمكن تطبيقه على أداء المساعدين وإجراءات تطبيقه.
- أما أهم النتائج التي تم التوصل إليها من الجانب النظري فتتمثل في أن تطبيق نظام رقابة الجودة يتطلب الالتزام بمعايير الدولية وبالأخص معايير رقابة الجودة إلى جانب شروط تعاقدية وقانونية. وفيما يخص نتائج الجانب التطبيقي فتتمثل في أنه لا يوجد نظام لرقابة الجودة على أداء المساعدين.
- ٦- دراسة (عوض، ٢٠٠٨) بعنوان "أثر ممارسة التدقيق غير المنتظم على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات"^٢

^١ سعيد، صبا أحمد، ٢٠٠٩، "نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السابع والسبعون، جامعة الموصل.

^٢ عوض، آمال، ٢٠٠٨، "أثر ممارسة التدقيق غير المنتظم على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد رقم (٢)، المجلد رقم (٤٥)، جامعة الإسكندرية، مصر.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة كل من طبيعة وماهية التدقيق غير المنتظم، محددات مخاطر التدقيق غير المنتظم بالإضافة إلى طبيعة ومحددات جودة الأداء المهني ودور الرقابة على جودة الأداء المهني في الوقاية من مخاطر ممارسات التدقيق غير المنتظم. ولقد قام الباحث بتصميم وتوزيع استبانة على مجتمع الدراسة المكون من مكاتب التدقيق في جمهورية مصر العربية. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- ١ - يعد التدقيق غير المنتظم أحد نتائج الضغوط المتزايدة سواء من جانب ضغوط المنافسة أو الضغوط التجارية أو ضغوط الوقت هذا فضلاً عن الضغوط من حيث الكلفة.
- ٢ - يعتبر التدقيق غير المنتظم شكلاً من أشكال السلوك المختل وظيفياً للمدقق والذي يؤثر على جودة الأداء المهني للمدققين.
- ٣ - يؤدي التدقيق غير المنتظم عند اتباعها من قبل مكاتب التدقيق بإضرار تلحق بمستخدمي المعلومات المحاسبية نتيجة اتخاذهم قرارات تعتمد على رأي المدقق.

٧- دراسة (الجعافرة، ٢٠٠٨) بعنوان "مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية"^١

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية وذلك من خلال تحديد العلاقة بين استقلالية وأتعاب المدقق ورقابة الجودة لأعمال التدقيق وطول فترة استمرارية التدقيق للمدقق وخبرة المدقق وبين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة الأردنية وذلك من وجهة نظر مدقي الحسابات الخارجيين. ولقد قام الباحث بتصميم وتوزيع استبانة على مجتمع الدراسة المكون من مكاتب التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- ١ - تتوفر في مكاتب التدقيق العاملة في المملكة الأردنية الهاشمية العناصر الأساسية لرقابة الجودة على أعمال تدقيق .
- ٢ - تتوفر في مكاتب التدقيق العاملة في المملكة الأردنية الهاشمية عناصر ملائمة فترة استمرارية المدقق .

^١ الجعافرة، محمد مفلح محمد، ٢٠٠٨، "مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم لإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط.

٣ - تحرص مكاتب التدقيق العاملة في المملكة الأردنية الهاشمية على توفير كوادر المدققين المؤهلين علمياً وعملياً.

٨- دراسة (الغامدي، ٢٠٠٥) بعنوان "آثار تطبيق برنامج رقابة جودة الأداء المهني في مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية"^١

قامت هذه الدراسة بتحديد آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب التدقيق بالمملكة العربية السعودية، وقد قام الباحث بتوظيف النظرية الإيجابية لدراسة آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب التدقيق في المملكة العربية السعودية، فهو يعتمد على الشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الدراسات السابقة بهدف الوصول إلى مجموعة من التعاريف وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة لهذه الظاهرة. وكانت أهم نتائج الدراسة بأن هناك عدداً من متطلبات البرنامج أثارت مخاوف ممارسي المهنة (مثل متطلبات البرنامج المرتبطة بالفحص الدوري)، فضلاً عن المشكلات التي ترتبت على مكاتب التدقيق نتيجة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني (مثل ضرورة توافر كوادر متخصصة لمقابلة متطلبات البرنامج، وزيادة الأعباء الإدارية لمنسوبي المكتب ، والضغط التي ترتبت عن فرض أنظمة السعودية)، وكذلك المعوقات التي تحد من التزام مكاتب التدقيق بجميع متطلبات البرنامج (مثل الالتزام بالفحص الداخلي، والإفصاح عن عدد من العمليات وأنواعها وقيمتها).

٩- دراسة (الضليعي، ٢٠٠٤) بعنوان "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن"^٢

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إدراك مكاتب التدقيق في اليمن لمفهوم رقابة التدقيق وأهميتها، ودراسة مدى تطبيق مكاتب التدقيق لضوابط رقابة الجودة، واختبار وجود اختلاف في درجة تطبيق مكاتب التدقيق لضوابط رقابة الجودة باختلاف حجمها وارتباطها بمكتب تدقيق أجنبي وتاريخ تأسيسها، وحصول الشريك المسؤول عن التدقيق على زمالة مهنية أجنبية، وقيام مكتب التدقيق بتدقيق حسابات شركات العالمية.

^١ الغامدي، سالم علي، ٢٠٠٥، "آثار تطبيق برنامج رقابة جودة الأداء المهني في مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة.
^٢ الضليعي، وهيب، ٢٠٠٤، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن"، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان.

وقد تم جمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة من خلال استخدام استبانة معدة لهذا الغرض، وبعد تحليل البيانات واختبار الفرضيات توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يوجد لدى مكاتب التدقيق في اليمن إدراك كاف لمفهوم رقابة الجودة لأعمال التدقيق.
- لا يسهم كل من التعليم الجامعي المحاسبي وجمعية المحاسبين القانونيين في اليمن في إبراز مفهوم وأهمية تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق.
- تختلف الضوابط العامة لرقابة الجودة من حيث مدى تطبيقها في هذه المكاتب.
- لا تختلف درجة تطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة باختلاف حجم المكتب أو ارتباطه بمكتب تدقيق أجنبي أو بتاريخ التأسيس أو بحصول الشريك المسؤول عن التدقيق على زمالة مهنية أجنبية أو بتدقيق المكتب لحسابات شركة أجنبية.

١٠- دراسة (دهمش، ١٩٩٤) بعنوان "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن - دراسة ميدانية"^١

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم رقابة الجودة في أعمال التدقيق، والتعرف على الضوابط العامة (السياسات والإجراءات) وإلقاء الضوء على مدى وأهمية وجود هيئات رقابية مسئولة عن الإشراف على تطبيق مكاتب تدقيق الحسابات لهذه الضوابط، كما هدفت الدراسة إلى تحليل مدى إتباع مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن لضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق كافة، ومعرفة كل ضابط من هذه الضوابط على حدة ومحاولة التعرف على أوجه ونقاط الضعف والقوة فيها. وقد اعتمدت الدراسة على الاستبانة لجمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة. وخلصت الدراسة إلى أن أكثر المعوقات التي تحول دون إتباع وتطبيق مكاتب تدقيق الحسابات بدرجة كافية هي عدم تطور مهنة تدقيق الحسابات في الأردن بدرجة كافية، يليها عدم وجود إلزام قانوني بإتباع نظام خاص لرقابة جودة أعمال التدقيق.

^١ دهمش، رلى نعيم الحسيني، ١٩٩٤، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية.

٣-٢ - الدراسات الأجنبية:

١ - دراسة (Paino, 2011) بعنوان:

" Dysfunctional Audit Behaviour: The Effect of Budget Emphasis, Leadership Behaviour and Effectiveness of Audit Review "

هدفت الدراسة إلى تحديد فيما إذا كان الخلل الوظيفي لسلوك التدقيق مشكلة مقبولة، وترتبط بانخفاض جودة التدقيق، وقد طورت هذه الدراسة واختبرت نموذج نظري يساعد في تحديد العوامل المساهمة في سلوك الخلل الوظيفي للتدقيق، حيث قام الباحث في دراسته بفحص الالتزام التنظيمي والالتزام المهني والمواقف السابقة تجاه السلوك المخل وظيفياً لممارسات التدقيق، وتم إجراء المسح واستخلاص النتائج من خلال ٢٢٥ مكتب تدقيق في ماليزيا، وأثبتت هذه الدراسة أن للالتزام التنظيمي أثر كبير ومباشر في السلوك المخل وظيفياً للتدقيق، وأن الإجراءات السليمة للتدقيق والتوظيف والترقية والتدريب تساعد على التقليل من حدوث السلوك المخل وظيفياً للتدقيق، ووفرت هذه الدراسة استجابة مناسبة للقيمين على التدقيق والقلقين من انخفاض جودة ونوعية التدقيق وبياناتها وتقاريرها المالية.

٢ - دراسة (Al-Thunibat, Al Issa & Baker, 2010) بعنوان:

" Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? Empirical evidence from Jordan "

بحثت هذه الدراسة في طول مدة علاقة مكتب التدقيق مع عملائه وحجم مكتب التدقيق وأثرهما في جودة التدقيق وذلك في الشركات الأردنية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للسنوات (٢٠٠٦-٢٠٠٢) وذلك بتطبيق نموذج إحصائي. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن جودة التدقيق تنخفض مع زيادة مدة العلاقة بين المكتب والعميل، بينما لم تجد أثراً لحجم مكتب التدقيق في العلاقة بين طول مدة التدقيق

¹ Paino, H., T Azlan and S. Iskandar. 2011. **Dysfunctional Audit Behaviour: The Effect of Budget Emphasis, Leadership Behaviour and Effectiveness of Audit Review**. European Journal of Social Sciences 21, 436-446.

² Al-Thunibat, A.A., Al Issa, R.T.I. & Baker, R.A.A. (2011). "Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? Empirical evidence from Jordan" Managerial Auditing Journal, 26 (4), 317-334

وجودة التدقيق مع التأكيد على أن الرقابة على أداء عمل يسهم في زيادة جودة التدقيق خاصة في مكاتب التدقيق الكبرى.

٣- دراسة (Ismail et al, 2008) بعنوان:

" Implementation of audit quality control system: Preliminary evidence from small and medium audit practices in Malaysia "

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق معيار رقابة الجودة رقم (١) وذلك في مكاتب التدقيق الصغيرة والمتوسطة. واستخدمت هذه الدراسة المقابلات الشخصية مع عينة المدققين في المكاتب الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا. ووجدت هذه الدراسة بأن تطبيق المعيار في مكاتب التدقيق الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا لمعيار رقابة الجودة رقم (١) غير مشجع وأن معظم المدققين في هذه المكاتب تنقصهم المعرفة حول متطلبات المعيار مما يقلل من درجة تطبيقه.

٤- دراسة (Jackson, et.al, 2008) بعنوان:

" Mandatory audit firm rotation and audit quality "

هدفت الدراسة إلى بحث تأثير التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي على جودة التدقيق في بيئة العمل الأسترالية، وذلك من خلال دراسة عاملي مستوى الموضوعية والعقلانية من جهة والميل للتقاضي من جهة أخرى. وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها أن تحسين جودة التدقيق مرتبط بزيادة حجم وقدرة شركة التدقيق، كما أن التبديل الإلزامي للمدقق يترتب عليه تخفيض التكاليف الإضافية على العميل الناجمة عن التبديل للحد الأدنى وكذلك يعطي فرص لشركات التدقيق لتوسيع قاعدة معرفتها وقدرتها، كما أن شركات التدقيق التي تميل للتقاضي غالباً ما تخسر جزءاً من حصتها السوقية.

¹ smail, A.H., Mohd-Sanusi, Z., Isa, Y.M., Kasim, S., Muhamad, K. & Mastuki, N.A. (2008). "Implementation of audit quality control system: Preliminary evidence from small and medium audit practices in Malaysia" Paper presented at the Ninth Asian Academic Accounting Association Annual Conference, Dubai, UAE, 29/11-1/12.

² Andrew B. Jackson, Michael Moldrich, Peter Roebuck, 2008, "Mandatory audit firm rotation and audit quality", Managerial Auditing Journal, Vol 23, Issue 5.

٥ - دراسة (Johor, 2008) بعنوان:

" Audit Quality Control: Development of Self-Assessment Checklist for Small and Medium Audit Practices in Malaysia "

حيث خرجت هذه الدراسة بورقة قُدمت إلى مؤتمر المحاسبة والأعمال الدولية للفترة ١٨-١٩ أغسطس ٢٠٠٨ من أجل تقديم أفكار لتطوير معايير الرقابة على جودة التدقيق الحسابات واستبانة للتقييم الذات للمهنة تم تصميمها لشركات تدقيق الحسابات الصغيرة والمتوسطة؛ لمراقبة الجودة وتقييم لتدقيق الحسابات، وقد تم تصميم القائمة بناء على متطلبات المعيار الدولي للرقابة على جودة تدقيق الحسابات والقوانين المالية الصادرة من وزارة الداخلية وتم الاستعانة بالاستبانة المصممة من قبل دول أخرى، وتم التأكد منها من قبل ممارسي المهنة. وهذا من شأنه أن يساعد شركات التدقيق الصغيرة والمتوسطة في تحسين وتعزيز جودة خدماتها لتدقيق الحسابات وتحسين عملية تدقيق الحسابات كل بين شركات تدقيق الحسابات الصغيرة والمتوسطة، مما يساهم في الحصول على العملاء ويقلل الأخطار المتوقعة. كما أنه يبني ولاء، ويؤدي إلى ولاء العملاء الحاليين واستقطاب العملاء آخرين. والغرض من تطوير أداة الاستبانة للتقييم الذاتي كأداة تشخيصية من أجل تعزيز التفاهم والطموح للتطبيق مع كل شركة مع المعيار الدولي للرقابة على الجودة، وليس المقصود هو اختبار عدم الالتزام أو لأغراض قياس المنافسة، ويمكن تقييم درجة تمكين الشركات من تحديد مجالات التحسين.

٦ - دراسة (Arel, Brody & Pany, 2005) بعنوان

" Audit firm rotation and audit quality "

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تدوير فريق التدقيق أو ما يعرف بالتناوب الإلزامي على جودة التدقيق وأثره على مصداقية الإبلاغ المالي. وأوضحت هذه الدراسة إيجابيات وسلبيات التناوب الإلزامي، ومنها أن طبيعة وظيفة التدقيق تتطلب من المدققين التفاعل بشكل واسع مع العملاء، إلا أن العلاقات طويلة

¹ Johor, johar. (2008). " Audit Quality Control: Development of Self-Assessment Checklist for Small and Medium Audit Practices in Malaysia". Retrieved July 20, 2009, from:

http://www.maref.org.my/research/completed_research_doc/abs2009-2/Paper_3.pdf.

² Arel, B., Brody, R.G. & Pany, K. (2005). "Audit firm rotation and audit quality ", The CPA Journal, 75, 36 - 39.

الأجل قد تؤدي إلى بعض المشاكل من حيث التقارب بين إدارة العميل ومكتب التدقيق، كما أن هذه العلاقة الوثيقة قد تحدث تضارباً في المصالح للمدقق والتي يمكن أن تؤثر سلباً على عملية التدقيق، وأن العلاقة الطويلة الأجل تساعد على تعيين المدققين من قبل العملاء أنفسهم، وعلى الرغم من ذلك فإن التناوب الإلزامي قد لا يكون الحل كونه يجب على المدققين أن يتفاعلوا مع الإدارة على أساس يومي أثناء عملية التدقيق وهذه العلاقة لا بد لها أن تحدث بغض النظر عن طول مدة عملية التدقيق وأن العلاقة الطويلة تسهم في تقاسم المعرفة وتبادل الخبرات وأن القرب من الإدارة قد لا يظهر مشكلة إذا حافظ المدقق على استقلاليته خلال عملية التدقيق وتقديم رأي موثوق به بخصوص مصداقية الإبلاغ المالي. وبذلك تم التأكيد على وجود ثلاثة شروط تتعلق بقضايا تمس جودة التدقيق والتناوب الإلزامي وهي الاقتراب من الإدارة، وعدم الاهتمام بالتفاصيل بسبب الفساد والتكرار، والحرص على إرضاء العميل.

٧- دراسة (Bremser, 1983) بعنوان:

" Peer Review Enhancing Quality Control "

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق رقابة جودة التدقيق في مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة والاطلاع على ملاحظات مراجعة الزميل، ومعرفة نوعية الملاحظات التي تم التركيز عليها، وذلك من أجل تشجيع وتطوير نظام رقابة الجودة في هذه المكاتب، وقد تم دراسة عينة مكونة من ٨٣ مكتب تدقيق والتي خضعت لبرنامج مراجعة الزميل وتم أيضاً قراءة تقارير التعليق على مراجعة الزميل والتي تحفظ في ملف عمومي في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وقسمت الدراسة هذه التعليقات إلى تسع مجموعات حسب ضوابط رقابة الجودة التسعة من المقاييس الأمريكية، وتم تبويبها إما كتعليقات علي تصميم نظام رقابة الجودة، أو كتعليقات خاصة بدرجة الالتزام بهذا النظام. وخلصت الدراسة إلى أن معايير رقابة الجودة متبعة في جميع مكاتب تدقيق الحسابات، بالإضافة إلى أن المكاتب التي تقوم بتنفيذ مراجعة الزميل على المكاتب الأخرى تستخدم المعايير المهنية كأساس لتعميم مدى اتباع المكاتب تلك المعايير من عدمه.

¹ Bremser, Wayne G., 1983 "Peer Review Enhancing Quality Control" Journal of Accounting, Vol 156, Issue 4, pp.78-88.

٨- دراسة (DeAngelo, 1981) بعنوان:

" Auditor Size and Audit Quality "^١

هدفت الدراسة إلى مناقشة العلاقة بين حجم مكاتب التدقيق وجودة التدقيق، خصوصاً مع تزايد مزاعم المنظمات المهنية ومكاتب التدقيق الصغيرة بعدم وجود مثل هذه العلاقة على أساس أن المعايير المهنية تعمل على تجانس الخدمات المقدمة من قبل جميع مكاتب التدقيق. واستخدمت الدراسة الأسلوب التحليلي والذي أوضح من خلاله أن تقييم جودة التدقيق يعد أمراً صعباً ومكلفاً بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، وذلك لأنهم لا يستطيعون ملاحظة إجراءات تنفيذ عملية التدقيق التي يقوم بها المدققين، كما أن مستوى جودة التدقيق يختلف من عميل إلى آخر ومن فترة زمنية إلى أخرى مما يجعلهم يعيدون تقييم جودة التدقيق مع مرور الوقت ولكل عميل بشكل منفصل. وتوصلت الدراسة إلى أن حجم مكتب التدقيق يؤثر إيجاباً على جودة التدقيق على أساس أن مكاتب التدقيق الكبيرة تمتلك عددًا كبيراً من العملاء، مما يزيد من الأتعاب الكلية لها ومن ثم تقل أهمية أتعاب التدقيق والتي يتم اكتسابها من أحد العملاء، وبالتالي يقل الدافع لدى مكاتب التدقيق للخضوع لأي ضغط من قبل العميل بهدف الاحتفاظ به وعلى العكس من ذلك في مكاتب التدقيق الصغيرة.

٣-٣- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

ركزت معظم الدراسات العربية على الجوانب المتعلقة بمفهوم رقابة الجودة ومدى إدراك مكاتب التدقيق وتطبيقهم لها، بالإضافة إلى العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والرقابة عليها، في حين تناولت الدراسات الأجنبية مرحلة متقدمة في تطبيق نظام رقابة الجودة.

أما أهم ما يميز الدراسة الحالية عن سابقتها فهي:

- حاولت الدراسة البحث عن أساس نظري فلسفي لمفهوم رقابة الجودة ومقارنتها مع المعايير الدولية لرقابة جودة تدقيق الحسابات بهدف تدعيم الجانب النظري والدراسة الميدانية.
- تطرقت الدراسة إلى كل من المعيار الدولي لرقابة جودة تدقيق الحسابات رقم (١) ومعيار التدقيق الدولي رقم "٢٢٠".

¹ DeAngelo, L.E.1981,"Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics, Vol 3, pp183-199.

- تعمقت الدراسة في معايير التدقيق الدولية الأخرى والبحث ضمنها على الجوانب التي تخص رقابة الجودة وعليه تم مقارنة عناصر نظام رقابة الجودة والمذكورة في معايير التدقيق الدولية مع ثلاث أنشطة أساسية تستخدم في عملية تدقيق الحسابات (تخطيط عملية التدقيق - تحديد وتقييم الخطأ الجوهري - استخدام الحكم المهني) والانطلاق من المقارنة في وضع أسئلة الاستبانة.
- تناولت معرفة رأي مدققي الحسابات في الجمهورية العربية السورية في أكثر المعوقات التي تحول دون تطبيق معايير رقابة الجودة.

٤ - أهمية الدراسة:

تظهر أهمية الدراسة من كونها تدرس مدى مراعاة مكاتب تدقيق الحسابات لضوابط رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية، والتي تعتبر المكون الأساسي للحكم على مصداقية عمل هذه المكاتب ومهنتها، وكذلك التعرف على ما إذا كان هناك معوقات تؤثر على تطبيق ضوابط رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية وبالتالي المساهمة في تسليط الضوء على المستوى المهني لأداء هذه المكاتب الأمر الذي ينعكس على تطوير مهنة التدقيق والارتقاء بالخدمات التي تقدمها. كما ويمكن الاستفادة من نتائج هذه الدراسة من قبل الجهات المهنية في سورية للوقوف على الوضع الحالي لمكاتب تدقيق الحسابات اتجاه معايير رقابة الجودة والتي تعتبر ركيزة أساسية في إعادة إحياء العلاقات المتبادلة مع المنظمات المهنية الدولية. كما تخدم نتائج هذه الدراسة كل من لجنة الجودة ولجنة المتابعة واللذان تم إنشاؤهما مؤخراً ضمن جمعية المحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية السورية بهدف تطوير دليل لرقابة الجودة ومتابعة تطبيقه وتوفير البيئة اللازمة لتحسين جودة الخدمات المهنية.

٥ - هدف الدراسة:

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى تحقيق ما يلي:

- ١ - تحليل مقومات رقابة جودة أعمال تدقيق البيانات المالية وأساسياتها وضوابطها.
- ٢ - تحديد مدى تطبيق رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية وضوابطها وأهدافها وأهمية الالتزام بها لدى مكاتب التدقيق الحسابات.
- ٣ - بيان متطلبات رقابة الجودة التي يتم الالتزام بها من قبل مكاتب التدقيق والمتطلبات الأخرى التي لا يتم الالتزام بها.

٤ - التعرف على العوامل المؤثرة في تطبيق رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية لدى مكاتب تدقيق الحسابات.

٥ - الوقوف على المعوقات التي تؤثر في تطبيق رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية لدى مكاتب تدقيق الحسابات.

٦ - فروض الدراسة:

بالتطابق والانسجام مع مشكلة وأهداف الدراسة تم صياغة فروض الدراسة (العدمية) كما يلي:

١. لا تقوم مكاتب التدقيق بتطبيق كل من مسؤوليات إدارة الجودة وقواعد السلوك المهني وفقاً

للمعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية.

٢. لا تطبق مكاتب التدقيق الإجراءات المنصوص عليها المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)

ومعايير التدقيق الدولية والمتعلقة بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها.

٣. لا تمتلك مكاتب التدقيق فرق عمل مؤهلة علمياً ومهنياً بما يتوافق مع المعيار الدولي لرقابة

الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية.

٤. لا تقوم مكاتب التدقيق بأداء عمليات التدقيق والرقابة عليها وفق الإجراءات المنصوص عليها

في كل من المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية.

٥. لا تشمل برامج مراقبة الجودة ووثائقها الإجراءات المطلوبة في كل من المعيار الدولي لرقابة

الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية.

٧ - منهجية الدراسة وأدواتها:

انسجاماً مع طبيعة الدراسة وأهدافها واختباراً لفروضها استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة واتباع الخطوات التالية:

١ - دراسة وتحديد المشكلة من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة وبما يمكن من تحديد مشكلة الدراسة وتساؤلاتها.

٢ - وضع الفروض والتي تمثل حلولاً مقترحة لمشكلة الدراسة.

٣ - تصميم الاستبانة باعتبارها أداة لتجميع البيانات من المجتمع المبحوث وارسال الاستبيانات وتلقي الردود. بالإضافة إلى استخدام البيانات المتوفرة بالمكتبات ومن المراجع الأدبية للدراسات السابقة مثل الكتب والمواد العلمية -الدوريات المتخصصة والنشرات والتقارير الدورية - رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه التي تبحث في التدقيق - المعلومات المتوفرة على الإنترنت.

٤ - الوصول إلى نتائج الدراسة وتحليلها باستخدام البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

٨ - محددات الدراسة:

يعتقد الباحث بأن هناك عدداً من المحددات التي قد تؤثر على نتائج الدراسة بشكل غير مباشر وأهمها: أولاً: تركيز الدراسة على متطلبات رقابة الجودة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) دون الأخذ بعين الاعتبار السياسات والإجراءات الخاصة بالمكتب فيما يخص رقابة الجودة والتي تشكلت من خلال خبرة المكتب في أعمال التدقيق.

ثانياً: اعتماد الدراسة على الاستبانة والتي قد يتضمن قدرأ من التحيز الشخصي وسبب الاعتماد هو عدم وجود جهة تنظيمية محلية توفر معلومات حول رقابة الجودة ضمن مكاتب التدقيق أسوة بالجهات الأجنبية.

الفصل الأول جودة تدقيق الحسابات ورقابة الجودة لتدقيق الحسابات
المقدمة
1-1- مدخل في جودة تدقيق الحسابات
1-2- مدخل في رقابة جودة تدقيق الحسابات
1-3- نظام رقابة الجودة لأعمال تدقيق الحسابات

المقدمة:

تعد الجودة من أهم القضايا التي تهتم بها المؤسسات المتميزة مهما كانت طبيعة نشاطها، والمؤسسة الخدمية تسعى إلى رفع مستوى أدائها من حيث عمليات تقديم الخدمة وتعزيز مكانتها التنافسية في ظل اشتداد المنافسة، وهذا من خلال تبني استراتيجية تسويقية لا تعتمد فقط على تقديم خدمات بأسعار مخفضة، بل كذلك التركيز على جودة الخدمات حتى تصل إلى درجة التميز في الأداء الذي يعد مثلاً يصبو الجميع للوصول إليه.

كما إن تطبيق رقابة الجودة على أعمال التدقيق بالنسبة لمتخذ القرارات في بيئة الأعمال له أهمية قصوى في قرارات الاستثمار، فلم يعد قاصراً تقرير مدقق الحسابات على استخدامه من إدارة الشركة أو ملاكها للحكم على كفاءة إدارتها لموارد المنشأة بل تعدى ذلك وصولاً لاعتماد كثير من متخذي القرار على تقارير التدقيق وذلك لما له من أثر كبير على قراراتهم.

وفي ظل الاستثمار الدولي وتوسع استخدام الشبكات العنكبوتية (الانترنت)، وكذلك بروز خدمات جديدة في مهنة التدقيق نتيجة للتطورات مثل مراقبة الخطط، ومتابعة تنفيذها، وتقييم الأداء، ورفع مستوى الكفاءة، والفعالية، الأمر الذي جعل مفاهيم فعالية وجودة تدقيق الحسابات تمثل القواسم المشتركة للحكم على الأداء وعليه حظيت هذه المفاهيم باهتمام كبير من قبل العديد من المنظمات المهنية في العالم، وبذلت جهوداً حثيثة لتحسين أداء المكاتب العاملة في هذا المجال والارتقاء بها وتجلى ذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير المهنية للرقابة على جودة الأداء، وإلزام المدققين بضرورة مراعاتها والتقيّد بها عند أداء عملية التدقيق، وقد تم إصدار العديد من النشرات والإرشادات والتوصيات المتعلقة بهذا الموضوع. وعليه خصص الباحث الفصل الأول حول جودة تدقيق الحسابات ورقابة الجودة لتدقيق الحسابات.

1-1- مدخل في جودة تدقيق الحسابات:

يرجع مفهوم الجودة (Quality) لغوياً إلى الكلمة اللاتينية (Qualities) والتي تعني طبيعة الشخص أو طبيعة الشيء ودرجة الصلابة، وقديماً كانت تعني الدقة والإتقان من خلال التصنيع للأثار التاريخية

والدينية. حديثاً وبعد تطور علم الإدارة والثورة الصناعية وظهور الشركات الكبرى أصبح مفهوم الجودة ذا أبعادٍ جديدة ومتشعبة (الدراكة، ٢٠٠٦).

أما فيما يخص المفهوم الموضوعي للجودة، فقد تعددت واختلفت التعاريف التي أوردها المهتمون بموضوع الجودة، حيث عُرفت حسب الجمعية الأمريكية لضبط الجودة (American Society Quality Control) والمنظمة الأوروبية لضبط الجودة (European Organization for Quality Control) بأنها "المجموع الكلي للمزايا والخصائص التي تؤثر في قدرة المنتج أو الخدمة على تلبية حاجات معينة"، وعرفت الجودة حسب معهد المعايير الوطني الأمريكي (American National Standards Institute) وجمعية الجودة الأمريكية (American Standards Quality) بأنها "توفير المزايا والأوصاف للسلعة أو الخدمة التي تستطيع أن تلبى حاجات معينة" (القيق، ٢٠١٢).

وقد صنف كوان (Kwan) مفهوم الجودة في خمسة اتجاهات هي مدى قدرة المؤسسة على^١:

- ١ - إنتاج وتقديم خدمة استثنائية مميزة عن المؤسسات الأخرى.
- ٢ - إنتاج وتقديم خدمة تقترب من الكمال.
- ٣ - تلبية احتياجات الزبون بما يتناسب مع الأهداف المنشودة.
- ٤ - إجراء التغيير في خدماتها أو سلعها، بما يتناسب مع حالة العرض والطلب في السوق.
- ٥ - تحقيق أرباح مالية كثيرة.

ويرى (البكري، ٢٠٠٤) أن مفهوم الجودة بحسب كروسبي (Crosby) يعبر عن "المطابقة مع المتطلبات، وبأنها تنشأ من الوقاية وليس من التصحيح وبأنه يمكن قياس مدى تحقيق الجودة من خلال تكاليف عدم المطابقة".

ويرى الباحث أن مصطلح الجودة يعني مفهومين، كلاهما مرتبط بالآخر، فالمفهوم الأول مرتبط بالمنتج نفسه في حين أن المفهوم الثاني مرتبط بالعلاقة بين الزبون والمنتج (سلعة أو خدمة)، وبناء على هذا الارتباط فإن المفهوم الأول ينظر إلى الجودة من حيث مدى مطابقة المنتج للمواصفات المحددة له، ومن ثم يمكن تحديد مواقع الخطأ بسهولة وإصلاحه قبل تقديمه للزبون، أما الثاني فيرى أن الجودة هي مدى ملائمة المنتج للغرض الذي أنتج من أجله.

^١ نقلا عن (المحياوي، ٢٠٠٦).

1-1-1- مفهوم جودة تدقيق الحسابات:

يعتبر مفهوم الجودة في مجال تدقيق الحسابات ذو أهمية وبالرغم من ذلك لم يتبلور مفهوم واضح ومحدد لها، سواء في المعايير التي أصدرتها المنظمات المهنية أو في الدراسات التي أجراها الباحثون والكتاب، وذلك لكون جودة خدمات التدقيق غير ملموسة ويصعب تحديد قيمتها المادية هذا من جهة ولوجود تباين شديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر من جهة أخرى.

وقد أوضح (SUTTON, 1993) أن غياب تعريف موحد لجودة التدقيق مرده إلى أن جودة إداء عملية التدقيق تعتبر هيكل كامن متعدد الأبعاد ولذلك يصعب تعريفه أو تقييمه أو قياسه إلى حد ما.

ويعتبر (De-Angelo, 1981) من أوائل الباحثين الذين ربطوا بين جودة التدقيق واحتمال اكتشاف المدقق للأخطاء في القوائم المالية، حيث عرف جودة التدقيق بأنها " احتمال قيام المدقق باكتشاف خرق في النظام المحاسبي للعميل، والتقرير عن هذا الخرق ".

وكذلك عرفها (Knapp, 1991) بأنها "مدى قدرة المدقق على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية التدقيق" وعليه فإن جودة التدقيق تتوقف على شرطين أساسيين هما (نشوان، ٢٠١٠):

١ - اكتشاف الأخطاء والثغرات في القوائم المالية للعميل.

٢ - إبداء الرأي إلى ما تم التوصل إليه في التقرير والذي يصدره بعد عملية التدقيق.

إي إن فلسفة التعريفات السابقة لجودة التدقيق على أساس ربطها بعلاقة طردية مع احتمالية اكتشاف الأخطاء، بمعنى أنه كلما زاد احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية كلما زادت معه جودة التدقيق والعكس صحيح.

كما عرفها بعض الباحثين (أبو يوسف، ٢٠١١) بالخصائص التي يتميز بها الرأي المهني للمدقق، والذي يؤدي إلى إشباع رغبات احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وذلك في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة التدقيق، وفي هذا المجال عرفت بأنها "الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني، وإرشادات التدقيق، وكذلك القواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهنة التدقيق، والمحافظة على حياد ونزاهة المدقق".

كما أكد (Sutton&Lampe,1991:276) إن عند كل طرف من الأطراف المعنية بعملية التدقيق منظور مختلف عما هو المقصود بجودة التدقيق، كذلك فإن فريق مراجعة النظير (الزملاء) يمكن أن ينظر للجودة بنظرة مختلفة عن مكتب التدقيق الذي أدى عملية التدقيق، بل إن الشركاء داخل مكتب التدقيق يدركون جودة التدقيق بطريقة مختلفة عن أعضاء فريق التدقيق، مع ذلك فإن هذه الأطراف جميعهم لديهم رغبة مشتركة، وهي إنجاز عمليات تدقيق عالية الجودة.

أما مفهوم جودة التدقيق من منظور المنظمات المهنية الدولية، فقد أوضحت نشرة المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA عام ١٩٧٤ أن جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الإعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في منشآت التدقيق (ارينز ولويك، 2002).

كم قدم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي IAASB مفهوم جودة تدقيق من خلال ثلاثة جوانب أساسية وهي المدخلات (معايير التدقيق، وخصائص مدقق الحسابات) والمخرجات (تقرير مراجع الحسابات واتصالاته) والعوامل المحيطة (على سبيل المثال الحوكمة والقوانين والأنظمة) (IAASB, 2011).

وفي ضوء ما تقدم من تعريفات، يرى الباحث بأنه يمكن وضع تعريف شامل يجمع مضامين التعريفات المذكورة لجودة التدقيق:

"هي أداء عملية التدقيق بشكلها الأمثل وفقاً للمعايير التدقيق الصادرة من المنظمات المهنية الدولية، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات كافة الأطراف المشتركة في عملية التدقيق".

1-1-2- أهمية جودة تدقيق الحسابات:

ترتبط أهمية مهنة التدقيق ارتباطاً وثيقاً بجودة الخدمات التي تقدمها، وإن ضغط الأعمال اليومية ومتطلبات الزبائن وعوامل أخرى تجعل من السهل على مكاتب التدقيق أن تسهوا وتضع الحذر جانباً وبالتالي تقدم مستوى أقل من المرغوب في جودة أعمالها، وخاصة من أجل توفير الوقت والتكلفة، وعلى

المدى الطويل فإن أداء أفضل جودة ممكنة من أعمالها وبشكل ثابت هو أمر ضروري إذ أنه من المؤكد بأن عمل التدقيق يكون أقل نجاحاً إذا لم يكن هنالك توافق لجودة العمل في الجوهر والمظهر.

وترتبط أهمية جودة التدقيق من خلال مخرجات عملية التدقيق والتمثلة في تقرير مدقق الحسابات والذي 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 وصولاً لاعتماد الكثير من متخذي القرار على تقارير التدقيق، وبالتالي فإن جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي (Taylor & Glezen, 1994):

1- مدقق الحسابات: يهتم أن تتم عملية التدقيق بجودة معقولة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.

2- إدارة الشركة: وهي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ عملية التدقيق بجودة معقولة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية ومن ناحية أخرى فإن تقرير المدقق له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.

3- البنوك والدائنين: حيث يعتمدون وبشكل كبير على القوائم المالية المدققة وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية، ومما لا شك فيه أن جودة عملية التدقيق سوف تؤثر بالإيجاب على جودة قراراتهم.

4- الجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة: حيث تسعى إلى إلزام مكاتب التدقيق بتحقيق مستوى معقول من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة والخدمات التي تقدمها.

5- الهيئات والأجهزة الحكومية: حيث أنها تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، وتسعى الأجهزة الحكومية أن تتم أعمال التدقيق وفقاً لمستوى عالي من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق.

وتتبع أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات الآتية:

١ - تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية: تُعد المعايير المهنية إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق، وتحتوي هذه المعايير وخصوصاً معايير رقابة الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من كادر ومكاتب التدقيق (عشماوي، ١٩٩٩) كما إن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة معقول يؤكد عدم مخالفة للمعايير المهنية.

٢ - الإسهام في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق: تمثل فجوة الجودة إحدى المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في التدقيق، وقد عرف أحد الباحثين فجوة الجودة بأنها (الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمدققين تجاه جودة خدمات التدقيق التي تم تنفيذها، وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة، وقد تم التأكيد على أن السبب الرئيس لوجودها، هو انخفاض الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة المتعارف عليها (عشماوي، ١٩٩٩). ولذلك يُعد تحسين جودة خدمات التدقيق أحد أساليب تضيق فجوة التوقعات (متولي، ١٩٩٣).

٣ - تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية: حظي هذا الهدف اهتماماً كبيراً من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في مدة الثمانينيات والتسعينيات من القرن الماضي، خصوصاً بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على اعتبار أن المدققين ذو الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المدققين ذي الجودة المنخفضة. وهذا ما أكدته لجنة Tread way والتي أشارت إلى أن تحسين جودة التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء، والحد من التحريف في القوائم المالية (AICPA, 1987).

٤ - تخفيض تعارضات الوكالة: يفترض أنه كلما زاد التعارض في المصالح بين الوكيل (الإدارة) والأصيل (المساهمين) كلما زادت تكلفة الوكالة، وزادت الحاجة إلى مكاتب التدقيق التي تقدم خدمات ذات جودة عالية، بعكس الشركات التي تكون درجة التعارض في المصالح ضئيلة، وبالتالي تتخفف فيها تكاليف الوكالة (الدهراوي، ٢٠٠٢) وأشار أحد الباحثين إلى أنه إذا سلمنا بوجود هذه الصراعات، فإنه لا بد من وجود التدقيق والذي يساعد على تخفيض حدة تلك الصراعات، وأنه كلما اشتدت حدة الصراعات كلما كانت الحاجة ماسة إلى تدقيق ذات جودة عالية، أي أن هناك علاقة طردية بين صراعات الوكالة والطلب على المستويات العليا لجودة التدقيق (سالم، ١٩٩٤).

٥ - الإسهام في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات: تعمل آليات حوكمة الشركات بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال الشركة من خلال إحكام

الرقابة والسيطرة على أداء إدارة الشركة، ومدقق الحسابات. وتشمل آليات تحقق الرقابة على أداء مدقق الحسابات مثل التغير الإلزامي لمدقق الحسابات بصفة دورية، درجة استقلال مراقب الحسابات، مدى التزام مراقب الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمحلية، معايير رقابة الجودة، ومدى تقديم مراقب الحسابات لخدمات مهنية استشارية للشركة محل التدقيق (العدناني، بدون تاريخ).

٦ - أداة تنافسية جيدة: تُعد المنافسة على الأتعاب أحد أهم المخاطر بالنسبة لمدققي الحسابات، وذلك لما لها من تأثير سلبي على استقلال المدققين، ونطاق إجراءات التدقيق، ومن ثم جودة التدقيق، وهذا ما جعل لجنة Cohen تحذر من تأثير المنافسة على نطاق جودة التدقيق المقدمة (AICPA, 1978)، لذلك تُعد الجودة أداة استراتيجية جيدة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق الخدمة، ووسيلة لتنمية الحصة السوقية، وتحسين معدلات الربحية وتحقيق رضا وولاء العملاء (عبد العليم، ٢٠٠٠). وفي سوق خدمات التدقيق، تُعد جودة التدقيق هدف كل ممارس، وأحد مجالات التمايز بين مكاتب التدقيق (Carcello, etal, 1992).

٧ - زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصادقية القوائم المالية: يعد الاهتمام بجودة التدقيق مهم لتدعيم الثقة بتقارير التدقيق، وذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصادقية على القوائم المالية والتي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهمة بعملية التدقيق (الوكيل، ٢٠٠٤: ١٤).

1-1-3-العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي:

هناك العديد من البحوث والدراسات التي أجريت من أجل استنباط العوامل التي تؤثر في جودة عملية التدقيق ويمكن بيانها كالتالي (على سبيل المثال لا الحصر):

١ - قدرة المدقق على اكتشاف الغش والأخطاء: أشارت بعض الدراسات مثل (Balsam, Krishnan & Young, 2003) أن قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات المحاسبية يؤثر بالإيجاب على جودة التدقيق الخارجي، وذكر في دراسة (Matsumura & Trucker, 1992) أنه كلما ازدادت احتمالية اكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش من قبل المدقق كلما زادت معه جودة التدقيق الخارجي والعكس من ذلك صحيحاً.

٢ - حجم شركة التدقيق: حيث توصلت دراسة (Kim, Chung & Firth, 2003) إلى وجود علاقة بين حجم شركة التدقيق وجودة التدقيق الخارجي، إذ إن مكاتب التدقيق الكبيرة أكثر فعالية في منع إدارة

الأرباح مثلاً من مكاتب التدقيق الصغيرة في حالة وجود صراع بين المدققين الخارجيين ومديري الشركات محل التدقيق والعكس من ذلك صحيحاً.

٣ - أتعاب التدقيق: حيث اعتبرت دراسة (Willekens, 2009) أن أتعاب التدقيق تعكس ما يتحمله المدقق من جهد ومخاطر ومسؤوليات، وما يتكبده من تكلفة، وما يتمتع به من سمعة وخبرة وغيرها، كما واختبرت دراسة (Elizur & Falk, 1996) العلاقة بين جودة التدقيق الخارجي مع كفاءة المدقق الخارجي، وأتعاب التدقيق، والخسارة المتوقعة لفشل عملية التدقيق الخارجي، وكان من أهم النتائج التي تم التوصل إليها هي أن أتعاب التدقيق الخارجي قد تحفز المدقق الخارجي لزيادة جودة التدقيق الخارجي. إلا أن هناك دراسات توصل فيها الباحثون إلى وجود علاقة سلبية بين أتعاب التدقيق الخارجي ومستوى التدقيق الخارجي منها دراسة (طلبة، ١٩٩٧).

٤ - استقلالية المدقق الخارجي: وأيضاً في دراسة (Elizur & Falk, 1996) تم تقديم نموذج مقترح من فترات متعددة للتخطيط الأفضل لجودة التدقيق بواسطة المدقق الخارجي وكان من أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة هو إنه في حال تمتع المدقق الخارجي بالكفاية المهنية والاستقلال والحياد والموضوعية أثناء فحصه للقوائم المالية يؤدي ذلك إلى تحقيق مستوى عالٍ من الجودة في عملية التدقيق الخارجي.

٥ - القيمة المضافة: هي القيام بمساعدة العميل على تحقيق أهدافه الاستراتيجية من خلال أداء ما يلزم لتدعيم مدى ملائمة ومصداقية البيانات المستخدمة بواسطة هذا العميل في اتخاذ القرارات، سواء المرتبطة بالقوائم المالية، أو وظائف التدقيق الداخلي، أو تقنية لمعلومات، أو القواعد السلوكية للنشاط أو غير ذلك من أنشطة الأساسية. وهذا ما أكدت عليه دراسة (الغامدي والعنقري، ٢٠٠٦)، التي بينت حدوث تطور وتغير في أدوار ووظائف مكاتب التدقيق الكبرى، إذ كانت تعتمد في الماضي على تقديم خدمات المحاسبة والتدقيق التقليدية فقط، ولكنها تطورت نتيجة لتفاعلها مع الظروف والمؤثرات المختلفة المحيطة ببيئة المهنة، فأصبحت تهتم بتقديم خدمات إضافية بجانب خدماتها الأساسية مثل (تقديم الخدمات الاستشارية والإدارية والمالية والتقنية) بالإضافة إلى خدمات أخرى ذات طبيعة محاسبية بهدف المحافظة على عملائها وإرضائهم في سبيل تحقيق عوائد مناسبة وتلبية متطلبات وظروف العمل الحالية.

٦ - أثر التغيير الإلزامي لمدقق الحسابات الخارجي على جودة التدقيق الخارجي : حيث أن التغيير الإلزامي للمدقق الخارجي سوف يحد من خطر التآلف بين المدقق والعميل، كما أن التعاقد الطويل الأجل مع المدقق الخارجي قد يؤدي إلى انخفاض مستوى جودة التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى أن كفاءة عمل المدقق الخارجي تميل إلى الانخفاض بمرور الوقت (Simunic, 1984) ويؤكد هذا نتائج دراسة

(Nashwa, 2004) حول العلاقة بين تغيير المدقق الخارجي وجودة عملية التدقيق واستنتجت الدراسة وجود علاقة سلبية بين تغيير المدقق وجودة التدقيق الخارجي.

٧ - العلاقة بين عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق الخارجي وجودة التدقيق: توصلت العديد من الدراسات أن الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب تعد أحد العوامل المهمة المؤثرة في جودة التدقيق وأن هناك علاقة عكسية بين الدعاوى القضائية وجودة التدقيق، فقد اشارت دراسة (Palmrose, 1988) إلى أن الدعاوى تمثل مقياساً عكسياً لجودة التدقيق وحافزاً للمدققين على تقديم خدمات ذات جودة عالية للحفاظ على السمعة وتجنب التعويضات.

1-1-4- المخاطر الناجمة عن انخفاض جودة التدقيق:

يواجه تنفيذ عملية التدقيق عدة مخاطر نتيجة انخفاض جودة الخدمات المقدمة إلى الأطراف المستفيدة، منها ما يتعلق بمكتب التدقيق نفسه مثل التدني في سمعة مكتب التدقيق لدى عملائه وفقد بعضهم وانخفاض الحصة السوقية للمكتب بالإضافة إلى المسؤولية القانونية تجاه الغير وهي التكاليف الناجمة عن إقامة العملاء دعاوى قضائية، ومطالبتهم بتعويضات من المكتب مما يؤدي إلى إهدار الموارد المالية والبشرية ضمن مكتب التدقيق في محاولة لتدارك القصور وتصحيح الانحرافات. وهناك مخاطر يتحملها المجتمع (التكاليف الاجتماعية للجودة) وتتمثل في الخسائر التي يتعرض لها العملاء والمستثمرون والمستخدمون الآخرون للقوائم المالية نتيجة اتخاذهم لقرارات اعتماداً على تقارير التدقيق متدنية الجودة (المبروك، ٢٠٠٨).

من خلال العرض السابق لجودة تدقيق الحسابات لاحظ الباحث التالي:

١- يُعد تحديد مفهوم جودة التدقيق من الأمور الصعبة، وذلك لصعوبة وضع حدود واضحة للنطاق أو المجال الذي يجب أن تغطيه جودة التدقيق.

٢ - إن الحكم على جودة عملية التدقيق بمدى التزام المدقق بالمعايير والإرشادات المهنية فقط ليس كافياً، حيث يمثل الالتزام بالمعايير والإصدارات المهنية الحد الأدنى للأداء (وليس الجودة).

1-2- مدخل في رقابة جودة تدقيق الحسابات:

يعتبر مفهوم الرقابة على الجودة بشكل عام (Quality Control) عن مجموعة من الأنشطة والأساليب التي تهدف إلى مراقبة العمليات، والحد من أسباب الأداء الغير مرضي في جميع مراحلها، من أجل

الوصول إلى فعالية عالية في الأداء والإنتاج، ولقد تباينت الآراء والمفاهيم من الناحية الشكلية بشأن تحديد مفهوم شامل ودقيق للرقابة ولعل هذا الاختلاف ناجم عن شيوع الاستخدام لهذا المصطلح في العلوم الإدارية (أبو يوسف، ٢٠١١).

وفي عام ١٩٨٥ بلور ديمينج (الملقب بأبو الجودة) مفهوم رقابة الشاملة للجودة، محدداً دوراً هاماً للإدارة العليا في غرس أهمية الجودة وسبل تعزيزها، وأن الجودة مسؤولية كل فرد بالمؤسسة. وهناك المبادئ الأربعة عشر المعروفة لديمنج الذي يرى فيها فلسفته في إدارة الجودة (عبد العزيز، ٢٠١٠):

١- تحديد ونشر أهداف وأغراض المنظمة: يجب على المنظمة أن تلتزم بتحديد أهدافها باستمرار وتنتشر تلك الأغراض والأهداف من خلال رسالتها للعملاء والموردين والموظفين والمجتمع.

٢ - تبني الفلسفة الجديدة: على كافة الموظفين من الإدارة العليا إلى أقل مستوى من الموظفين أن يتعلموا مفهوم إدارة الجودة والتركيز على منع وقوع الأخطاء أكثر من التركيز على محاولة اكتشاف الأخطاء.

٣ - عدم الاعتماد على الفحص الكلي: إن الغرض الأساسي من عمليات الفحص تحسين العمليات وتخفيض التكلفة، وليس الغرض من ذلك تصيد الأخطاء ومحاسبة المسؤولين عنها. وإن عملية الفحص على جميع المنتجات مكلف ومضيعة للوقت ويجب الاستعاضة عنه بفحص العينات.

٤ - الاعتماد على جودة المواد المشتراة وليس السعر الأقل: عن طريق حسن اختيار الموردين والتعامل معهم على أساس الحصول على المواد بأعلى جودة ممكنة وليس أقل الأسعار والنظر إلى الموردين على أنهم شركاء للمنظمة.

٥- تحسين نظام الانتاج والخدمة بالاستمرار: عن طريق بناء الجودة في كل نشاط وفي كل عملية وتخفيض الانحرافات في الأداء والاستماع لصوت العميل.

٦ - الاهتمام بالتدريب: يشمل التدريب على مواكبة التطور الحاصل في العلوم والمجالات الحديثة التي يمكن استخدامها في مجالات العمل وبالتالي تحسين مستمر للجودة وتنمية مهارات العاملين الجدد أو القدامى.

٧ - إيجاد القيادة الفعالة: إن القائد الجيد داعم لموظفيه ويسعى لتطويرهم وتحسين مهاراتهم حتى يستطيعوا أن يقوموا بأعمالهم بالشكل المطلوب ويسعى دائماً إلى التحسين المستمر وإزالة العقبات التي تعترض سير عملية التحسينات في المنظمة.

٨ - القضاء على الخوف: تشجع الإدارة الفعالة الاتصالات بينها وبين العاملين مما يخلق مناخاً جيداً للتجديد وظروفاً مناسبة لحل المشكلات.

٩ - تفعيل فرق العمل: حل الصراعات التنظيمية بين العاملين وإحلال التعاون من خلال إنشاء فرق العمل، وعلى الإدارة أن تقوم بتفعيل دور مجموعات العمل للوصول إلى أهداف المنظمة.

١٠ - تجنب النصائح والشعارات الجوفاء: على الإدارة ألا تكتفي بإعلان رغباتها وشعاراتها إلى العاملين فقط، بل عليها أن تقرن ذلك بالتنفيذ.

١١ - تجنب تحديد أهداف رقمية للعاملين: إن وضع أهداف رقمية أمام العامل لكي يسعى إلى تحقيقها يؤدي إلى تركيز العامل على تحقيق الكم وليس الجودة.

١٢ - دعم اعتزاز العاملين بعملهم: عن طريق عدم تصيد الأخطاء وعدم التهديد بالعقاب، على الإدارة أن تدعم العاملين وخلق الاعتزاز بعملهم.

١٣ - تشجيع التعلم والتطوير الذاتي: إن تشجيع الإدارة للعاملين التعلم والتطوير لاكتسابهم مهارات ومعارف أكثر، لتمكينهم من أداء أعمالهم بشكل الأفضل.

١٤ - إحداث التغير الملائم لدفع عملية التحويل: على الإدارة العليا إجراء التغيرات المناسبة في الهياكل التنظيمية للمنظمة لأجل تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة، وزيادة الاهتمام بتشكيل فرق العمل وزيادة التنسيق والتعاون بين الإدارات المختلفة. كما يجب التغيير في الثقافة التنظيمية لكي تلائم تطبيق الفلسفة الجديدة المتعلقة بإدارة الجودة الشاملة.

ومع الاهتمام بقطاع الخدمات كإحدى الظواهر الحديثة في الاقتصاديات العالمية بعد أن كان الاهتمام منصب على القطاعات السلعية الزراعية والصناعية، بدأت صناعة الخدمات تستقطب المزيد من رؤوس الأموال والقوى البشرية وأصبح الاهتمام بالجودة لم يقتصر على المؤسسات الإنتاجية فحسب بل امتد إلى المؤسسات الخدمية كذلك، خاصة في ظل التطور الكبير الذي شهدته صناعة الخدمات.

أما في مجال الرقابة على خدمات التدقيق (Quality Control of Auditing) فقد بذلت العديد من المحاولات لتحديد مفهوم محدد للرقابة على جودة التدقيق وقد لاقت العديد من الصعوبات بسبب التباينات في آراء المستفيدين من الخدمة من جهة وكذلك التباين في أداء المدققين مقدمي الخدمة من وقت لآخر تماماً مثل التباينات في تحديد مفهوم جودة التدقيق، ويشير مصطلح رقابة جودة التدقيق إلى "مجموعة من السياسات والمصممة في منشأة التدقيق للحصول على تأكيد معقول بالامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والأخلاقية عند تنفيذ مهمة (عملية) تدقيق البيانات المالية التاريخية وتوثيقها" (جمعة، ٢٠٠٩).

كما تم تعريفها على أنها "مجموعة من السياسات والإجراءات التي ينبغي على مؤسسة التدقيق أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهام التدقيق الخاصة أي على مستوى المؤسسة ككل وعلى مستوى كل عملية تدقيق وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق"، هذا وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم منشأة التدقيق وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحقيقها منها (الذنيبات، ٢٠١٠).

وعرفها (Elder, Beasley & Arens, 2010) بأنها الوسائل التي يتبعها مكتب التدقيق للتأكد من مدى مقابلة المسؤوليات المهنية اتجاه العملاء والأطراف الأخرى، وكذلك (التميحي، ٢٠٠٤، ص ٦٨) بأنها إجراءات وسياسات موضوعة من قبل مؤسسة التدقيق نفسها للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة.

وحول ما سبق يرى الباحث أن مفهوم رقابة يشتمل على وضع ومتابعة تنفيذ السياسات والإجراءات الكفيلة بضمان جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي.

1-2-1- أهمية الرقابة على جودة خدمات تدقيق الحسابات:

تتبع أهمية رقابة الجودة من أن قوة وفعالية سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة يترتب عليها مستوى عالٍ من جودة التدقيق والتي تؤدي بدورها إلى زيادة التأكيد بأن الخدمات التي تم تقديمها تمت بكفاءة وأن الإشراف كان ملائماً ويؤكد موضوعية وأمانة المدقق والتزامه بالمعايير المهنية مما يعزز إمكانية

اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية وبذلك تزيد الثقة في تقرير التدقيق ومصادقية القوائم المالية ويعزز ثقة الجمهور في المهنة (الأهدال، ٢٠٠٨).

كما أن مكتب التدقيق يجب أن يهتم وبشكل خاص في تحسين جودة التدقيق وذلك بسبب حدة المنافسة بين المكاتب وللمحافظة على العملاء الجيدين وجذب عملاء جدد يقدرون جودة الخدمات التي يقدمها المكتب فتحسين جودة التدقيق ينعكس إيجاباً على مهنية المكتب على المدى الطويل (المبروك، ٢٠٠٨).

وعليه تسعى مكاتب التدقيق إلى اتباع نظام داخلي لرقابة الجودة لتحقيق العديد من الأهداف أبرزها ما يلي (دجلة، ٢٠٠٧):

١ - تقديم الخدمات ذات الجودة المعقولة لعملائها.

٢ - تطوير فعالية الممارسة العملية للمهنة.

٣ - زيادة الأرباح.

٤ - تقليل تعرض المكاتب لمخاطر المسؤولية القانونية.

ومن جهة أخرى فإن مستخدمو القوائم المالية يحتاجون إلى جودة معقولة لخدمة التدقيق حتى يمكنهم الوثوق في هذه القوائم، والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وتسعى أيضاً المنظمات المهنية إلى إلزام مكاتب التدقيق بتحقيق مستوى عال من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيه. أما الأجهزة الحكومية فهي تسعى إلى أن يتم تدقيق الحسابات وفقاً لمستوى عال من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي العام والخاص وجميع الأطراف ذات الصلة.

1-2-2-أهداف الرقابة على جودة خدمات تدقيق الحسابات:

تسعى رقابة الجودة في مكاتب التدقيق إلى تحقيق الأهداف التالية (الضلعي، ٢٠٠٤):

١. توفير الإرشادات الخاصة بالسياسات والإجراءات التي يجب على مدقق الحسابات الالتزام بها

للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة التدقيق.

٢. توفير الإرشادات الخاصة بالسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية

التدقيق بصورة عامة والالتزام باتباع وتطبيق المعايير المهنية.

٣. تحسين العلاقات مع العملاء عبر إبداء المزيد من الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل.

٤. تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات وتحسين أداء المهام وتقليل الوقت والجهد

المبذول في إدارة العمل.

٥. الحد من احتمالية التعرض للمشاكل والالتزامات القانونية وتجنب قضايا التقصير في الأداء المهني وذلك عن طريق التخطيط السليم لمهمة التدقيق وتوزيع المهام على الموظفين والإشراف وطلب الاستشارة من المصادر المهنية داخل المكتب عند مواجهة حالات مخصصة أو معقدة.
٦. التأكيد على التزام المكتب بمعايير التدقيق المتعارف عليها.
٧. توضيح وجود برامج للتطور الذاتي للمهنة لتوفير الضمان المقبول بالتزام المدققين المهنيين على المستويات المهنية.
٨. تطوير الخدمات التي تقدمها المهنة للعملاء.
٩. تطوير كفاءة الممارسة العملية والمهنية.
١٠. المساهمة في رفع مستوى المهنة والنهوض بها بشكل عام.

1-2-3-العوامل المؤثرة في رقابة الجودة لأعمال التدقيق:

إن تحديد طبيعة وتوقيت تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة لمكتب التدقيق تعتمد على عدد من العوامل المتعلقة بحجم وطبيعة أعمال المكتب المهنية، واتساع نشاطه الجغرافي وهيكله التنظيمي والاعتبارات الملائمة المتعلقة بـ (التكلفة/المنفعة)، لذلك فإن السياسات والإجراءات التي يتبناها مكتب التدقيق الشخصية سوف تختلف من مكتب لآخر وكذلك مدى توثيقها (المجمع العربي للمحاسبين، ٢٠٠١). إذ أن هناك العديد من العوامل التي تؤثر على رقابة الجودة لأعمال التدقيق منها ما يتعلق بمكتب التدقيق نفسه والبعض يتعلق بالوحدة محل التدقيق وأخرى تتعلق بالبيئة الخارجية والآتي بيان لأهم العوامل المؤثرة في رقابة الجودة:

أولاً: العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الخارجية:

١. مجلس المعايير المحاسبية: يمثل مجلس المعايير المحاسبية التنظيم المهني المعني بوضع معايير المهنية وتنظم تلك المعايير في ظل بيئة اقتصادية متغيرة وكذلك في ظل احتياجات وانعكاسات المدققين أنفسهم في ظل المشاكل المهنية التي تواجههم.
٢. الجمعيات المهنية: وهي تلك الجمعيات التي تقوم على خدمة مجتمع المهنة الواحد وكذلك إصدار النشرات الدورية وإقامة ندوات علمية وتقوم على تنمية مهارات المدققين من خلال جلب كل جديد في المهنة وكذلك تقوم على تقديم العون للمهنيين وحمايتهم تجاه أي أطراف خارجية (العلي، ٢٠١٠).

ثانياً: العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الداخلية:

وهي شكل وهيكل ومستويات التنظيم الداخلي لشركات التدقيق أو مكاتب التدقيق ويتم تقسيمها إلى (الجعافرة، ٢٠٠٨):

١. مكاتب كبيرة الحجم: وترتفع فيها جودة عملية التدقيق ولا ينفرد فيها المدقق برأي أو عملية فردية ولكن يكون للإشراف دور واسع في عملية الحكم على التقارير المالية وإصدار رأي حول مصداقيتها وظهرت في الكثير من الدول وأخذت شكل شركات مساهمة أو متعددة الجنسيات، ومن محدداتها عدد زبائن المكتب وعدد أفراد المكتب المؤهلين مهنيًا وعمليًا، حجم المكتب وقدرة المكتب والكفاءة المهنية على أداء المهام المكلف بها من أي منشأة وأن اختلف تخصصها القطاعي.
٢. مكاتب متوسطة الحجم: تعتمد على الشراكة ما بين اثنين من المدققين بينهم مسؤولية تضامنية وتتسم جودة التدقيق فيها بالمتوسطة، نظراً لأن تقرير التدقيق يتم تدقيقه من قبل مشرفين واعتماده أو إعادة تدقيقه من قبل الشريك أو مدير المكتب ويكون فيه الإشراف أقل دوراً من المكاتب الكبيرة وأكبر من المكاتب الفردية، وتتسم جودة العمليات بكفاءتها تجاه النوعين السابقين.

ثالثاً: العوامل المتعلقة بالبيئة الاقتصادية:

وهي تتمثل في العديد من العوامل الاقتصادية ومنها (العلي، ٢٠١٠):

- ١ - التضخم: حيث أن التضخم له أثر كبير على رقابة الجودة من حيث أن الدول التي فيها معدلات تضخم عالية يعتمد أصحاب المنشآت فيها إلى تحقيق أعلى عائد وأحياناً يرتكبون مخالفات مالية وكسر كل القيم الأخلاقية لمهنة التدقيق ويتقشروا في هذه المجتمعات الغش والتزوير.
- ٢ - الكساد: هناك علاقة ارتباط ما بين الرواج الاقتصادي وانتعاش المهن حيث أن الرواج له أثر كبير على تنمية مهارات الأفراد وإعداد الدراسات والدورات والنشرات الدورية وكل ذلك يؤثر بالإيجاب على جودة عمليات التدقيق.
- ٣ - حجم المنظمات: كلما زاد اقتصاديات الدول ظهرت التكتلات الاقتصادية وكذلك ظهرت الشركات متعددة الجنسية والشركات المساهمة التي تعتمد على رأس مال كبير نسبياً مقارنة بالمشروعات الصغيرة والفردية، مما يستدعي اهتماماً أكبر من جانب المدقق ويحمله مسؤولية أكبر تجاه الطرف الثالث ويعظم من المسؤولية وزيادة العمليات محل التدقيق مما يؤثر على حجم عينة الفحص ولذلك تأخذ الشركة محل التدقيق طرق وأسس يتم بناءً عليها اختيار المدقق.

- ٤ - أتعاب التدقيق: حيث يتم تحديد حجم الأتعاب بناءً على الاتفاق الذي يتم بين العميل والمدقق ويكون ذلك وفقاً للزمن التي ستستغرقه عملية التدقيق ونوع الخدمات المطلوبة وحجم هذه العمليات ومن الأمور التي تأخذ بعين الاعتبار عند تحديد أتعاب عملية التدقيق وهي:
- ١ - الوقت المطلوب للتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.
 - ٢ - عدد المدققين أو المساعدين الذين سيقومون بعملية التدقيق.
 - ٣ - حجم المنشأة الخاضعة للتدقيق.
 - ٤ - مدى صعوبة عمليات التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة لها.
 - ٥ - سمعة الشركة محل التدقيق وقدرتها على دفع الأتعاب.
 - ٦ - حجم مكتب التدقيق وشهرته.
 - ٧ - عدد التقارير المطلوبة للعميل.
- ولأتعاب المدقق أثر كبير على رقابة الجودة وهناك علاقة طردية ما بين رقابة الجودة وأتعاب المدقق (الجعافرة، ٢٠٠٨).

رابعاً: العوامل المتعلقة بالبيئة التشريعية:

١. قانون الضرائب: حيث يؤثر قانون الضرائب على رقابة الجودة حيث أنه في الغالب يرغب أصحاب الأعمال والملاك تحقيق أعلى عائد على استثماراتهم مما يشجعهم على التهرب من الضريبة وعبئها الواقع عليهم بتقديم قوائم مالية ملفقة وهذا يؤثر سلباً على جودة التدقيق.
٢. قانون الشركات: كان لقانون الاستثمار الأثر في زيادة جودة التدقيق فهو ينظم العلاقة بين المستثمر وحقوقه على المدقق في مسألة الحصول على تقرير يفيد باستمرار الوحدة محل التدقيق وكذلك الإفصاح عن رأيه المهني المحايد تجاه عدالة وصدق القوائم المالية (أبو العلا، ٢٠٠٨).

خامساً: العوامل المتعلقة بالبيئة الاجتماعية والثقافية:

التدقيق والمحاسبة من المهن التي تتأثر بسلوك كل من مؤدي الخدمة ومستهلكها وتختلف باختلاف سلوك ونظرة المجتمع، ومن أهم العوامل الاجتماعية والثقافية (الجعافرة، ٢٠٠٨):

١. نظرة المجتمع للمهنة:

تختلف نظرة المجتمع للمهنة من دولة لأخرى ومن منشأة لمنشأة فمثلاً في بعض الدول تعد عملية التدقيق من أرقى الوظائف مثل أمريكا وبريطانيا وهما من أقدم الدول التي نظمت تلك المهن ووضعت معاييرها، ونظراً لمعرفة وتقدير المجتمع لمهنة التدقيق لمالها أثر كبير على اقتصاديات.

٢. المناخ التعليمي والأكاديمي:

يوضح المناخ التعليمي اهتمام الأكاديميين بالمهنة ووضعها محل الاهتمام وإجراء الدراسات حول الاستفادة منها وكذلك البحث عن طرق وأساليب كمية تساعد المهنيين في أداء أعمالهم كالأساليب المثلى لتخطيط عملية التدقيق والأساليب الكمية في تحديد حجم عينة الفحص وتوضيح أهمية العلوم الأخرى وعلاقتها بالتدقيق كالرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات مقاييس الحكم على جودة التدقيق ودور المدقق فيها.

٣. المناخ الثقافي:

للمناخ الثقافي أثر على جودة العمليات، فثقافة المدقق تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع أدلة الإثبات وكذلك ثقافة الأفراد ومعرفتها بأهمية التدقيق لها أثر على مدى اعتماد على تقرير المدقق في كل قراراته سواء كان مستثمراً أو مقرضاً أو مورداً وتختلف نظرة المجتمع تبعاً لثقافتها حيث أن خبرات ومهارات والعناية المهنية والأساليب المتبعة في التدقيق في دول العالم المتقدم تختلف عن تلك المطبقة في دول العالم النامي وغيرها من دول العالم.

سادساً: العوامل المتعلقة بالبيئة المهنية:

١. التقيد بميثاق شرف المهنة:

يتضمن ميثاق شرف المهنة مجموعة من المبادئ التي تمثل قيم أخلاقية والتي تعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والزبائن وغيرهم. وتشمل المبادئ: الأمانة، الاستقامة، الموضوعية، العناية المهنية، نطاق وطبيعة الخدمة، أي أن للمهنة أخلاقيات تتناسب طردياً معها جودة التدقيق.

٢. التقيد والعمل حسب معايير التدقيق المتعارف عليها.

٣. التأهيل المهني للمدقق (أبو العلا، ٢٠٠٨).

1-3- نظام رقابة الجودة لأعمال تدقيق الحسابات

انتشر في العصر الحديث استخدام مصطلح النظم. فهناك مثلاً نظام اجتماعي، نظام عالمي، نظام تربوي الخ. فمصطلح النظام (system) مصطلح شائع، يستخدم للدلالة على مجموعة عناصر مادية ومعنوية، تكامل بعضها البعض بشكل متناسق متناغم لتحقيق هدف معين. تشكل هذه العناصر مع

بعضها البعض كلاً واحداً غير قابلٍ للتجزئة، فالنظام لا يعمل إذا لم تتوافر عناصره مجتمعة، ولا ينجح إذا لم يكن عمل كل عنصر متناغم ومتناسق مع عمل العناصر الأخرى. وقد تعددت أدوات وعناصر النظام بشكل قد يصعب حصرها في بعض الأحيان. إلا أنه ليس من الضروري حصر كل هذه العناصر، بقدر ما هو ضروري تحديد العناصر والأدوات ذات التأثير الفعال في تحقيق الهدف الذي يسعى إليه النظام (المصري وآخر، ٢٠١٢).

وحول ما سبق ظهرت آراء ووجهات نظر تفيد بأن هناك فرق بين مصطلح رقابة الجودة (Quality Control) ومصطلح نظام رقابة الجودة (Quality Control System) في مهنة تدقيق الحسابات، فنظام رقابة الجودة يعرف بأنه عبارة عن مجموعة شاملة من السياسات والإجراءات التي يجب أن يضعها مكتب التدقيق من أجل ضمان التطابق والالتزام بمعايير رقابة الجودة لمهنة المحاسبة والمتطلبات المحددة بالنسبة للمكتب والعاملين فيه والزيائن (دهمش، ١٩٩٤).

وتعد نظم رقابة الجودة وسياساتها وإجراءاتها من مسؤولية مكتب التدقيق وبموجب معيار رقابة الجودة رقم (١) يلتزم المكتب بوضع نظام الرقابة الجودة والحفاظ عليه ليقدم له ضمان معقول بأن:

(أ) المكتب والعاملين به يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.

(ب) التقارير الصادرة عن المكتب، أو الشركاء المسؤولين عن الارتباط مناسبة للظروف.

وفي سياق نظام رقابة الجودة بالمكتب، تتحمل فرق الارتباط مسؤولية تنفيذ إجراءات رقابة الجودة المعمول بها على ارتباط المراجعة، وتزويد المكتب بالمعلومات الملائمة ليتمكن من أداء ذلك الجزء من نظام المكتب لرقابة الجودة المتعلق بالاستقلالية.

وقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بإصدار معيارين لرقابة الجودة وهما المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة" والمعيار الثاني هو معيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) والذي أطلق عليه "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية" ويضم كل منهما ستة متطلبات للرقابة على الجودة يضاف إليهما التوثيق في كلا المعيارين وسيتم التطرق إلى هذه المتطلبات بشكل مفصل في الفصل اللاحق.

وهناك العديد من العوامل المؤثرة على تصميم نظام رقابة الجودة منها حجم مكتب التدقيق حيث إذا كان مكتب التدقيق صغير فسوف يكون نظام رقابة الجودة بسيطاً أما إذا كان شركة تدقيق وتمتلك

مكاتب متعددة في مواقع مختلفة فإنه سوف يكون نظام رقابة مفصلاً ومعقداً بدرجة كبيرة، وبالإضافة إلى ذلك طبيعة ونوع مهام التدقيق والخدمات الأخرى التي يقدمها المكتب لزيائنه، وكذلك التنظيم الإداري للمكتب أو للشركة وأخيراً المنافع التي يحققها المكتب مقابل النفقات التي يتكبدها في وضع وتطبيق إجراءات نظام رقابة الجودة (جربوع، ٢٠٠٥).

1-3-1- الخصائص الواجب توفرها في نظام رقابة الجودة:

إن الحاجة إلى نظام لرقابة الجودة سواء كان في مكاتب التدقيق الكبيرة أو مكاتب التدقيق الصغيرة هي الوصول إلى جودة في الأداء وتعزيز الثقة والمصداقية في نتائج التدقيق ولتحقيق هذه الجودة هناك شروط يجب توفرها في نظام رقابة الجودة هي (دهمش، ١٩٩٤):

١. أن يتصف بالمرونة بحيث يستوعب النمو المستقبلي لأعمال الشركة محل التدقيق سواء من حيث حجم العمل أو طبيعته أو أي تغيير في نشاطها أو ظروفها.
٢. أن يكون النظام ذو تكلفة معقولة من حيث المال والوقت اللازم لإعداده وتطبيقه وتتناسب مع حجم مكتب التدقيق. إي أن هناك مكاتب تدقيق تتميز باللامركزية وبالتالي تحتاج إلى نظام رقابة على الجودة أكثر صراحة ووضوحاً أكثر مما تحتاج إليه مكاتب التدقيق الصغيرة التي يكون العاملون فيها فريقاً واحداً في نفس المكتب.

1-3-2- مزايا وعيوب نظام الرقابة على جودة تدقيق الحسابات:

الدافع المشترك من وراء تطبيق وتطوير نظم الرقابة على جودة تدقيق الحسابات من المؤسسات المهنية ومكاتب تدقيق الحسابات هو تحقيق المزايا من هذه النظم، لكن أي نظام لابد أن ينطوي عليه بعض القصور أو المساوئ التي تقلل من فعاليته بالإضافة إلى المزايا التي يحصدها من تطبيقه وعليه ينبغي على مكتب تدقيق الحسابات المقابلة بين المزايا ومساوئ إتباع نظام رقابة الجودة (الشوا، ٢٠١٢؛ الغامدي والعنقري، ٢٠٠٥؛ دهمش، ١٩٩٦):

المميزات:

- ١- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بتدقيق العمليات.
- ٢- رفع المستوى التنظيمي والإداري لمكتب تدقيق الحسابات حيث يعتبر وسيلة جيدة لتدريب وزيادة الكفاءة المهنية.

٣ - تحسين ربحية مكتب تدقيق الحسابات من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لمكتب التدقيق ومثال على ذلك الاستشارات التي تقدم للموظفين الأقل الخبرة.

٤ - إعطاء تحذيرات مسبقة للمشاكل المختلفة وبالتالي إمكانية وضع تركيز عليها وكذلك التقليل من الأخطاء العمليات التي قد تؤدي إلى مشاكل مع العملاء وتكبد تكاليف إضافية لمكتب التدقيق.

٥ - تحسين وثائق أوراق العمل عن طريق إتباع سياسات توثيق معينة.

٦ - تحسين سمعة المهنة وصورتها، وذلك من خلال النشرات والإحصاءات التي يتم نشرها والتي تتضمن البيانات الكاملة للمكاتب الخاضعة لنظام الرقابة على الجودة ونتائج الفحص التي تم لهذه الأنظمة.

العيوب:

١- التباين والتفاوت بين أداء الأفراد والذي يؤثر في النهاية سلباً على فعالية على نظام رقابة الجودة للشركة.

٢- زيادة التكاليف الناتجة عن تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة ومراقبة مدى الامتثال بها.

٣- تكلفة الوقت الإضافي المنصرف للتأكد من مقابلة الأعمال والخدمات التي تقدمها شركات التدقيق مع السياسات والإجراءات.

٤- مخاوف ممارسي المهنة من الوفاء بمتطلبات نظام مراقبة الجودة وبرزت في:

- المشاكل التي تترتب على تنفيذ متطلب الفحص الدوري لمكاتب التدقيق نتيجة تطبيق مراقبة جودة الأداء المهنة.
- توافر كوادر متخصصة لمقابلة متطلبات البرنامج.
- زيادة الأعباء الإدارية لموظفي وإدارة مؤسسة التدقيق.
- المعوقات التي تحد من التزام مكاتب التدقيق بجميع متطلبات البرنامج مثل الالتزام بالفحص الداخلي والإفصاح عن عدد العمليات وأنواعها وقيمتها، وكذلك ندرة الفاحصين المؤهلين وقلة الإمكانيات المادية.

1-3-3- طرق تقييم نظام رقابة الجودة:

لتحقيق الأهداف المرجوة من نظم الرقابة على الجودة فإنه لابد من توفر طرق لتقييم هذه النظم وذلك لقياس مدى كفاءتها وملاءمتها وشموليتها لتقديم التأكيد المعقول حول التزام مكتب تدقيق الحسابات بالمعايير والأنظمة المهنية في أداء جميع العمليات داخل المكتب وهذا التقييم يساعد المكتب في تقييم

نظامه للرقابة على الجودة وبالتالي تحسين جودة الأداء المهني بالإضافة إلى إعطاء صورة مستقلة للأطراف المستفيدة عن الوضع الحقيقي لنظام الرقابة على الجودة الذي يطبقه المكتب ولثقة في الأعمال التي تؤديها مكاتب التدقيق ولضمان أن الممارسة تتم وفق أعلى مستويات الجودة . ومن هذه الطرق (جربوع، ٢٠٠٥؛ الفلبي، ٢٠٠٣):

١ - **الضبط الداخلي للشركة:** يتم ذلك بقيام مكتب التدقيق نفسه بإجراءات تفتيشية وذلك بتكليف عاملين بالقيام بعملية الفحص الدوري بالتفتيش على مدى تطبيق سياسات الشركة لرقابة الجودة والموثق في دليل فحص الرقابة على الجودة الخاص بها، ويشمل هذا الدليل على إرشادات الفحص التفصيلية التي يجب على فريق الفحص القيام بها عند فحص الرقابة على جودة مكتب التدقيق.

٢ - **الارتباط مع مستشار خارجي:** حيث تقوم مؤسسة التدقيق بالتعاقد مع مستشار خارجي، وتحديد الحالات التي تلزم موظفيها بالرجوع لمستشارها في دليل رقابة الجودة الخاص بها.

٣ - **برامج مراقبة الجودة:** هو برنامج تفتيش تقوم المؤسسة المهنية بتنفيذها على مؤسسات التدقيق وتخضع المكاتب الغير ملتزمة لعقوبات، كما يتمتع الملتزمة منها بالميزات.

٤ - **فحص النظير - المتعمق:** تقوم فكرة عملية فحص النظير على قيام مكتب تدقيق حسابات مستقل يطلق عليه اسم المراجع النظير أو القرين بفحص مكتب تدقيق حسابات آخر وذلك للتأكد من تطبيق نظام رقابة الجودة من خلال دراسة وتقييم مدى كفاية سياسات وإجراءات نظام الرقابة الذي يطبقه المكتب المفحوص وذلك من خلال فحص الملفات وتقارير التدقيق وأوراق العمل لعمليات التدقيق مختارة، وهناك ثلاثة أنواع مختلفة لمراجعة النظير، يتم تحديدها وفق على نوع العمل التي تقدمها لعملائها، فيما يلي تلك الأنواع:

(أ) **مراجعة النظام:** وتهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات التدقيق في مكتب التدقيق قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة الدولية وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها وذلك أثناء الممارسات المهنية للمكتب.

(ب) **مراجعة الارتباط:** يقصد بها توفير أساس للقائم بعملية التدقيق للتأكيد أن ارتباطه مع العميل وفقاً للمعايير المهنية الصادرة في هذا الشأن، وإن التوثيق في مكتب التدقيق يراعى المتطلبات الواردة في معايير خدمات التدقيق والاستشارات وهذا النوع من المراجعة خاص بالشركات التي ليس مطلوب منها مراجعة نظام وليست مؤهلة لإصدار تقارير.

ج) مراجعة التقرير: يهدف مراجعة التقرير إلى مساعدة المدقق الذي يقوم بالارتباط مع العميل لتقديم خدماته الاستشارية ويؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة، ومراجعة التقرير يتيح مراجعة للشركة تعزيز الجودة الشاملة لكافة التعاقدات التي تتجاهل الأفضاحات الجوهرية.

من خلال العرض السابق قام الباحث بالتطرق إلى كل من جودة تدقيق الحسابات ورقابة الجودة لتدقيق الحسابات مع تحديد أهم العوامل التي تؤثر في كل منهما، بالإضافة إلى الإشارة لخصائص نظام رقابة الجودة وأهم الطرق المستخدمة في تقييمه. في حين تم تخصيص الفصل الثاني للتطرق إلى الجانب الإشرافي والرقابي الذي تقوم به مختلف الهيئات والجمعيات المهنية والمتعلق برقابة جودة أعمال تدقيق الحسابات.

الفصل الثاني متطلبات رقابة جودة تدقيق الحسابات حسب المعايير والإرشادات المهنية
المقدمة
2-1-المعيار الدولي لرقابة الجودة (١): "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق وتدقيق للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"
2-2-معيار التدقيق الدولي (٢٢٠): " رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية"
2-3-رقابة جودة تدقيق الحسابات وعلاقتها بمعايير التدقيق الأخرى
2-4-الإرشادات الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة عملية التدقيق

المقدمة:

تعكس معايير التدقيق إجراءات عمل المدقق التفصيلية، وقد وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة والتي تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط لضبط عملية التدقيق، وتحديد نوع من الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه ومن الطبيعي فإن كل الأعمال المهنية بحاجة إلى معايير تنظمها وتضبط سلوك ممارسيها، ويتجلى دور المعايير في مهنة التدقيق في أهميتها في توضيح إجراءات عمل المدققين، وإن وجود المعايير بشكل عام قد ساعد بلا شك في تحسين أداء المدققين والارتقاء بهم وبالمهنة.

وقد أولى الاتحاد الدولي للمحاسبين اهتماماً بالرقابة على جودة تدقيق الحسابات لما له من أهمية كبيرة في ضمان كفاءة المهنة، فقام في شهر أيلول لعام ١٩٨١ بإصدار الدليل الدولي رقم (٧) تحت عنوان ضبط جودة عملية التدقيق، وقد حدد هذا الدليل ستة معايير لضبط الجودة، ويهدف هذا الدليل إلى تقديم الإرشادات الخاصة التي يجب على المدقق أن يلتزم بها للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتقويض عمله لمساعدته في مهمة التدقيق، والإرشادات الخاصة بالإجراءات والسياسات التي تتبناها شركة التدقيق لتوفير قناعة معقولة بجودة التدقيق بصورة عامة.

وتابع الاتحاد الدولي للمحاسبين جهوده وذلك من خلال التعديلات التي أجراها على الدليل رقم (٧) ليحمل الرقم (٢٢٠) "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية"، وذلك في حزيران عام ١٩٩٤ حيث أعاد تصنيف وتسمية بعض ضوابط جودة التدقيق دون أن يغير في السياسات والإجراءات.

ونتيجة لتزايد حدة الأزمة العالمية وما سببته من حالة كساد في الأسواق العالمية، بدأ الاتحاد الدولي للمحاسبين باتخاذ ردود أفعال سريعة تجاه الأبعاد المختلفة لتلك الأزمة لتدارك آثارها على مهنة التدقيق، حيث سعى الاتحاد من خلال المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد IAASB لإدخال بعض التعديلات وإعادة الصياغة على العديد من إصداراته المهنية من خلال مشروع المعايير الدولية الجديد في عام ٢٠٠٩ والذي أطلق عليه "مشروع التوضيح لزيادة الوضوح وإزالة الغموض عن بعض المعايير الدولية" حيث بدأ المشروع في عام ٢٠٠٤ وتم الانتهاء منه في عام ٢٠٠٩ وتمت إعادة صياغة المعيار الدولي (٢٢٠)، كما نتج عن المشروع إعادة صياغة المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، حيث صدر هذا المعيار لأول مرة عام ٢٠٠٤ وطالب بوضع أنظمة بحلول ١٥-٧-٢٠٠٥. يضاف إلى ذلك قيام العديد من المنظمات المهنية بوضع معايير خاصة بها لرقابة الجودة، وعليه قام الباحث بتخصيص هذا الفصل لعرض المعايير الدولية ذات العلاقة ودور المنظمات المهنية حول هذا الموضوع.

2-1-المعيار الدولي لرقابة الجودة (١): "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق وتدقيق للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"

يتناول هذا المعيار مسؤوليات الشركة المتعلقة بنظام رقابة الجودة لديها على عمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة وذلك ضمن سياق المتطلبات القانونية ذات العلاقة، حيث ينطبق على كافة شركات المحاسبين المهنيين. ويتم الاعتماد على طبيعة ونطاق السياسات والإجراءات التي تضعها شركة فردية من أجل الامتثال لهذا المعيار على عوامل مختلفة مثل حجم الشركة وخصائصها التشغيلية وما إذا كانت جزءاً من مجموعة شركات أم لا.

أما الهدف من المعيار فهو إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويد شركات التدقيق بتأكيد معقول حول:

- ١ - امتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.
- ٢ - أن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية ملائمة في الظروف.

2-1-1- عناصر نظام رقابة الجودة:

يتكون نظام رقابة الجودة وفق معيار رقابة الجودة (١) من ستة عناصر ويضاف إليها توثيق الشركة سياساتها وإجراءاتها وتبليغها إلى موظفي الشركة.

أولاً: مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الشركة^١:

حيث يجب أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة تساهم في:

- (١) تعزيز وجود ثقافة داخلية تقر بأن الجودة عنصر أساس في أداء العمليات، ويعتمد التعزيز على وجود ثقافة داخلية موجهة نحو الجودة على الأفعال والرسائل الواضحة والمتسقة والمتكررة من كافة مستويات الإدارة في الشركة، بالإضافة حاجة قيادة الشركة إلى إدراك أن استراتيجية عمل الشركة تخضع للمتطلب الأكثر أهمية الذي يقتضي من الشركة تحقيق الجودة في كافة العمليات التي تؤديها. ويتضمن التعزيز على وجود هذه الثقافة الداخلية ما يلي:
- أ. وضع سياسات وإجراءات تتناول تقييم أداء وتعويض وتشجيع موظفي الشركة في سبيل توضيح التزام الشركة الأكثر أهمية نحو تحقيق الجودة.

١٩- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤، المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، الفقرة ١٨ - ١٩

- ب. تفويض مسؤوليات الإدارة بحيث لا تغطي الاعتبارات التجارية على جودة العمل.
- ج. توفير موارد كافية لتطوير وتوثيق ودعم سياسات وإجراءات رقابة الجودة.



الشكل رقم (١) - هرم مسؤولية القيادة^١

- ٢) تحميل المسؤولية المطلقة عن نظام رقابة الجودة / في الشركة للمدير التنفيذي للشركة (أو من يكافئه من المنصب).
- ٣) توفر الخبرة والمقدرة الكافية والمناسبة والسلطة اللازمة لمن توكل إليه المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة في الشركة.

ثانياً: متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة^٢ :

- حدد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين المبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي المهني والتي تتضمن ما يلي:
- أ. النزاهة.
- ب. الموضوعية.
- ت. الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

^١ - Guide to Quality Control for Small and Medium-Sized Practices -Third Edition-2011, pp: 7.

^٢ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤، المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، الفقرة ٢٠-٢١-٢٢-٢٣-٢٤-٢٥ والمادة التوضيحية ١٧ - ١٩

ث. السرية.

ج. السلوك المهني.

ويتم تعزيز المبادئ الأساسية بشكل خاص من خلال:

- قيادة الشركة.
- التعليم والتدريب.
- المراقبة.
- عملية للتعامل مع عدم الامتثال.

كما وركز معيار رقابة الجودة (1) على الاستقلالية والتقيّد بها من خلال تصميم سياسات وإجراءات تمكن من:

أ. الإبلاغ عن متطلبات الاستقلالية إلى موظفيها، وحيث يكون ممكناً، إلى الأشخاص الآخرين الخاضعين لهذه المتطلبات.

ب. تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات على الاستقلالية، واتخاذ الإجراء المناسب للتخلص من هذه التهديدات أو الحد منها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية، أو الانسحاب من العملية إذا كان ممكناً بموجب القانون أو النظام المعمول به.

ت. تزويدها بتأكيد معقول على أنها على علم بالمخالفات لمتطلبات الاستقلالية وتمكنها من اتخاذ الإجراء المناسب لمعالجة هذه الحالات من أجل:

- أن يقوم الموظفون بإشعار الشركة فوراً عن المخالفات التي يعلمون بها.
 - أن تقوم الشركة بالإبلاغ فوراً عن المخالفات المحددة لهذه السياسات والإجراءات إلى:
- (1) شريك العملية.

(2) الموظفين الآخرين ذوي العلاقة في الشركة.

- الإبلاغ الفوري إلى الشركة من قبل الأشخاص المذكورين في الفقرة السابقة فيما يخص الإجراءات المتخذة لحل المسألة حتّى تتمكن الشركة من تحديد ما إذا كان عليها اتخاذ إجراء آخر أم لا.

كما ينبغي أن تقتضي هذه السياسات والإجراءات ما يلي:

أ. أن يقوم شركاء العملية بتزويد الشركة بالمعلومات ذات العلاقة حول عمليات العملاء، بما في ذلك نطاق الخدمات، من أجل تمكين الشركة من تقييم الأثر الكلي على متطلبات الاستقلالية.

ب. أن يقوم الموظفون بإشعار الشركة فوراً بالظروف والعلاقات التي تشكل تهديداً على الاستقلالية حتى يتم اتخاذ الإجراء المناسب.

جمع المعلومات ذات العلاقة وإبلاغها إلى الموظفين المناسبين حتى:

- ١) تستطيع الشركة وموظفيها أن يحددوا بسهولة ما إذا كانوا يحققون متطلبات الاستقلالية.
- ٢) تستطيع الشركة الحفاظ على سجلاتها المتعلقة بالاستقلالية وتقوم بتحديثها.
- ٣) تستطيع الشركة اتخاذ الإجراء المناسب فيما يتعلق بالتهديدات المحددة على الاستقلالية والتي لا تصل عند مستوى مقبول.

ويضاف إلى المتطلبات السابقة:

- ١ - حصول الشركة على تأكيد خطي (نسخة ورقية أو الكترونية) حول الامتثال لسياساتها وإجراءاتها المتعلقة بالاستقلالية من قبل كافة الموظفين.
- ٢ - تطبيق إجراءات وقائية من أجل الحد من تهديد التآلف إلى مستوى مقبول عند استخدام نفس كبار الموظفين. وتتضمن الأمثلة على الإجراءات الوقائية إعادة توزيع كبار الموظفين أو إجراء مراجعة لرقابة جودة العملية.
- ٣ - إعادة توزيع شريك العملية والأفراد المسؤولين عن مراجعة رقابة جودة العملية في عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة.

ثالثاً: قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة^١ :

أحد أهم القرارات التي يمكن أن تتخذها الشركة هو تحديد أي العمليات سيكون لها موضع قبول أو أي علاقات مع العملاء سيجري الاحتفاظ بها. ويمكن لقرار ضعيف من هذا النوع أن يتسبب بهدر الوقت وأتعاب غير مدفوعة، وإجهاد إضافي للشركاء والموظفين وخسارة السمعة، والأسوأ من ذلك كله، الدعاوى القضائية المحتملة.

وتستلزم المعايير الدولية للرقابة على الجودة (1) من الشركة أن تضع سياسات وإجراءات تتضمن:

- ١ - قدرة الشركة لأداء العملية وامتلاكها القدرات بما في ذلك الوقت والموارد للقيام بها.
- ٢ - تقييم ما إذا كانت الشركة قادرة على الامتثال للمتطلبات السلوك الأخلاقي.
- ٣ - أخذت الشركة بعين الاعتبار نزاهة العميل ولا تمتلك معلومات قد تقودها عكس ذلك.

^١ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤، المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، الفقرة ٢٦ - ٢٧ - ٢٨.

٤ - حصول الشركة على المعلومات حسبما تراه ضرورياً في الظروف قبل قبول عملية معينة مع عميل جديد، وعندما تقرر ما إذا كانت ستسمر في عملية قائمة وعندما تأخذ بعين الاعتبار قبول عملية جديدة مع عميل حالي.

٥ - في حال تحديد قضايا معينة واتخاذ الشركة قرار قبول أو استمرار العلاقة مع العميل أو عملية محددة، فينبغي أن توثق الشركة كيفية حل القضايا.

٦ - الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي تحصل فيها الشركة على معلومات كانت ستؤدي إلى رفضها للعملية لو أن هذه المعلومات كانت متوفرة في وقت أقرب وتتضمن السياسات والإجراءات ما يلي:
أ. المسؤوليات المهنية والقانونية التي تنطبق على الظروف.
ب. احتمالية الانسحاب من العملية أو من العملية والعلاقة مع العميل.

رابعاً: الموارد البشرية^١:

حيث يقع على عاتق الشركة بموجب معيار رقابة الجودة (١) وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عدداً كافياً من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة من أجل:

أ. أداء العمليات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.
ب. تمكين الشركة أو شركاء العملية من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة.
كما ينبغي أن توكل الشركة مسؤولية فيما يخص كل عملية إلى شريك عملية معين وأن تضع سياسات وإجراءات تقتضي ما يلي:

أ. الإبلاغ عن هوية ودور شريك إلى الأعضاء الرئيسيين في إدارة العميل والمكلفين بالرقابة.
ب. امتلاك شريك العملية الكفاءات والقدرات والسلطة المناسبة لأداء الدور.
ت. تحديد مسؤوليات شريك العملية بوضوح وإبلاغها إلى ذلك الشريك.
وتتضمن سياسات وإجراءات مكتب التدقيق المرتبطة بالموارد البشرية ما يلي: التوظيف، تقييم الأداء، قدرات الموظفين، الكفاءات، التطور الوظيفي، الترقية، التعويض، احتياجات الموظفين.
ويمكن تنمية الكفاءة بطرق متنوعة منها التعليم والتطور المهني المستمر بما في ذلك التدريب، الخبرة العملية، التدريب على أيدي كادر عمل أكثر خبرة مثل الأعضاء الآخرين في فريق العملية، التعليم في مجال الاستقلالية.

^١ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤، المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، الفقرة ٢٩-٣٠ والمادة التوضيحية ٢٥-٢٦.
^١ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤، المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، الفقرات ٣٢-٣٤-٣٦-٣٧-٣٨-٣٩-٤١-٤٢-٤٣-٤٥-٤٦-٤٧.

خامساً: أداء العمليات^١:

حيث يقتضي معيار رقابة الجودة (١) من الشركة وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أن العمليات مؤداة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وأن الشركة أو شريك العملية يصدر تقارير مناسبة في الظروف القائمة. وتضمن هذه السياسات والإجراءات:

أ. المسائل المتعلقة بتعزيز الاتساق في جودة أداء العملية.

ب. مسؤوليات الإشراف.

ت. مسؤوليات المراجعة.

وينطوي تحت هذا المتطلب عدة عمليات حسب المعيار وهي:

١- التشاور: حيث يجب أن يكون لدى الشركة تأكيد معقول حول:

(١) إجراء مشاورات مناسبة حول المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل.

(٢) توفر موارد كافية تمكن الشركة من إجراء مشاورات مناسبة.

(٣) توثيق طبيعة ونطاق هذه المشاورات والاستنتاجات الناتجة عنها.

(٤) تطبيق الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها من خلال هذه المشاورات.

٢- مراجعة رقابة جودة العملية: يتم ذلك عندما يتوفر لدى الشركة تقييماً موضوعياً للأحكام الهامة التي يصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي يتم التوصل إليها لدى صياغة التقرير وذلك عند إجراء مراجعة لرقابة جودة العملية وينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تقتضي:

(١) إجراء مراجعة رقابة جودة لكافة عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة.

(٢) تحديد المعايير التي ينبغي تقييم كافة العمليات التدقيق والمراجعة الأخرى للمعلومات المالية التاريخية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة على أساسها من أجل تحديد ما إذا كان ينبغي إجراء مراجعة رقابة جودة العملية مع إجراء مراجعة رقابة جودة لكافة العمليات التي تحقق المعايير الموضوعية.

(٣) تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق مراجعة رقابة الجودة لعملية معينة مع عدم وضع تاريخ على تقرير العملية حتى استكمال مراجعة رقابة جودة العملية.

(٤) اشتمال مراجعة رقابة الجودة العملية على:

^١ الإتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤، المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، الفقرات ٣٢-٣٤-٣٦-٣٧-٣٨-٣٩-٤٢-٤٣-٤٥-٤٦-٤٧.

- أ. مناقشة المسائل الهامة مع شريك العملية.
- ب. مراجعة البيانات المالية أو معلومات الموضوع الأخرى والتقرير المقترح.
- ت. مراجعة وثائق مختارة تتعلق بالأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها.
- ث. تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها لدى صياغة التقرير واعتبار ما إذا كان التقرير المقترح مناسباً أم لا.

- ٥) اعتبار الأمور التالية فيما يتعلق بعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة.
- أ. تقييم فريق العملية لاستقلالية الشركة فيما يتعلق بعملية محددة.
- ب. تم إجراء مشاورات مناسبة فيما يخص المسائل التي تنطوي على اختلاف في الرأي أو غيرها من المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل والاستنتاجات الناشئة من هذه المشاورات.
- ت. ما إذا كانت الوثائق المختارة تعكس العمل المؤدى فيما يتعلق بالأحكام الهامة وتدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

- ٦) تعيين مراجعين لرقابة جودة العمليات وتحديد أهليتهم من خلال:
- أ. المؤهلات الفنية المطلوبة لأداء الدور، بما في ذلك الخبرة والسلطة اللازمتين.
- ب. الحد الذي يمكن أن تتم استئثار مراجع رقابة الجودة فيما يتعلق بالعملية دون إضعاف موضوعيته.
- ت. الحفاظ على موضوعية مراجع رقابة الجودة واستبداله عندما تضعف قدرة المراجع على أداء مراجعة موضوعية.

- ٧) توثيق عملية مراجعة رقابة وتقاضي الوثائق حول ما يلي:
- أ. أداء الإجراءات المطلوبة بموجب سياسات الشركة فيما يخص مراجعة رقابة جودة العملية.
- ب. استكمال مراجعة رقابة جودة العملية في تاريخ إصدار التقرير أو قبل ذلك.
- ت. عدم إطلاع المراجع على أية مسائل غير مثبتة فيها قد تجعله يعتقد أن الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها غير ملائمة.

٣- **الاختلاف في الرأي:** قد تنشأ اختلافات بين شريك العملية ومراجع رقابة جودة العملية أو بين فريق العملية وأولئك الأشخاص الذي يتم التشاور معهم، وينبغي أن تضع الشركة إجراءات لتناول ومعالجة الاختلافات في الرأي كالتالي:

- أ. توثيق وتطبيق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.
ب. عدم وضع تاريخ على التقرير حتى يتم البت في المسألة.

٤- وثائق العمليات: وتضم الإجراءات ما يلي:

- أ. الانتهاء من تجميع ملفات العملية النهائية في الوقت المحدد بعد الانتهاء من صياغة التقرير بصورته النهائية.
ب. السرية والحفظ المأمون والنزاهة وإمكانية الوصول إلى وثائق العملية وإمكانية استرجاعها.
ت. الاحتفاظ بوثائق العملية لفترة من الزمن تكفي لتحقيق احتياجات الشركة أو وفقاً لما يقتضيه القانون أو النظام.

سادساً: المراقبة^١ :

يتضمن النظام الفاعل لرقابة الجودة عملية مراقبة مصممة لتقدم للمؤسسة ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة برقابة الجودة ملائمة، وكافية، وتعمل بفاعلية وتتضمن عملية المراقبة حسب معيار رقابة الجودة (١) ما يلي:

١- مراقبة سياسات وإجراءات الشركة المتعلقة برقابة الجودة: وتقتضي على:

- أ. اعتبار وتقييم مستمرين لنظام رقابة الجودة في الشركة بما في ذلك إجراء فحص على أساس دوري لعملية منجزة واحدة على الأقل لكل شريك عملية.
ب. توكيل مسؤولية عملية المراقبة لشريك أو شركاء أو أشخاص يملكون خبرة وسلطة كافية ومناسبة في الشركة لتحمل تلك المسؤولية.
ت. عدم إشراك الأشخاص الذين يؤودون العملية أو مراجعة رقابة جودة العملية في فحص العمليات.

٢- تقييم وإبلاغ ومعالجة حالات القصور المحددة: حيث يجب على الشركة تقييم تأثير حالات القصور وتحديد ما إذا كانت هذه الحالات إما:

- أ. أمثلة لا تدل بالضرورة على أن نظام رقابة الجودة في الشركة غير كاف وعلى أن التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء غير مناسبة في الظروف القائمة.

^١ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤، المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، الفقرة ٤٨-٤٩-٥٠-٥٣-٥٥.

ب. حالات قصور متعلقة بالنظام أو متكررة أو حالات القصور الهامة الأخرى التي تقتضي اتخاذ إجراء تصحيحي فوراً.

كما يجب على الشركة أن تبلغ شركاء العملية ذوي العلاقة والموظفين المناسبين عن حالات القصور التي تمت ملاحظاتها نتيجة لعملية المراقبة والتوصيات المتعلقة بالإجراء الإصلاحي المناسب، وتتضمن هذه التوصيات إجراء واحداً أو أكثر مما يلي:

أ. اتخاذ إجراء إصلاحي مناسب فيما يتعلق بعملية فردية أو عضو من الموظفين.

ب. الإبلاغ عن النتائج إلى الأشخاص المسؤولين عن التدريب والتطوير المهني.

ت. إجراء تغييرات على سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

ث. اتخاذ إجراء تأديبي بحق الأشخاص الذين لا يمثلون للسياسات والإجراءات في الشركة.

وفي حال دلت نتائج إجراءات المراقبة على أن التقرير غير مناسب أو على إهمال الإجراءات أثناء أداء العملية فيجب على الشركة أن تحدد ما الإجراء الإضافي المناسب للامتثال للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وتأخذ بعين الاعتبار ما إذا تحصل على استشارة قانونية أم لا.

وألزم معيار رقابة الجودة (١) الشركة بأن تقوم مرة في السنة على الأقل بالإبلاغ عن نتائج مراقبة نظام رقابة الجودة الخاص بها إلى شركاء العملية أو الأشخاص المناسبين الآخرين في الشركة. وأن يكون هذا التبليغ كافياً ليتمكن الشركة هؤلاء الأشخاص من اتخاذ إجراء فوري ومناسب حيث تقتضي الضرورة وفقاً لأدوارهم ومسؤولياتهم المحددة وتتضمن المعلومات التي يتم إبلاغها ما يلي:

أ. وصفاً لإجراءات المراقبة المؤداة.

ب. الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها من إجراءات المراقبة.

ت. وصفاً لحالات القصور المتعلقة بالنظام أو المتكررة.

٣- الشكاوى والادعاءات: قد تنشأ الشكاوى والادعاءات من داخل الشركة أو خارج الشركة. وقد يتم

تقديمها من قبل موظفي الشركة أو العملاء أو خارج الشركة. وقد يتم استلامها من قبل أعضاء فريق

العملية أو موظفي الشركة الآخرين. وعليه يجب على الشركة أن تتعامل بالشكل الملائم مما يلي:

أ. الشكاوى والادعاءات بأن العمل من قبل الشركة لا يمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.

ب. الادعاءات لعدم الامتثال لنظام رقابة الجودة في الشركة.

سابعاً: وثائق نظام رقابة الجودة^١:

يعد شكل ومحتوى الوثائق التي تؤكد على تشغيل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة مسألة حكم ويعتمد على عدد من العوامل، بما في ذلك حجم الشركة وعدد المكاتب وطبيعة وتعقيد ممارسة وتنظيم الشركة. وعليه يجب أن تضع الشركة سياسات تقتضي الاحتفاظ بالوثائق لفترة من الزمن تساهم بتقييم امتثال الشركة لنظام رقابة الجودة لأولئك الذي يؤدون إجراءات المراقبة أو الاحتفاظ بها لفترة أطول إذا اقتضى قانون أو نظام معين. بالإضافة إلى توثيق الشكاوى والادعاءات وإجراءات الاستجابة لها.

2-2- معيار التدقيق الدولي (٢٢٠): " رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية"

يتناول هذا المعيار المسؤوليات المحددة للمدقق فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعملية تدقيق البيانات المالية، كما يتناول عند الاقتضاء مسؤوليات مراجع رقابة جودة العمليات. ويرتكز على أساس أن المؤسسة خاضعة للمعيار الدولي لرقابة الجودة (١) أو المتطلبات الوطنية، وعليه تتحمل فرق العمليات مسؤولية تطبيق إجراءات رقابة الجودة المطبقة على العملية. ويهدف هذا المعيار إلى تطبيق إجراءات رقابة الجودة في مرحلة العملية التي تقدم للمدقق ضماناً معقولاً بأن:

١ - عملية التدقيق تتمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

٢ - أن تقرير المدقق الصادر ملائم حسب الظروف.

2-2-1-متطلبات رقابة الجودة حسب المعيار (٢٢٠):

يتكون نظام رقابة الجودة وفق معيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) من ستة عناصر ويضاف إليها وثائق التدقيق.

أولاً: مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق^٢ :

حيث يتحمل الشريك في العملية مسؤولية الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق عُين ذلك الشريك لأجلها.

ثانياً: المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة^٣ :

^١ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤، المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، الفقرة ٥٨ والمادة التوضيحية ٧٣ أ.

^٢ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤، معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرة ٨.

^٣ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤، معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرات ٩-١٠-١١.

تتمثل المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بالتدقيق بقواعد السلوك المهني، والتي توجب على المدقق ما يلي:

- أن يظل الشريك في العملية في حالة تأهب من خلال الملاحظة وطرح الأسئلة عند اللزوم لأي دليل يشير إلى عدم امتثال فريق العملية للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.
- إذا وصل إلى علم الشريك في العملية ما يفيد بعدم امتثال أعضاء فريق العملية للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة من خلال نظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة فإنه يجب عليه اتخاذ الإجراء المناسب بالتشاور مع الآخرين في المؤسسة.
- يجب التوصل من خلال العملية إلى استنتاج حول الامتثال للمتطلبات ذات العلاقة التي تطبق على عملية التدقيق.

ولعمل ذلك ينبغي على الشريك في العملية مراعاة ما يلي:

- ١ - الحصول على معلومات ذات علاقة من المؤسسة ومن شركات ضمن المجموعة عند الضرورة لتحديد وتقييم الظروف والشركات التي تشكل تهديداً للاستقلالية.
- ٢ - تقييم المعلومات حول المخالفات المحددة إن وجدت لإجراءات الاستقلالية الخاصة بالمؤسسة لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديداً لاستقلالية عملية التدقيق.
- ٣ - اتخاذ الإجراء المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق الإجراءات الوقائية أو بالانسحاب من العملية إذا كان ذلك مناسباً، حيث يكون الانسحاب ممكناً وفقاً للقانون أو النظام المطبق وينبغي على الشريك في العملية إعلام المؤسسة على الفور حول عدم القدرة على حل المسألة لاتخاذ الإجراء المناسب.

ثالثاً: الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق^١:

يجب على مؤسسة التدقيق إجراء تقييم للعملاء الحاليين والمحتملين ومتابعة علاقاتها معهم باستمرار، كما يجب على مؤسسة التدقيق مراعاة الاستقلالية، والقدرة على أداء الخدمة بشكل ملائم عند قبول العميل، وكذلك الأمانة التي يتمتع بها العميل.

وفيما يتعلق بالشريك فمن الواجب عليه ما يلي:

١. أن يشعر بالرضا عن التقييمات التي قامت بها المؤسسة لقبول العميل أو مواصلة العمل معه، وعلى الشريك أن يقرر مدى ملائمة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الصدد.

^١ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤، معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرتين ١٢-١٣.

٢. إذا حصل الشريك على أي معلومات يكون من شأنها أن تتسبب في إلغاء عملية التدقيق يجب عليه إبلاغ المؤسسة في وقت مبكر كي يتمكن من اتخاذ موقف موحد إزاءها.

وقبل أن تقرر الشركة قبول العملية أو الاستمرار بها يكون المدقق مطالباً بما يلي:

- تحديد قبوله لإطار إعداد التقارير المالية المقترح.
- تقييم ما إذا كانت الشركة قادرة على الامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.
- الحصول على موافقة الإدارة بإقرارها وإدراكها لمسؤوليته عن:
 - إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
 - الرقابة الداخلية التي تجدها الإدارة ضرورية لتمكين إعداد بيانات مالية خالية من أخطاء جوهرية.
 - تزويد المدقق بوسيلة وصول إلى جميع المعلومات ذات العلاقة وأية معلومات إضافية قد يطلبها بالإضافة إلى الوصول غير المقيد إلى الأشخاص ضمن المنشأة ممن يرى المدقق ضرورة الحصول على أدلة تدقيق منهم.
 - تنفيذ إجراءات قبول العملية أو الاستمرار بها. (مشابهة لإجراءات تقييم المخاطر)

والخطوات الرئيسية في قبول / استمرارية العملية موضحة أدناه - الشكل رقم (٢)¹:



رابعاً: مهمة فرق العمليات ² :

قد يأخذ المدقق بعين الاعتبار بعض الأمور المتعلقة بالفريق (بعد الأخذ بعين الاعتبار الكفاءة والقدرات المناسبة والمتوقعة من فريق العملية ككل):

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١١. "دليل استخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم - إرشادات عملية"، الطبعة الثالثة، عمان، الصفحة ٢٧.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤، معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، المادة التوضيحية ١١١

- المعرفة والخبرة العملية فيما يتعلق بعمليات التدقيق ذات الطبيعة والتعقيد المشابهين من خلال التدريب والمشاركة المناسبين.
- المعرفة بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.
- الخبرة التقنية بما في ذلك محال تقنية المعلومات والمجالات التخصصية للمحاسبة والتدقيق.
- معرفته للصناعات ذات العلاقة التي يعمل بها العملاء.
- قدرته على تطبيق الحكم المهني.
- فهمه لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمؤسسة.

خامساً: أداء العملية^١:

وتتم أداء عملية التدقيق وفقاً للمعيار (٢٢٠) من خلال ما يلي:

١. التوجيه والإشراف والأداء بحيث:

يتحمل الشريك في العملية مسؤولية التوجيه والإشراف وأداء العملية وفقاً للمعايير المهنية، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة بالإضافة إلى تقرير المدقق الذي يعد مناسب في الظروف.

٢. المراجعات بحيث:

أ. يتحمل الشريك في العملية مسؤولية المراجعات في العملية التي تم إجرائها وفقاً لسياسات وإجراءات التدقيق الخاصة بالمؤسسة.

ب. يشعر الشريك في العملية بالرضا في تاريخ التقرير أو بعد صدوره وذلك من جراء مراجعته لمستندات ووثائق التدقيق ومناقشات فريق العمل لها، ومدى كفايتها، ومناسبتها لإصدار التقرير.

٣. التشاور بحيث:

- أ. يتحمل الشريك مسؤولية قيام فريق العمل بالمشاورات المناسبة بشأن الأمور الصعبة.
- ب. يشعر الشريك بالرضا عن آلية المشاورات التي جرت داخل منشأة التدقيق وخارجها.
- ت. يشعر الشريك بالرضا عن الاتفاق مع الجهة التي تم مشاورتها حول طبيعة ونطاق هذه المشاورات والاستنتاجات التي نجمت عنها.
- ث. يجب تحديد الاستنتاجات التي سيتم تأكيد الالتزام بتنفيذها بناءً على المشاورات.

^١ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤، معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرات ١٥-١٦-١٧-١٨-١٩-٢٠.

٤. **مراجعة رقابة جودة العملية:** فيما يتعلق بعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة أو عمليات التدقيق الأخرى التي تتطلب إجراء رقابة الجودة ينبغي على مؤسسة التدقيق:

- أ. تعيين مدقق لرقابة جودة العملية.
- ب. مناقشة المسائل الهامة التي تنشأ خلال عملية التدقيق بما في ذلك المسائل التي تم تحديدها مع المراجع خلال رقابة الجودة.
- ت. ألا يؤرخ تقرير المدقق لغاية إتمام تدقيق رقابة الجودة.
- ث. ينبغي على مدقق رقابة الجودة إجراء تقييم موضوعي للأحكام التي أصدرها فريق العمل، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها لصياغة التقرير، وذلك من خلال مناقشة المسائل الهامة مع الشريك وتدقيق البيانات المالية والوثائق المختارة المتعلقة بالأحكام العامة والاستنتاجات التي بني عليها التقرير.
- ج. ينبغي على مدقق الجودة الأخذ بعين الاعتبار تقييم فريق العمل للاستقلالية، وكذلك مدى وجود خلافات في الرأي عند إجراء المشاورات، ومدى ملائمة الوثائق والمستندات المختارة للوصول للتقرير.

٥. **اختلافات الرأي:** إذا نشأ اختلاف في الرأي بين أعضاء فريق العمل، أو بين الفريق والجهات التي تم مشاورتها، أو بين الشريك في العملية ومدقق رقابة الجودة، ينبغي على فريق العمل إتباع سياسات وإجراءات المؤسسة لمعالجة وتسوية اختلافات الرأي.

سادساً: المراقبة^١:

يتضمن النظام الفاعل لرقابة الجودة عملية مراقبة مصممة لتقديم للمؤسسة ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة برقابة الجودة ملائمة، وكافية، وتعمل بفاعلية، وينبغي على شريك العملية الاطلاع على نتائج تقييمها، ومراعاة مدى اكتمالها أو احتوائها على نقص ومتابعته.

سابعاً: توثيق التدقيق^٢:

- أولاً: ينبغي على المدقق إجراء ما يلي ضمن وثائق التدقيق:
- أ. القضايا المتعلقة بالامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة وكيفية معالجتها.

^١ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤، معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرة ٢٣.
^٢ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤، معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرة ٢٤-٢٥.

ب. الاستنتاجات حول مدى الامتثال لمتطلبات الاستقلالية التي تنطبق على عملية التدقيق وأي مشاورات مع المؤسسة تدهم هذه الاستنتاجات.

ت. طبيعة ونطاق الاستنتاجات الناشئة عن المشاورات التي أجريت خلال فترة عملية التدقيق.

ثانياً: وينبغي على مراجع رقابة الجودة بخصوص عملية التدقيق التي نفذت توثيق ما يلي:

أ. الإجراءات التي تتطلبها سياسات المؤسسة فيما يتعلق بتدقيق رقابة الجودة والتي تم إجراؤها.

ب. تدقيق رقابة الجودة التي تم إجراؤها في تاريخ التقرير أو بعد ذلك.

ت. الإشارة إلى عدم دراية المدقق بأي مشاكل عالقة ولم تحل، والتي من شأنها أن تجعل المدقق يعتقد أن الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العمل والاستنتاجات التي توصل إليها غير مناسبة.

ومن خلال العرض السابق لكل من معيار الدولي لرقابة الجودة (١) والمعيار الدولي للتدقيق رقم (٢٢٠) وجد الباحث بأن:

١ - المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) يتناول مسؤوليات الشركة في وضع نظام للرقابة على عمليات التدقيق والالتزام به، في حين يقرّ معيار التدقيق الدولي (٢٢٠) بحق فريق العملية بالاعتماد على نظام لرقابة الجودة في الشركة من أجل الاضطلاع بمسؤولياته فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة المنطبقة على عمليات التدقيق المختلفة.

٢ - يحدد المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) مسؤوليات الشركة المتعلقة بوضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأن الشركة وموظفيها يمثلون لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، بما في ذلك الاستقلالية. أما معيار التدقيق الدولي (٢٢٠) فقد حدد مسؤوليات شريك العملية فيما يتعلق بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة. وتتضمن هذه المتطلبات أن يبقى متيقظاً، من خلال الملاحظة والاستفسار حيث تقتضي الضرورة، وأن يتوصل إلى استنتاج حول الامتثال لمتطلبات الاستقلالية التي تنطبق على عملية التدقيق.

٣ - لا يوجد اختلاف جوهري في متطلبات رقابة الجودة في كلا المعيارين إلا أنه في معيار الدولي لرقابة الجودة (١) تم ذكرها على مستوى الشركة ككل وبعدد فقرات تراوحت ٤١ فقرة (من الفقرة ١٨ حتى ٥٩) أما معيار التدقيق الدولي (٢٢٠) فكانت متطلباته على مستوى العملية وبعدد فقرات تراوحت ١٧ فقرة (من الفقرة ٨ حتى ٢٥) وذلك دون احتساب المواد التوضيحية الأخرى في كليهما ويمكن تلخيص المقارنة في الجدول ادناه:

الجدول رقم (١) - مقارنة بين المعيار الدولي لرقابة الجودة "ISQC1" ومعيار تدقيق الدولي "٢٢٠"

نطاق المقارنة	المعيار الدولي ISQC1	معيار التدقيق الدولي "٢٢٠"
أولاً: هدف المعيار	إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به ضمن الشركة	تطبيق إجراءات رقابة الجودة في مرحلة العملية
ثانياً: مسؤولية التنفيذ	الشركة	مدير أو شريك
ثالثاً: نطاق التطبيق	شركات تدقيق الحسابات بكافة خدماتها	كافة مدققي الحسابات
رابعاً: متطلبات المعيار		
• المتطلب الأول	مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الشركة	مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق
• المتطلب الثاني	متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة	المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة
• المتطلب الثالث	قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة	الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق
• المتطلب الرابع	الموارد البشرية	مهمة فرق العمليات
• المتطلب الخامس	أداء العمليات	أداء العملية
• المتطلب السادس	المراقبة	المراقبة
• المتطلب السابع (إضافي)	وثائق نظام رقابة الجودة	توثيق التدقيق

المصدر: الجدول إعداد الباحث

2-3- رقابة جودة تدقيق الحسابات ضمن معايير التدقيق الأخرى

تلعب معايير التدقيق الدولية دور فعال في تحسين عمليات التدقيق والأداء المهني لمدققي الحسابات في مختلف الدول، وذلك لاحتوائها على الإجراءات والمبادئ الأساسية التي تتضمنها مما ينعكس إيجاباً على أداء المدقق في المراحل المختلفة لعملية التدقيق (التخطيط، التنفيذ، التقرير). وانطلاقاً من معيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠) "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية" بضرورة حصول المدقق على فهم حول كامل نص معيار تدقيق دولي معين،

بما في ذلك التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى، وذلك في سبيل فهمه أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الملائم، ومن أجل سهولة عرض العلاقة بين معياري رقابة الجودة ومعايير التدقيق الدولية فقد قام الباحث بمقارنة عناصر ومتطلبات نظام رقابة الجودة مع ثلاث أنشطة أساسية في عملية التدقيق وهم:

١ - تخطيط عملية التدقيق.

٢ - تحديد وتقييم الخطأ الجوهرى.

٣ - استخدام الحكم المهني.

والهدف من ذلك هو بيان علاقة عناصر رقابة الجودة مع بعض أنشطة التدقيق وذلك على سبيل المثال لا حصر ولتدعيم الجانب النظري من الدراسة ولخدمة أغراض الاستبانة.

أولاً - علاقة عناصر رقابة الجودة مع التخطيط لعملية التدقيق:

يعتبر التخطيط أمر مهم لضمان تنفيذ العملية بطريقة تتسم بالكفاءة والفعالية وأن مخاطر التدقيق قد تم خفضها إلى مستوى منخفض مقبول. ولا يعتبر تخطيط التدقيق مرحلة منفصلة من التدقيق، بل هي عملية مستمرة ومتكررة تبدأ بعد فترة قصيرة من الانتهاء من التدقيق السابق، ويستمر حتى الانتهاء من التدقيق الحالي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١١، ص ٤٤)، ويبين الجدول أدناه العلاقة بين عناصر رقابة الجودة مع بعض أنشطة التخطيط.

الجدول رقم (٢) - علاقة عناصر رقابة الجودة مع التخطيط لعملية التدقيق

تخطيط عملية التدقيق			
عنصر رقابة الجودة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	المعيار	الفقرة
مسؤوليات القيادة	يفيد التخطيط الكافي عملية تدقيق البيانات المالية في مساعدة المدقق في توليه الاهتمام الكافي للجوانب الهامة لعملية التدقيق وتحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب وفي تنظيم وإدارة عملية التدقيق بشكل مناسب ليتم إجراؤها بطريقة فاعلة.	300	2
	ينبغي على المدقق وضع استراتيجية تدقيق شاملة توضح نطاق وتوقيت واتجاه التدقيق، وتوفر الإرشادات في وضع خطة التدقيق	300	7

تخطيط عملية التدقيق			
عنصر رقابة الجودة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	المعيار	الفقرة
المتطلبات الأخلاقية	من الاعتبارات الإضافية التي يقوم بها المدقق قبل البدء بعمليات التدقيق الأولية الاتصال مع المدقق السابق حيث يكون هناك تغير في المدققين وذلك امتثالاً للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.	300	13
قبول واستمرار العلاقات مع العملاء	من الاعتبارات الإضافية التي يقوم بها المدقق قبل البدء بعمليات التدقيق الأولية أداء الإجراءات التي يقضيها معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ فيما يتعلق بقبول العلاقة مع العميل.	300	13
الموارد البشرية	يفيد التخطيط الكافي عملية تدقيق البيانات المالية في مساعدة المدقق في اختيار أعضاء فريق العملية بمستويات مناسبة من القدرة والكفاءة للاستجابة إلى المخاطر المتوقعة وتحديد العمل المناسب لهم.	300	2
أداء العمليات	يفيد التخطيط الكافي عملية تدقيق البيانات المالية في مساعدة المدقق في تيسير وإرشاد فريق العملية ومراجعة عملهم.	300	2
	تختلف كل من طبيعة النطاق وتوقيت ونطاق التوجيه والإشراف على أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم بناء على عدة عوامل منها حجم وتعقيد المنشأة، مكان التدقيق، المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، قدرات وكفاءة مختلف أعضاء الفريق الذين يقومون بإداء عمل التدقيق.	300	أ ١٤
مراقبة	نتيجة لأحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها من نتائج إجراءات التدقيق، فقد يحتاج المدقق إلى أن يعد استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق، معدلاً بذلك طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية الناجمة المخطط لها، وذلك على أساس الدراسة المعدلة للمخاطر المقيمة.	300	أ ١٣
التوثيق	يجب ان يسجل توثيق المدقق لاستراتيجية التدقيق الشاملة القرارات الرئيسية التي تعتبر ضرورية لتخطيط التدقيق بشكل سليم وإبلاغ الأمور الهامة إلى فريق العملية. وعلى سبيل المثال فإنه يمكن للمدقق تلخيص استراتيجية التدقيق الشاملة على شكل مذكر تحتوي على القرارات الرئيسية المتعلقة بالنطاق والتوقيت والأداء الشامل لعملية التدقيق.	300	أ ١٦

المصدر: الجدول إعداد الباحث

ثانياً - علاقة عناصر رقابة الجودة مع عملية تحديد وتقييم الخطأ الجوهري:

يعتبر تحديد المخاطر هو الأساس في التدقيق. وهو يقوم على إجراءات المدقق لفهم المنشأة وبيئتها ويشكل جزءاً لا يتجزأ منها. ودون فهم سليم للمنشأة، قد تغيب عن مدقق الحسابات بعض عوامل المخاطر. والهدف من مرحلة تقييم المخاطر هو تحديد مصادر الخطر، وبعد ذلك تقييم ما إذا كان يمكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية. وهذا يوفر المدقق المعلومات اللازمة لتوجيه جهود التدقيق نحو المجالات التي تكون مخاطر الأخطاء الجوهرية فيها عالية، وبعيداً عن المجالات ذات المخاطر الأقل (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١١، ص ٨٢).

ويبين الجدول أدناه العلاقة بين عناصر رقابة الجودة مع بعض إجراءات المدقق لتحديد وتقييم الخطأ الجوهري:

الجدول رقم (٣) - علاقة عناصر رقابة الجودة مع عملية تحديد وتقييم الخطأ الجوهري

تحديد وتقييم الخطأ الجوهري			
عناصر رقابة الجودة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	المعيار	الفقرة
مسؤولية القيادة	قد يناقش شريك العملية أموراً مع الأعضاء الرئيسيين في فريق العملية بما في ذلك الخبراء من ذوي الكفاءات الخاصة والمعرفة وأولئك المسؤولين عن تدقيقات العناصر، أخذاً بعين الاعتبار مدى الاتصال الذي يعتبر ضرورياً مع فريق العملية وقد تكون خطة للاتصالات موافق عليها من قبل شريك العملية مفيدة.	315	١٥ أ
المتطلبات الأخلاقية	إذا كان هناك نية لدى المدقق استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من خبرة المدقق السابقة مع المنشأة والتي تتعلق بإجراءات التدقيق التي تم أدائها في تدقيقات سابقة، فإنه يجب أن يحدد المدقق ما إذا كانت قد حصلت تغيرات من التدقيق السابق قد تؤثر على كون هذه المعلومات مناسبة للتدقيق الجاري.	315	9
قبول واستمرار العلاقات مع العملاء	يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من قبول المدقق للعميل أو عملية الاستمرار ذات علاقة بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية.	315	7

تحديد وتقييم الخطأ الجوهري			
الفقرة	المعيار	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	عنصر رقابة الجودة
١٣٣ أ	315	قد يعكس مدى التوثيق خبرة وقدرات أعضاء فريق عملية التدقيق. شريطة أن يتم استيفاء متطلبات معيار التدقيق الدولي ٢٣٠، كما يتطلب تدقيق يتولاه فريق عملية مكون من أفراد ذوي خبرة أقل توثيقاً أكثر تفصيلاً لمساعدتهم في الحصول على فهم مناسب للمنشأة مما يتطلبه فريق مكون من أفراد ذوي خبرة.	الموارد البشرية
10	315	يجب على شريك العملية والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق العملية مناقشة حساسية البيانات المالية للمنشأة للأخطاء الجوهرية وتطبيق إطار تقديم التقارير المالية المنطبق على حقائق وظروف المنشأة. ويجب على شريك العملية تحديد أي مسائل سيتم تبادلها مع أعضاء فريق العملية التي لم تتناولها المناقشة.	أداء العمليات
28	240	وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٣٠، يجب على المدقق تحديد الاستجابات الكلية لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال عند مستوى البيانات المالية.	المراقبة
١٢	315	يستخدم المدقق المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة كأدلة تدقيق لدعم تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية والإضافة إلى ذلك قد يحصل المدقق على أدلة تدقيق فيما يتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والإثباتات المتعلقة بذلك، وفيما يتعلق بفاعلية عمل أساليب الرقابة، حتى بالرغم من أن إجراءات التدقيق هذه لم تكن مخططة بشكل محدد كإجراءات أساسية أو كاختبارات لأساليب الرقابة. فإنه يمكن للمدقق كذلك اختيار أداء الإجراءات الأساسية أو اختبارات لأساليب الرقابة بالتزامن مع إجراءات تقييم المخاطر لأن إجراء ذلك يتسم بالكفاءة.	
32	315	على المدقق أن يتضمن ضمن وثائق التدقيق ما يلي: المناقشة بين فريق العملية والقرارات الهامة التي تم التوصل إليها - العناصر الأساسية للفهم التي تم الحصول عليها بكل ناحية للمنشأة وبيئتها - مخاطر الأخطاء الجوهرية - المخاطر المحددة وعناصر الرقابة ذات العلاقة.	التوثيق

المصدر: الجدول إعداد الباحث

ثالثاً - علاقة عناصر رقابة الجودة مع استخدام المدقق للحكم المهني:

حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين يعرف الحكم المهني بأنه توظيف التدريب والمعرفة والخبرة ذات العلاقة، ضمن السياق المنصوص عليه بموجب معايير التدقيق والمحاسبة والسلوك الأخلاقي، عند صنع قرارات مدروسة حول إجراءات سير العمل المناسبة في ظروف عملية التدقيق. والحكم المهني يمارسه المدقق في جميع مراحل عملية التدقيق ابتداءً من التخطيط لها ومروراً بتنفيذها وعند الانتهاء من عملية التدقيق وإعداد وإصدار التقرير ويتم ذلك من خلال الالتزام بمبادئ المحاسبة ومعايير الأداء المهني للتدقيق وقواعد السلوك المهني (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤، ص ٨٨)

والجدول ادناه يبين العلاقة بين عناصر رقابة الجودة مع استخدام المدقق للحكم المهني:

الجدول رقم (٤) - علاقة عناصر رقابة الجودة مع استخدام المدقق للحكم المهني

الحكم المهني			
عنصر رقابة الجودة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	المعيار	الفقرة
مسؤولية القيادة	إن الخاصية المميزة للحكم المهني التي من المتوقع أن يتصف بها المدقق هي أن تتم ممارستها من قبل مدقق ساعد تدريبه ومعرفته وخبرته في تنمية الكفاءات اللازمة من أجل تحقيق الأحكام المعقولة.	200	أ ٢٤
المتطلبات الأخلاقية	يعتبر الحكم المهني مهماً لإجراء عملية تدقيق بالشكل الملائم. ويعود ذلك إلى أنه لا يمكن تفسير متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة ومعايير التدقيق الدولي والقرارات المطلوبة خلال عملية التدقيق دون المعرفة والخبرة ذات العلاقة على الحقائق والظروف.	200	أ ٢٣
قبول واستمرار العلاقات مع العملاء & الموارد البشرية	كما أن امتلاك موظفو الشركة الخبرة فيما يخص المتطلبات التنظيمية أو متطلبات الإبلاغ ذات العلاقة أو القدرة على اكتساب المهارات والمعرفة اللازمة بفعالية هي أحد الاعتبارات من أجل تنفيذ عملية جديدة من عميل جديد أو حالي.	200	أ ١٨
أداء العمليات	تعتمد ممارسة الحكم المهني في أي حالة معينة على الحقائق والظروف المعروفة لدى المدقق وإن التشاور بشأن المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل أثناء سير عملية التدقيق يساعد المدقق على إصدار أحكام مدروسة ومعقولة.	200	أ ٢٥

الحكم المهني			
عنصر الرقابة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	المعيار	الفقرة
المراقبة	يمكن تقييم الحكم المهني بالاستناد إلى ما إذا كان الحكم الذي توصل إليه يعكس تطبيقاً يفي بالهدف لمبادئ التدقيق والمحاسبة وما إذا كان مناسباً في ضوء الحقائق والظروف المعروفة لدى المدقق ومتوافقاً معها حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق.	200	١٢٦
التوثيق	يحتاج الحكم المهني إلى ممارسته خلال عملية التدقيق كما يحتاج إلى توثيقه بشكل مناسب. ولا ينبغي استخدام الحكم المهني كمبرر للقرارات الغير المدعومة بحقائق وظروف العملية أو بأدلة تدقيق كافية ومناسبة	200	١٢٧

المصدر: الجدول إعداد الباحث

من خلال العرض السابق يلاحظ الباحث الآتي:

١ - مدى تداخل وتكامل متطلبات رقابة الجودة مع بعضها البعض وخاصة فيما يتعلق بالمجال الشخصي فمثلاً تؤثر سياسات التعيين على السياسات المتعلقة بالتطوير المهني، والاستشارات والإشراف والترقية والعكس صحيح، وكذلك تؤثر المتطلبات الأخلاقية وبشكل خاص الاستقلالية في جميع ضوابط رقابة الجودة وخاصة ضوابط قبول واستمرار العملاء، وكذلك فإن السياسات المتعلقة بالإشراف تؤثر على السياسات المتعلقة بالاستشارات.

٢ - من خلال المقارنة بين متطلبات رقابة الجودة الواردة في معايير التدقيق الدولية مع المبادئ الأربعة عشر لديمنج في رقابة الجودة الشاملة، وجد الباحث تقارب وتشابه بينهما (فيما عدا التوثيق والمذكورة ضمن معايير التدقيق) ويمكن تلخيص المقارنة حسب الجدول الموضح إدناه:

الجدول رقم (٥) - مقارنة متطلبات رقابة الجودة في معيار رقابة الجودة (١) ومعيار التدقيق (٢٢٠) مع

مبادئ ديمنج

عناصر نظام رقابة الجودة وفقاً لمعيار رقابة الجودة ١	متطلبات رقابة الجودة وفقاً لمعيار التدقيق ٢٢٠	ما يقابلها من مبادئ ديمنج
مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الشركة	مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق	تحديد ونشر أهداف وأغراض المنظمة
		تبني الفلسفة الجديدة
		إيجاد القيادة الفعالة
		القضاء على الخوف

عناصر نظام رقابة الجودة وفقاً لمعيار رقابة الجودة ١	متطلبات رقابة الجودة وفقاً لمعيار التدقيق ٢٢٠	ما يقابلها من مبادئ ديمينج
المتطلبات الأخلاقية (بذل العناية المهنية)	المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة	تجنب النصائح والشعارات الجوفاء دعم اعتزاز العاملين بعملهم
قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة (حسن اختيار العملاء)	الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق	الاعتماد على جودة المواد المشتراة وليس السعر الأقل (حسن اختيار الموردين)
الموارد البشرية	مهمة فرق العمليات	الاهتمام بالتدريب
		تفعيل فرق العمل
		تشجيع التعلم والتطوير الذاتي
		تجنب تحديد أهداف رقمية للعاملين
أداء العمليات	أداء العملية	تحسين نظام الانتاج والخدمة بالاستمرار
		إحداث التغير الملائم لدفع عملية التحويل
المراقبة	المراقبة	عدم الاعتماد على الفحص الكلي

المصدر: الجدول إعداد الباحث

2-4- الإرشادات الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة عملية التدقيق

اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بكافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات والارتقاء به بما يخدم الصالح العام، كذلك فرضت هذه الجمعيات المهنية على أعضائها مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوكيات المهنة لكي يتم تنفيذ عمل المدقق والمحاسب وفقاً لأعلى معايير الجودة.

2-4-1- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA:

لقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سابقاً في الاهتمام بموضوع جودة التدقيق، ولهذا فقد تم تأسيس لجنة تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وهي لجنة هولتن لدراسة رقابة الجودة، وقد

أصدرت هذه اللجنة في عام ١٩٤٠ م بيان مبادئ التدقيق رقم (٤) بعنوان "الاعتبارات التي يجب مراعاتها فيما يتعلق بالرقابة على الجودة في المكاتب التي تختص بمراقبة الشركات (أحمد، ١٩٩٩). كما أصدر هذا المعهد عام ١٩٧٩ أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني، وتم تطويره عام ١٩٩١، والذي تضمن عناصر متعلقة بالاستقلالية، والاسترشاد بآراء الخبراء، والفحص الدوري لبرنامج رقابة جودة الأداء وقبول عملاء جدد، والاستمرار في العلاقة مع العملاء الحاليين (Kell, 1988). وفي عام ١٩٨٩، أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج أطلق عليه "الفحص المتعمق" ويلزم هذا البرامج مكاتب التدقيق أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين ينشأ عن خدماتهم مسئولية اتجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب التدقيق، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق، ثم إصدار تقرير نتيجة هذا الفحص. وبمجرد تسجيل مكاتب التدقيق أو المدقق لدى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإنه يتعين عليه ضرورة مراعاة معايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد في هذا الشأن بحيث يتم إجراء فحص متعمق لأدائه المهني في مجال أعمال المحاسبة والتدقيق كل ثلاث سنوات على أن يبدأ أول فحص وتقييم خلال ثمانية عشر شهر من التسجيل لدى اللجنة المختصة بالتقييم. وقد تم إدخال تعديلات وتحسينات على هذه المعايير في يناير ٢٠٠١ من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية، ولحماية العامة ممن يعتمدون على هذه التقارير في اتخاذ العديد من القرارات. وتطبق معايير رقابة الجودة حالياً بصورة إلزامية في الكثير من الأماكن في الولايات الأمريكية ويعتبر الالتزام بها من قبل مكاتب التدقيق أو المدققين مطلب أساسي للحصول على ترخيص أو تصريح بمزاولة المهنة أما باقي الولايات الأخرى فإن الالتزام بها من قبل مكاتب التدقيق أو المدققين لا يزال اختيارياً (حسنين وقطب، ٢٠٠٣).

2-4-2- اتحاد المحاسبين الدولي IFAC:

قام اتحاد المحاسبين الدولي في شهر أيلول ١٩٢١ بإصدار الدليل الدولي رقم (٤) "ضبط جودة عملية التدقيق"، وقد حدد هذا الدليل ستة معايير لضبط جودة التدقيق، وهي (الصفات الشخصية - المهارة والكفاءة - توزيع المهام - التوجيه والإشراف - قبول واستمرار العملاء - التفتيش)، وتابع اتحاد المحاسبين الدولي جهوده في الرقابة على جودة التدقيق وذلك من خلال التعديلات التي أجراها على الدليل رقم (٤)، ليحمل رقم (٢٢٠) وذلك في شهر حزيران ١٩٩٤، حيث أعاد تصنيف وتسمية بعض ضوابط جودة التدقيق من دون أن يغير في المفهوم أو المحتوى (السياسات والإجراءات)، ويهدف هذا الدليل إلى وضع معايير وتقديم إرشادات تتعلق بجودة التدقيق وهي: (الناغي، ٢٠٠٠)

- ❖ سياسات وإجراءات خاصة بمكتب التدقيق تتعلق بأعمال التدقيق العامة.
- ❖ إجراءات تتعلق بالعمل الذي يُوكل إلى المساعدين في عملية تدقيق معينة.

2-4-3- مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز ICAEW:

أصدر المجمع في سنة ١٩٧٥ م قواعد تتعلق بالسلوك المهني، وهي معايير أخلاقية ملزمة للأعضاء جميعهم (الجوهري، ١٩٨٥). كما قام المجمع أيضاً بإعداد برنامج لرقابة وجودة الأداء المهني في عام ١٩٩١ والذي أقرته وزارة التجارة والصناعة، وهو ملزم لمكاتب التدقيق. وتمثلت أهم العناصر التي وردت في هذا البرنامج الاستقلال، النزاهة المهنية، قبول العملاء واستمرارية العلاقة بهم، التدريب والتطوير المهني، الفحص الداخلي، الالتزام بشروط التسجيل، الاستشارة، تجنب ما قد يؤدي إلى عدم موضوعية الأداء (قاسم، ٢٠٠٨).

2-4-4- المعهد المصري للمحاسبين القانونيين لرقابة جودة عملية التدقيق:

أصدر المعهد المصري للمحاسبين ولمدققين في عام ١٩٩٦ المعيار رقم (٧) والذي يختص بالرقابة على جودة أعمال التدقيق، ويهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة على الجودة وهذه الإرشادات غير ملزمة للمدققين. ومما هو جدير بالذكر فإن هذه الإرشادات تتشابه إلى حد كبير مع الإرشادات الدولية رقم (٧) والصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين عام ١٩٨١ وتضم هذه الإرشادات إجراءات خاصة بمكتب التدقيق، وإجراءات تتعلق بالعمل الذي يوكل إلى المساعدين في عملية مراجعة معينة، وتتوقف طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة لمكتب التدقيق على عدد من الاعتبارات مثل حجم وطبيعة الخدمات التي يقدمها وموقع المكتب وهيكله التنظيمي واعتبارات التكلفة، ومن ثم تختلف السياسات والإجراءات المستخدمة في كل مكتب وكذلك مدى توثيق هذه السياسات ومن العناصر الرئيسية التي يمكن استخدامها في تقييم الجودة بمكتب التدقيق (المتطلبات المهنية، المهارات والكفاءات، التكليف بالمهام، التوجيه والإشراف، الاستشارات، قبول أو الاحتفاظ بالعملاء، المراقبة).

وفي ضوء ما تقدم، يمكن القول إن هناك اهتمام من قبل المنظمات المهنية في العدد من الدول برقابة الأداء المهني للمدققين للتحقق من جودة عملية التدقيق، وبعض هذه المنظمات جعلت تطبيق هذه الإرشادات إلزامياً أما البعض الآخر اعتبر مسألة الالتزام بها اختيارياً.

2-4-5- قانون تنظيم المهنة رقم (٣٣) لعام ٢٠٠٩ في الجمهورية العربية السورية والمعمول به من قبل مجلس المحاسبة والتدقيق وجمعية المحاسبين القانونيين:

حملت التشريعات والقوانين في الجمهورية العربية السورية مسؤوليات كبيرة للمحاسبين القانونيين ومنها قانون التجارة وقانون ضريبة على الدخل وقوانين المصارف والتأمين والوساطة المالية وقانون الشركات وقانون سوق الأوراق المالية وقانون هيئة الأوراق والأسواق المالية والذي أكد على اعتماد المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق ومعايير تقويم الأداء التي يجب التقيد بها من قبل الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة وتحديد المعايير والشروط الواجب توفرها في مدققي الحسابات المؤهلين لتدقيق حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة وإشرافها

إلا هناك قصور واضح في تلك التشريعات والقوانين التي تحكم مهنة تدقيق الحسابات بشكل عام والتي تغطي موضوع الرقابة على جودة تدقيق الحسابات بشكل خاص، حيث لم يتبنى أية معايير محلية لرقابة جودة التدقيق أو نظام خاص بالرقابة على الجودة وإنما وردت مواد متفرقة ضمن قانون تنظيم المهنة رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩ منسجمة مع متطلبات رقابة الجودة المذكورة في معايير التدقيق الدولية وفق التالي:

أولاً: مسؤوليات القيادة عن جودة عمليات التدقيق:

ركزت معايير التدقيق الدولية لرقابة الجودة على تعزيز جودة العمل وثقافة رقابة الجودة مع التأكيد على مسؤولية الشريك في عملية رقابة الجودة.

وفي المقابل نجد في المادة رقم (٤) من قانون تنظيم المهنة رقم (٣٣) لعام ٢٠٠٩ أهداف مجلس التدقيق في الإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق للارتقاء بمستوى أدائها، التأكيد على مستوى جودة عمل شركات المهنة ومدققي الحسابات في سورية والرقابة على الأعمال المحاسبية والمالية تدعيماً للثقة في أنشطة المحاسبة والتدقيق. والمادة (٥) التي دعت في بعض بنودها:

١. اعتماد السياسات التدريبية اللازمة للارتقاء بمستوى المهنة.
٢. متابعة التطور في مجال النظم والمعايير المحاسبية وقواعد المراجعة على المستوى الدولي ومتابعة حسن تطبيقها في سورية.
٣. إلزام الجهات ذات العلاقة بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية ومعايير التدقيق الدولية ومعايير التقييم الدولية في ضوء المستجدات والمتغيرات المحلية والدولية في إطار خطة محددة زمنياً يضعها مجلس المحاسبة والتدقيق.

٤. إجراء البحوث اللازمة لسلامة تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقييم الدولية والمراجعة الدولية بما يتلاءم مع الأوضاع الاقتصادية والمالية والقانونية ونشر هذه المعايير والإلزام بإتباعها.
٥. العمل على عقد المؤتمرات العلمية والمهنية مع المنظمات العربية والدولية في مجال المحاسبة والتدقيق وتفعيل توصياتها.
٦. الرقابة على مكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة التي تقوم بمراجعة حسابات شركات الأموال بالتعاون مع التنظيم المهني.
- ولاحظ الباحث وجود غياب واضح فيما يخص تحديد مسؤوليات ومهام قيادة عملية التدقيق.

ثانياً: المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة:

تتمثل المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بالتدقيق وفق المعايير التدقيق الدولية بقواعد السلوك المهني بالإضافة إلى المبادئ الرئيسية لأخلاقيات المهنة. وهذا ما أكد عليه قانون تنظيم المهنة في عدة مواد منها:

المادة رقم (٩٠): على مدقق الحسابات الالتزام بقواعد السلوك المهني المعتمدة من التنظيم المهني وقواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

والمادة رقم (٤٣) - البند ٣ التي أوجبت على المدقق الالتزام بالموضوعية والحياد وعدم الانصياع للمؤثرات الشخصية والاستقلال التام في أداء المهام الموكلة إليه.

والمادة رقم (٤٧) التي ذكر بها:

١- على المحاسب القانوني:

- أ- مراعاة قواعد التعاون والاحترام في علاقاته المهنية والمسلكية.
- ب- أن يراعي بدقة الواجبات التي تفرضها عليه أحكام هذا القانون وقواعد المهنة وأعرافها وتقاليدها وأن يتقيد في كل أعماله بمبادئ الشرف والاستقلال والاستقامة.
- ج - أن يحافظ على سر المهنة والسرية المصرفية.
- د - أن يمارس المهنة شخصياً، دون أن يكون له حق التوكيل أو التفويض إلا في حالة الحسابات المجمعة أو التابعة وفقاً لمعايير المراجعة، ويحق له الاستعانة بمساعدين على مسؤوليته.
- هـ- أن يوقع على مسؤوليته الأعمال التي يعدها الأفراد والمتدربون الملحقون بمكتبه.
- ٢- على المحاسبين القانونيين اللجوء إلى التنظيم المهني إذا وقع بينهم خلاف مهني.

ثالثاً: قبول العملاء الجدد والاستمرار مع السابقين:

حيث الزم معيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعيار التدقيق الدولي (٢٢٠) مكاتب التدقيق إلى إجراء تقييم للعملاء الحاليين والمحتملين ومتابعة علاقاتها معهم باستمرار بالإضافة إلى اتخاذ السياسات والإجراءات التي من شأنها تحديد مستوى المخاطرة المقبول وخصائص العميل.

وفي المقابل لم يوضح قانون تنظيم المهنة صراحةً السياسات والإجراءات التي تتعلق بقبول واستمرار العلاقة مع العملاء ولكن تطرق إلى الحالات التي يحظر فيها المدقق بتدقيق حسابات الشركة وذلك ضمن المادة (٤٨) والمادة (٥١).

المادة (٤٨) البنود من ١ حتى ٦: يحظر على المحاسب القانوني المزاولة:

١ - قيام بالأعمال التي تتنافى مع مكانة المهنة وشرفها.

٢ - قبول مهمات تتعارض مع استقلاليته وحياده في الشركات التي يقوم بتدقيقها.

٣ - تدقيق حسابات شركة في الحالات التالية:

أ- إذا كانت تربطه أو أصر القربى أو النسب حتى الدرجة الثالثة بأحد أعضاء مجلس إدارتها أو بمديرها العام أو بكبار المساهمين فيها الذين يملكون أكثر من خمسة وعشرين بالمائة من رأس المال ولا يحول ذلك دون تعيين الشركة المهنية التي ينتمي إليها شريطة قيام عضو آخر بالشركة بعملية التدقيق.

ب- إذا كان مديناً أو دائناً لها أو لأية شركة قابضة أو شقيقة أو تابعة لها أو يتعامل معها بشروط تختلف عن الشروط المتعامل بها في أوضاع مماثلة.

ج- إذا كان موظفاً سابقاً فيها أو في إحدى الشركات التابعة أو الشقيقة لها ما لم يمض على تركه العمل أربع سنوات.

د- مزاولة مهنة تدقيق حسابات أية شركة يكون شريكاً أو مساهماً فيها.

المادة (٥١) - البند ١: " يعين مدقق الحسابات لمدة سنة قابلة للتجديد حتى أربع سنوات إذا كان التعيين لمكتب، أما في حالة الشركة فيتعين تغيير الشركة المسؤولة عن التدقيق وفريق العمل كل أربع سنوات.

رابعاً: توفير فرق العمل المؤهلة:

تطرق القانون إلى عدة نقاط متعلقة بفرق العمل المؤهلة وذلك فيما يخص التطور الوظيفي والترقية والتدريب حيث تم إدراج الفصل الأول " التدريب المهني " ضمن الباب الرابع " رخصة مزاولة المهنة " ويضم فيه المواد التالية:

المادة (٢٣): مدة وشروط التدريب:

١ - يقضي المتدرب مدة تدريب مدتها سنتان في مكتب محاسب قانوني أو شركة مهنية سورية لتدقيق الحسابات مسجلين أصولاً في سجل المزاولين وبعد مرور سنتين على تسجيل المكتب أو الشركة.
٢ - لا يجوز للمحاسب القانوني أن يقبل في مكتبه متدرباً دون موافقة خطية من التنظيم المهني.
٣ - لا يقبل في مكتب واحد أكثر من ثلاثة متدربين إلا بإذن خاص من مجلس الإدارة أو إذا كانت شركة مهنية.

٤ - يجب على المتدرب أن يتم فترة التدريب في مجال تدقيق الحسابات وبدوام عمل كامل وأن يحضر برنامج محاضرات التدريب الخاص بالمتدربين الذي يعده التنظيم المهني سنوياً.
٥ - يحظر على المحاسب المتدرب الانتقال إلى مكتب آخر قبل موافقة التنظيم المهني خطياً وبعد استطلاع رأي المحاسب القانوني المشرف.
٦ - يضع التنظيم المهني في النصف الأول من كانون الثاني من كل عام برنامجاً عاماً لمحاضرات التدريب المهني وتتضمن نشاطات المهنة علمياً ومسلحياً وتطبيقياً.
٧ - يشرف مجلس الإدارة على محاضرات التدريب وتعاونها لجنة تدعى لجنة التدريب المهني يشكلها مجلس الإدارة.

والمادة رقم (٢٥):

١ - لا يجوز للمتدرب الانقطاع عن التدريب لمدة تزيد على ستين يوماً سنوياً.
٢ - يجب على المتدرب عند انتهاء مدة تدريبه تقديم بحث تطبيقي في أحد المواضيع المتعلقة بالمهنة تناقش من قبل لجنة يشكلها مجلس الإدارة ويمنح بنتيجتها الرخصة.
والمادة رقم (٢٦):

يستحق المحاسب تحت التدريب مكافأة يحدد حدها الأدنى بقرار من مجلس الإدارة.
كما بينت المادة (٥١) - البند ٢ من هذا القانون كيفية اعتماد الأشخاص الطبيعيين من العاملين لدى الشركات ومكاتب التدقيق من التنظيم المهني للوظائف الخاضعة للاعتماد على الشكل التالي
أ- مدقق: حاصل على إجازة جامعية اختصاص محاسبة.

ب- مدقق رئيسي: حاصل على إجازة محاسب قانوني إضافة الى سنتين خبرة بعد الشهادة.

ج - مدير تدقيق: حاصل على إجازة محاسب قانوني إضافة الى خمس سنوات خبرة بعد الشهادة.
كما يشترط في الشخص:

أ- أن يكون قد مارس المهنة لمدة خمس سنوات متتالية في تدقيق شركات الأشخاص وتخفيض المدة إلى أربع سنوات بعد الحصول على شهادة دولية.

ب- أن يقدم قائمة بالدورات المهنية التي اتبعها داخلياً أو خارجياً مع الوثائق المثبتة لذلك.

خامساً: أداء عملية التدقيق:

حيث كانت تضم وفق معيار الدولي للرقابة رقم (١) ومعيار التدقيق الدولي رقم (٢٢٠) عمليات التوجيه والإشراف والإداء، المراجعات، التشاور، إجراءات رقابة الجودة واختلاف الرأي.

وتم ذكر بعض العمليات السابقة بشكل مختصر ومنفرد ضمن بنود قانون تنظيم المهنة كالتالي:

المادة (٥) - البند ٩: يختص المجلس بوضع السياسات والنظم اللازمة للرقابة على مكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة التي تقوم بمراجعة حسابات شركات الأموال بالتعاون مع التنظيم المهني.

المادة (٤٣) - البند ٥: يجب على المحاسب القانوني عند قيامه بعمله أن يقوم بمراجعة الأعمال التي يكلف بها أعضاء فريق التدقيق الذي يعمل تحت إشرافه.

المادة (٤٧) - من البند ١: على المحاسب القانوني:

- أن يمارس المهنة شخصياً، دون أن يكون له حق التوكيل أو التفويض إلا في حالة الحسابات المجمعة أو التابعة وفقاً لمعايير التدقيق، ويحق له الاستعانة بمساعدين على مسؤوليته.

- أن يوقع على مسؤوليته الأعمال التي يعدها الأفراد والمتدربون الملحقون بمكتبه.

المادة (٤٧) - البند ٢: على المحاسبين القانونيين اللجوء إلى التنظيم المهني إذا وقع بينهم خلاف مهني.

سادساً: المراقبة على جودة التدقيق:

وفق معايير التدقيق الدولية فإن الهدف من هذه العملية هو التأكد المعقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة برقابة الجودة ملائمة، وكافية، وتعمل بفاعلية.

وبما أن قانون تنظيم المهنة لم يتطرق بشكل خاص لموضوع الرقابة على جودة عملية التدقيق وعليه فإن الباحث لم يجد أي بند يتعلق بالعنصر السابق.

سابعاً: التوثيق:

حيث أوصت معايير التدقيق الدولية بضرورة توثيق جميع السياسات والإجراءات المتعلقة بعملية رقابة الجودة على عمليات التدقيق.

وتم ذكر ذلك في عدة مواد ضمن قانون تنظيم المهنة وفق التالي:

المادة (٤٣) - البند ٤: يجب على المحاسب القانوني عند قيامه بعمله أن ينظم أوراق العمل المناسبة التي يوثق فيها إجراءات التدقيق التي قام بها للوصول إلى رأيه المهني ويمكن أن تكون هذه الأوراق الإلكترونية.

المادة (٤٦): يحتفظ المحاسبون القانونيون بأوراق العمل المذكورة في البند ٤/ من المادة ٤٣/ لمدة خمس سنوات على الأقل من تاريخ التدقيق.

المادة (٨٠): على مدقق الحسابات الحصول على أدلة إثبات كافية ليتمكن من إبداء الرأي أو الوصول إلى استنتاجات يبني رأيه عليها.

من خلال العرض السابق وجد الباحث عدم وجود أي إجراءات أو سياسات محددة في سبيل الرقابة على جودة ودقة عمل مكاتب التدقيق أو وضع برنامج للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب التدقيق، إلا أنه ومن خلال دراسة قانون تنظيم المهنة رقم (٣٣) لعام ٢٠٠٩ لوحظ بأنه قد تمت الإشارة بخطوط عريضة لمعظم عناصر الرقابة على جودة التدقيق الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك تعديلات تجري على قانون تنظيم المهنة رقم (٣٣) لعام ٢٠٠٩ عن طريق جمعية المحاسبين القانونيين، ولم يتم إصدار هذه التعديلات واعتمادها بشكلها النهائي عند إعداد هذه الدراسة.

الفصل الثالث الدراسة الميدانية
المقدمة
3-1- مجتمع وعينة وأداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة
3-2- تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة
3-3- النتائج والتوصيات

المقدمة:

تم إجراء الدراسة الميدانية بهدف تحديد مدى التزام مكاتب التدقيق في الجمهورية العربية السورية بمتطلبات رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية من خلال جمع وتحليل آراء عينة من مدققي الحسابات. ويتناول هذا الفصل في مبحثه الأول "مجتمع وعينة وأداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة" والذي يتضمن وصفاً للإجراءات المتبعة من قبل الباحث لتنفيذ الدراسة وكذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وتحديدًا لعينتها وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وتسليط الضوء على مدى صدقها وثباتها، كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي تم اتباعها في استخدام أداة الدراسة وتطبيقها وأخيراً المعالجات الإحصائية التي تم استخدامها في تحليل البيانات.

أما المبحث الثاني "تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة" فقد تم فيه تحليل فقرات الاستبانة، حيث تم عرض خصائص مجتمع الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية للمدقق وخصائص مكتب التدقيق، يلي ذلك اختبار لفرضيات الدراسة وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، وصولاً إلى "النتائج والتوصيات" والتي تم ذكرها في القسم الأخير من هذا الفصل.

3-1- مجتمع وعينة وأداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة:

3-1-1- مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين الممارسين لمهنة المحاسبة والمنتسبين لجمعية المحاسبين القانونيين والعاملين في مكاتب تدقيق الحسابات في الجمهورية العربية السورية والبالغ عددهم ٢٥٠٠ تقريباً، علماً أنه لا يوجد أي إحصائيات منشورة من قبل جمعية المحاسبين القانونيين حول العدد الدقيق للمحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية السورية.

أما بخصوص عينة الدراسة فهي عينة عشوائية شملت ١٠٠ محاسب قانوني كممثلين عن مكاتب التدقيق، حيث تم توزيع الاستبانة عليهم استرد منها ٨٧ استبانة وتم استبعاد ٥ استبانات لعدم استكمال الإجابات، فكانت الاستبانات الخاضعة للتحليل هي ٨٢ استبانة، والجدول التالي يوضح العينة المستهدفة ودرجة الاستجابة الفعلية للمحاسبين القانونيين.

الجدول رقم (٦) - العينة المستهدفة ونسبة الاستجابة الفعلية للاستبانات

النسبة (من أصل الاستبانات الموزعة)	العدد	البيان
١٠٠ %	١٠٠	الاستبانات الموزعة
٨٧ %	٨٧	الاستبانات المستردة
٥ %	٥	الاستبانات المستبعدة
٨٢ %	٨٢	الاستبانات الخاضعة للتحليل

3-1-2- أداة الدراسة:

تم إعداد استبانة كوسيلة لجمع البيانات الأولية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة واللازمة لتحقيق أهدافها، وقد تم تصميم وبناء هذه الاستبانة في ضوء المراجعة الشاملة للدراسات النظرية والعملية السابقة والتي تناولت موضوع الدراسة. وتتكون استبانة الدراسة من قسمين رئيسيين:

القسم الأول: هو عبارة عن المعلومات الشخصية للمستجوبين، ويحتوي على ٧ فقرات وهي المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المركز الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في تدقيق الحسابات، الشكل القانوني للمكتب، العلاقة مع مكاتب تدقيق خارجية وعدد الموظفين في المكتب.

القسم الثاني: هو عبارة عن محاور الدراسة ويتكون من ستة محاور:

- المحور الأول: يتناول الإجراءات المتعلقة بتطبيق كل من مسؤوليات إدارة الجودة وقواعد السلوك المهني، والسؤال الأول من الاستبانة يمثل هذا المحور ويتكون من ١٣ فقرة.

- المحور الثاني: يتناول الإجراءات والعوامل المتعلقة بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها، ويتكون من فقرتين رئيسيتين بعدد فقرات فرعية ١٥ فقرة (السؤال الثاني والسؤال الثالث من الاستبانة بعدد فقرات ٩ و ٦ على التوالي)

- المحور الثالث: يتناول المعايير المتعلقة بامتلاك مكاتب التدقيق لفرق عمل مؤهلة علمياً ومهنياً، والسؤال الرابع من الاستبانة بقسميه يمثل هذا المحور بعدد ١٢ فقرة.

- المحور الرابع: يتناول الإجراءات المتبعة بأداء عمليات التدقيق والرقابة عليها، والسؤال الخامس من الاستبانة مرتبط بهذا المحور بعدد ١٥ فقرة.

- المحور الخامس: يتناول مدى شمول برامج مراقبة الجودة ووثائقها ضمن مكاتب التدقيق للإجراءات المطلوبة في معيار رقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية والتي تناولت جانب رقابة الجودة، والسؤال السادس بقسميه يتناول هذا المحور بعدد ٨ فقرات.

- المحور السادس: يتناول دور قضايا محددة كعوائق أمام تطبيق مكاتب تدقيق الحسابات لمعيار رقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية والتي تناولت جانب رقابة الجودة مرتبة حسب الأهمية من وجهة نظر مكاتب التدقيق ويتكون من ٩ فقرات.

ولقياس إجابات أفراد عينة الدراسة وتحويلها إلى صيغة رقمية فقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (LIKERT SCALE)، وتم تحديد أوزان نسبية للإجابات من (١-٥) على الترتيب لقياس درجة موافقة العينة، حيث يمثل رقم ٥ أعلى درجة موافقة والرقم ١ يمثل أقل درجة موافقة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (٧) - فئات الإجابات ودرجات القياس المقابلة لها

الأهمية					درجة القياس	الفئات
مشمولة دائماً	دائماً	له تأثير كبير جداً	ينفذ الإجراء دائماً	ملتزم بشكل كامل	٥	من ٨١ % - ١٠٠ %
غالباً ما تكون مشمولة	غالباً	له تأثير كبير	ينفذ الإجراء غالباً	ملتزم إلى حد كبير	٤	من ٦١ % - ٨٠ %
مشمولة بشكل وسطي	وسطياً	ذات تأثير متوسط	ينفذ الإجراء أحياناً	ملتزم بدرجة متوسطة	٣	من ٤١ % - ٦٠ %
أحياناً مشمولة	أحياناً	له تأثير ضعيف	ينفذ الإجراء نادراً	ملتزم بدرجة ضعيفة	٢	من ٢١ % - ٤٠ %
غير مشمولة أبداً	أبداً	ليس لها تأثير إطلاقاً	لا يتم تنفيذ الإجراء أبداً	غير ملتزم أبداً	١	من ٠ % - ٢٠ %

3-1-3- صدق وثبات أداة الدراسة:

صدق الاستبانة يعني أن تقيس الاستبانة ما وضع لقياسه وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:
أولاً: المحكمين:

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (٣) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الاقتصاد اختصاص محاسبة - تدقيق حسابات (الملحق رقم ٢)، حيث قاموا بإبداء آرائهم

وملاحظاتهم حول مناسبة فقرات الاستبانة، ومدى انتماء الفقرات إلى الاستبانة، وكذلك وضوح صياغتها اللغوية، وبعد إجراء التعديلات اللازمة في ضوء المقترحات المقدمة، تم الوصول إلى الصياغة النهائية للاستبانة (الملحق رقم ١).

ثانياً: معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient:

لقياس صدق الاتساق الداخلي والتحقق من ثبات الاستبانة فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient ويكون هذا المقياس مقبولاً عندما تكون قيمة معامل ألفا أكبر أو تساوي ٦٠ %، ويعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقصه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، ويأخذ هذا المعامل قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح فإذا لم يكن هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعاً وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضاً، أما معامل الصدق فيقصد به أن المقياس صادق لما وضع لقياسه ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات، ويبين الجدول رقم (٨) نتائج اختبار الثبات الاحصائي لمحاوَر الدراسة.

الجدول رقم (٨) - معاملات اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

معامل الصدق (الجذر التربيعي لألفا)	معامل الفا كرونباخ	عدد العبارات	المحاور	
0.92	٠,٨٥	١٣	مسؤوليات إدارة الجودة وقواعد السلوك المهني	المحور الأول
0.94	٠,٨٨	٩	اجراءات المستخدمة لتقييم العملاء	المحور الثاني
0.87	٠,٧٥٩	٦	تقييم المكتب لعملائه بهدف تحديد امكانية الاستمرار	
0.93	٠,٨٥٩	٧	تقييم المكتب للموظفين	المحور الثالث
0.93	٠,٨٦٧	٥	معايير ترقية الموظفين إلى مستويات وظيفية أعلى	
0.96	٠,٩٢٨	١٥	الإجراءات المتبعة بأداء العمليات والرقابة عليها	المحور الرابع
0.89	٠,٧٩٧	٤	برنامج مراقبة الجودة	المحور الخامس
0.92	٠,٨٥٢	٤	وثائق التدقيق	
0.98	٠,٩٦٢	٦٣	الكلي	

توضح النتائج في جدول (٨) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت جيدة وتراوح بين ٠,٧٥ والقيمة العليا في ٠,٩٢ و ٠,٩٦ لجميع محاور الاستبانة، وبذلك يكون الباحث قد تأكد من الثبات لاستبانة الدراسة وتم حساب معامل الصدق والذي يمثل الجذر التربيعي لألفا وكما هو واضح في الجدول مرتفع، فيكون الباحث تأكد من الصدق والثبات لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

3-1-4- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

تم استخدام البرنامج الإحصائي اختصاراً ب SPSS الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences) وقام الباحث من خلاله باستخدام مجموعة من الاختبارات الإحصائية متمثلة بمقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت، بالإضافة للنسب المئوية بهدف تحليل البيانات بشكل عام، كما تم استخدام اختبار (one sample t test) لاختبار الفروض ودراسة العلاقات وذلك على النحو التالي:

١. مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من أجل معرفة متوسط الحسابات الخاصة بكل فرضية وكل عبارة على حدا.
٢. اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
٣. اختبار كولمجروف - سمرنوف (Kolmogorov-Smirnova) للتأكد من أن بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي.
٤. اختبار t للعينة الواحدة، علماً أن قيمة متوسط القياس تساوي (٣) ويستخدم هذا الاختبار لمعرفة إذا كانت المتوسطات الناتجة عن العينة تختلف عن المتوسط المفترض.
٥. اختبار T في حالة عينتين (Independent Samples T-Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات، وقد تم استخدامه للفروق التي تعزى للمتغير الذي يشمل على مجموعتين.
٦. اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) وذلك لاختبار جوهرية الفروق بين متغيرات البحث وفقاً لخصائص المبحوثين وقد تم استخدامه للفروق التي تعزى للمتغير الذي يشتمل على ثلاث مجموعات فأكثر.

3-2- تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

3-2-1- اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة:

حيث قام الباحث باختبار كولمغروف - سمرنوف لمعرفة فيما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح الجدول رقم (٩) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور أكبر من ٠,٠٥ ($\text{Sig.} > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

الجدول رقم (٩) - اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور أداة القياس

Kolmogorov-Smirnova		المحاور	
Sig.	Statistic		
.051c	0.224	مسؤوليات إدارة الجودة وقواعد السلوك المهني	المحور الأول
.058c	0.157	إجراءات المستخدمة لتقييم العملاء	المحور الثاني
.060c	0.225	تقييم المكتب لعملائه بهدف تحديد امكانية الاستمرار	
.200c,d	0.124	تقييم المكتب للموظفين	المحور الثالث
.051c	0.220	معايير ترقية الموظفين إلى مستويات وظيفية أعلى	
.061c	0.174	الإجراءات المتبعة بأداء العمليات والرقابة عليها	المحور الرابع
.200c,d	0.126	برنامج مراقبة الجودة	المحور الخامس
.051c	0.213	وثائق التدقيق	

3-2-2- عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة:

اعتمد الباحث على استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة حيث تم عرض الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة والتي تم استخلاصها من القسم الأول من الاستبانة:

١ - بحسب المستوى التعليمي:

الجدول التالي يوضح المستوى التعليمي لعينة الدراسة:

الجدول رقم (١٠) - المستوى التعليمي لأفراد عينة الدراسة

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
المستوى التعليمي	بكالوريوس	٥٤	٦٥,٩ %
	ماجستير	٢٦	٣١,٧ %
	دكتوراه	٢	٢,٤ %
	المجموع	٨٢	١٠٠ %

يبين الجدول السابق أن نحو ٦٥,٩ % من أفراد عينة الدراسة يحملون درجة البكالوريوس وهم في المرتبة الأولى من حيث العدد، وحوالي ٣٤,١ % من أصحاب الدراسات العليا، حيث يعد ذلك مؤشر على توفر تأهيل كافٍ لفهم أسئلة الاستبانة بشكل مناسب من قبل أفراد عينة الدراسة.

٢- بحسب التخصص العلمي:

الجدول التالي يوضح التخصص العلمي لعينة الدراسة:

الجدول رقم (١١) - التخصص التعليمي لأفراد عينة الدراسة

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
التخصص التعليمي	محاسبة	٥٧	٦٩,٥ %
	إدارة أعمال	١١	١٣,٤ %
	علوم مالية ومصرفية	٩	١١ %
	إحصاء	٣	٣,٧ %
	اقتصاد	٢	٢,٤ %
	المجموع	٨٢	١٠٠ %

يتضح من الجدول رقم (١١) أن ما نسبته ٦٩,٥ % من أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي هو المحاسبة، بينما ١٣,٤ % تخصصهم العلمي إدارة أعمال، ١١ % علوم مصرفية، و ٣,٧ % إحصاء و ٢,٤ % اقتصاد. يلاحظ أن هناك تركيز لأفراد العينة في تخصص المحاسبة وهذا يتوافق مع قانون تنظيم المهنة رقم (٣٣) لعام ٢٠٠٩^١.

^١ قانون تنظيم المهنة رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩، الباب الثالث، الفصل الأول، المادة ٩، البند (د).

٣- بحسب المركز الوظيفي:

الجدول التالي يوضح المركز الوظيفي لعينة الدراسة:

الجدول رقم (١٢) - المركز الوظيفي لأفراد عينة الدراسة

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
المركز الوظيفي	شريك	٢	٢,٤ %
	مدير تدقيق	١٠	١٢,٢ %
	مدقق رئيسي	٣٢	٣٩ %
	مدقق	٣٨	٤٦,٤ %
	المجموع	٨٢	١٠٠ %

يتضح من الجدول السابق توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب المركز الوظيفي وكذلك على النحو التالي: نسبة ٤٦,٣ % بوظيفة مدقق، نسبة ٣٩ % بوظيفة مدقق رئيسي، نسبة ١٢,٢ % بمنصب مدير تدقيق و ٢,٤ % بصفة شريك.

٤- بحسب عدد سنوات الخبرة:

الجدول التالي يبين توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب عدد سنوات الخبرة:

الجدول رقم (١٣) - توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب عدد سنوات الخبرة

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
عدد سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	١٥	١٨,٣ %
	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات.	٣٥	٤٢,٧ %
	من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنوات	١٩	٢٣,١ %
	من ١٥ إلى أقل من ٢٠ سنوات	١٣	١٥,٩ %
	من ٢٠ سنة وما فوق	٠	٠ %
	المجموع	٨٢	١٠٠ %

يبين الجدول توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة في تدقيق الحسابات حيث نجد أن ما نسبته ١٨,٣ % من أفراد عينة الدراسة خبرتهم العملية أقل من ٥ سنوات، أما الأفراد الذين تراوحت خبرتهم بين ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات هم النسبة الأعلى ووصلت النسبة إلى ٤٢,٧ %، أما الذين تراوحت

خبرتهم بين ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة خبرة فقد كانت نسبتهم ٢٣,١ %، ونسبة ١٥,٩ % للأفراد الذين تراوحت خبرتهم من ١٥ إلى أقل من ٢٠ سنوات، ولم تتضمن العينة العشوائية للدراسة أفراد تجاوزت خبرتهم ٢٠ سنة وما فوق.

٥ - حسب الشكل القانوني للمكتب:

يبين الجدول رقم (١٤) أن ما نسبته حوالي ١٦ % من أفراد العينة يعملون ضمن مكاتب تدقيق تتخذ شكل قانوني "شركة محدودة المسؤولية"، بينما ٨٤ % من مجتمع الدراسة يعملون ضمن مكاتب تدقيق تتخذ شكل قانوني "مكتب فردي".

الجدول رقم (١٤) - الشكل القانوني للمكتب

النسبة المئوية	التكرار	الشكل القانوني
١٥,٩ %	١٣	شركة محدودة المسؤولية
٨٤,١ %	٦٩	مكتب فردي
١٠٠ %	٨٢	المجموع

٦ - حسب العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية:

تبين النتائج الموضحة في الجدول رقم (١٥) أن ما نسبته ٩٠,٢ % من مكاتب التدقيق ضمن العينة المدروسة لا يوجد لديها شراكة مع مكاتب تدقيق خارجية، في حين أن ما نسبته ٩,٨ % من مكاتب التدقيق كان فيها المكتب مع شراكة لمكاتب تدقيق خارجية.

الجدول رقم (١٥) - العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية

النسبة المئوية	التكرار	البيان
٩٠,٢ %	٧٤	لا يوجد شراكة مع مكاتب تدقيق خارجية
٩,٨ %	٨	يوجد شراكة مع مكاتب تدقيق خارجية
١٠٠ %	٨٢	المجموع

٧ - عدد الموظفين في مكتب التدقيق:

يبين الجدول رقم (١٦) أن ما نسبته ٦٢,٢ % من أفراد عينة الدراسة يعملون في مكاتب التدقيق لديها أقل من ٥ موظفين وهي النسبة الأكبر ويمكن تفسير هذه النسبة بأن أغلب مكاتب التدقيق يغلب عليها

الطابع الفردي كشكل قانوني كما تم ذكرها سابقاً، و ٢٥,٦ % ممن يعملون في مكاتب تدقيق تضم من ٥ إلى ٩ موظفين و، ونسبة ٨,٥ % ممن يعملون في مكاتب تدقيق تضم من ١٠ إلى ١٥، أما الأفراد الذين يعملون ضمن مكاتب تدقيق تحوي أكثر من ١٥ موظف فقد بلغت نسبتهم ٣,٧ %.

الجدول رقم (١٦) - عدد العاملين في المكتب

النسبة المئوية	العدد	الشكل القانوني
٦٢,٢ %	٥١	أقل من ٥ موظفين
٢٥,٦ %	٢١	من ٥ إلى ٩ موظفين
٨,٥ %	٧	من ١٠ إلى ١٥ موظف
٣,٧ %	٣	أكثر من ١٥ موظف
١٠٠ %	٨٢	المجموع

4-2-3- تحليل محاور الاستبانة واختبار الفرضيات:

لقد تم تحليل النتائج ومناقشتها في ضوء الفرضيات التي حددها الباحث، وفيما يلي نتائج استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كان المتوسط الحسابي لدرجة الاستجابة لكل فقرة من فقرات محاور الاستبانة تساوي القيمة المتوسطة وهي ٣ أم تختلف عنها اختلافاً جوهرياً. فإذا كانت قيمة (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ (حسب نتائج برنامج SPSS) فإنه لا يمكن رفض الفرضية العدمية ويكون في هذه الحالة آراء مجتمع الدراسة تقترب من القيمة المتوسطة وهي ٣، أما إذا كانت (Sig.) أصغر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ فيتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن متوسط درجة الإجابة يختلف عن القيمة المتوسطة، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهريّة عن القيمة المتوسطة، وذلك من خلال إشارة قيمة الاختبار فإذا كانت الإشارة موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن قيمة المتوسط والعكس صحيح.

• تحليل فقرات المحور الأول: الإجراءات المتعلقة بتطبيق كل من مسؤوليات إدارة الجودة وقواعد السلوك المهني.

لوصف مدى التزام مكاتب التدقيق الحسابات في الجمهورية العربية السورية بالإجراءات المتعلقة بتطبيق كل من مسؤوليات إدارة الجودة وقواعد السلوك المهني، لجأ الباحث إلى استخدام المتوسطات الحسابية

والانحرافات المعيارية، واختبار T-test للتحقق من معنوية الفقرة وأهمية الفقرة كما هو موضح بالجدول رقم (١٧).

الجدول رقم (١٧) - الاحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بالالتزام بالإجراءات المتعلقة بتحديد كل من مسؤوليات إدارة الجودة وقواعد السلوك المهني

الترتيب حسب الأهمية	الدالة المعنوية	الوزن النسبي	دالة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	التسلسل
1	0.000	80	8.129	1.128	4.01	يقيم المكتب قدرته بإداء عملية التدقيق وامتلاكه للقدرات والموارد اللازمة لذلك قبل قبول عملية التدقيق	12
2	0.000	80	8.576	0.75	3.98	يقيم المكتب أو مدير/ شريك العملية مدى التزام فريق التدقيق بمتطلبات السلوك الأخلاقي	13
3	0.000	75	8.279	0.814	3.74	يتم استخدام الحكم المهني للمدقق في تفسير متطلبات السلوك الأخلاقي	11
4	0.000	74	6.377	1.022	3.72	يتبنى المكتب سياسات وإجراءات معينة لرقابة جودة أعمال التدقيق	1
5	0.000	74	6.359	0.990	3.70	لدى مكتب التدقيق دليل سلوك المهني أو أخلاقي يُطبق على جميع الموظفين العاملين فيه	6
6	0.000	73	7.235	0.794	3.63	تتدرج هذه السياسات والإجراءات ضمن التنظيم الذاتي للمكتب	2
7	0.007	67	2.777	1.114	3.34	عند كل عملية تدقيق يوجد مدير أو شريك يكون مسؤولاً عن جودة العملية	3

الترتيب حسب الأهمية	الدالة المعنوية	الوزن النسبي	دالة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	التسلسل
8	0.045	66	2.032	1.250	3.28	يتم تعزيز ثقافة الجودة من خلال ندوات تدريب أو اجتماعات رسمية أو غير رسمية أو مواد تدريبية	4
9	0.129	64	1.534	1.296	3.22	يستعين مكتب التدقيق بخبرة المدقق السابق عند الرغبة في الحصول على معلومات تتعلق بإجراءات تدقيق سابقة	10
10	0.224	63	1.226	0.991	3.13	لدى مكتب التدقيق إجراءات تأديبية موثقة في حالة الانحراف عن دليل السلوك الأخلاقي يُطبق على جميع الموظفين	7
11	0.699	59	-0.389	0.853	2.96	يتم تطبيق إجراءات وقائية من أجل تحديد مهددات الاستقلالية (تألف) إلى مستوى مقبول	9
12	0.002	53	-3.125	1.060	2.63	يحصل المكتب على تأكيد خطي (ورقي أو الكتروني) مرة في السنة على الأقل حول امتثال الموظفين لسياسات المكتب وإجراءاته المتعلقة بالاستقلالية	8
13	0.000	49	-6.564	0.740	2.46	يوجد كتيب خاص برقابة الجودة ضمن المكتب ويتم تحديثه دورياً	5
	0.000	67	6.01	0.558	3.371	الإجراءات المتعلقة بتطبيق كل من مسؤوليات إدارة الجودة وقواعد السلوك المهني.	المجموع

يبين الجدول رقم (١٧) إجابات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمدى الالتزام بالإجراءات المتعلقة بتطبيق كل من مسؤوليات إدارة الجودة وقواعد السلوك المهني. حيث أتت في المرتبة الأولى عبارة (يقيم المكتب قدرته بإداء عملية التدقيق وامتلاكه للقدرات والموارد اللازمة لذلك قبل قبول عملية التدقيق) من ضمن عبارات هذا المحور بمتوسط حسابي ٤,٠١ وبوزن نسبي ٨٠ % أي أن هناك التزام "مرتفع" في تطبيق هذه العبارة حسب آراء عينة الدراسة، حيث أن أفراد عينة الدراسة ملتزمون إلى حد بعيد بهذا الاجراء قبل قبول عملية التدقيق، وجاءت في المرتبة الثانية عبارة (يقيم المكتب أو مدير/ شريك العملية مدى التزام فريق التدقيق بمتطلبات السلوك الأخلاقي) بمتوسط حسابي ٣,٩٨ وانحراف معياري ٠,٧٥، مما يدل على تقارب إجابات الباحثين حول هذه العبارة، وتشير على التزامهم بمتطلبات السلوك الأخلاقي، أما في المرتبة الثالثة عبارة (يتم استخدام الحكم المهني للمدقق في تفسير متطلبات السلوك الأخلاقي) بمتوسط حسابي ٣,٧٤ ووزن نسبي ٧٥% وتقييم هذه العبارة بالالتزام "عالٍ".

بينما نجد أن العبارات التي أشارت إجابات الباحثين فيها إلى التزام أقل من ضمن عبارات هذا المحور هي عبارة (يتم تطبيق إجراءات وقائية من أجل تحديد مهددات الاستقلالية -تألف- إلى مستوى مقبول) حيث المتوسط الحسابي ٢,٩٦ وهو تقييم بمستوى التزام "متوسط" لهذه العبارة، واحتلت عبارة (يحصل المكتب على تأكيد خطي -ورقي أو الكتروني- مرة في السنة على الأقل حول امتثال الموظفين لسياسات المكتب وإجراءاته المتعلقة بالاستقلالية) المرتبة الثانية عشر في الالتزام بالإجراءات المهنية بمتوسط حسابي ٢,٦٣ ووزن نسبي ٥٣%، أي أن هناك التزام بدرجة "ضعيفة" فيما يخص هذا الإجراء، وفي المرتبة الأخيرة عبارة (يوجد كتيب خاص برقابة الجودة ضمن المكتب ويتم تحديثه دورياً) بوزن نسبي ٤٩ % و"غير ملتزمين ابداً".

- اختبار الفرضية الأولى: "لا تقوم مكاتب التدقيق بتطبيق كل من مسؤوليات إدارة الجودة وقواعد السلوك المهني وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية".

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي الاجمالي للمحور الأول يساوي ٣,٣٧ بانحراف معياري ٠,٥٥ وأن قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور ٦٧ % وهي قيمة متوسطة مما يعكس التزام بدرجة متوسطة بهذه الإجراءات لدى عينة الدراسة. كما أن النتائج تشير إلى أن المعامل الاحصائي $t=6.01$ عند درجة حرية ٨١ والدلالة المعنوية الحسابية $Sig=0.000$ وهي أصغر من ٠,٠٥ وعليه يتم رفض فرضية العدم ويتم قبول الفرضية البديلة "تقوم مكاتب التدقيق بتطبيق كل من مسؤوليات إدارة الجودة وقواعد السلوك المهني وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية".

• تحليل فقرات المحور الثاني: الإجراءات والعوامل المتعلقة بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها

لوصف مدى التزام مكاتب تدقيق الحسابات في الجمهورية العربية السورية بالإجراءات المتعلقة بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء، لجأ الباحث إلى استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار T-test للتحقق من معنوية الفقرة وأهمية الفقرة كما وقام الباحث بتقسيم هذا المحور إلى سؤالين، السؤال الثاني من الاستبانة والمتعلق بإجراءات تقييم عميل تدقيق محتمل (الجدول رقم ١٨) والسؤال الثالث المتعلق بالعوامل التي تؤثر على تقييم المكتب لعملائه الحاليين بهدف تحديد إمكانية الاستمرار معهم مستقبلاً (الجدول رقم ١٩).

جدول رقم (١٨) - الاحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بإجراءات تقييم العملاء

الترتيب حسب الأهمية	الدلالة المعنوية	الوزن النسبي	دالة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	التسلسل
1	0.000	88	16.904	0.751	4.40	مراجعة المعلومات المالية المتوفرة كالتقارير السنوية والبيانات المالية والدورية والإقرارات الضريبية	1
2	0.000	84	11.037	0.991	4.21	التأكد من الوضع المالي للمنشأة الخاضعة للتدقيق ومدى قدرتها على دفع أتعاب التدقيق	6
3	0.000	82	9.019	1.126	4.12	تقييم موقف الإدارة تجاه الرقابة الداخلية وتفسيرها للمعايير المحاسبية	9
4	0.000	82	9.072	1.096	4.10	يتحرى مكتب التدقيق عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب المباشرين مع الشركة تحت التدقيق	5

الترتيب حسب الأهمية	الدلالة المعنوية	الوزن النسبي	دالة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	التسلسل
5	0.000	81	9.140	1.063	4.07	دراسة أية ظروف أو عوامل تفرض بذل عناية خاصة عند القيام بعملية التدقيق أو تجعل عملية التدقيق مرتفعة المخاطر	4
6	0.000	78	9.107	0.897	3.90	تقييم كفاءة الإدارة العليا للمنشأة وموظفيها	7
7	0.000	78	6.521	1.253	3.90	تقييم بيئة السلوك الأخلاقي في المنشأة وأهدافها المستقبلية	8
8	0.000	72	4.470	1.186	3.59	الاستفسار من أطراف مستقلة (كالبنوك، المستشارين القانونيين) عن أية معلومات قد تؤثر على قرار تقييم العميل	2
9	0.006	69	2.827	1.406	3.44	الاستفسار من المدقق السابق حول المواضيع الخاصة باستقامة الإدارة والتباين في وجهات النظر في سياسات وإجراءات التدقيق وأسباب تغييره	3
	0.000	81	10.73	0.82	3.97	إجراءات تقييم عميل محتمل	المجموع

يبين الجدول رقم (١٨) إجابات عينة الدراسة حول العبارات المتعلقة بمدى الالتزام بالإجراءات المتعلقة بتقييم عميل محتمل لمكتب التدقيق، حيث جاءت في المرتبة الأولى ضمن عبارات هذا المحور عبارة (مراجعة المعلومات المالية المتوفرة كالتقارير السنوية والبيانات المالية والدورية والإقرارات الضريبية) بمتوسط حسابي ٤,٤٠ وبوزن نسبي ٨٨ % وتنفيذ الإجراء يتم "دائماً"، أما في المرتبة الثانية عبارة (التأكد من الوضع المالي للمنشأة الخاضعة للتدقيق ومدى قدرتها على دفع أتعاب التدقيق) بمتوسط حسابي ٤,٢١ وانحراف معياري ٠,٩، وفي المرتبة الثالثة عبارة (تقييم موقف الإدارة تجاه الرقابة الداخلية وتفسيرها للمعايير المحاسبية) بمتوسط حسابي ٤,١٢ ووزن نسبي ٨٢ %.

بينما نجد أن العبارات التي أشارت إلى الإجابات إلى التزام أقل بتنفيذها هي عبارة (الاستفسار من أطراف مستقلة (كالبنوك، المستشارين القانونيين) عن أية معلومات قد تؤثر على قرار تقييم العميل) حيث المتوسط الحسابي ٣,٥٩ وهو يتم تنفيذ هذا الاجراء "غالبا" واحتلت المرتبة الثامنة، أما عبارة (الاستفسار من المدقق السابق حول المواضيع الخاصة باستقامة الإدارة والتباين في وجهات النظر في سياسات وإجراءات التدقيق وأسباب تغييره) كانت في المرتبة الأخيرة في التنفيذ وبمستوى تنفيذ "أحيانا" وبمتوسط حسابي ٣,٤٤.

ويبين الجدول رقم (١٩) نتائج أفراد العينة حول الإجابة على السؤال المتعلق بالعوامل التي تؤثر على تقييم المكتب لعملائه الحاليين بهدف تحديد إمكانية الاستمرار معهم مستقبلاً.

الجدول رقم (١٩) - الاحصاءات الوصفية على مستوى العبارات والمتعلقة بالعوامل التي تؤثر على تقييم المكتب لعملائه الحاليين

الترتيب حسب الأهمية	الدلالة المعنوية	الوزن النسبي	دالة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	التسلسل
١	0.000	78	7.483	1.077	3.89	حدوث تغيير رئيسي في قضايا العميل لدى المحاكم	5
٢	0.000	76	8.674	0.828	3.79	حدوث ظروف تستدعي إعادة دراسة العلاقة مع العميل	1
٣	0.000	74	6.981	0.933	3.72	حدوث تغيير رئيسي في طبيعة العميل	4
٤	0.000	73	6.221	0.923	3.63	حدوث تغيير رئيسي في الأوضاع المالية للعميل	3
٥	0.000	72	5.968	0.888	3.59	حدوث تغير رئيسي عند العميل في الإدارة أو المالكين	2
٦	0.000	70	4.755	0.906	3.48	حدوث تغير رئيسي في نطاق مهمة التدقيق	6
	0.000	81	9.24	0.67	3.68	تقييم المكتب لعملائه بهدف تحديد إمكانية الاستمرار	المجموع

من الجدول السابق يمكن ملاحظة أن عبارة (حدوث تغير رئيسي في قضايا العميل لدى المحاكم) أٌتت في المرتبة الأولى ضمن عبارات هذا السؤال وبمتوسط حسابي ٣,٨٩ وبوزن ٧٨ % والاجراء له "تأثير كبير"، وجاءت عبارة (حدوث ظروف تستدعي إعادة دراسة العلاقة مع العميل) في المرتبة الثانية لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي ٣,٧٩ وانحراف معياري ٠,٨٢ وهو الأقل بين العبارات، مما يدل على تقارب إجابات المبحوثين حول هذه العبارة، وكانت في المرتبة الثالثة عبارة (حدوث تغيير رئيسي في طبيعة العميل) بمتوسط حسابي ٣,٧٢ ووزن نسبي ٧٤ % مع "أثر كبير" في هذه العبارة. بينما نجد أن العبارات التي احتلت الأثر الأقل ضمن هذا السؤال عبارة (حدوث تغير رئيسي عند العميل في الإدارة أو المالكين) حيث أن المتوسط الحسابي ٣,٥٩ وهو ب "أثر ضعيف" إلى حد ما واحتلت المرتبة الخامسة، أما عبارة (حدوث تغير رئيسي في نطاق مهمة التدقيق) احتلت المرتبة السادسة في التأثير وبمتوسط حسابي ٣,٤٨.

- اختبار الفرضية الثانية: "لا تنفذ مكاتب التدقيق الإجراءات المنصوص عليها في المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية والمتعلقة بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها".

تم اجراء اختبار المقارنة بين القيمة المعيارية والحسابية لهذا المحور من خلال اختبار One Sample T test وكانت النتائج التالية:

الجدول رقم (٢٠) - اختبار T للتحقق من التزام مكاتب تدقيق الحسابات بإجراءات تقييم العلاقات مع العملاء

السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدالة T	درجة الحرية	الدالة المعنوية
٢- إجراءات تقييم عميل محتمل	3.97	0.82	10.73	81	0.000
٣ - تقييم المكتب لعملائه بهدف تحديد امكانية الاستمرار	3.68	0.67	9.24	81	0.000

يبين الجدول أن المتوسط الحسابي للسؤال الثاني من الاستبانة يساوي ٣,٩٧، بانحراف معياري ٠,٨٢، والمعامل الاحصائي $t=10.73$ عند درجة حرية ٨١. أما السؤال الثالث، فيظهر الجدول أن المتوسط الحسابي يساوي ٣,٦٨، بانحراف معياري ٩,٢٤، والمعامل الاحصائي $t=9.24$ عند درجة حرية ٨١.

أما الدلالة المعنوية الحسابية لكلا السؤالين يساوي $Sig=0.000$ وهي أصغر من ٠,٠٥، وبالتالي يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على "تتفد مكاتب التدقيق الإجراءات المذكورة في المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية والمتعلقة بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء بهدف الموافقة عليها أو مواصلتها".

• تحليل فقرات المحور الثالث: العوامل والمعايير المتعلقة بامتلاك مكاتب التدقيق لفرق عمل مؤهلة علمياً ومهنياً.

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة والنتائج المبينة في جدول رقم (٢١) وجدول رقم (٢٢) يبين آراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الثالث والمتمثل بالسؤال الرابع بقسميه.

الجدول رقم (٢١) - الاحصاءات الوصفية للعبارة المتعلقة بإجراءات تقييم المكتب للموظفين

الترتيب حسب الأهمية	الدلالة المعنوية	الوزن النسبي	دالة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	التسلسل
1	0.000	88	13.496	0.941	4.40	السلوك الشخصي والصفات المهنية	6
2	0.000	82	10.435	0.974	4.12	المعرفة بطبيعة العمل	1
3	0.000	82	14.298	0.703	4.11	القدرة على إنجاز العمل في الوقت المحدد	2
4	0.000	81	9.509	1.010	4.06	العلاقة مع العملاء	5
5	0.000	80	9.932	0.923	4.01	المقدرة على تطبيق الحكم المهني	7
6	0.000	79	8.036	1.058	3.94	مهارات الاتصال والقيادة والتدريب	4
7	0.000	77	8.510	0.895	3.84	القدرة على التجديد والتطوير في أساليب العمل	3
	0.000	81	14.42	0.67	4.07	إجراءات تقييم المكتب للموظفين	المجموع

يبين الجدول السابق بأن عبارة (السلوك الشخصي والصفات المهنية) كانت في المرتبة الأولى من ضمن عبارات "إجراءات تقييم المكتب لموظفيه" بمتوسط حسابي ٤,٤٠ وبوزن ٨٨ %، ويؤخذ هذا العامل بعين الاعتبار "غالباً"، واحتلت المرتبة الثانية لدى أفراد عينة الدراسة عبارة (المعرفة بطبيعة العمل) بمتوسط

حسابي ٤,١٢ وانحراف معياري ٠,٩٧، أما في المرتبة الثالثة عبارة (القدرة على إنجاز العمل في الوقت المحدد) بمتوسط حسابي ٤,١١ ووزن نسبي ٨٢ %.

بينما نجد أن العبارات التي احتلت الترتيب الأقل في هذا السؤال عبارة (مهارات الاتصال والقيادة والتدريب) وعبارة (القدرة على التجديد والتطوير في أساليب العمل) وبوزن نسبي ٧٧,٧٩ على التوالي.

الجدول رقم (٢٢) - الاحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بمعايير ترقية العاملين في مكاتب التدقيق إلى مستويات وظيفية أعلى

الترتيب حسب الأهمية	الدلالة المعنوية	الوزن النسبي	دالة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	التسلسل
1	0.000	87	14.910	0.822	4.35	مستوى الأداء	2
2	0.000	86	14.556	0.812	4.30	القدرة على تحمل المسؤولية	5
3	0.000	85	13.980	0.814	4.26	الخبرة العملية	1
4	0.000	80	11.729	0.753	3.98	انسجام أهداف المكتب المستقبلية وأداء المدقق	3
5	0.000	74	5.681	1.128	3.71	توفر الدافع لدى الشخص لاستلام المهمات الوظيفية	4
	0.000	15.16	82	0.66	4.12	معايير ترقية الموظفين إلى مستويات وظيفية أعلى	المجموع

يظهر الجدول رقم (٢٢) أن معيار (مستوى الأداء) احتل المرتبة الأولى من ضمن هذه المعايير بمتوسط حسابي ٤,٣٥ ووزن ٨٧ % و"غالباً" ما يأخذ بعين الاعتبار هذا المعيار، واحتلت المرتبة الثانية من معايير ترقية المدقق لدى أفراد عينة الدراسة عبارة (القدرة على تحمل المسؤولية) بمتوسط حسابي ٤,٣٠ وانحراف معياري ٠,٨١، واحتلت المرتبة الثالثة عبارة (الخبرة العملية) بمتوسط حسابي ٤,٢٦ ووزن نسبي ٨٥ %.

بينما نجد أن المعايير التي احتلت الترتيب الأقل في عبارات هذا السؤال معيار (انسجام أهداف المكتب المستقبلية وأداء المدقق) حيث المتوسط الحسابي ٣,٩٨ واحتلت المرتبة الرابعة أما عبارة (توفر الدافع لدى الشخص لاستلام المهمات الوظيفية) احتلت المرتبة الأخيرة في أهمية هذا المعايير لترقية المدقق ومتوسط حسابي ٣,٧١.

- اختبار الفرضية الثالثة: "لا تمتلك مكاتب التدقيق فرق عمل مؤهلة علمياً ومهنياً بما يتوافق مع المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية"

تم اجراء اختبار المقارنة بين القيمة المعيارية والحسابية لهذا المحور من خلال اختبار One Sample T test وكانت النتائج التالية:

الجدول رقم (٢٣) - نتائج اختبار T للتحقق من امتلاك مكاتب تدقيق الحسابات لفرق عمل مؤهلة علمياً ومهنياً

السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الدالة T	درجة الحرية	الدلالة المعنوية
١ - تقييم المكتب للموظفين	4.07	0.67	81	14.42	81	0.000
٢- معايير ترقية الموظفين إلى مستويات وظيفية أعلى	4.12	0.66	82	15.16	81	0.000

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لسؤال "تقييم المكتب للموظفين" يساوي ٤,٠٧ وبانحراف معياري ٠,٦٧ والمعامل الاحصائي $t=14.42$ عند درجة حرية ٨١، في حين أن قيمة المتوسط الحسابي لسؤال "معايير ترقية المدقق إلى مستويات وظيفية أعلى" يساوي ٤,١٢ وبانحراف معياري ٠,٦٦ والمعامل الاحصائي $t=15.16$ عند درجة حرية ٨١. أما الدلالة المعنوية الحسابية لكلا السؤالين يساوي $Sig=0.000$ وهي أصغر من ٠,٠٥، وبالتالي يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على "امتلاك مكاتب التدقيق لفرق عمل مؤهلة علمياً ومهنياً بما يتوافق مع المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية".

• تحليل فقرات المحور الرابع: الإجراءات المتبعة بأداء عمليات التدقيق والرقابة عليها بما يتوافق مع المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية.

لوصف مدى التزام مكاتب التدقيق الحسابات في الجمهورية العربية السورية بالإجراءات المتعلقة بأداء العمليات والرقابة عليها بما يتوافق مع المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية، فقد لجأ الباحث إلى استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، واختبار T-test للتحقق من معنوية الفقرة وأهمية الفقرة كما هو موضح بالجدول رقم (٢٤).

الجدول رقم (٢٤) - الاحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بأداء العمليات والرقابة عليها

الترتيب حسب الأهمية	الدلالة المعنوية	الوزن النسبي	دالة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	التسلسل
1	0.000	74	4.765	1.321	3.70	يقوم المكتب بالاحتفاظ بوثائق الشركات محل التدقيق لفترة من الزمن حسب نظامه الداخلي أو متطلبات القانون	15
2	0.000	70	4.142	1.146	3.52	يقوم المكتب باستخدام أساليب تقليدية مثل الملاحظات الدوية والنماذج في نظام التوثيق	9
3	0.000	69	3.636	1.124	3.45	تؤمن سياسات وإجراءات التوجيه والإشراف المعتمدة ضمن المكتب قناعة معقولة بأن العمل المنجز يفي بمتطلبات الجودة	3
4	0.009	67	2.691	1.190	3.35	يتضمن نظام رقابة الجودة المطبق في المكتب إجراءات لتجنب التغير غير المصرح به أو ضياع وثائق عملية التدقيق	8
5	0.002	67	3.131	1.023	3.35	يتم استخدام الحكم المهني كمبرر للقرارات غير المدعومة بحقائق وظروف العملية أو بأدلة تدقيق كافية ومناسبة	10
6	0.032	66	2.186	1.314	3.32	يقوم مدقق رقابة الجودة في المكتب بتقييم الأحكام الهامة التي يصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي يتم التوصل إليها لدى صياغة التقرير	5
7	0.006	66	2.825	0.977	3.30	يساعد العمل والتدريب الجماعي أعضاء فريق التدقيق الأقل الخبرة في فهم أهداف العمل المحدد بوضوح	7

الترتيب حسب الأهمية	الدلالة المعنوية	الوزن النسبي	دالة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	التسلسل
8	0.038	64	2.108	0.943	3.22	يضع المكتب خطط لاحتياجاته من الأفراد على كافة المستويات وفقاً لنشاطه الحالي والمستقبلي	1
9	0.071	64	1.828	1.027	3.21	يؤدي التزام مكتب التدقيق بوضع مقاييس موضوعية لتقييم أداء الموظفين وترقيتهم دورياً	2
10	0.502	62	0.674	1.311	3.10	لدى المكتب إجراءات محددة لحل الاختلافات في الاجتهادات المهنية بين الأفراد المشاركين في عملية التدقيق	4
11	0.655	61	0.449	1.231	3.06	يستخدم المكتب عملية فحص دوري كأداة لتقييم نظام رقابة الجودة والتعرف على أوجه الضعف واتخاذ الإجراءات المناسبة	11
12	0.479	58	-0.711	1.243	2.90	يتوفر في المكتب إجراءات واضحة لمعالجة الشكاوى والادعاءات الناشئة داخل الشركة أو خارجها للتعامل معها بالشكل الملائم	12
13	0.242	56	-1.178	1.407	2.82	يشير مدقق رقابة الجودة في تقريره إلى عدم درايته بوجود مسائل عالقة يمكن أن تؤثر سلباً على أحكام واستنتاجات فريق التدقيق	6
14	0.000	44	-4.997	1.414	2.22	ينفذ مكتب التدقيق عملية فحص النظير للتأكد من تطبيق المكتب لنظام رقابة الجودة	14

الترتيب حسب الأهمية	الدلالة المعنوية	الوزن النسبي	دالة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	التسلسل
15	0.000	41	-5.243	1.601	2.07	يتعاقد مكتب التدقيق مع مستشار خارجي للتأكد من تطبيق المكتب لنظام رقابة الجودة	13
	0.283	62	1.08	0.893	3.10	أداء العمليات والرقابة عليها	المجموع

يبين الجدول رقم (٢٤) أن عبارة (يقوم المكتب بالاحتفاظ بوثائق الشركات محل التدقيق لفترة من الزمن حسب نظامه الداخلي أو متطلبات القانون) احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي ٣,٧ ووزن ٧٤ % "وغالباً" ما تؤخذ بعين الاعتبار هذه العبارة، واحتلت المرتبة الثانية عبارة (يقوم المكتب باستخدام أساليب تقليدية مثل الملاحظات الدوية والنماذج في نظام التوثيق) بمتوسط حسابي ٣,٥٢ وانحراف معياري ١,١٤، أما عبارة (تؤمن سياسات وإجراءات التوجيه والإشراف المعتمدة ضمن المكتب قناعة معقولة بأن العمل المنجز يفي بمتطلبات الجودة) فكانت في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي ٣,٤٥ ووزن نسبي ٦٩ %،

بينما نجد أن العبارة التي احتلت الترتيب الأقل في عبارات هذا المحور عبارة (يشير مدقق رقابة الجودة في تقريره إلى عدم درايته بوجود مسائل عالقة يمكن أن تؤثر سلباً على أحكام واستنتاجات فريق التدقيق) حيث المتوسط الحسابي ٢,٨٢ ومعظم الإجابات كانت "وسطياً" واحتلت العبارة المرتبة الثالثة عشر، أما عبارة (ينفذ مكتب التدقيق عملية فحص النظير للتأكد من تطبيق المكتب لنظام رقابة الجودة) احتلت المرتبة الرابعة عشر، وعبارة (يتعاقد مكتب التدقيق مع مستشار خارجي للتأكد من تطبيق المكتب لنظام رقابة الجودة) احتلت المرتبة الأخيرة بمتوسط ٢,٠٧ وتقييم الإجابات يتجه نحو "أحياناً".

- اختبار الفرضية الرابعة: "لا تقوم مكاتب التدقيق بأداء عمليات التدقيق والرقابة عليها وفق الإجراءات المنصوص عليها في كل من المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية".

يبين الجدول السابق أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص هذا المحور قد بلغ ٣,١٠ بانحراف معياري ٠,٨٩ والمعامل الاحصائي $t=1.08$ عند درجة حرية ٨١ والدلالة المعنوية الحسابية $Sig=0.283$ وهي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية ٠,٠٥، إذا يتم قبول فرضية العدم "لا تقوم مكاتب

التدقيق بأداء عمليات التدقيق والرقابة عليها وفق الإجراءات المنصوص عليها في كل من المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية".

• تحليل فقرات المحور الخامس: مدى شمول برامج مراقبة الجودة وثائقها ضمن مكاتب التدقيق للإجراءات المطلوبة في معيار رقابة الجودة ومعايير التدقيق الدولية

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة والنتائج المبينة في جدول رقم (٢٥) وجدول رقم (٢٦) يبين آراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الخامس والمتمثل بالسؤال السادس بقسميه.

الجدول رقم (٢٥) - الاحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة ببرامج مراقبة الجودة

الترتيب حسب الأهمية	الدلالة المعنوية	الوزن النسبي	دالة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	التسلسل
1	0.000	73	4.819	1.192	3.63	(معايير اختيار المهمة الخاضعة للتدقيق)	2
2	0.000	72	5.524	0.980	3.60	(الإجراءات اللازمة لتحديد مدى الالتزام بالمعايير المهنية وسياسات وإجراءات ضوابط الجودة في المهام الخاضعة للرقابة)	1
3	0.000	71	3.648	1.362	3.55	(اعداد تقرير في المكتب إجراءات واضحة يتضمن نتائج وتوصيات الرقابة بالإضافة إلى إجراءات التصحيحية)	4
4	0.010	69	2.622	1.516	3.44	(مدى تكرار ومراجعة مهام الرقابة)	3
	0.000	71	5.01	0.98	3.55	برنامج مراقبة الجودة	المجموع

يبين الجدول رقم (٢٥) نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول مدى شمول برامج مراقبة الجودة للإجراءات المذكورة في معيار رقابة الجودة ومعايير التدقيق الدولية، حيث أتت في الترتيب الأول عبارة (معايير اختيار المهمة الخاضعة للتدقيق) بمتوسط حسابي ٣,٦ وبوزن ٧٣ % و"غالباً" ما يأخذ بعين الاعتبار

هذا الإجراء، واحتلت المرتبة الثانية بالنسبة لأفراد عينة الدراسة عبارة (الإجراءات اللازمة لتحديد مدى الالتزام بالمعايير المهنية وسياسات وإجراءات ضوابط الجودة في المهام الخاضعة للرقابة) بمتوسط حسابي ٣,٦٠ وانحراف معياري ٠,٩٨، أما عبارة (اعداد تقرير في المكتب إجراءات واضحة يتضمن نتائج وتوصيات الرقابة بالإضافة إلى إجراءات التصحيحية.) فقد جاءت في الترتيب الثالث بمتوسط حسابي ٣,٥٥ ووزن نسبي ٧١ %، وفي المرتبة الأخيرة عبارة (مدى تكرار ومراجعة مهام الرقابة) بمتوسط ٣,٤٤ ووزن نسبي ٦٩ % و"غالباً" ما يتم شموله.

الجدول رقم (٢٦) - الاحصاءات الوصفية على مستوى العبارات المتعلقة بالتوثيق

الترتيب حسب الأهمية	الدالة المعنوية	الوزن النسبي	دالة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	التسلسل
1	0.000	81	8.533	1.126	4.06	(تقييمات مخاطر الأخطاء الجوهرية)	3
2	0.000	75	6.972	0.966	3.74	(المخاطر المحددة وعناصر الرقابة ذات العلاقة)	4
3	0.000	71	4.614	1.101	3.56	(العناصر الأساسية للفهم التي تم الحصول عليها بكل ناحية للمنشأة وبيئتها)	2
4	0.005	70	2.902	1.484	3.48	(المناقشات بين فريق العملية والقرارات الهامة التي تم التوصل إليها.)	1
	0.000	74	6.81	0.94	3.71	وثائق التدقيق	المجموع

يبين الجدول رقم (٢٦) أن عبارة (تقييمات مخاطر الأخطاء الجوهرية) قد احتلت المرتبة الأولى من بين عبارات السؤال المتعلق بوثائق التدقيق بمتوسط حسابي ٤,٠ ووزن ٨١ % و"غالباً" ما يتم تضمين هذا الإجراء ضمن إجراءات مكاتب تدقيق الحسابات، يليها في المرتبة الثانية عبارة (المخاطر المحددة وعناصر الرقابة ذات العلاقة) بمتوسط حسابي ٣,٧ وانحراف معياري ٠,٩٦ مما يدل على تقارب إجابات المبحوثين حول هذه العبارة، وفي المرتبة الثالثة عبارة (العناصر الأساسية لفهم المنشأة وبيئتها) بمتوسط حسابي ٣,٥٦ ووزن نسبي ٧٠ % و"غالباً" ما يتم شموله، والمرتبة الأخيرة عبارة (المناقشات بين فريق

العملية والقرارات الهامة التي تم التوصل إليها) بمتوسط ٣,٤٨ ووزن نسبي ٧٠ % و"غالباً" ما يتم تضمينه.

- اختبار الفرضية الخامسة: " لا تشتمل برامج مراقبة الجودة ووثائقها الإجراءات المطلوبة في كل من المعيار الدولي لمراقبة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية."

تم اجراء اختبار المقارنة بين القيمة المعيارية والحسابية لهذا المحور من خلال اختبار One Sample T test وكانت النتائج التالية:

الجدول رقم (٢٧) - نتائج اختبار T للتحقق من شمول إجراءات برامج مراقبة الجودة ووثائقها

السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الدالة T	درجة الحرية	الدالة المعنوية
١ - برنامج مراقبة الجودة	3.55	0.98	71	5.01	81	0.000
٢- وثائق التدقيق	3.71	0.94	74	6.81	81	0.000

يبين الجدول أن المتوسط الحسابي للسؤال الأول المتعلق ببرنامج مراقبة الجودة يساوي ٣,٥٥ بانحراف معياري ٠,٩٨ والمعامل الاحصائي $t=5.01$ عند درجة حرية ٨١، أما فيما يخص وثائق التدقيق فيلاحظ أن المتوسط الحسابي للسؤال يساوي ٣,٧١ بانحراف معياري ٠,٩٤ والمعامل الاحصائي $t=6.8$ عند درجة حرية ٨١. كما يشير الجدول أن الدلالة المعنوية الحسابية لكلا السؤالين يساوي $\text{Sig}=0.000$ وهي أصغر من ٠,٠٥ إذا نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة والتي تنص على " شمول برامج مراقبة الجودة ووثائقها الإجراءات المذكورة في كل من المعيار الدولي لمراقبة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية".

• تحليل المحور السادس: عوائق تطبيق مكاتب تدقيق الحسابات لمعيار رقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية التي تناولت رقابة الجودة.

يبين الجدول رقم (٢٨) أهم العوائق أمام تطبيق مكاتب تدقيق الحسابات لمعيار رقابة الجودة مرتبة من الأكثر أهمية إلى الأقل أهمية، وقد تم معالجتها إحصائياً بحصر عدد تكرارات كل عائق:

الجدول رقم (٢٨) - عوائق تطبيق رقابة الجودة في مكاتب التدقيق

الترتيب أهم العوائق	الأهمية النسبية للعائق (%)	العائق
١	15.8	عدم وجود رقابة على جودة تدقيق الحسابات من قبل المؤسسات المهنية
٢	12.7	صعوبة الوفاء بمتطلبات الرقابة على الجودة
٣	12.1	التكلفة العالية
٤	11.6	عدم وجود قوانين تلزم مكاتب التدقيق بالرقابة على جودة تدقيق الحسابات
٥	10.5	عدم وجود وسائل تشجيع من قبل المؤسسات المهنية المحلية كنشر أسماء المكاتب الملتزمة بالرقابة مما يكسيها ميزة تنافسية
٦	9.9	عدم وجود عقوبات على مكاتب التدقيق غير الملتزمة بالرقابة على الجودة
٧	9.8	عدم اهتمام العملاء بالتزام المكتب بتطبيق الرقابة على جودة تدقيق الحسابات
٨	9.8	عدم تأثر الخدمات التي يقدمها المكتب بتطبيق الرقابة على جودة تدقيق الحسابات
٩	7.8	عدم وجود أية مزايا لتطبيق الرقابة على جودة الأداء
	100	مجموع الأهمية النسبية

يظهر الجدول السابق أن العائق الأول من وجهة نظر المبحوثين كان (عدم وجود رقابة على جودة تدقيق الحسابات من قبل المؤسسات المهنية) بنسبة ١٥,٨ % ثم عائق صعوبة الوفاء بمتطلبات الرقابة على الجودة بنسبة ١٢,٧ % ، وفي المرتبة الثالثة من حيث أهم العوائق (التكلفة العالية) بنسبة ١٢,١ % و في المرتبة الرابعة عائق (عدم وجود قوانين تلزم مكاتب التدقيق بالرقابة على جودة تدقيق الحسابات) بنسبة ١١,٦ %، واحتلت المراتب الأخيرة لهذه العوائق عائق (عدم تأثر الخدمات التي يقدمها المكتب بتطبيق الرقابة على جودة تدقيق الحسابات) بنسبة ٩,٨ % بالمرتبة الثامنة وأخيراً عائق (عدم وجود أية مزايا لتطبيق الرقابة النوعية على جودة الأداء) بنسبة ٧,٨ %.

3-2-4-دراسة أثر الخصائص الديمغرافية على إجابات أفراد العينة:

لدراسة إمكانية وجود أثر محتمل للخصائص الديمغرافية على إجابات أفراد العينة، تم استخدام كل من:

- اختبار تحليل التباين لمعيار واحد (One Way ANOVA): حيث يعمل تحليل التباين الأحادي على دراسة وتحليل أثر متغير وصفي على متغير كمي، ويعمل على مقارنة متوسطات مجموعات هذا المتغير الوصفي لمعرفة إذا كان هناك فروق جوهرية فيما بينها، حيث أنه تم استخدامه لكل من متغيرات المؤهل العلمي، المركز الوظيفي، عدد سنوات الخبرة وأخيراً عدد العاملين في مكتب التدقيق، وتمت المقارنة بين القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار تحليل التباين الأحادي مع مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$.

- اختبار في حالة العينتين المستقلتين (Two Independent T Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية ويصلح لمقارنة متوسطي مجموعتين من البيانات.

1- حسب المؤهل العلمي:

تم اجراء اختبار المقارنة One Way ANOVA لدراسة الاختلافات في إجابات المبحوثين حول محاور الاستبانة حسب المؤهل العلمي وكانت النتائج التالية:

الجدول رقم (٢٩) - المعاملات الإحصائية لاختبار الاختلافات حسب المؤهل العلمي

النتيجة	الدلالة المعنوية	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
لا يوجد فروق	0.657	0.422	0.133	2	0.266	بين المجموعات	مسؤوليات إدارة الجودة وقواعد السلوك المهني
			0.316	79	24.942	داخل المجموعات	
				81	25.209	المجموع	
لا يوجد فروق	0.901	0.104	0.071	2	0.143	بين المجموعات	الإجراءات المستخدمة لتقييم العملاء
			0.686	79	54.155	داخل المجموعات	
				81	54.298	المجموع	
لا يوجد فروق	0.225	1.518	0.672	2	1.344	بين المجموعات	تقييم المكتب لعملائه بهدف تحديد امكانية الاستمرار
			0.443	79	34.968	داخل المجموعات	
				81	36.312	المجموع	
لا يوجد فروق	0.377	0.986	0.445	2	0.890	بين المجموعات	تقييم المكتب للموظفين
			0.451	79	35.650	داخل المجموعات	
				81	36.541	المجموع	

النتيجة	الدلالة المعنوية	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
لا يوجد فروق	0.572	0.563	0.255	2	0.509	بين المجموعات	معايير ترقية الموظفين إلى مستويات وظيفية أعلى
			0.452	79	35.719	داخل المجموعات	
				81	36.229	المجموع	
لا يوجد فروق	0.725	0.323	0.262	2	0.523	بين المجموعات	الإجراءات المتبعة لأداء العمليات والرقابة عليها
			0.810	79	64.027	داخل المجموعات	
				81	64.550	المجموع	
لا يوجد فروق	0.944	0.058	0.059	2	0.119	بين المجموعات	برنامج مراقبة الجودة
			1.032	79	81.509	داخل المجموعات	
				81	81.628	المجموع	
لا يوجد فروق	0.718	0.333	0.302	2	0.605	بين المجموعات	التوثيق
			0.908	79	71.704	داخل المجموعات	
				81	72.309	المجموع	

يبين الجدول السابق أنه لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية في إجابات المبحوثين تبعاً للشهادة التي يحملها أفراد عينة الدراسة.

2- حسب المركز الوظيفي:

تم إجراء اختبار المقارنة One Way ANOVA لدراسة الاختلافات في إجابات المبحوثين حول محاور الاستبانة حسب المركز الوظيفي وكانت النتائج التالية:

الجدول رقم (٣٠) - المعاملات الإحصائية لاختبار الاختلافات حسب المركز الوظيفي

النتيجة	الدلالة المعنوية	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
يوجد فروق	0.023	3.345	0.958	3	2.874	بين المجموعات	مسؤوليات إدارة الجودة وقواعد السلوك المهني
			0.286	78	22.335	داخل المجموعات	
				81	25.209	المجموع	
لا يوجد فروق	0.261	1.359	0.899	3	2.698	بين المجموعات	الإجراءات المستخدمة لتقييم العملاء
			0.662	78	51.600	داخل المجموعات	
				81	54.298	المجموع	

النتيجة	الدلالة المعنوية	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
لا يوجد فروق	0.431	0.929	0.418	3	1.253	بين المجموعات	تقييم المكتب لعملائه بهدف تحديد امكانية الاستمرار
			0.449	78	35.059	داخل المجموعات	
				81	36.312	المجموع	
لا يوجد فروق	0.275	1.317	0.587	3	1.762	بين المجموعات	تقييم المكتب للموظفين
			0.446	78	34.779	داخل المجموعات	
				81	36.541	المجموع	
لا يوجد فروق	0.656	0.541	0.246	3	0.738	بين المجموعات	معايير ترقية الموظفين إلى مستويات وظيفية أعلى
			0.455	78	35.491	داخل المجموعات	
				81	36.229	المجموع	
يوجد فروق	0.002	5.557	3.789	3	11.367	بين المجموعات	الإجراءات المتبعة لأداء العمليات والرقابة عليها
			0.682	78	53.183	داخل المجموعات	
				81	64.550	المجموع	
لا يوجد فروق	0.064	2.524	2.407	3	7.222	بين المجموعات	برنامج مراقبة الجودة
			0.954	78	74.406	داخل المجموعات	
				81	81.628	المجموع	
لا يوجد فروق	0.389	1.018	0.908	3	2.725	بين المجموعات	التوثيق
			0.892	78	69.584	داخل المجموعات	
				81	72.309	المجموع	

يبين الجدول أنه يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين إجابات المبحوثين حول محاور الدراسة تبعاً للمركز الوظيفي لأفراد عينة الدراسة من حيث (مسؤوليات إدارة الجودة وقواعد السلوك المهني - الإجراءات المتبعة لأداء العمليات والرقابة عليها).

بينما يلاحظ انه لا يوجد فروق من حيث (الإجراءات المستخدمة لتقييم العملاء، تقييم المكتب لعملائه بهدف تحديد امكانية الاستمرار، تقييم المكتب للموظفين، معايير ترقية الموظفين إلى مستويات وظيفية أعلى، برنامج مراقبة الجودة، وثائق التدقيق) تبعاً للمركز الوظيفي لأفراد عينة الدراسة.

3- حسب عدد سنوات الخبرة في تدقيق الحسابات:

تم اجراء اختبار المقارنة One Way ANOVA لدراسة الاختلافات في إجابات المبحوثين حول محاور الاستبانة حسب عدد سنوات الخبرة وكانت النتائج التالية:

الجدول رقم (٣١) - المعاملات الإحصائية لاختبار الاختلافات عدد سنوات الخبرة

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	الدلالة المعنوية	النتيجة
مسؤوليات إدارة الجودة وقواعد السلوك المهني	بين المجموعات	2.597	3	0.866	2.986	0.036	يوجد فروق
	داخل المجموعات	22.612	78	0.290			
	المجموع	25.209	81				
الإجراءات المستخدمة لتقييم العملاء	بين المجموعات	7.074	3	2.358	3.895	0.012	يوجد فروق
	داخل المجموعات	47.223	78	0.605			
تقييم المكتب لعملائه بهدف تحديد امكانية الاستمرار	بين المجموعات	6.390	3	2.130	5.552	0.002	يوجد فروق
	داخل المجموعات	29.922	78	0.384			
	المجموع	36.312	81				
تقييم المكتب للموظفين	بين المجموعات	0.607	3	0.202	0.439	0.726	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	35.933	78	0.461			
	المجموع	36.541	81				
معايير ترقية الموظفين إلى مستويات وظيفية أعلى	بين المجموعات	1.406	3	0.469	1.050	0.375	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	34.823	78	0.446			
	المجموع	36.229	81				
الإجراءات المتبعة لأداء العمليات والرقابة عليها	بين المجموعات	10.343	3	3.448	4.961	0.003	يوجد فروق
	داخل المجموعات	54.207	78	0.695			
	المجموع	64.550	81				
برنامج مراقبة الجودة	بين المجموعات	2.178	3	0.726	0.713	0.547	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	79.450	78	1.019			
	المجموع	81.628	81				
التوثيق	بين المجموعات	7.061	3	2.354	2.814	0.045	يوجد فروق
	داخل المجموعات	65.248	78	0.837			
	المجموع	72.309	81				

يبين الجدول أنه يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين إجابات المبحوثين حول محاور الدراسة من حيث (مسؤوليات إدارة الجودة وقواعد السلوك المهني- الإجراءات المستخدمة لتقييم العملاء - تقييم المكتب لعملائه بهدف تحديد امكانية الاستمرار - الإجراءات المتبعة لأداء العمليات والرقابة عليها - وثائق التدقيق) وذلك تبعاً لعدد سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة.

بينما يلاحظ انه لا يوجد فروق من حيث (تقييم المكتب للموظفين، معايير ترقية الموظفين إلى مستويات وظيفية أعلى، برنامج مراقبة الجودة) تبعاً لعدد سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة.

4- حسب عدد الموظفين في مكتب التدقيق:

تم اجراء اختبار المقارنة One Way ANOVA لدراسة الاختلافات في إجابات المبحوثين حول محاور الاستبانة حسب عدد الموظفين في مكتب التدقيق وكانت النتائج التالية:

الجدول رقم (٣٢) - المعاملات الإحصائية لاختبار الاختلافات حسب عدد الموظفين في مكتب التدقيق

النتيجة	الدلالة المعنوية	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
لا يوجد فروق	0.657	0.422	0.133	2	0.267	بين المجموعات	مسؤوليات إدارة الجودة وقواعد السلوك المهني
			0.316	79	24.942	داخل المجموعات	
				81	25.209	المجموع	
لا يوجد فروق	0.632	0.462	0.314	2	0.627	بين المجموعات	الإجراءات المستخدمة لتقييم العملاء
			0.679	79	53.670	داخل المجموعات	
				81	54.298	المجموع	
لا يوجد فروق	0.881	0.126	0.058	2	0.116	بين المجموعات	تقييم المكتب لعملائه بهدف تحديد امكانية الاستمرار
			0.458	79	36.196	داخل المجموعات	
				81	36.312	المجموع	
لا يوجد فروق	0.182	1.739	0.770	2	1.540	بين المجموعات	تقييم المكتب للموظفين
			0.443	79	35.000	داخل المجموعات	
				81	36.541	المجموع	
لا يوجد فروق	0.423	0.871	0.391	2	0.782	بين المجموعات	معايير ترقية الموظفين إلى مستويات وظيفية أعلى
			0.449	79	35.447	داخل المجموعات	
				81	36.229	المجموع	
يوجد فروق	0.029	3.723	2.780	2	5.560	بين المجموعات	الإجراءات المتبعة لأداء العمليات والرقابة عليها
			0.747	79	58.990	داخل المجموعات	
				81	64.550	المجموع	

النتيجة	الدلالة المعنوية	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المجال
لا يوجد فروق	0.400	0.928	0.937	2	1.874	بين المجموعات	برنامج مراقبة الجودة
			1.010	79	79.754	داخل المجموعات	
				81	81.628	المجموع	
لا يوجد فروق	0.458	0.790	0.709	2	1.417	بين المجموعات	التوثيق
			0.897	79	70.891	داخل المجموعات	
				81	72.309	المجموع	

يبين الجدول السابق أنه لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية في إجابات المبحوثين تبعاً لعدد الموظفين العاملين في مكاتب تدقيق الحسابات باستثناء عبارة (الإجراءات المتبعة لأداء العمليات والرقابة عليها).

٥- حسب الشكل القانوني لمكتب تدقيق الحسابات:

تم إجراء اختبار المقارنة Independent t test لدراسة الاختلافات في إجابات المبحوثين حول محاور الاستبانة حسب الشكل القانوني للمكتب وكانت النتائج التالية:

الجدول رقم (٣٣) - المعاملات الإحصائية لاختبار الاختلافات حسب الشكل القانوني لمكتب تدقيق الحسابات

النتيجة	الدلالة المعنوية	درجة الحرية	دالة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الشكل القانوني	المجال
لا يوجد فروق	0.175	81	-1.367	0.62	3.18	13	شركة محدودة المسؤولية	مسؤوليات إدارة الجودة وقواعد السلوك المهني
				0.54	3.41	69	مكتب فردي	
لا يوجد فروق	0.381	81	0.880	0.75	4.15	13	شركة محدودة المسؤولية	الإجراءات المستخدمة لتقييم العملاء
				0.83	3.94	69	مكتب فردي	
لا يوجد فروق	0.321	81	-0.999	0.47	3.51	13	شركة محدودة المسؤولية	تقييم المكتب لعملائه بهدف تحديد امكانية الاستمرار
				0.70	3.71	69	مكتب فردي	

النتيجة	الدالة المعنوية	درجة الحرية	دالة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الشكل القانوني	المجال
لا يوجد فروق	0.551	81	-0.598	0.79	3.97	13	شركة محدودة المسؤولية	تقييم المكتب للموظفين
				0.65	4.09	69	مكتب فردي	
لا يوجد فروق	0.431	81	-0.791	0.65	3.98	13	شركة محدودة المسؤولية	معايير ترقية الموظفين إلى مستويات وظيفية أعلى
				0.67	4.14	69	مكتب فردي	
لا يوجد فروق	0.064	81	-1.875	0.72	2.69	13	شركة محدودة المسؤولية	الإجراءات المتبعة لأداء العمليات والرقابة عليها
				0.90	3.19	69	مكتب فردي	
لا يوجد فروق	0.266	81	-1.120	0.94	3.27	13	شركة محدودة المسؤولية	برنامج مراقبة الجودة
				1.01	3.61	69	مكتب فردي	
يوجد فروق	0.045	81	-2.033	1.02	3.23	13	شركة محدودة المسؤولية	التوثيق
				0.91	3.80	69	مكتب فردي	

يبين الجدول السابق أنه يوجد فروق ذات دلالة معنوية في محاور الدراسة من حيث (وثائق التدقيق) تبعاً لشكل القانوني للمكتب حسب إجابات أفراد عينة الدراسة.

٦ - حسب العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية (العربية أو الأجنبية):

تم إجراء اختبار المقارنة Independent t test لدراسة الاختلافات في إجابات الباحثين حول محاور الاستبانة حسب العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية (العربية أو الأجنبية) وكانت النتائج التالية:

الجدول رقم (٣٤) - المعاملات الإحصائية لاختبار الاختلافات حسب العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية

المجال	العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	دالة T	درجة الحرية	الدلالة المعنوية	النتيجة
مسؤوليات إدارة الجودة وقواعد السلوك المهني	يوجد شراكة	8	3.22	0.52	-0.80	80	0.429	لا يوجد فروق
	لا توجد شراكة	74	3.39	0.56				
الإجراءات المستخدمة لتقييم العملاء	يوجد شراكة	8	3.86	0.91	-0.39	80	0.694	لا يوجد فروق
	لا توجد شراكة	74	3.98	0.81				
تقييم المكتب لعملائه بهدف تحديد امكانية الاستمرار	يوجد شراكة	8	3.52	0.68	-0.72	80	0.474	لا يوجد فروق
	لا توجد شراكة	74	3.70	0.67				
تقييم المكتب للموظفين	يوجد شراكة	8	3.84	0.96	-1.02	80	0.310	لا يوجد فروق
	لا توجد شراكة	74	4.09	0.64				
معايير ترقية الموظفين إلى مستويات وظيفية أعلى	يوجد شراكة	8	3.73	1.04	-1.78	80	0.079	لا يوجد فروق
	لا توجد شراكة	74	4.16	0.61				
الإجراءات المتبعة لأداء العمليات والرقابة عليها	يوجد شراكة	8	2.54	0.77	-1.91	80	0.059	لا يوجد فروق
	لا توجد شراكة	74	3.17	0.89				
برنامج مراقبة الجودة	يوجد شراكة	8	3.16	1.15	-1.19	80	0.239	لا يوجد فروق
	لا توجد شراكة	74	3.60	0.99				
التوثيق	يوجد شراكة	8	3.22	1.12	-1.56	80	0.122	لا يوجد فروق
	لا توجد شراكة	74	3.76	0.92				

يبين الجدول السابق أنه لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية في إجابات المبحوثين تبعاً لعلاقة المكتب مع مكاتب التدقيق الخارجية.

3-3- النتائج والتوصيات:

3-3-1- النتائج:

١ - أظهرت نتائج الدراسة قيام مكاتب التدقيق بتحديد كل من مسؤوليات إدارة الجودة وقواعد السلوك المهني وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية وذلك وفقاً لآراء العينة الممثلة لمكاتب التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار وجود التزام ضعيف فيما يخص العبارات المتعلقة بمهددات الاستقلالية - تأكيدات حول الامتثال بمتطلبات الاستقلالية - كتيب رقابة الجودة، وكانت نتائج المحور أقل تباين من نتائج المحاور الأخرى.

٢ - توصلت الدراسة إلى قيام مكاتب التدقيق بتنفيذ الإجراءات المذكورة في المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية والمتعلقة بدراسة وتقييم العلاقات مع العملاء وبدرجة تنفيذ جيدة، مع وجود تفاوت في إجابات المبحوثين حول العبارات المتعلقة بالاستفسار من المدقق السابق حول المواضيع الخاصة باستقامة الإدارة وإجراءات التدقيق، وعبارة تقييم بيئة السلوك الأخلاقي في المنشأة وأهدافها المستقبلية، بالإضافة إلى عبارة الاستفسار من أطراف مستقلة تؤثر على قرار تقييم العميل.

٣ - تقوم مكاتب التدقيق في الجمهورية العربية السورية بتوفير فرق عمل مؤهلة علمياً ومهنيّاً حيث أنها تلزم باتباع الإجراءات المتعلقة بتقييم المكتب لموظفيه ومعايير ترقية الموظفين.

٤ - أقل محاور الدراسة موافقة من قبل ممثلي مكاتب تدقيق الحسابات هو المحور الرابع، حيث أظهرت النتائج عدم قيام مكاتب تدقيق الحسابات بالإجراءات المتعلقة بأداء العمليات والرقابة عليها وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعايير التدقيق الدولية.

٥ - تتبع مكاتب تدقيق الحسابات في الجمهورية العربية السورية الإجراءات المتعلقة ببرامج مراقبة الجودة واستخدام التوثيق بما يخدم عملية رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية .

٦ - أظهرت الدراسة وجود فروق ذات دلالة معنوية في إجابات المبحوثين تعزى بالدرجة الأولى إلى خبرة المبحوثين يليها المركز الوظيفي، عدد الموظفين والشكل القانوني لمكتب التدقيق، حيث تقاطعت أغلب هذه الفروقات في المحور المتعلق بالإجراءات المتبعة لأداء العمليات والرقابة عليها.

٧ - تبين أن أكثر المعوقات تأثيراً من وجهة نظر المبحوثين والتي تحول دون تطبيق معايير الرقابة على الجودة هي (عدم وجود رقابة على جودة تدقيق الحسابات من قبل المؤسسات المهنية) وتبين أن أقل المعوقات هي (عدم وجود أية مزايا لتطبيق الرقابة على جودة الأداء).

3-2-3- التوصيات:

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يقدم الباحث عدداً من التوصيات منها:

١ - إشراف جمعية المحاسبين القانونيين السوريين على التأكد من التزام مكاتب تدقيق الحسابات بمتطلبات رقابة الجودة، والبدء من المكاتب التي تقوم بتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة المدرجة وربطها برخصة المزاولة.

٢ - إعادة دراسة وتقييم القوانين بما يتلائم مع ضمان تطبيق معايير الرقابة على جودة تدقيق الحسابات.

٣ - تشكيل لجنة من قبل مجلس المحاسبة والتدقيق وجمعية المحاسبين القانونيين مهمتها متابعة أداء مكاتب تدقيق الحسابات عن طريق برامج مراجعة النظير أو الاستشارة الخارجية.

٤ - ضرورة توعية مكاتب تدقيق الحسابات بأهمية وجود نظام رقابة على الجودة داخل مكاتب التدقيق والالتزام بالسلوك المهني والتعيين والترقية حسب الكفاءة والأداء بحيث يمكن هذه المكاتب من وضع برامج تدقيق شاملة تساعد على تحقيق أهدافها.

٥ - استحداث قسم جديد داخل مكاتب التدقيق يعنى بمتابعة مدى انسجام العمل داخل المكتب والضوابط العامة لرقابة الجودة والقيام بمراجعة دورية لنظام رقابة الجودة بالمكتب.

٦ - توعية المدققين وحثهم بالسعي المستمر والدائم نحو تطوير أدائهم من خلال المشاركة في المحاضرات، وورش العمل، والندوات التعليمية، والمشاركة في الدورات التدريبية.

٧ - زيادة فاعلية الاتصال والإعلام عن أهمية الحفاظ على جودة التدقيق في الأوساط المعنية، وذلك من خلال المؤتمرات العلمية والمهنية.

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية:

أ - الكتب:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤. "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة - الجزء الأول". (ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين)، عمان.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤. "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة- الجزء الثاني". (ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين)، عمان.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٢. "دليل استخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم- إرشادات عملية"، الطبعة الثالثة، عمان.
- ارينز، ألفين، لويك، جيمس، "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة د. محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ، اللاياض، ٢٠٠٢.
- البكري، سونيا، ٢٠٠٤. "إدارة الجودة الكلية". مصر، الدار الجامعية للنشر.
- التميمي، هادي عباس، ٢٠٠٤. "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، الأردن، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر.
- الدراكة، مأمون، ٢٠٠٦. "إدارة الحودة الشاملة وخدمة العملاء"، عمان، دار الصفاء للنشر والتوزيع.
- الذنبيات، علي، ٢٠١٠. "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية (نظرية وتطبيق)"، الطبعة الثالثة، الأردن، دار وائل للنشر.
- العزاوي، محمد، ٢٠٠٥. "إدارة الجودة الشاملة، الأردن، دار اليازوري.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١. "مفاهيم التدقيق المتقدمة"، عمان.
- المحياوي، قاسم نايف، ٢٠٠٧. إدارة الجودة في الخدمات: مفاهيم وعمليات وتطبيقات. الأردن، دار الشروق.

- المصري، تيسير، اليوسف، علي، ٢٠١٢. "نظم المعلومات المحاسبية"، كلية التجارة والاقتصاد، جامعة دمشق.
- الناغي، محمود السيد، ٢٠٠٠. "دراسات في: المعايير الدولية للمراجعة / تحليل وأطار للتطبيق"، المنصورة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع.
- جمعة، أحمد، ٢٠٠٩. "التدقيق والتأكيد الحديث (الإطار الدولي أدلة ونتائج)"، الطبعة الأولى، الأردن، دار الصفاء للنشر والتوزيع.
- جمعة، أحمد، ٢٠٠٩. "التدقيق والتأكيد الحديث (المشاكل والمسؤوليات الأدوات والخدمات)"، الطبعة الأولى، الأردن، دار الصفاء للنشر والتوزيع.
- مصطفى، أحمد سيد، ٢٠٠٥. "إدارة الجودة الشاملة والإيزو: دليل عصري للجودة والتنافسية"، مصر.

ب- الدوريات:

- الجوهري، علي محمد، ١٩٨٥، "استقلال مراجع الحسابات"، المجلة العلمية، العدد الأول، السنة الخامسة، كلية التجارة، جامعة طنطا.
- الدهراوي، كمال الدين، ٢٠٠٢، "مناهج البحث في مجال المحاسبة"، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، الإسكندرية.
- العدناني، محمد الهادي، (بدون تاريخ)، تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في العراق.
- العلي، منهل مجيد أحمد، ٢٠١٠، "تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية - دراسة حالة"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، نينوى.
- الغامدي، سالم علي والعنقري، حسام عبد المحسن، ٢٠٠٦، "آثار تطبيق برنامج مراقبة الجودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، ١٩. (٢)، ١٨٧-٢٢٤.

- المبروك عبد السلام، ٢٠٠٨، "الاتجاهات المعاصرة في المراجعة وأثرها على تطور المهنة في دولة قطر"، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان.
- أبو العلا، علاء، ٢٠٠٨، "العوامل المؤثرة في جودة عمليات المراجعة" <http://www.infotechaccountants.com/>.
- جريوع، يوسف محمود، ٢٠٠٥، "العوامل المؤثرة في الأداء المهني لمراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة من دولة فلسطين"، مجلة التنمية الرافدين، عدد ٧٨، مجلد ٢٧، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد.
- جريوع، يوسف، ٢٠٠٤، "فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين"، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني.
- حسنين، طارق محمد، وأحمد سباعي قطب، ٢٠٠٣، "دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد ٦٠، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- سالم، محمد يوسف، ١٩٩٤، "العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة - دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في عمان، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني، جامعة حلوان.
- سعيد، صبا أحمد، ٢٠٠٩، "نظام مقترح لرقابة الجودة على أداء مساعدي مراقبي الحسابات"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السابع والسبعون، جامعة الموصل.
- عبد العليم، محمد بكري، ٢٠٠٠، "قياس جودة الخدمات المهنية دراسة تطبيقية لمفاهيم ومقاييس جودة خدمة مراجعة الحسابات وأثرها على رضا العملاء"، المجلة العلمية والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد: الثالث.
- عطية، سليمان حسن، ٢٠١٣، "العوامل المؤثرة على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق في الأردن: دراسة ميدانية"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد السادس عشر، العدد الثاني، الجامعة الألمانية الأردنية.
- عوض، آمال، ٢٠٠٨، "أثر ممارسة التدقيق غير المنتظم على جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد رقم (٢)، المجلد رقم (٤٥)، جامعة الإسكندرية، مصر.

- متولي، سامي وهبة، ١٩٩٣، "فجوة التوقعات في المراجعة أسبابها وسبل تضييقها"، المجلة العلمية لكلية التجارة، كلية التجارة، جامعة الأزهر - فرع البنات، العدد ١٠.
- نشوان، اسكندر محمود، ٢٠١٠، "جودة خدمة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر مراجعي الحسابات الفلسطينيين"، مجلة الفكر المحاسبي، العدد ١، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مصر.

ج - الرسائل الجامعية:

- أحمد، عادل عبد الرحمن، ١٩٩٩، "دراسة تحليلية وتطبيقية لنظام الرقابة على جودة عملية المراجعة، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- الأهدال، عبد السلام، ٢٠٠٨، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية"، رسالة ماجستير، جامعة الحديدة.
- الجعافرة، محمد مفلح محمد، ٢٠٠٨، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية العلوم لإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.
- الشوا، ديمة مازن، ٢٠١٢، مدى التزام المراجع الخارجي بتطبيق رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني " دراسة تطبيقية لآراء مكاتب مراجعة الحسابات العاملة في قطاع غزة "، رسالة ماجستير، فلسطين .
- الضلعي، وهيب إلياس يحيى، ٢٠٠٤، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن"، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، الأردن.
- القيق، أمير جمال، ٢٠١٢، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة.
- المطيري، فيصل دبيان عوض، ٢٠١٣، " أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات استخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في الكويت، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط الكويت.

- الوكيل، حسام السعيد، ٢٠٠٤، " تقييم أساليب الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة بجمهورية مصر العربية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.
- أبو يوسف، محمد سالم، ٢٠١١، "تقييم مدى التزام مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بتوفير متطلبات تحسين رقابة الجودة التدقيق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم ٢٢٠"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
- دجلة، عبد الحسين عبد، ٢٠٠٧، معايير التدقيق الدولية ودورها في رفع جودة عملية التدقيق في مكاتب التدقيق العراقية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق.
- دهمش، رلى نعيم الحسيني، ١٩٩٤، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، الجامعة الأردنية.
- طلبة، إبراهيم، ١٩٩٧، " قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات: دراسة ميدانية على مكتب المراجعة بسلطنة عمان"، مجلة الإداري، ١٣، ٦٩-٣٧.
- عابنة، أكرم احمد، ٢٠٠٣، " تقييم مدقي الحسابات في الأردن لمخاطر. التكاليف " رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، اريد.
- عبد العزيز عبد العال، زكي عبد العال، ٢٠١٠، "إدارة الجودة ودورها في بناء الشركات"، رسالة دكتوراه، الجامعة الافتراضية الدولية، المملكة المتحدة.
- عشموي، كامل السيد، ١٩٩٩، "مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- عودة، علاء الدين، ٢٠١١، " أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.
- فلكي، خالد، ٢٠٠٣، "تطبيق معايير الرقابة النوعية في المملكة العربية السعودية وآثاره على جودة الأداء المهني من وجهة نظر المكاتب المهنية - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية.
- قاسم، عبد السلام، ٢٠٠٨، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة طنطا.

د - المراسيم والقوانين:

١. قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة رقم 33 لعام 2009 .

٢. www.socpa.org تاريخ ١٥-١٢-٢٠١٦.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

- AICPA, "Summary of the Conclusion and Recommendations of the Commission of Auditor's Responsibilities", Journal of Accountancy, (April, 1987).
- Al-Thunaibat, A.A., Al Issa, R.T.I. & Baker, R.A.A. (2011). "Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? Empirical evidence from Jordan" Managerial Auditing Journal, 26 (4), 317-334
- Andrew B. Jackson, Michael Moldrich, Peter Roebuck, 2008, "Mandatory audit firm rotation and audit quality", Managerial Auditing Journal, Vol 23, Issue 5.
- Arel, B., Brody, R.G. & Pany, K. (2005). "Audit firm rotation and audit quality", The CPA Journal, 75, 36 -39.
- "Balsam, S., J., Krishnan, S. & Young, (2003). ""Auditor industry specialization and earning quality auditing"", Auditing: a Journal of Practice and Theory, 22. (2), 71-98."
- Bremser, Wayne G., 1983"Peer Review Enhancing Quality Control" Journal of Accounting, Vol 156, Issue 4, pp.78-88.
- Carcello, J. V., R. H. Hermanson, and N. T. McGrath. "Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users". Auditing: A Journal of Practice and Theory. 1992.
- DeAngelo, L.E.1981,"Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics, Vol 3, pp183-199.
- Elder, R.J, Beasley, M.S & Arens A.A, (2010). Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 13th edition, Pearson Education Inc.
- Elizur, R. & Falk, H. (1996). "Planned audit quality" Journal of Accounting and Public Policy, 15. (3), 1-23.
- Guide to Quality Control for Small and Medium-Sized Practices -Third Edition-2011.

- IAASB, 2011, Audit Quality. An IAASB Perspective,
<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/auditquality-an-iaasb-per.pdf>
- Ismail, A.H., Mohd-Sanusi, Z., Isa, Y.M., Kasim, S., Muhamad, K. & Mastuki, N.A. (2008). "Implementation of audit quality control system: Preliminary evidence from small and medium audit practices in Malaysia" Paper presented at the Ninth Asian Academic Accounting Association Annual Conference, Dubai, UAE, 29/11-1/12.
- Johor, johar. (2008). "Implementation of Audit Quality Control System: Preliminary Evidence from Small and Medium Audit Practices in Malaysia". Retrieved July 20, 2009, from:
http://www.maref.org.my/research/completed_research_doc/abs2009-2/Paper_3.pdf.
- Kell, Jagan and Schauer, Paul C., "The Differentiation of quality among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit sector", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, (Vol.19, No.2, Fall, 1998).
- Kim, J. R. Chung, & M. Firth, (2003). "Auditor conservatism asymmetric monitoring and earnings management." *Contemporary Accounting Research*. 20. (2), 323-359.
- Knapp, M.C. (1991) "Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality" *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol.10, no.1, (spring), pp.35-51.
- Matsumura, E. & Trucker, R. (1992). "Fraud and errors detection: A theoretical foundation" *The Accounting Review*. Vol 67, 4, pp: 753-782
- Nashwa, G., (2004), "Auditor rotation and the quality of audits", *the CPA Journal*, 74. (12), 4 – 22.
- Paino, H., T Azlan and S. Iskandar. 2011. Dysfunctional Audit Behaviour: The Effect of Budget Emphasis, Leadership Behaviour and Effectiveness of Audit Review. *European Journal of Social Sciences* 21, 436-446.
- Palmrose, Z. (1988). "An analysis of auditor litigation and audit service quality". *The Accounting Review*. 64. (1), 55-73.
- Simunic, D. (1984). "Auditing consulting and auditor's independence", *The Journal of Accounting Research*, 22. (2), 679-702.
- Sutton, S.G. (1993) "Toward an understanding of factors affecting audit quality process decision sciences", vol.24. pp.88-105

- Sutton, Steve G. and Lampe, James C., " A Framework for Evaluating Process quality for Audit Engagements", Accounting and Business Research, (Vol. 21, No.83, 1991).
- Taylor, D, H. & Glezen, W.G. (1994). Auditors Legal Liability Towards the Third Party, Auditing Integrated Concepts and Procedures, (6th ed.), pp 145-151.
- Willekens, M., Bruynseels, L. 2009, "Unexpected audit fees and financial reporting quality in private companies. European Audit Research Network (EARNet) Conference. Valencia (Spain), p2.

الملاحق

-ملحق رقم ١-



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق - كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

استبانة البحث

الأستاذ الفاضل:

بعد التحية

يقوم الباحث بإجراء دراسة حول جودة عمليات تدقيق الحسابات وذلك كجزء من متطلبات الحصول على شهادة الماجستير من جامعة دمشق. ولقد تم اختياركم ضمن عينة الدراسة نظراً لخبراتكم.

إن تقديمكم للمعلومات المطلوبة سوف يؤدي إلى مساعدة الباحث في تحقيق أهداف الدراسة واستخلاص نتائج أفضل وأكثر إفادة. والباحث إذ يثمن غالباً قيامكم بتعبئة الاستبانة المرفقة – بعد التكرم بقرائتها ومن ثم الإجابة على الفقرات الواردة فيها بدقة وموضوعية – ليؤكد لكم بأن جميع المعلومات التي سيتم جمعها ستعامل بسرية تامة، وسوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط. ولا داعي لذكر الاسم أو الإشارة إليه أو لمكتب التدقيق عند الإجابة.

ويسر الباحث تلقي أي إضافات أو ملاحظات علمية بتدوينها على الصفحات الخلفية للاستبانة.

شاكرين لكم تعاونكم

الباحث

محمد بهاء راجح

إشراف الدكتور

رياض عبد الرؤوف

أولاً: المعلومات العامة: يرجى وضع إشارة (√) عند الإجابة المناسبة:

١ - أعلى شهادة علمية تم الحصول عليها:

☐ بكالوريوس - ☐ دبلوم - ☐ ماجستير - ☐ دكتوراه - ☐ مؤهل آخر -----

٢ - التخصص العلمي:

☐ محاسبة - ☐ إدارة أعمال - ☐ علوم مالية ومصرفية - ☐ اقتصاد - ☐ مؤهل آخر، يرجى ذكره -----

٣ - المركز الوظيفي:

☐ شريك - ☐ مدير تدقيق - ☐ مدقق رئيسي - ☐ مدقق - ☐ مركز وظيفي آخر، يرجى تحديده -----

٤ - عدد سنوات الخبرة في تدقيق الحسابات:

- ☐ أقل من ٥ سنوات.
☐ من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات.
☐ من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنوات.
☐ من ١٥ إلى أقل من ٢٠ سنوات.
☐ من ٢٠ سنة وما فوق.

٥ - الشكل القانوني للمكتب:

☐ مكتب فردي. ☐ شركة مدنية. ☐ شركة محدودة المسؤولية.

٦ - العلاقة مع مكاتب التدقيق الخارجية (العربية أو الأجنبية):

☐ يوجد شراكة مع مكاتب تدقيق خارجية. ☐ لا يوجد شراكة مع مكاتب تدقيق خارجية.

٧- عدد الموظفين في مكتب التدقيق:

☐ أقل من ٥ موظفين. ☐ من ٥ إلى ٩ موظفين. ☐ من ١٠ إلى ١٥ موظف. ☐ أكثر من ١٥ موظف.

ثانياً: أسئلة الاستبانة:

السؤال الأول: يرجى بيان مدى التزامك بكل من الإجراءات التالية من خلال وضع إشارة (√) في المكان المناسب:

م	الفقرات	ملتزم بشكل كامل	ملتزم إلى حد كبير	ملتزم بدرجة متوسطة	ملتزم بدرجة ضعيفة	غير ملتزم أبداً
1	2	3	4	5	6	7
1	يتبنى المكتب سياسات وإجراءات معينة لرقابة جودة أعمال التدقيق.					
2	تندرج هذه السياسات والإجراءات ضمن التنظيم الذاتي للمكتب.					

م	الفقرات	ملتزم بشكل كامل	ملتزم إلى حد كبير	ملتزم بدرجة متوسطة	ملتزم بدرجة ضعيفة	غير ملتزم أبداً
3	عند كل عملية تدقيق يوجد مدير أو شريك يكون مسؤولاً عن جودة العملية.					
4	يتم تعزيز ثقافة الجودة من خلال ندوات تدريب أو اجتماعات رسمية أو غير رسمية أو مواد تدريبية.					
5	يوجد كتيب خاص برقابة الجودة ضمن المكتب ويتم تحديثه دورياً.					
6	لدى مكتب التدقيق دليل سلوك المهني أو أخلاقي يُطبق على جميع الموظفين العاملين فيه.					
7	لدى مكتب التدقيق إجراءات تأديبية موثقة في حالة الانحراف عن دليل السلوك الأخلاقي يُطبق على جميع الموظفين.					
8	يحصل المكتب على تأكيد خطي (ورقي أو إلكتروني) مرة في السنة على الأقل حول امتثال الموظفين لسياسات المكتب وإجراءاته المتعلقة بالاستقلالية.					
9	يتم تطبيق إجراءات وقائية من أجل تحديد مهددات الاستقلالية (تألف) إلى مستوى مقبول.					
10	يستعين مكتب التدقيق بخبرة المدقق السابق عند الرغبة في الحصول على معلومات تتعلق بإجراءات تدقيق سابقة.					
11	يتم استخدام الحكم المهني للمدقق في تفسير متطلبات السلوك الأخلاقي.					
12	يقيم المكتب قدرته بإداء عملية التدقيق وامتلاكه للقدرات والموارد اللازمة لذلك قبل قبول عملية التدقيق.					
13	يقيم المكتب أو مدير / شريك العملية مدى التزام فريق التدقيق بمتطلبات السلوك الأخلاقي (النزاهة – الموضوعية – الكفاءة المهنية – السرية – السلوك المهني) قبل قبول عملية التدقيق.					

السؤال الثاني: يرجى بيان مدى قيامكم بكل من الإجراءات التالية لتقييم عميل تدقيق محتمل من خلال وضع إشارة (√) في المكان المناسب:

م	الفقرات	ينفذ دائماً	ينفذ غالباً	ينفذ أحياناً	ينفذ نادراً	لا يتم تنفيذ الإجراءات أبداً
1	2	3	4	5		
1	مراجعة المعلومات المالية المتوفرة كالتقارير السنوية والبيانات المالية والدورية والإقرارات الضريبية.					
2	الاستفسار من أطراف مستقلة (كالبنوك، المستشارين القانونيين) عن أية معلومات قد تؤثر على قرار تقييم العميل.					
3	الاستفسار من المدقق السابق حول المواضيع الخاصة باستقامة الإدارة والتباين في وجهات النظر في سياسات وإجراءات التدقيق وأسباب تغييره.					
4	دراسة أية ظروف أو عوامل تفرض بذل عناية خاصة عند القيام بعملية التدقيق أو تجعل عملية التدقيق مرتفعة المخاطر.					
5	يتحرى مكتب التدقيق عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب المباشرين مع الشركة تحت التدقيق.					

م	الفقرات	ينفذ الإجراء دائماً	ينفذ الإجراء غالباً	ينفذ الإجراء أحياناً	ينفذ الإجراء نادرأ	لا يتم تنفيذ الإجراء أبداً
6	التأكد من الوضع المالي للمنشأة الخاضعة للتدقيق ومدى قدرتها على دفع أتعاب التدقيق					
7	تقييم كفاءة الإدارة العليا للمنشأة وموظفيها.					
8	تقييم بيئة السلوك الأخلاقي في المنشأة وأهدافها المستقبلية.					
9	تقييم موقف الإدارة تجاه الرقابة الداخلية وتفسيرها للمعايير المحاسبية.					

السؤال الثالث: ما هي درجة تأثير كل من العوامل التالية على تقييم المكتب لعملائه الحاليين بهدف تحديد إمكانية الاستمرار معهم مستقبلاً، يرجى الإجابة من خلال وضع إشارة (✓) في المكان المناسب:

م	الفقرات	له تأثير كبير جداً	له تأثير كبير	ذات تأثير متوسط	له تأثير ضعيف	ليس لها تأثير إطلاقاً
1	2	3	4	5	6	7
1	حدوث ظروف تستدعي إعادة دراسة العلاقة مع العميل.					
2	حدوث تغير رئيسي عند العميل في الإدارة أو المالكين.					
3	حدوث تغيير رئيسي في الأوضاع المالية للعميل.					
4	حدوث تغيير رئيسي في طبيعة العميل.					
5	حدوث تغيير رئيسي في قضايا العميل لدى المحاكم.					
6	حدوث تغير رئيسي في نطاق مهمة التدقيق.					

السؤال الرابع:

أ- إلى أي مدى تؤخذ العوامل التالية بعين الاعتبار عند تقييمكم (تقييم المكتب) للموظفين؟. يرجى الإجابة من خلال وضع إشارة (✓) في المكان المناسب:

م	الفقرات	دائماً	غالباً	وسطياً	أحياناً	أبداً
1	2	3	4	5	6	7
1	المعرفة بطبيعة العمل.					
2	القدرة على إنجاز العمل في الوقت المحدد.					
3	القدرة على التجديد والتطوير في أساليب العمل.					
4	مهارات الاتصال والقيادة والتدريب.					
5	العلاقة مع العملاء.					
6	السلوك الشخصي والصفات المهنية.					
7	المقدرة على تطبيق الحكم المهني.					

ب- إلى أي مدى تؤخذ المعايير التالية بعين الاعتبار عند ترقية المدقق إلى مستويات وظيفية أعلى؟ يرجى الإجابة من خلال وضع إشارة (✓) في المكان المناسب:

م	الفقرات	دائماً	غالباً	وسطياً	أحياناً	أبداً
		5	4	3	2	1
1	الخبرة العملية.					
2	مستوى الأداء.					
3	انسجام أهداف المكتب المستقبلية وأداء المدقق.					
4	توفر الدافع لدى الشخص لاستلام المهمات الوظيفية.					
5	القدرة على تحمل المسؤولية.					

السؤال الخامس: بين درجة موافقتك على كل من العبارات التالية فيما يتعلق بجودة العمل في مكتبكم:

م	الفقرات	دائماً	غالباً	وسطياً	أحياناً	أبداً
		5	4	3	2	1
1	يضع المكتب خطط لاحتياجاته من الأفراد على كافة المستويات وفقاً لنشاطه الحالي والمستقبلي.					
2	يؤدي التزام مكتب التدقيق بوضع مقاييس موضوعية لتقييم أداء الموظفين وترقيتهم دورياً وإبلاغهم بنتائج تقييمهم إلى إتاحة الفرصة لتحسين أدائهم.					
3	تؤمن سياسات وإجراءات التوجيه والإشراف المعتمدة ضمن المكتب قناعة معقولة بأن العمل المنجز يفي بمتطلبات الجودة.					
4	لدى المكتب إجراءات محددة لحل الاختلافات في الاجتهادات المهنية بين الأفراد المشاركين في عملية التدقيق.					
5	يقوم مدقق رقابة الجودة في المكتب بتقييم الأحكام الهامة التي يصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي يتم التوصل إليها لدى صياغة التقرير.					
6	يشير مدقق رقابة الجودة في تقريره إلى عدم درايته بوجود مسائل عالقة يمكن أن تؤثر سلباً على أحكام واستنتاجات فريق التدقيق.					
7	يساعد العمل والتدريب الجماعي أعضاء فريق التدقيق الأقل الخبرة في فهم أهداف العمل المحدد بوضوح.					
8	يتضمن نظام رقابة الجودة المطبق في المكتب إجراءات لتجنب التغير غير المصرح به أو ضياع وثائق عملية التدقيق.					
9	يقوم المكتب باستخدام أساليب تقليدية مثل الملاحظات الدوية والنماذج في نظام التوثيق.					
10	يتم استخدام الحكم المهني كمبرر للقرارات غير المدعومة بحقائق وظروف العملية أو بأدلة تدقيق كافية ومناسبة.					
11	يستخدم المكتب عملية فحص دوري كأداة لتقييم نظام رقابة الجودة والتعرف على أوجه الضعف واتخاذ الإجراءات المناسبة.					
12	يتوفر في المكتب إجراءات واضحة لمعالجة الشكاوى والادعاءات الناشئة داخل الشركة أو خارجها للتعامل معها بالشكل اللائم.					
13	يتعاقد مكتب التدقيق مع مستشار خارجي للتأكد من تطبيق المكتب لنظام رقابة الجودة.					
14	ينفذ مكتب التدقيق عملية فحص النظير للتأكد من تطبيق المكتب لنظام رقابة الجودة.					
15	يقوم المكتب بالاحتفاظ بوثائق الشركات محل التدقيق لفترة من الزمن حسب نظامه الداخلي أو متطلبات القانون.					

السؤال السادس:

أ-يرجى بيان مدى شمول برنامج مراقبة الجودة في مكتبكم لكل مما يلي من خلال وضع إشارة (√) في المكان المناسب:

م	الفقرات	مشمولة دائماً	غالباً ما تكون مشمولة	مشمولة بشكل وسطي	أحياناً مشمولة	غير مشمولة أبداً
1	2	3	4	5	6	7
1	الإجراءات اللازمة لتحديد مدى الالتزام بالمعايير المهنية وسياسات وإجراءات ضوابط الجودة في المهام الخاضعة للمراقبة.					
2	معايير اختيار المهمة الخاضعة للتدقيق.					
3	مدى تكرار ومراجعة مهام الرقابة.					
4	اعداد تقرير في المكتب إجراءات واضحة يتضمن نتائج وتوصيات الرقابة بالإضافة إلى إجراءات التصحيحية.					

ب-يرجى بيان مدى شمول وثائق التدقيق في مكتبكم لكل مما يلي من خلال وضع إشارة (√) في المكان المناسب:

م	الفقرات	مشمولة دائماً	غالباً ما تكون مشمولة	مشمولة بشكل وسطي	أحياناً مشمولة	غير مشمولة أبداً
1	2	3	4	5	6	7
1	المناقشات بين فريق العملية والقرارات الهامة التي تم التوصل إليها.					
2	العناصر الأساسية للفهم التي تم الحصول عليها بكل ناحية للمنشأة وبيئتها.					
3	تقييمات مخاطر الأخطاء الجوهرية.					
4	المخاطر المحددة وعناصر الرقابة ذات العلاقة.					

السؤال السابع: إلى أي مدى تمثل القضايا التالية عوائق أمام قيام المكتب بالرقابة على جدوى خدمات المهنية؟
يرجى ترتيب من رقم ١ إلى رقم ٩ حيث يمثل رقم ١ عائق هام جداً ورقم ٩ ضعيف الأهمية.

م	الإيضاحات	الترتيب
١	صعوبة الوفاء بمتطلبات الرقابة على الجودة.	
٢	التكلفة العالية.	
٣	عدم اهتمام العملاء بالالتزام بالمكتب بتطبيق الرقابة على جودة تدقيق الحسابات.	
٤	عدم تأثير الخدمات التي يقدمها المكتب بتطبيق الرقابة على جودة تدقيق الحسابات.	
٥	عدم وجود رقابة على جودة تدقيق الحسابات من قبل المؤسسات المهنية.	
٦	عدم وجود قوانين تلزم مكاتب التدقيق بالرقابة على جودة تدقيق الحسابات.	
٧	عدم وجود وسائل تشجيع من قبل المؤسسات المهنية المحلية كنشر أسماء المكاتب الملتزمة بالرقابة النوعية مما يكسبها ميزة تنافسية.	
٨	عدم وجود أية مزايا لتطبيق الرقابة النوعية على جودة الأداء.	
٩	عدم وجود عقوبات على مكاتب التدقيق غير الملتزمة بالرقابة على الجودة.	

انتهت الاستبانة

-ملحق رقم ٢-

كشف بأسماء السادة المحكمين

١ - الأستاذ الدكتور حسين دحدوح.

٢ - الأستاذ الدكتور عصام قريط.

٣ - الأستاذ الدكتور نبيل الحلبي.

THE COMPLIANCE OF AUDIT FIRMS TO THE REQUIREMENTS OF QUALITY CONTROL FOR AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

(A Field study in Syria)

By: Mohamad Bahaa Rajeh

Supervisor: Dr. Riad Abdul Raouf

Abstract

The study aimed to explore the degree of compliance of audit firms in the Syrian Arab Republic with the requirements of quality control for an audit of financial statements and to identify the obstacles that prevent the mandatory application of those requirements.

To achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed and distributed to a sample of certified accountants who working in audit firms in the Syrian Arab Republic. The number of questionnaires suitable for analysis were (82). To test the hypotheses and analyze the results “Statistical Package for the Social Sciences” program known as “SPSS” was used.

The most important results of the study:

- The audit firms in The Syrian Arab Republic comply with the quality control standard in the areas of (leadership responsibilities for quality, ethical requirements, acceptance and continuation of client relationship, monitoring, human recourses, and documentation). However, these audit firms do not comply with the quality control standard as regards engagement performance.
- The most significant obstacle from the point of view of the respondents that prevent the application of the quality control standards is (the lack of control related to the quality of auditing by professional institutions) and the least obstacle is (the absence of any advantages to apply the control on the quality of performance).

**Damascus University
Faculty of Economic
Accounting Department
Master of Auditing**



THE COMPLIANCE OF AUDIT FIRMS TO THE REQUIREMENTS OF QUALITY CONTROL FOR AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

(A Field study in Syria)

**Research Submitted In Partial Fulfillment Of The
Requirements For The Degree Of Master Of Auditing**

Prepared by
Mohamad Bahaa Rajeh

Supervised by
Dr. Riad Abdul Raouf

2017