



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات بعنوان

( )

إعداد الطالب:

كنان طقطق

إشراف الأستاذ الدكتور:

عصام قريط

2013

## لجنة المناقشة والحكم

استناداً إلى قرار مجلس البحث العلمي والدراسات العليا رقم/689/ والمتخذ بالجلسة

رقم /5/ تاريخ 2013/12/9 تمّ تشكيل لجنة المناقشة والحكم والمؤلفة من السادة:

الأستاذ الدكتور حسين القاضي

عضواً

الأستاذ الدكتور حسين دحدوح

عضواً

الأستاذ الدكتور عصام قريط

عضواً مشرفاً

## شكر وتقدير

أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى أستاذي المشرف الأستاذ الدكتور **عصام قريط** والذي تفضل مشكوراً بالإشراف على هذه الرسالة والذي بقي متابعاً لتفاصيل الدراسة بكل مراحلها وجزئياتها على الرغم من مهامه ومسؤولياته كرئيس لقسم المحاسبة في كلية الاقتصاد فله مني كل الشكر والتقدير.

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير لأعضاء لجنة الحكم: أستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور **حسين القاضي** والذي كان عوناً لي منذ بداية تسجيلي لموضوع البحث وحتى الإنتهاء منه، فكان لتوجيهاته السديدة ونصائحه العلمية المتميزة عظيم الأثر في إنجاز البحث بهذه الصورة فله مني جزيل الشكر وعظيم الامتنان، والأستاذ الدكتور **حسين دحدوح** والذي كان لآرائه العلمية وسعة صدره وتوجيهاته السديدة الأثر الكبير في إثراء هذا البحث فله كل الشكر والتقدير.

كما أتقدم بخالص الشكر للأستاذ الدكتور **فريد جاعوني** رئيس قسم الإحصاء بكلية الإقتصاد والذي كان عوناً لي في إنجاز التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

كما أخص بالشكر الأستاذ الدكتور **صافي فلوح** والأستاذ الدكتور **تيسير المصري** واللذان تفضلاً مشكورين بتحكيم الاستبانة قبل توزيعها فلهم كل الشكر والامتنان.

# الإهداء

إلى أسماء غابت..

ولكنها باقية في وجداننا..

محفورة في تاريخنا..

متأصلة في قيمنا..

فيها تتجلى أسمى معاني التضحية..

ومنها يُستمد الأمل بغد أفضل..

| <b>قائمة المحتويات</b>  |  |
|---|--|
| ب   | لجنة الحكم   |
| ت   | شكر وتقدير   |
| ث   | الإهداء  |
| خ   | فهرس الجداول   |
| د   | فهرس الأشكال   |
| ذ   | ملخص الدراسة باللغة العربية  |
| <b>الفصل الأول: الإطار العام للدراسة</b>  |  |
| 2   | 1- مقدمة الدراسة   |
| 3   | 2- مشكلة الدراسة   |
| 4   | 3- أهمية الدراسة   |
| 5   | 4- هدف الدراسة   |
| 5   | 5- الدراسات السابقة  |
| 16  | 6- فروض الدراسة  |
| 17  | 7- منهجية الدراسة  |
| <b>الفصل الثاني: جودة مراجعة الحسابات، أهميتها، مقوماتها، العوامل المؤثرة فيها وآثار تحققها</b> |  |
| 19  | المقدمة  |
| 20  | المبحث الأول: مفهوم جودة مراجعة الحسابات وأهميتها                                  |
| 26  | المبحث الثاني: الإعتبارات والمقومات المحددة لجودة مراجعة الحسابات                  |
| 34  | المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات                             |
| 35  | 2-3-1- عوامل تنظيمية خاصة بمنشأة المراجعة  |
| 39  | 2-3-2- عوامل تعود إلى فريق المراجعة  |
| 46  | المبحث الرابع: آثار تحقق جودة المراجعة   |
| <b>الفصل الثالث: الرقابة على جودة المراجعة</b>  |  |
| 49  | المقدمة  |
| 51  | المبحث الأول: الرقابة على جودة المراجعة حسب الإتحاد الدولي للمحاسبين               |
| 53  | 3-1-1- عناصر الرقابة على جودة المراجعة بحسب IFAC                                   |
| 64  | المبحث الثاني: الرقابة على جودة المراجعة بحسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين |
| 65  | 3-2-1- عناصر الرقابة على جودة المراجعة بحسب AICPA                                  |
| 67  | 3-2-2- أساليب الرقابة على الإلتزام بمعايير الرقابة على جودة المراجعة               |
| 68  | 3-2-2-1- أسلوب مراجعة النظير   |
| 73  | 3-2-2-2- أسلوب مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامة                              |
| 78  | المبحث الثالث: الرقابة على جودة المراجعة بحسب المنظمات المهنية العربية             |
| 82  | المبحث الرابع: واقع الرقابة على جودة المراجعة في سورية                             |
| <b>الفصل الرابع: الدراسة الميدانية</b>  |  |

|     |   |
|-----|---|
| 91  | المقدمة   |
| 91  | <b>المبحث الأول: أساليب جمع البيانات ومجتمع الدراسة وعيناتها وخصائصها</b> |
| 91  | 4-1-1-1- مجتمع وعينة البحث  |
| 92  | 4-1-2- أداة الدراسة   |
| 92  | 4-1-3- الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات            |
| 93  | 4-1-4- عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة                                      |
| 97  | <b>المبحث الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات</b>                      |
| 116 | <b>المبحث الثالث: النتائج والتوصيات</b>                                   |
| 116 | 4-1-3- النتائج  |
| 117 | 4-2-3- التوصيات   |
| 119 | <b>فهرس المصادر والمراجع والدوريات</b>                                    |
| 119 | أولاً- المراجع باللغة العربية   |
| 123 | ثانياً- المراجع باللغة الأجنبية   |
| 127 | الملاحق   |
| 128 | الاستبيان   |
| 135 | قائمة بأهم الاختصارات الشائعة والواردة في الرسالة                         |
| 136 | Executive Summary in English  |

## قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول  | رقم الجدول |
|--------|---|------------|
| 43     | المستويات الإشرافية في المراجعة وعلاقتها مع بعضها البعض   | 1          |
| 77     | مقارنة بين عناصر رقابة الجودة بحسب الاتحاد الدولي للمحاسبين والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومجلس الإشراف على منشآت المحاسبة العامة | 2          |
| 91     | العينة المستهدفة ودرجة الإستجابة الفعلية للمحاسبين القانونيين   | 3          |
| 93     | فئات الإجابات ودرجات القياس المقابلة لها  | 4          |
| 93     | المستوى التعليمي لأفراد عينة الدراسة  | 5          |
| 94     | المركز الوظيفي لأفراد عينة الدراسة  | 6          |
| 96     | توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب سنوات الخبرة  | 7          |
| 97     | التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة عن الفرضية الأولى   | 8          |
| 98     | نتائج تحليل آراء عينة الدراسة حول الفرضية الأولى  | 9          |
| 100    | اختبار الفرضية الأولى   | 11-10      |
| 101    | التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة عن الفرضية الثانية  | 12         |
| 102    | نتائج تحليل آراء عينة الدراسة حول الفرضية الثانية   | 13         |
| 103    | اختبار الفرضية الثانية  | 15-14      |
| 105    | التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة عن الفرضية الثالثة  | 16         |
| 106    | نتائج تحليل آراء عينة الدراسة حول الفرضية الثالثة   | 17         |
| 108    | اختبار الفرضية الثالثة  | 19-18      |
| 109    | التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة عن الفرضية الرابعة  | 20         |
| 110    | نتائج تحليل آراء عينة الدراسة حول الفرضية الرابعة   | 21         |
| 112    | اختبار الفرضية الرابعة  | 23-22      |
| 113    | التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة عن الفرضية الخامسة  | 24         |
| 113    | نتائج تحليل آراء عينة الدراسة حول الفرضية الخامسة   | 25         |
| 115    | اختبار الفرضية الخامسة  | 27-26      |

## قائمة الأشكال

| الصفحة | عنوان الشكل   | رقم الشكل |
|--------|---|-----------|
| 73     | العلاقة بين معايير التدقيق ورقابة الجودة والقسم الخاص بمكاتب التدقيق وعملية مراجعة النظير | 1         |
| 94     | المستوى التعليمي لأفراد عينة الدراسة  | 2         |
| 95     | المركز الوظيفي لأفراد عينة الدراسة  | 3         |
| 96     | توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب سنوات الخبرة  | 4         |

## ملخص الدراسة باللغة العربية

- هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مهنة تدقيق الحسابات في سورية بالمعايير المهنية لرقابة الجودة، وتحقيقاً لذلك قام الباحث بوضع خطة تم تقسيمها إلى أربع فصول:
- في الفصل الأول تم عرض الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة. وتناول الفصل الثاني جودة مراجعة الحسابات.
- وفي الفصل الثالث تم تناول الرقابة على جودة المراجعة على المستوى الدولي وعلى المستوى المحلي.
- وفي الفصل الرابع تم عرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة الميدانية ما يلي:
- 1- تلتزم مكاتب وشركات التدقيق في سورية بترويج ثقافة الجودة لديها.
  - 2- هناك التزام بقواعد ومتطلبات السلوك المهني ذات العلاقة لدى مكاتب وشركات التدقيق في سورية.
  - 3- يتوافر التأهيل العلمي والمهني لأعضاء فريق عملية المراجعة العاملين لدى مكاتب وشركات التدقيق في سورية.
  - 4- تتقيد مكاتب وشركات التدقيق بالمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها في سورية.
  - 5- أظهرت نتائج الدراسة أن الإستعانة بجهة خارجية للرقابة على الجودة يؤدي إلى الالتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة.
- وتوصل الباحث في ختام الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها:
- 1- ضرورة قيام مجلس المحاسبة والتدقيق بوضع جدول زمني محدد يتم من خلاله إلزام الجهات ذات العلاقة بتطبيق المعايير الدولية للرقابة على الجودة لحين وضع معايير محلية مناسبة.
  - 2- ضرورة قيام التنظيم المهني بإعداد دراسة شاملة عن مدى فعالية وضع برنامج لمراقبة جودة المراجعة لضمان التزام جميع المدققين بتطبيق متطلبات المعايير الدولية للرقابة على الجودة كأحد ركائز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في سورية.
  - 3- ضرورة رفع الوعي بأهمية الرقابة على جودة المراجعة وكيفية الوصول إلى مستوى الجودة المطلوب من خلال تفعيل دور الجامعات ووسائل الإعلام لتسليط الضوء بشكل أكبر على موضوعات المراجعة وأهميتها.

|  |
|--|
| <b>الفصل الأول:</b><br><b>الإطار العام للدراسة</b> |
| <b>1- مقدمة الدراسة</b>                            |
| <b>2- مشكلة الدراسة</b>                            |
| <b>3- أهمية الدراسة</b>                            |
| <b>4- هدف الدراسة</b>                              |
| <b>5- الدراسات السابقة</b>                         |
| <b>6- فروض الدراسة</b>                             |

## 1- مقدمة الدراسة:

تعرضت مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة إلى العديد من الضغوط والانتقادات بسبب وجود حالات غش وتحريف في القوائم المالية للعديد من الشركات، ونظراً للدور الهام الذي تلعبه مهنة المراجعة من خلال تأثيرها بقرارات المستثمرين، فقد أعطي الحق لهؤلاء المستثمرين في الإدعاء على منشآت المراجعة ومطالبتها بالتعويض عما أصابها من ضرر.

وبعد انهيار العديد من كبرى الشركات الأمريكية<sup>1</sup> والتي كانت تراجع حساباتها من قبل كبرى مكاتب المراجعة آنذاك، وحيث لم تشر تقاريرها إلى أن مستقبل تلك الشركات في خطر، فقد تزايد عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشآت المراجعة، وأدى ذلك إلى خروج كبرى منشآت المراجعة من السوق وزوالها نهائياً.

هذه التداعيات فرضت واقعاً جديداً أمام مكاتب المحاسبة والمراجعة تمثلت في أن الأبقى هو الأفضل، والأفضلية تقاس بمعايير مختلفة من أهمها معايير الجودة/التويري والنافاعي،<sup>(2008، ص220)</sup>.

وفي ظل السعي الحثيث للمنظمات والهيئات الدولية لتطوير المهنة عن طريق وضع وتقوية الالتزام بمعايير مهنية ذات جودة عالية، فقد تم إنشاء مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB المنبثق عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC والذي حل محل لجنة تطبيقات المراجعة الدولية IAPC، ويمكن القول بأن أبرز إضافات هذا المجلس إلى النشرات السابقة هي المعيار الدولي للرقابة على الجودة بعنوان الرقابة على الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، وكذلك تعديل المعيار الدولي رقم 220(رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية)، ويعتبر المعيار رقم (220) المرشد الأساسي في مجال جودة المراجعة لجميع مكاتب وشركات مراجعة الحسابات في الدول التي تتبع المعايير الدولية، كما أعلن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن جودة المراجعة تعد قضية مهمة ومستمرة في المهنة نظراً لأهميتها لكافة أطراف سوق خدمة المراجعة، وفي سبيل ذلك فقد وضعت لجنة معايير رقابة الجودة التابعة للمعهد العديد من السياسات والإجراءات الخاصة بالرقابة على جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة(أرينز ولوبيك، 2002، ص45).

وكذلك قامت الكثير من الهيئات المهنية العربية بإنشاء أقسام خاصة بمرقابة جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة في المنطقة ومنها هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي GCCAAO والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وفي مصر أصدر المعهد

<sup>1</sup> من الأمثلة على ذلك شركة إنرون للطاقة و شركة ورلد كوم للإتصالات واللذان كانت تدقق حساباتهم من قبل شركة آرثر أندرسون للمراجعة.

المصري للمحاسبين والمراجعين إرشادات المراجعة التي تشتمل على مجموعة من العناصر الرقابية.

وفي الجمهورية العربية السورية وبعد طول إنتظار صدر قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق الذي يهدف إلى الإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق للإرتقاء بمستوى أدائها والتأكيد على مستوى جودة ودقة عمل شركات المهنة ومدقي الحسابات والرقابة على الأعمال المحاسبية والمالية وذلك تدعيماً للثقة في أنشطة المحاسبة والتدقيق.

وسوف يحاول الباحث في هذه الدراسة التعرف على مدى الالتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، وذلك من خلال التعرف على آراء المحاسبين القانونيين حول التزامهم بمتطلبات الرقابة على الجودة التي نصت عليها المعايير الدولية لرقابة الجودة.

## 2- مشكلة الدراسة:

نظراً لتزايد حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة في سورية للحصول على عملاء جدد ودخول مكاتب المراجعة العالمية والعربية بقوة في المنافسة وإنفرادها بعدد كبير من العملاء (ميالة، 2010، ص124)، وفي ظل انعدام معايير تدقيق محلية وافتقار المهنة في سورية إلى قواعد سلوك مهني لممارسي مهنة تدقيق الحسابات وتلكؤ مجلس المحاسبة والتدقيق في وضع آليات وإجراءات لتحقيق الهدف الرئيسي لهذا المجلس المتمثل في التأكيد على مستوى جودة ودقة عمل شركات المهنة وعدم وضع جدول زمني محدد يلزم الجهات ذات العلاقة بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية رغم مرور حوالي أربع سنوات على تشكيله كل ذلك يمثل تهديداً حقيقياً يواجهه جودة أداء هذه المهنة تجاه عملائها والأطراف الأخرين.

و بما أنه لا يوجد في سورية معايير متخصصة للرقابة على جودة مكاتب وشركات التدقيق كوحدة تنظيمية متكاملة يتم الإسترشاد بها عند وضع سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمنشأة التدقيق، وبالتالي فإنه لا يمكن التحقق من مدى تطبيق مكاتب وشركات التدقيق للرقابة على الجودة إلا بعد التأكد من توافر متطلبات وعناصر الرقابة على الجودة لديها.

وبناءً على ذلك يمكن تحديد مشكلة البحث من خلال طرح التساؤلات التالية:

1- هل هناك التزام بترويج ثقافة وضع الجودة في المقام الأول لدى مكاتب وشركات التدقيق في سوريا؟

2- هل هناك التزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة لدى مكاتب وشركات التدقيق في سوريا؟

3- هل يتوافر التأهيل العلمي والمهني الكافي لأعضاء فريق عملية المراجعة العاملون لدى مكاتب وشركات التدقيق في سوريا؟

4- هل تلتزم مكاتب وشركات التدقيق بالمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها في سوريا؟

5- هل يؤدي الإستعانة بجهة خارجية للرقابة على الجودة إلى الالتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة؟

### 3- أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من ضرورة رفع وتحسين كفاءة أداء مهنة المراجعة في سورية وذلك من خلال التركيز على موضوع هام وحيوي وهو الرقابة على الجودة وتأثيراتها الفعالة على جودة المراجعة وثقة الدولة والمجتمع بصفة عامة بالمهنيين وما يقومون به من ممارسات.

كما أن تبني مكاتب وشركات التدقيق في سورية لسياسات وإجراءات رقابة الجودة سوف يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية لهذه المكاتب وبالتالي تحسين ربحية هذه المكاتب على المدى الطويل.

إن ندرة الدراسات العربية و السورية خاصة في موضوع الرقابة على الجودة يضيف أهمية خاصة لهذه الدراسة، إضافة إلى ما ستسفر عنه الدراسة من التوصل إلى نتائج ومقترحات تعمل على تحسين وتطوير مهنة تدقيق الحسابات في سورية حيث يتوقع أن تنعكس نتائج هذه الدراسة على مختلف الفئات المستفيدة من تقرير المدقق.

### 4- هدف الدراسة :

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف مدى الالتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة لدى مكاتب وشركات التدقيق في سورية في ضوء المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 (رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة) ومعيار التدقيق الدولي رقم 220 (رقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات المالية).

حيث تهدف هذه المعايير إلى إيجاد نظام لرقابة الجودة والإلتزام به وتطبيق إجراءات رقابة الجودة في كل مرحلة من مراحل العملية من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يخص:

1- إمتثال الشركة وموظفيها وبالتالي عملية التدقيق للمعايير المهنية و المتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

2- أن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية ملائمة في الظروف.

## **5- الدراسات السابقة:**

لقد تمّ تناول الدراسات السابقة بناءً على ارتباطها بشكل مباشر أو غير مباشر بموضوع الدراسة الحالية، حيث أجريت العديد من الدراسات العربية والأجنبية والتي ركزت في معظمها على الجوانب المتعلقة بمفهوم رقابة الجودة ومدى إدراك مكاتب التدقيق وتطبيقهم لها، وكذلك دراسة مسؤولية الجمعيات المهنية عن متابعة تطبيق الرقابة على الجودة، كما تناولت هذه الدراسات العوامل المؤثرة في جودة التدقيق بالإضافة إلى برنامج مراجعة النظر كأحد وسائل الرقابة على الجودة.

وتأتي هذه الدراسة في بيئة محلية تختلف عن البيئات التي أجريت بها الدراسات السابقة حيث تفتقر المهنة في سوريا إلى وجود برنامج ملزم للجهات المعنية بإتباع المعايير المهنية للرقابة على الجودة وذلك طبعاً في ضوء قصور القوانين الناظمة للمهنة من جهة والتباطؤ في وضع السياسات والنظم اللازمة لتحقيق الهدف من بعض القوانين كما هو الحال في قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009، حيث تسعى هذه الدراسة للاستفادة من نتائج الدراسات السابقة وإسقاطها على البيئة السورية للتمكن من قياس مدى الإلتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة وذلك من خلال الإعتقاد بشكل أساسي على معايير التدقيق الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين في صياغة فروض الدراسة وأسئلة الإستبيان ولعل هذا أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

## **أ- الدراسات العربية:**

1- دراسة (القيق ، 2012) بعنوان:

"مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مفهوم رقابة الجودة على أعمال التدقيق وضوابطها وأهمية الإلتزام بها فضلاً عن العوامل المؤثرة بها وذلك من خلال:

- تحليل مقومات رقابة جودة أعمال التدقيق وأساسياتها وضوابطها.
  - الوقوف على مدى تطبيق رقابة جودة أعمال التدقيق وأهمية الإلتزام بها.
  - التعرف على العوامل المؤثرة في تطبيق رقابة الجودة لدى مكاتب التدقيق بالإضافة إلى المعوقات التي تؤثر في تطبيق رقابة الجودة لدى مكاتب تدقيق الحسابات.
- وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب التحليل الوصفي لوصف متغيرات الدراسة وتحليلها واختبار فرضياتها من خلال استخدام برنامج SPSS الإحصائي لتحليل البيانات.
- وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: يتوفر لدى مكاتب التدقيق العاملة بقطاع غزة التنظيم المهني الداخلي إلا أنه غير كاف لتحقيق رقابة الجودة، كما أظهرت الحاجة إلى تطوير المتطلبات المهنية للقائمين على مهنة التدقيق و الإهتمام والمتابعة لإجراءات الرقابة والإشراف على الأداء.
- وخلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات أهمها ضرورة إيلاء المزيد من العناية اللازمة لمهنة التدقيق والنهوض بها إلى المستوى اللائق بين المهن، وأهمية قيام مدقي الحسابات بمواكبة التطورات السريعة في المهنة لضمان استمراريتها وملاءمتها لاحتياجات المجتمع مع ضرورة إعادة النظر في القوانين المنظمة للمهنة في فلسطين وتعديلها بحيث يتم معالجة مواضع النقص والقصور فيها وضرورة تضمين موضوع رقابة جودة التدقيق ضمن مقررات مواد تدقيق الحسابات في الجامعات.

## 2- دراسة ( أبو زر وطه، 2012) بعنوان:

### "أثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة عمل مكاتب التدقيق"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم جودة مكاتب التدقيق في الأردن بالإعتماد على معايير مراجعة الزميل المعتمدة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وذلك من خلال توضيح معايير مراجعة الزميل والكشف عن أثر اعتماد تطبيق محتوى هذه المعايير في الأردن.

حيث تمّ حصر جميع مكاتب التدقيق في الأردن الموزعة في عمان ، وبلغ عدد العاملين في المكاتب المسجلة 661 مدققاً، وقد تمّ اختيار عينة عشوائية مقدارها 23% من مجتمع الدراسة لتبلغ 153 مدققاً، وقد تمّ إعداد استبانة لتحقيق أهداف الدراسة.

وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر لجميع معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة وعددها ثلاثة عشر معيار وهي (الاعتبارات العامة، تنظيم فريق مراجعة النظام، التأهيل للعمل كمراجع زميل، أداء مراجعة النظام، تقرير مراجعة النظام، أداء إجراءات التكليف، تقرير إجراءات التكليف، إدارة وتنظيم عمليات المراجعة، أداء لجنة مراجعة الزميل، تقرير قبول مسؤوليات الهيئة، قبول مراجعات النظام وإجراءات التكليف، التعاون في مراجعة الزميل، تعميم معلومات مراجعة الزميل، أداء وتعاون مراجعي الزميل) على تحسين جودة التدقيق في المكاتب الأردنية مع العلم أن هذه المعايير غير معتمدة وغير ملزمة في الأردن.

وقد خرجت هذه الدراسة بعدة توصيات أهمها ضرورة اعتماد معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة في جميع مكاتب التدقيق نظراً لأهميتها في تحسين جودة مكاتب تدقيق الحسابات، وتدريب مدققي الحسابات على الإجراءات التي تتطلبها عملية تطبيق معايير مراجعة الزميل وتوضيح هذه المعايير ورفع وعي جميع المدققين فيما يتعلق بها.

### 3- دراسة ( ونوس، 2009 ) بعنوان:

#### "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في سورية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالعوامل المؤثرة في جودة المراجعة وذلك من خلال التعرف على الفروق ما بين العوامل التنظيمية المرتبطة بمكاتب المراجعة والمؤثرة بجودة المراجعة، والتعرف على الفروق ما بين العوامل المؤثرة في جودة المراجعة والمرتبطة بالمنشأة محل المراجعة، والتعرف على الفروق ما بين العوامل المؤثرة في جودة المراجعة والمرتبطة بتنفيذ عملية المراجعة، والتعرف على الفروق ما بين العوامل المؤثرة في جودة المراجعة والمرتبطة بالمنظمات المهنية، والتعرف على الفروق ما بين العوامل المؤثرة في جودة المراجعة والمرتبطة بمستخدمي القوائم المالية، ومن ثمّ تحديد ما إذا كان هناك فروق جوهرية ما بين آراء المدراء الماليين ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في جودة المراجعة.

وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الاستبيان وذلك بهدف التعرف على آراء المراجعين والمدراء الماليين بالعوامل المؤثرة في جودة المراجعة ومن ثمّ استخدام الإحصاء الوصفي لتحليل البيانات التي تمّ جمعها.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن جودة المراجعة تتأثر بمجموعة من العوامل كتنظيم وتخصص مكاتب المراجعة والتنظيم الإداري وتنفيذ عملية المراجعة وفق تخطيط مسبق ومدى اتساع شريحة مستخدمي القوائم المالية والتي يرتبط اتساعها طرداً مع الجودة.

وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة وضع أسس قانونية واضحة للتشدد بموضوع جودة المراجعة وفرض العقوبات التي تحفظ الجودة وتطورها، وضرورة توسيع العلاقة بين الجامعة والسوق السورية لرفع سوية المعرفة المهنية لطلاب المراجعة والمشكلات المؤثرة في الجودة ، بالإضافة إلى فحص النظير الذي هو حاجة ماسة لتطوير مهنة المراجعة واقتراح أن يمارس من خلال إشراف التنظيم المهني بأن ينظم فحص وفقاً للمتابعة التي تقوم بها المنظمة المهنية.

#### 4- دراسة (التويجري والنافعابي، 2008) بعنوان:

#### "جودة خدمة المراجعة، دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة آراء المراجعين حول العوامل ذات التأثير المحتمل على جودة المراجعة وكذلك العوامل المؤثرة في تفضيل العملاء لمكتب مراجعة على آخر، حيث جمعت بيانات البحث من خلال استبانة صممت اعتماداً على الدراسات السابقة ومن ثم تحليل البيانات التي تم جمعها وصفيًا واختباريًا.

وأوضحت نتيجة الدراسة أن أكثر العوامل تأثيراً في جودة المراجعة من وجهة نظر المراجعين هي:

1- الخبرة العملية لأعضاء مكتب المراجعة في مجال المراجعة.

2- الموضوعية في فحص وتقييم القوائم المالية وكتابة التقرير عنها.

3- الكفاءة العلمية لأعضاء مكتب المراجعة.

أما أكثر ثلاث عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب المراجعة هي:

1- التعاون السابق بين مكتب المراجعة والعميل.

2- أتعاب المراجعة.

3- السمعة والشهرة لمكتب أو شركة المراجعة.

وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام مكاتب المراجعة بزيادة وتنمية مستوى الكفاءة المهنية والعلمية لأعضاء مكاتبها من خلال التدريب المستمر، والتزام مكاتب المراجعة بالموضوعية وأخلاقيات المهنة عند فحص وتقييم القوائم المالية، واستقلال مكتب المراجعة عن منشأة العميل،

وضرورة وجود جهة ملزمة تتابع بأمانة وموضوعية جودة خدمة المراجعة المقدمة وإصدار تصنيف دوري للمكاتب بحسب درجة الجودة في العمل المؤدى.

#### 5- دراسة (النوايسة، 2006) بعنوان:

#### "العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات وذلك من خلال تحليل متغيرات الدراسة وبيان أثرها على جودة التدقيق، وقد اعتمدت الدراسة في جانبها الميداني على استبانة مؤلفة من جزأين تمّ توزيعها على عينة مؤلفة من 62 مدقق ومن تمّ تحليل البيانات التي تمّ جمعها إحصائياً بواسطة البرنامج الإحصائي SPSS، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق %80.20 وأن أكثر ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق %74.4 في حين أن أقل ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بعملية تنظيم المكتب %64.6 كما لا يوجد تأثير على جودة التدقيق فيما يتعلق بحجم مكتب التدقيق والتنوع في الخدمات التي يؤديها العميل.

وخرجت الدراسة بالعديد من التوصيات أهمها ضرورة تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين ومنحها صلاحيات أوسع، وحث الجهات الخاضعة للتدقيق الخارجي على إيلاء وظيفة الرقابة الداخلية الأهمية المناسبة وذلك لما لها من أثر على جودة مخرجات التدقيق.

#### 6- دراسة (الضلي، 2004) بعنوان:

#### "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن"

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

وقد تمّ 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 المراجعة 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 المراجعة.
- 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 مراجعة أجنبي أو بتاريخ التأسيس أو بحصول الشريك المسؤول عن المراجع على زمالة مهنية أجنبية أو بمراجعة المكتب لحسابات شركات أجنبية.
- يتفق ممثلو مكاتب المراجعة على انه لا توجد مبررات لعدم قيام مكاتب المراجعة في اليمن بتطبيق ضوابط رقابة الجودة، وان أكثر المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام رقابة الجودة يكمن في عدم تطور مهنة مراجعة الحسابات في اليمن بدرجة كافية.
- وخلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات أهمها ضرورة الإهتمام بمهنة المراجعة في اليمن ورفع المستوى المهني لمراجعي الحسابات، وإعادة النظر في القوانين والتشريعات الناظمة لمهنة المراجعة من أجل مواكبة التطورات الحديثة في المهنة .

#### 7- دراسة (جربوع، 2004) بعنوان:

" مدى مسؤولية الجمعيات المهنية في رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العوامل التي أدت إلى رفع قضايا على مراجعي الحسابات خلال العقدين الآخرين من القرن العشرين، وتعرض مهنة المحاسبة والمراجعة إلى الهجوم عليها من قبل المجتمع المالي، كما هدفت إلى إظهار دور الجمعيات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة لتوجيه المهنة لخدمة المجتمع وكسب ثقة الجمهور عن طريق رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة.

حيث أكدت هذه الدراسة بأنه يقع على عاتق الجمعيات المهنية المسؤولية عن رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة إذا ما أريد لهذه المهنة النجاح والاستمرارية في خدمة العملاء والطرف الثالث، وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة، وكسب ثقة الجمهور وزيادة احترام المجتمع لهذه المهنة، وتم تقديم العديد من النتائج والتوصيات الهامة، منها ضرورة قيام الجمعيات المهنية بدعم استقلال المراجعين، والكفاءة المهنية عن طريق تحسين نوعية التعليم، والتدريب، وتشجيع تطبيق معايير

المحاسبة والمراجعة الدولية عند إعداد القوائم المالية ومراجعتها. كذلك يجب على الجمعيات المهنية أن تنشئ لديها قسماً خاصاً لرقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة ويقوم بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب بقصد تحسين الأداء المهني لتلك المكاتب.

#### 8- دراسة ( دهمش،1994) بعنوان:

##### " مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم رقابة الجودة في أعمال التدقيق، وكذلك التعرف على الضوابط العامة (السياسات والإجراءات) وإلقاء الضوء على مدى وأهمية وجود هيئات رقابية مسؤولة عن الإشراف على تطبيق مكاتب تدقيق الحسابات لهذه الضوابط، كذلك هدفت إلى تحليل مدى إتباع مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن لضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق كافة، ومعرفة كل ضابط من هذه الضوابط على حده ومحاولة التعرف على أوجه ونقاط القوة والضعف فيها، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب التحليل الوصفي لوصف متغيرات الدراسة وتحليل واختبار فرضياتها حيث تمّ تصميم استبانة خاصة لجمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة ومن ثمّ تحليل البيانات التي تمّ جمعها إحصائياً، وخلصت الدراسة إلى أنه يوجد لدى مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن إدراك كاف لمفهوم رقابة جودة أعمال التدقيق، وأن أكثر المعوقات التي قد تحول دون إتباع وتطبيق مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن هي عدم تطور مهنة تدقيق الحسابات في الأردن بدرجة كافية، يليها عدم وجود إلزام قانوني بإتباع نظام خاص لرقابة جودة أعمال التدقيق.

خرجت الدراسة بالعديد من التوصيات منها قيام مكاتب تدقيق الحسابات بإيلاء الأهمية للمتطلبات المهنية وخاصة سياسات السرية والاستقلالية، وعدم قيامهم بأيّة علاقات مالية أو تجارية محظورة بموجب سياسات الاستقلالية. كذلك أوصت بضرورة قيام مكتب تدقيق الحسابات بوضع إجراءات محددة لضمان اختيار الأشخاص للعمل في المكتب بحيث تتوفر فيهم المهارات، والصفات المهنية اللازمة لقيامهم بأداء الأعمال الموكلة إليهم بكفاءة.

#### ب- الدراسات الأجنبية:

##### 1- دراسة (Ismail et al,2008) بعنوان:

"Implementation of Audit Quality Control System: preliminary Evidence from Small and Medium Audit practice in Malaysia"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان التزام مكاتب التدقيق الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا بمعايير المحاسبة والتدقيق.

وقد تمت الدراسة بواسطة إجراء مقابلات مع عدد من العاملين في مكاتب التدقيق والمحاسبة في ماليزيا، وبينت الدراسة أنّ عملية تقييم الجودة في مكاتب التدقيق هي عملية منهجية منظمة، كما أوضحت أنّ تقييم المدققين بشكل مستمر أمر من شأنه أن يساعد على تنمية عمليات التدقيق وتطويرها والوصول بها إلى حد الكفاءة، حيث أن عملية المراقبة المستمرة تعد عنصراً مهماً في نجاح مكاتب التدقيق، إضافة إلى ضرورة حرص هذه المكاتب على أن تكون خدماتها المقدمة موافقة لتطلعات العميل وكفيلة بكسب رضاه وثقته وبالتالي المحافظة عليه، وعليه فإنّ على مكاتب التدقيق أن تجمع بين متطلبات العميل وبين ما يحقق جودة خدماتها.

كما بينت الدراسة أن الحاجة إلى تقييم عمليات المحاسبة والتدقيق والإشراف عليها تنبع من الحاجة إلى تنظيم العلاقات بين الأطراف المشتركة في علاقات ومعاملات وأعمال مالية.

وأشارت نتائج الدراسة إلى التزام مكاتب التدقيق الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا بمعايير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى خضوعها إلى مراقبة وإشراف مستمرين الأمر الذي يساعد في تطويرها ورفع مستوى جودتها.

## 2- دراسة (jaffar et al,2005) بعنوان:

### "the perception of the audit partners, audit committee and investment analyst on the audit quality attributes in Malaysia"

بحثت هذه الدراسة في العوامل محتملة التأثير على جودة المراجعة من وجهة نظر ثلاث مجموعات (الشركاء في مكاتب المراجعة، لجان المراجعة، مستخدمي القوائم المالية)، حيث إن هذه الدراسة كانت شبيهة على حد كبير بالدراسة التي أجراها carcello عام 1992 من حيث طبيعة الدراسة والنتائج التي تم التوصل إليها إلا أن الفرق بين الدراستين كان من حيث المشاركين في الدراسة حيث تم إشراك لجان المراجعة في هذه الدراسة كبديل عن المدراء الماليين في دراسة carcello .

وأكدت نتيجة الدراسة أن العوامل الأكثر تأثيراً على جودة المراجعة تتمثل في المعرفة التي يملكها المراجع عن معايير المحاسبة والمراجعة واستطاعة المراجع إبلاغ العميل عن أي

تطوير في المحاسبة والتقارير المالية والتزام المراجع بمعايير السلوك المهني بالإضافة إلى معرفة المراجع في نشاط العميل.

### 3- دراسة (Hwang and Staley, 2005) بعنوان:

#### "An analysis of recent accounting and auditing failures in the United States on US accounting and auditing in China"

بحثت هذه الدراسة في مدى تأثير الإخفاق في المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية مقارنة مع الصين، حيث ناقش الباحثون الفصائح المالية التي تفتت في الولايات المتحدة والأساليب والإجراءات المحاسبية التي استخدمت في تلك الإحتيالات، حيث أشار الباحثان إلى أن المحاسبة في الولايات المتحدة أصبحت غاية في التعقيد لدرجة أن المبادئ المحاسبية فُقدت في خضم تفاصيل المحاسبة الدقيقة . وخلصت الدراسة إلى أن أهم نتائج تلك الفصائح المالية هي الضغوط المتزايدة على المراجعين والشركات تحت المراجعة للإلتزام بالسلوك الأخلاقي وإصدار تقارير مالية ذات جودة عالية بالإضافة إلى المطالبة بزيادة جودة عمل المراجع واستقلاليته من خلال وجود معايير عالمية صارمة يُلزم المراجعين ومكاتب المراجعة على الإلتزام بها.

### 4- دراسة (carcello et al, 1992) بعنوان:

#### "Audit Quality Attributes, The Perceptions of Audit Partners, Prepares, and Financial Statement Users"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الخصائص التي يعتقد المراجعون ومعدو القوائم المالية ومستخدموها أنها تؤثر في جودة المراجعة، وقد اعتمدت الدراسة في جمع البيانات على قائمة استقصاء إشملت على 41 خاصية مؤثرة في جودة المراجعة تمّ استخلاصها من الدراسات السابقة وطلب من المشاركين في الدراسة وهم (المراجعين والمديرين الماليين ومستخدمي القوائم المالية) تحديد الأهمية النسبية لهذه الخصائص.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1- حظيت العوامل التالية أهمية قصوى في تحديد جودة المراجعة وهي: خبرة فريق المراجعة ومكتب المراجعة بالعميل وخبرة مكتب المراجعة بالصناعة التي يمارسها العميل والإستجابة لإحتياجات العميل والإلتزام بالمعايير العامة الواردة ضمن معايير المراجعة المتعارف عليها

حيث أنّ هذه العوامل ترتبط بصورة وثيقة بخصائص أعضاء فريق المراجعة أكثر من ارتباطها بالخصائص العامة لمكتب المراجعة.

2- يوجد اختلاف كبير حول تقييم أثر العوامل التالية بين الشركاء في مكتب المراجعة والمدراء الماليين: إستجابة المنشأة لإحتياجات العميل والتزام مكتب المراجعة بالمعايير العامة للمراجعة والمحافظة على نزعة الشك المهني.

3- هناك اختلاف كبير بين الشركاء في مكتب المراجعة ومستخدمي القوائم المالية حول تقييم اثر بعض العوامل وبصفة خاصة فيما يتعلق بالتزام مكتب المراجعة بالمعايير العامة للمراجعة ومشاركة إدارة مكتب المراجعة في عمليات المراجعة.

4- هناك فروق كبيرة بين آراء المدراء الماليين ومستخدمي القوائم المالية حول تقييم اثر بعض العوامل وعلى الأخص فيما يتعلق باستجابة مكتب المراجعة لإحتياجات العميل والتزام مكتب المراجعة بالمعايير العامة للمراجعة.

#### 5- دراسة (Solomon and Schroeder,1986) بعنوان:

### "audit quality, the perceptions of committee chairpersons and audit partners"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة من وجهة رؤساء لجان التدقيق وشركاء التدقيق وشملت هذه الدراسة كلاً من رؤساء لجان التدقيق والمدققين في الشركات المساهمة المتداول أسهمها في هيئة الأوراق المالية في نيويورك.

وقد تمّ توزيع استبانة تتضمن عدة عوامل يؤثر كل منها على جودة أداء عملية التدقيق على عينة من 81 عضو من أعضاء لجان المراجعة و41 مدقق برتبة شريك في مكاتب التدقيق الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية.

حيث تضمنت الإستبانة الموزعة 15 متغير قد تؤثر في جودة التدقيق وقد تم ترتيب أهم هذه المتغيرات المتعلقة بمكتب التدقيق من وجهة نظر أعضاء لجان التدقيق فكانت :

1- ضرورة توفر وسائل تكنولوجية داخل المكتب لأعضاء فريق العمل.

2- التزام المكاتب بإجراءات ضبط الجودة.

وفيما يتعلق بأهم العوامل المرتبطة بفريق التدقيق من وجهة نظر أعضاء لجان التدقيق فكانت:

1- درجة اهتمام شريك التدقيق في عملية التدقيق.

2- التخطيط والاتصال بين فريق التدقيق.

3- الاتصال الجيد بين فريق التدقيق وإدارة العملية.

4- استقلالية المدقق وخبرته المهنية.

5- إنجازات مكتب المراجعة لتطوير المراجعين.

وبالتالي خلصت الدراسة إلى أن العوامل المؤثرة في جودة التدقيق والمتعلقة بفريق التدقيق تعتبر أكثر أهمية من العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق.

6- دراسة (Bremser,1983) بعنوان:

### "Peer Review Enhancing Quality Control"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق رقابة جودة التدقيق في مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية والإطلاع على ملاحظات مراجعة الزميل، ومعرفة نوعية الملاحظات التي تمّ التركيز عليها وذلك من أجل تشجيع وتطوير نظام رقابة الجودة في هذه المكاتب، وقد تمّ دراسة عينة مكونة من 83 مكتب تدقيق والتي خضعت لبرنامج مراجعة الزميل في شهر حزيران لعام 1982، وتمّ 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، وتمّ تبويبها إمّا كتعليقات على تصميم نظام رقابة الجودة أو كتعليقات خاصة بدرجة الإلتزام 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 إتباع المكاتب لتلك المعايير من عدمه.

وأكدت الدراسة أنّ الرد من قبل مكاتب التدقيق على جميع الملاحظات الناتجة عن مراجعة الزميل تؤكد بأنّ هذه المكاتب سوف تقوم بعمل الخطوات اللازمة لتنفيذ توصيات مراجعة الزميل.

## 7- دراسة ( De Angelo,1981 ) بعنوان:

### "Auditor Size And Audit Quality"

وتقوم فكرة هذه الدراسة على أساس وجود علاقة بين جودة التدقيق، وحجم شركة التدقيق وتعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي بحثت جودة التدقيق، والعوامل المؤثرة عليها.

وهدفت الدراسة إلى مناقشة العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة، وخصوصاً مع تزايد مزاعم المنظمات المهنية ومكاتب المراجعة الصغيرة بعدم وجود مثل هذه العلاقة على أساس أن المعايير المهنية تعمل على تجانس الخدمات المقدمة من قبل جميع مكاتب المراجعة.

واستخدمت الدراسة الأسلوب التحليلي الذي أوضحت من خلاله أن تقييم جودة المراجعة يعد أمر صعب ومكلف بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية وذلك لنهم لا يستطيعون ملاحظة إجراءات تنفيذ عملية المراجعة التي يقوم بها المراجعين.

حيث تم تعريف جودة التدقيق بأنه احتمالية قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات المادية في النظام المحاسبي للعميل، والعمل على تسجيل ذلك في التقرير النهائي والذي يصدره فيما بعد. ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن هذه العلاقة إيجابية وقد تم تفسير ذلك على أساس أن شركات التدقيق الكبيرة تتقاضى أتعاباً مرتفعة و إذا ما أصدرت تقارير تنقصها الجودة لبعض العملاء فإن ذلك سيؤدي إلى فقدان عدد كبير من عملائها وبالتالي خسارة أتعاب شركة التدقيق بالإضافة إلى السمعة والشهرة مما سيدفع شركات التدقيق الكبيرة إلى الإهتمام بجودة التدقيق وذلك للمحافظة على عملائها وجذب عملاء جدد آخرين.

## 6- فروض الدراسة:

للإجابة على التساؤلات الواردة في مشكلة الدراسة سيعتمد الباحث على تبني الفروض التالية:

1- هناك التزام بترويج ثقافة وضع الجودة في المقام الأول لدى مكاتب وشركات التدقيق في سوريا.

2- هناك التزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة لدى مكاتب وشركات التدقيق في سوريا.

3- يتوافر التأهيل العلمي والمهني الكافي لأعضاء فريق عملية المراجعة العاملون لدى مكاتب وشركات التدقيق في سوريا.

- 4- تلتزم مكاتب وشركات التدقيق بالمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها في سوريا.
- 5- يؤدي الإستعانة بجهة خارجية للرقابة على الجودة إلى الالتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة.

|   |
|---|
| <b>الفصل الثاني:</b><br><b>جودة مراجعة الحسابات، أهميتها، مقوماتها،</b><br><b>العوامل المؤثرة فيها وآثار تحققها</b> |
| <b>المقدمة</b>  |
| <b>المبحث الأول: مفهوم جودة مراجعة الحسابات</b><br><b>وأهميتها</b>  |
| <b>المبحث الثاني: الإعتبارات والمقومات المحددة</b><br><b>لجودة مراجعة الحسابات</b>                                  |
| <b>المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في جودة مراجعة</b><br><b>الحسابات</b>   |
| <b>2-3-1- عوامل تنظيمية خاصة بمنشأة المراجعة</b>  |
| <b>2-3-2- عوامل تعود إلى فريق المراجعة</b>  |
| <b>المبحث الرابع: آثار تحقق جودة المراجعة</b>   |

## المقدمة :

ازدادت الحاجة إلى النهوض بمهنة تدقيق الحسابات وتحسين أدائها، وخاصةً بعد أن خالط التشكيك صحة المنهج والأسلوب الذي يتبعه جهاز التدقيق في كبريات مكاتب التدقيق (Arther Anderson)، ونظراً لما للتدقيق الخارجي من دور فاعل في خدمة مكونات المجتمع في مختلف القطاعات، كان لابد من تقديم هذه الخدمات بأعلى مستوى من الجودة، حيث تطلب الأمر العمل على إعادة الإعتبار لمهنة التدقيق وذلك من خلال التركيز على عملية جودة التدقيق والعوامل التي تساهم في زيادتها، وقياس درجة تأثير كل منها على مستوى الجودة في ضوء المحددات التشريعية التي تتطلبها القوانين، والمحددات المهنية المرتبطة بمعايير التدقيق وقواعد سلوك وأخلاقيات المهنة، كل ذلك بسبب زيادة مسؤولية المدقق وزيادة حجم العمل الذي رتبته التشريع (النوايسة، 2006، ص391).

إن مهنة تدقيق الحسابات ذات طبيعة اجتماعية واقتصادية يفرضها القانون لمصلحة الجمهور ليس لها أي هدف أو قيمة إلا في جدواها من الناحية العملية (Lee, 1993, p28).

وعلى أساس ذلك يكون المتوقع من هذه المهنة أن تقدم خدماتها على مستوى عالٍ من الجودة لضمان تحسين المصداقية لهذه المهنة من ناحية، ومن أجل مواكبة التطورات التي تشهدها كافة المهن من ناحية أخرى.

لقد حظي موضوع جودة تدقيق الحسابات باهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال التدقيق، ويرجع السبب في ذلك إلى أن جودة التدقيق العالية تعد السند الأساسي لثقة المستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية، كما أنها تلعب دوراً تكاملياً في المساهمة بالنمو الإقتصادي للمجتمع واستقراره المالي.

ولأهمية الحاجة لتحسين جودة التدقيق فقد باتت الأبحاث والدراسات في مجال جودة التدقيق تمثل إحدى أهم القضايا المطروحة على الصعيدين الأكاديمي والتطبيقي، وقد أشار رئيس هيئة الرقابة على بورصة الأوراق المالية الأمريكية عام 1998 إلى تزايد الحالات التي يخفق فيها مدقق الحسابات في أداء عمله بالجودة المطلوبة، ومدى الحاجة إلى توفير الدعم والإستقلال لعملية تدقيق القوائم المالية بغرض ضمان جودة عملية التدقيق. وقد تزايدت الضغوط والانتقادات من العديد من الأطراف بغرض دراسة وتقييم جودة المراجعة، وما يزيد من حدة هذه الضغوط عدم وجود أساليب موضوعية لتقييم هذه الجودة (Kim et al, 2003, pp323-359).

## المبحث الأول: مفهوم جودة تدقيق الحسابات وأهميته

### 2-1-1- مفهوم جودة تدقيق الحسابات:

تباينت آراء الكتاب والباحثين والجمعيات المهنية حول إيجاد مفهوم متفق عليه لجودة تدقيق الحسابات، وقد كان للفكر الصناعي والإنتاجي السابق في تناول موضوع الجودة والذي يشير إلى مجموعة الخصائص التي تشبع احتياجات العملاء سواء كان المنتج سلعة مادية أو خدمة. وقبل التعرف على آراء الباحثين في هذا الخصوص لابد من بيان أصل كلمة الجودة في اللغة العربية، حيث أن أصل كلمة جودة الإشتقائي هو جود وهو أصل يدل على التسمح بالشيء وكثرة العطاء (معجم مقاييس اللغة، 1/493)، والجواد هو السخي ومن اشتقاقه الجيد وهو ضد الرديء، وجاد الشيء يجود جودةً، وجودةً أي صار جيداً، وقد جاد جوداً وأجاد، أي أتى بالجيد من القول والفعل (معجم تاج العروس، 4/404-403). وهكذا يتضح أن المعنى اللغوي للجودة يتضمن العطاء الواسع والأداء الجيد الذي يبلغ حداً فائقاً.

إن مفهوم جودة تدقيق الحسابات يتميز بأنه مفهوم متعدد الجوانب وذلك لأن جودة التدقيق تهم عدة أطراف، أي أنه محل اهتمام مختلف المشاركين في بيئة التدقيق، فهي تهم معدي القوائم المالية من مدراء ماليين ومسؤولين عن إدارة الحسابات وكذلك المستخدمين الخارجيين للتقارير المالية من مستثمرين حاليين ومرتبين ودائنين ومقرضين ومحللين ماليين وغيرهم، كما تهم أيضاً كافة الأعضاء بالجمعيات المهنية المرتبطة بتدقيق الحسابات، وهم يعتبرون مسؤولين بشكل مباشر عن وظيفة إبداء الرأي بعدالة التقارير المالية للشركات محل التدقيق، بالإضافة إلى الهيئات القانونية والرقابية والتنظيمية حيث تسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال التدقيق وفقاً لمستوى عالي من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات الصلة. ولا شك انه قد توجد أطراف أخرى يمكن أن تؤثر على الجوانب المختلفة لجودة عملية التدقيق، فعلى سبيل المثال فإن أعضاء فريق مكتب المراجعة لا ينظروا فقط إلى جودة عملية المراجعة بشكل يختلف عن الإدارة المسؤولة عن إعداد التقارير المالية، وإنما أيضاً فإن الشركاء داخل مكتب المراجعة ليس بالضرورة أن ينظروا إلى جودة عملية المراجعة بشكل مماثل لرؤية باقي أعضاء فريق المراجعة، وبعبارة أخرى فإن المشاركين المختلفين في بيئة تدقيق الحسابات لديهم وجهات نظر ومدارك مختلفة ومتعارضة للعوامل والخواص التي تشكل الجودة المرتفعة لأداء عملية التدقيق (الفاضي وآخرون، ص 428-429، 2009).

وتعتبر DeAngelo من أوائل الباحثين الذين قدموا مفهوماً لجودة المراجعة من حيث أنها مقدرّة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية حيث ذكرت أن جودة التدقيق هي مقدرّة المراجع على اكتشاف المخالفات المالية في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن ذلك (DeAngelo, p186, 1981).

ويتفق مع هذا المفهوم العديد من الباحثين فقد أوضح (Watts & Zimmerman, pp613-633, 1983) أن المراجعة الجيدة هي تلك التي من خلالها ترتفع نسبة احتمال اكتشاف الأخطاء والمخالفات ذات الأهمية النسبية، وكلما زاد الإحتمال زادت جودة المراجعة والعكس صحيح. كما ذكر (Palmrose, p56, 1988) أن جودة المراجعة هي مدى احتمال وجود أخطاء ذات أهمية نسبية في القوائم المالية فكلما قل هذا الإحتمال زادت معه جودة المراجعة والعكس صحيح. ويرى باحثون آخرون (Grant et al, p142, 1996) أنّ جودة المراجعة هي مفهوم واسع ولكن يمكن تعريفه بأنه احتمال أن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية يتم اكتشافها والتقرير عنها من خلال منشأة المراجعة.

ويرى أحد الباحثين (أبو العزم، ص24، 2000) أن مفهوم جودة المراجعة بحسب DeAngelo يعتبر مفهوم نظري يصعب وضعه موضع التنفيذ العملي، لأنّ تقدير درجة اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية ومن ثمّ التقرير عنها يتوقف على أمرين، أولهما أن يكون في الإمكان تقدير حجم الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية مقدماً قبل القيام بعملية المراجعة، والأمر الثاني اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، ثم يتم استخراج نسبة الأخطاء المكتشفة إلى الأخطاء المقدرة، ومن المؤكد أن هناك صعوبة في تقدير حجم الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية قبل القيام بعملية المراجعة، وبالتالي يصعب تقدير درجة الجودة وفقاً لهذا المفهوم.

وترى الدراسة أن جميع الدراسات التي حددت مفهوم جودة المراجعة بالإعتماد على علاقتها باكتشاف الأخطاء في القوائم المالية ارتكزت جميعها على مفهوم DeAngelo والذي يشير إلى أن احتمال كشف الأخطاء والمخالفات الجوهرية يتوقف على القدرات الفنية للمراجع وعلى إجراءات المراجعة وعلى حجم وخصائص فريق المراجعة، في حين يعتمد احتمال التقرير عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية على استقلال المراجع وقدرته على تحمل الضغوط التي يمارسها العميل أو الإدارة. حيث أن خلو القوائم المالية من التحريفات والأخطاء الجوهرية يتركز على إحدى نتائج الإلتزام بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني.

ويرى Willingham & Jacobsan أنّ أفضل وسيلة لتعريف جودة المراجعة يكون من خلال ربطها بخطر عملية المراجعة وبالتالي فهي تكون عندما يقل المدقق خطر الإكتشاف إلى

الحد الذي يكون عنده خطر المراجعة المقبول منخفضاً إلى أقصى درجة ممكنة، حيث يتمثل الخطر الكلي في محصلة الخطر المتلازم وخطر الرقابة وخطر الإكتشاف. إلا أنّ هذا التعريف تنقصه الدقة إلى حد ما وذلك لأن مفهوم الجودة لا يتوقف فقط على تخفيض مخاطر المراجعة بل إن تدنية وضبط المخاطر هي إحدى العوامل أو المتغيرات المؤثرة في الجودة وليست هي العامل الوحيد المؤثر، كما أن مفهوم خطر المراجعة يركز على أخطاء القوائم المالية أكثر من تركيزه على أخطاء مراجع الحسابات(نور وآخرون، ص11، 2007).

أمّا مفهوم الجودة حسب المنظمات الدولية فقد أضحت نشرة معايير المراجعة (4) التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA عام 1974 أنّ جودة المراجعة تتحقق من خلال الإلتزام بمعايير المراجعة ومن خلال تطبيق مجموعة من الإعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في منشآت المراجعة(أرينز ولويك، 2002).

كما أشار الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إلى مفهوم جودة المراجعة في المعيار الدولي رقم 220، حيث نص المعيار على أن أدوات الرقابة على جودة المراجعة تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في منشأة المراجعة وذلك للتحقق من أن أعمال المراجعة المنفذة قد تمّ أدائها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها(IFAC,2009).

وبالتالي فإن مفهوم جودة المراجعة حسب المنظمات المهنية يقوم على أساس أن الإلتزام بالمعايير المهنية التي تصدرها يحقق جودة المراجعة، وعادةً ما تتركز برامج مراجعة الجودة لهذه المنظمات حول مدى التزام مكاتب المراجعة بالمعايير المهنية المتعارف عليها GAAS الخاصة بالمراجعة والتي وضعت لضمان الحد الأدنى من جودة المراجعة عند انجاز أعمال المراجعة.

وبما أن معايير المراجعة المتعارف عليها جاءت عامةً ونادراً ما تتناول بالتحديد المشاكل التي تظهر عند كل مستويات الأداء، ولذلك يلعب الحكم الشخصي للمراجع دوراً جوهرياً في تطبيق المعايير عند مستويات الأداء المختلفة، حيث يعتبر تحديد الإلتزام بالمعايير أمراً حكماً للمراجع وقد جرى العرف على استخدام قاعدة المراجع المهني الرشيد للحكم على درجة الإلتزام بمعايير المراجعة ومن ثمّ مستوى الجودة.

إلا أنه يمكن القول أن مفهوم جودة تدقيق الحسابات يمكن أن يتحقق من خلال التزام المراجع بالمعايير المهنية للتدقيق والمتطلبات القانونية والتنظيمية وقواعد وآداب السلوك المهني وإرشادات التدقيق ذات الصلة ، وبما يحقق للأطراف ذات العلاقة الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق.

ونظراً لعدم اتفاق الباحثين على مفهوم واحد لجودة التدقيق فقد ركزوا على تحديد مجموعة من المقومات والإعتبرات والتي يمكن الاستدلال من توافرها على تحقق جودة تدقيق الحسابات.

## 2-1-2- أهمية جودة مراجعة الحسابات:

نتيجة الضغوط المتزايدة التي تعرضت لها مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة، وتزايد عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين، وخصوصاً بعد تعرض العديد من كبرى الشركات الأمريكية للفشل كما حدث لكل من شركتي إنرون وشركة وورلد كوم واللتان خضعتا للمراجعة من قبل شركة آرثر أندرسون للمراجعة والتي كانت تعتبر إحدى الشركات الثمانية الكبار حينها.

وللتغلب على تلك الضغوط فإنه لا بد من التركيز على أهمية المراجعة والتي تعتبر مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية المراجعة و حيث تتبع أهمية جودة المراجعة من خلال مساهمتها بما يلي (جيران، 2010، ص3):

1- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

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

3- تخفيض صراعات الوكالة.

4- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.

5- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية.

### 1- المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة:

إن فجوة التوقعات في المراجعة تعبر عن التباين الموجود بين اعتقادات وإدراك مستخدمي القوائم المالية لواجبات ومسؤوليات المراجع وبين اعتقاد المراجع نفسه لتلك المسؤوليات.

وتمثل فجوة الجودة أحد المكونات الفرعية لفجوة التوقعات في المراجعة، حيث عرف أحد الباحثين (porter, 1993, p50) فجوة الجودة بأنها الإختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمراجعين تجاه جودة خدمات المراجعة المؤداة وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة، وأكد على أن السبب الرئيسي لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمراجع عن معايير المراجعة ومعايير الجودة المتعارف عليها.

كما أن انخفاض جودة أداء عملية المراجعة يعتبر أحد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات في المراجعة، ولذلك يعتبر تحسين جودة المراجعة أحد أساليب تضيق فجوة التوقعات.

وبالتالي يمكن القول أن أداء عملية المراجعة بجودة عالية يؤدي إلى تضيق فجوة توقعات المراجعة وتقليل التباين بين اعتقادات المراجع والطرف الثالث.

## 2- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:

نال هذا العنصر إهتماماً كبيراً من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين خصوصاً بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على اعتبار أن المراجعين ذوي الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المراجعين ذوي الجودة المنخفضة.

وهذا ما أكدته لجنة Treadway والتي أشارت إلى أن تحسين جودة المراجعة يزيد من اكتشاف الأخطاء ويحد من التحريف في القوائم المالية (AICPA,1987).

أي إن أداء عملية المراجعة بجودة عالية يزيد من احتمال اكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية.

## 3- تخفيض صراعات الوكالة:

يفترض أنه كلما زاد التعارض في المصالح بين الوكيل (الإدارة) والأصيل (المساهمين) كلما زادت تكلفة الوكالة، وكلما زادت تكلفة الوكالة زادت الحاجة إلى مكاتب مراجعة تقدم خدمات ذات جودة عالية، بعكس الشركات التي تكون درجة التعارض في المصالح بها ضئيلة وبالتالي تنخفض فيها تكاليف الوكالة.

وأشار أحد الباحثين أنه إذا سلمنا بوجود هذه الصراعات فإنه لا بد من وجود المراجعة التي تساعد على تخفيض حدة هذه الصراعات، وأنه كلما إشتدت حدة الصراعات كلما كانت الحاجة ماسة إلى مراجعة ذات جودة عالية، أي إن هناك علاقة طردية بين صراعات الوكالة والطلب على المستويات العليا لجودة المراجعة (الأهل، 2008، ص7)<sup>2</sup>.

ويرى الباحث أن تخفيض صراعات الوكالة لا يمكن اعتباره سبباً للمراجعة ذات الجودة العالية وإنما هو نتيجة حتمية للمراجعة ذات الجودة المرتفعة والتي يتم أدائها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.

## 4- المساهمة في تدعيم مفهوم الحوكمة:

يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجموعة من المبادئ تستهدف توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة، وهناك بعدين أساسيين لمفهوم حوكمة الشركات هما (الأهل، 2008، ص7):

1- الإلتزام: حيث تكون الغاية هي التحقق من مواجهة وتنفيذ المتطلبات والإلتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية، فضلاً عن تلبية توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر ممكن من الأمانة والشفافية.

2- الأداء: وذلك باستخدام كافة الوسائل المتاحة لرفع مستوى الأداء الشامل للمنظمة والسعي إلى إستغلال الفرص الإيجابية للمخاطر الفعلية والمتوقعة، وتقليل الآثار السلبية لهذه المخاطر.

<sup>2</sup>نقل عن (الدهراوي، 2002، ص215)

وهناك من أكد على أن لجودة المراجعة دور مهم في عملية السيطرة على المنشأة وتوجيهها، وذلك من خلال تقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية وإبداء الرأي في عملية الإفصاح عن المخاطر التي تواجهها المنشأة، والإجراءات التي تتخذها لمواجهة هذه المخاطر بما يحقق في النهاية أهداف المنشأة ويحسن سبل الإتصال بينها وبين المساهمين.

وترى الدراسة أن الدور الإجتماعي لمهنة المراجعة يجب أن يساهم في تحقيق الهدف المنشود في مجال الحوكمة من خلال الوفاء بالمتطلبات الإجتماعية وتوقعات المجتمع.

#### 5- زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية:

يعتبر الإهتمام بجودة المراجعة مهم لتدعيم الثقة بتقارير المراجعة، وذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصداقية على القوائم المالية والتي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بعملية المراجعة.

وبالتالي فإن تحسين جودة المراجعة يدعم الثقة بمصداقية القوائم المالية وكفاية الإفصاح المحاسبي، وبالتالي زيادة ثقة الجمهور عند اتخاذ القرارات (الأهدل، 2008، ص7)<sup>3</sup>.

ويرى الباحث أن زيادة الثقة في تقرير المراجع وبالتالي تعزيز مصداقية القوائم المالية يعتبر من أهم نتائج تحسين جودة المراجعة، حيث ينعكس أثر ذلك على كافة المستويات السابقة على اعتبار أن تدعيم الثقة بمصداقية القوائم المالية وشفافيتها يساهم في تخفيض صراعات الوكالة وتضييق فجوة توقعات المراجعة، بالإضافة إلى تدعيم مفهوم الحوكمة ويؤدي التكامل فيما بين هذه العوامل إلى خلق بيئة مالية واقتصادية مستقرة تنعكس نتائجها الإيجابية على كافة فئات المجتمع.

---

<sup>3</sup> نقلا عن (سالم، 1994، ص64).

## المبحث الثاني: الإعتبارات والمقومات المحددة لجودة المراجعة

أشارت العديد من الدراسات إلى مجموعة من الاعتبارات والمؤشرات التي يعكس توافرها جودة المراجعة، وأهم هذه الاعتبارات والمؤشرات هي (القاضي وآخرون، 2009، ص431):

- 1- حجم منشأة التدقيق.

- 2- عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة المراجعة.

- 3- مدى استمرار منشأة التدقيق في تدقيق حسابات المنشأة محل التدقيق.

- 4- المنافسة بين منشآت التدقيق.

- 5- التقدم التقني في أداء المهنة.

- 6- خبرة منشأة التدقيق بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل التدقيق.

- 7- هيكلية عملية التدقيق.

- 8- نسبة الأتعاب من المنشأة محل التدقيق إلى إجمالي أتعاب منشأة التدقيق.

- 9- عدد الساعات التي تمّ انجاز عملية التدقيق خلالها.

وسيقوم الباحث بالتطرق إلى كل مؤشر من هذه المؤشرات على حدى:

### 1- حجم منشأة التدقيق:

أشارت العديد من الدراسات إلى أنّ مكاتب التدقيق الكبرى تستطيع اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية بكفاءة أكبر من المكاتب الأصغر حجماً (DeAngelo, 1981, p184)، ويرجع السبب في ذلك إلى ما تتمتع به هذه المنشآت من مهارات فنية وإلى وجود برامج تدريب مستمرة بتلك المنشآت مما يجعل العاملين بها على درجة عالية من الكفاءة، بالإضافة إلى الإمكانيات التقنية الكبيرة وقدرتها على اجتذاب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من منشآت المراجعة الأصغر حجماً، ويترتب نتيجة هذه الأسباب ثقة العديد من الجهات في عمليات المراجعة المنجزة بواسطة المنشآت الكبرى مقارنةً بالمنشآت الأقل حجماً، حيث أصبح الكثير من المستثمرين والدائنين بصفة خاصة يتبعون هذا المقياس لتقييم عملية التدقيق.

وعلى الرغم من كثرة الدراسات التي تؤيد وجود علاقة طردية بين كبر حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة إلا أن هناك من يرى أن جودة المراجعة لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط وإنما ترتبط أيضاً بالمكاتب الصغيرة على افتراض أنه من غير المنطقي أن تكون مكاتب المراجعة

الصغيرة عديمة الجودة، كما إن قلة عدد عملاء المكاتب الصغيرة قد يكون راجعاً إلى تمسك تلك المكاتب بمبدأ الإستقلالية وحرصها وعنايتها عند قبول عملاء جدد(صبيحي، 1997، ص24). وقد توصلت دراسة لجنة Derieux إلى أن مكاتب التدقيق الصغيرة قد تستبدل ببساطة على أساس أنها أقل شهرة بالرغم من أنها تقدم خدمات مراجعة ذات جودة عالية، وأوصت تلك اللجنة بنشر كتيب يوضح ضرورة اختيار مكاتب المراجعة على أساس القدرة على تقديم الخدمة وليس على أساس الحجم(AICPA, 1980,p18).

ويرى الباحث أن شهرة مكاتب المراجعة كبيرة الحجم يمكن أن تكون السبب وراء اختيارها من قبل العملاء، ويمكن أن تكون الجودة المرتفعة هي أحد أسباب شهرة هذه المكاتب.

## 2- عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة التدقيق:

من المتفق عليه أنّ فشل المراجع في تحقيق القيمة المضافة لعملية المراجعة والمتمثلة في زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية قد يعرضه لدعاوى قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بالتعويض عن الضرر الناتج عن إهماله بعمله وهذه الدعاوى القضائية لها تأثير سلبي على سمعة منشأة المراجعة وإدراك الطرف الثالث لجودة الخدمات التي يقدمها (القاضي وآخرون، 2009، ص432).

وأشارت دراسة (Francis, 2004, p346) إلى أن هناك نوعين من فشل المراجعة، الأول فشل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (GAAP failure) ويحدث هذا إذا لم يتأكد المراجع من تنفيذ مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، والثاني فشل تقرير المراجعة (Audit Report failure) ويحدث هذا النوع عندما يفشل المراجع في تعديل تقريره أو إصدار تقرير مقيد في الظروف الملانمة، وفي كلتا الحالتين تكون القوائم المالية مضللة للمستخدمين، كما أوضحت الدراسة ان هناك علاقة عكسية بين جودة المراجعة وفشل المراجعة، وإن الدليل الأكثر إقناعاً بفشل المراجعة هو وجود دعاوى قضائية ضد المراجعين.

وأكدّ (Palmrose, 1988, p56) على أن مستخدمي القوائم المالية لا يمكنهم ملاحظة كل من جودة المراجعة أو فشل المراجعة لذلك يستخدمون الدعاوى القضائية في تمييز حالات فشل المراجعة، كما أشارت الدراسة إلى ان الدعاوى القضائية تمثل مقياساً عكسياً لجودة المراجعة وحافزاً للمراجعين على تقديم خدمات ذات جودة عالية للحفاظ على السمعة وتجنب التعويضات.

وقد أشارت دراسة حسنين وقطب (حسين وقطب، 2003، ص142) أنّ هناك علاقة عكسية بين عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة وجودة المراجعة، حيث انه إذا قلّ عدد

الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة اعتبر ذلك مؤشر إيجابي على جودة المراجعة وإذا زاد إعتبر ذلك مؤشر سلبي لجودة المراجعة.

ونتيجة لذلك يمكن القول أنّ عدم وجود أو قلة عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضدّ منشأة المراجعة يعتبر مقياساً على جودة عمليات المراجعة المنجزة.

وفي سورية لم يشر قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009 إلى ضرورة إفصاح المحاسبين القانونيين عند ارتباطهم مع العميل إلى عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضدهم في حال وجودها على اعتبارها مؤشراً لجودة المراجعة ورغبة المراجع في التكتّم عليها إن وجدت.

### 3- مدى استمرار منشأة التدقيق في تدقيق حسابات منشأة العميل:

ويقصد بمدى استمرار منشأة التدقيق في تدقيق حسابات العميل عدد السنوات التي يقوم المكتب خلالها بمراجعة القوائم المالية لمنشأة العميل، ويعتبر هذا الموضوع من المواضيع التي نالت إهتماماً كبيراً من قبل الباحثين نظراً لأهميته الخاصة، حيث أكدت بعض الدراسات وجود علاقة طردية بين طول فترة تعاقد مدقق الحسابات مع المنشأة محل التدقيق، ويرجع هذا الاعتقاد بوجود ظاهرة التعلم التي تؤدي إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية بالنسبة لمدقق الحسابات حيث يقضي فترة طويلة في تدقيق حسابات المنشأة محل التدقيق(نور وآخرون، 2007، ص14).

وقد أشارت لجنة Cohen ولجنة Treadway أنّ قصر مدة ارتباط المراجع بعميل المراجعة يعد أحد الأسباب لحدوث المراجعات دون المستوى(Knapp,1991,p38)، كما أوصى مكتب المحاسبة العام GAO في دراسة له صدرت عام 2003 بعدم تغيير المراجع إجبارياً حيث أنّ ذلك ليس الطريق الكفء لتدعيم استقلال المراجع.

وأشارت دراسة (Carcello& Nagy,2004,p66) إلى أنّ إعداد القوائم المالية المضللة يكون مع مدة خدمة للمراجع تتراوح من ثلاث سنوات أو أقل.

بينما أشارت معظم الدراسات إلى وجود علاقة عكسية بين طول فترة تعاقد مدقق الحسابات مع المنشأة محل التدقيق وجودة عملية التدقيق، حيث أشارت دراسة (Copley & Doucet,1993,p23) إلى أنّ المراجعات دون المستوى تزداد مع طول مدة ارتباط المراجع بالعميل، وقد أشارت لجنة Metcalf التي شكلت في عام 1977 من قبل الكونغرس الأمريكي إلى أنّ طول مدة ارتباط المراجع بعميل المراجعة قد تؤدي إلى تخفيض جودة المراجعة، كما

أوضح ( حسنين وقطب، 2003، ص143) أن هناك علاقة عكسية بين طول مدة ارتباط المراجع بالمنشأة محل المراجعة وجودة المراجعة، ويرجع ذلك لسببين:

1- إن طول فترة تعاقد المراجع يؤثر على استقلال المدقق حيث أنه بعد نقطة معينة فإن العلاقة بين طول فترة ارتباط المدقق مع المنشأة محل التدقيق وقدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية تكون علاقة عكسية.

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

وفي سورية فقد حدد قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009 في المادة 51 منه على أن يتم تعيين مدقق الحسابات لمدة سنة قابلة للتجديد حتى أربع سنوات إذا كان التعيين لمكتب أما في حال الشركة فيتعين تغيير الشركة المسؤولة عن التدقيق وفريق العمل كل أربع سنوات، وهذا يدل على فكرة العلاقة العكسية بين مدة ارتباط المراجع بعميل المراجعة وجودة المراجعة.

#### 4- المنافسة بين منشآت تدقيق الحسابات:

نظراً لأهمية المنافسة بين مكاتب المراجعة وأثرها على جودة المراجعة فقد نالت إهتماماً واسعاً من قبل المنظمات المهنية، حيث أشارت لجنة Cohen إلى أن المنافسة تعتبر إحدى المشكلات التي تواجه مكاتب المراجعة في الوقت الراهن، وذلك لما لها من تأثير على عدد ساعات المراجعة وموازنة الوقت، مما يؤدي إلى تقليل الأتعاب وبالتالي تخفيض الجودة (AICPA, 1978, p100).

ولمّا كانت مهنة المراجعة مثلها مثل أي مهنة أخرى تعمل في سوق مفتوحة تقوم على المنافسة بين أعضائها لجذب العملاء، وخصوصاً مع زيادة عدد مكاتب المراجعة وزيادة عدد المراجعين المرخص لهم بمزاولة المهنة، فقد أصبح الحصول على عملاء جدد أمراً صعباً حيث أنّ العملاء يختارون مكتب المراجعة ذي السمعة الأفضل وبالتالي ذي الجودة الأفضل، وبذلك يمكن القول أن جودة عملية المراجعة تعتبر نتيجة منطقية للمنافسة (القاضي وآخرون، 2009، ص433).

حيث أنّ منشآت تدقيق الحسابات تسعى إلى تحسين جودتها من أجل جذب أكبر عدد من العملاء في ظل الظروف التنافسية.

كما أشارت دراسة (Copley & Doucet, 1993, p96) إلى أن النظرية الاقتصادية تفترض أن هناك علاقة إيجابية بين المنافسة وجودة السلع والخدمات، وتوصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين المنافسة وعدد العروض المستلمة من مكاتب المراجعة كقياس بديل لجودة المراجعة.

ومن ناحية أخرى فإن هناك بعض الدراسات التي تؤيد وجود علاقة سلبية بين المنافسة وجودة المراجعة، حيث توصلت دراسة (طلبة، 1997، ص102) إلى أن المنافسة بين مكاتب المراجعة

تعتبر أحد العوامل المسببة لخفض جودة المراجعة، وذلك من خلال أثرها على موازنة الوقت وبالتالي إختصار برنامج المراجعة وحذف الكثير من الإجراءات. وقد توصلت دراسة (Elitzur & Falk, 1996, p41) إلى أن قبول أتعاب مراجعة أقل من التكلفة الكلية تحدث عندما يكون هناك مزايده Auction على خدمات المراجعة ناتجة عن المنافسة مما يؤدي إلى تخفيض جودة المراجعة.

ويعد العمل على توافر المنافسة الشريفة بين مكاتب المراجعة أحد مقومات نجاح المهنة، وان انتشار المنافسة غير الشريفة وتفشي ظاهرة إنخفاض الأتعاب تعتبر من التحديات التي تواجهها مهنة المراجعة في سورية، ولذلك جاء في قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009 في المادة 48 منه بأنه يحظر على المحاسب القانوني المزاول مضاربة أو منافسة أي محاسب قانوني آخر للحصول على العمل بصورة تسيء إلى المهنة سواء تم ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر.

### **5- التقدم التقني في أداء المهنة:**

إنّ إتباع الوسائل التكنولوجية والعلمية الحديثة في منشأة المراجعة يعد من أهم مؤشرات جودة تدقيق الحسابات (نور وآخرون، 2007، ص17)<sup>4</sup>، حيث أنّ استخدام منشأة التدقيق للبرامج المحوسبة والأساليب الإحصائية في أداء عملية التدقيق يترتب عليه زيادة الدقة في الأداء وجعل فريق العملية على اطلاع على أحدث التطورات التكنولوجية والمهنية في مجال تدقيق الحسابات.

كما تعتقد لجان المراجعة أن هناك إمكانية أكبر لمراجعي المكاتب الثمانية الكبار (الأربعة الكبار حالياً) لاكتشاف الأخطاء والمخالفات من مراجعي مكاتب المراجعة المحلية الأخرى، وذلك لأن مكاتب المراجعة الثمانية الكبار تمتلك تقنية أكثر من منافسيها (Knapp, 1991, p38)، وبالتالي فإنه كلما زاد التطور التقني والتكنولوجي لمكتب المراجعة زادت جودة المراجعة.

ويرى الباحث أن التقدم التقني في أداء المهنة شأنه شأن المهن الأخرى، فهو يساهم في تنظيم عمل المراجع وتقليل الوقت المطلوب لأداء المهام وكذلك يساعد في تقليل أخطاء عملية التدقيق التي تتم باستخدام البرامج المحوسبة، ولكن تبقى خبرة المراجع ومهارته في استخدام البرامج المحوسبة والأساليب الإحصائية الحديثة هي المحدد لمدى الإستفادة من التقدم التقني على صعيد المهنة.

### **6- خبرة منشأة التدقيق بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل التدقيق:**

<sup>4</sup> نقلا عن (Solomon et al, 1986, pp86-94)

يقصد بالتخصص في مهنة المراجعة أن يتخصص المراجع في مراجعة قطاع من النشاط الاقتصادي مثل التخصص في مراجعة البنوك أو الشركات الصناعية أو التجارية وغيرها، والذي يمكن أن يقاس من خلال نسبة عملاء مكتب المراجعة في نشاط معين إلى إجمالي عملاء نشاط معين.

وتعود أهمية تخصص مكاتب المراجعة في مراجعة نشاط معين إلى العديد من المنافع التي يمكن أن تحققها مكاتب المراجعة من ذلك والتي منها- (Mayhew & Wilkins, 2003, pp35):

- تخفيض تكاليف المراجعة وذلك من خلال تطوير معرفة وخبرة المراجعين بصناعة معينة مما يجعلهم بارعين في معالجة المشكلات التي تواجههم، وتوزيع تكاليف التدريب الخاصة بالصناعة على مجموعة كبيرة من العملاء مما يساعد في الاستفادة من وفورات الحجم.

- إن اختيار العميل لمراجع متخصص يعود بالفائدة على كل من العميل والمراجع، فبالنسبة للعميل يقلل من الوقت اللازم لقضائه مع المراجع لتعريفه بطبيعة النشاط بالإضافة إلى الأثر الإيجابي على القوائم المالية، وبالنسبة للمراجع يحقق رضا العميل ويحسن من جودة المراجعة.

كما أن التخصص الصناعي يقوي سوق مهنة المراجعة من خلال رفع مستوى المنافسة والخبرة المهنية وتطوير الأداء المهني، كما يؤدي إلى الإرتقاء بمستوى الثقة في عدالة القوائم المالية، ويسهل لمكاتب المراجعة الحصول على حصص مناسبة من سوق خدمات المراجعة.

وتناولت العديد من الدراسات العلاقة بين تخصص مكتب المراجعة في نشاط معين وجودة المراجعة، وتوصلت إلى أن التخصص في مراجعة نشاط معين يعتبر أحد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة وإن هناك علاقة ايجابية بين جودة المراجعة والتخصص في مراجعة نشاط معين.

وقد أشارت إحدى الدراسات (Wang et al, 2009, pp60-72) إلى أنّ علاوات الأتعاب التي تتقاضاها الشركات الأربع الكبار المتخصصة صناعياً هي من العلامة التجارية وكذلك من التخصص الصناعي مقارنة مع غير المتخصص في هذا المجال، وإن دفع العميل لعلاوة الأتعاب الإضافية يعتبر دليلاً على استخدامه التخصص الصناعي كمؤشر لمراجعة ذات جودة أفضل.

كما توصلت دراسة (Carcello & Nagy,2004,p651) إلى وجود علاقة عكسية بين إستراتيجية التخصص القطاعي في مهنة المراجعة وقيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة.

وعلى الرغم من الفوائد السابقة للتخصص الصناعي لمكاتب المراجعة فإن هناك العديد من المحددات والتي يجب أخذها بالإعتبار، منها ما هو متعلق بالعميل محل المراجعة ومنها ما هو متعلق بمكاتب المراجعة، فبالنسبة لعميل المراجعة قد لا يكون التخصص الصناعي بالنسبة له الطريق الوحيد لتمييز المراجعين في سوق خدمات المراجعة أو الآلية الأكثر أهمية وذلك لتخوفهم من نقل معلوماتهم إلى المنافسين في نفس الصناعة، كما إن الشركات الصغيرة قد تفضل اختيار مكتب المراجعة عن طريق العلاقات الشخصية *Mayhew & Wilkins,2003,p36*.

ويرى الباحث أنه بالرغم من الفوائد العديدة التي يحققها إتباع إستراتيجية التخصص الصناعي، إلا أنه يجب على مكاتب المراجعة عدم إهدار الشركات الأخرى خارج نطاق تخصصها الصناعي وذلك عن طريق التقسيم الداخلي لمكتب المراجعة إلى أقسام حسب الصناعات.

#### **7- هيكلية عملية المراجعة:**

إنّ مفهوم هيكلية التدقيق يستند إلى أنه يمكن تخطيط عملية التدقيق بشكل برامج بدلاً من الاعتماد الكامل على الأحكام الشخصية (القاضي وآخرون،2009،ص437)، حيث أن التطبيق العملي في مجال المراجعة يشير إلى وجود تشابه في خطوات التدقيق إلا أنّ هناك اختلافاً في كيفية تنفيذ خطواتها.

وبالتالي يقصد بمدخل المراجعة المهيكلة بأنه مدخل المراجعة المنتظم والذي يتصف بالتسلسل المنطقي للإجراءات والقرارات وخطوات التوثيق والتي تطبق بواسطة مجموعة شاملة ومتكاملة من السياسات وأدوات المراجعة المصممة لمساعدة المراجع على إكمال المراجعة.

وفي هذا الإطار نجد أن هناك نوع واحد من أنواع المراجعة المهيكلة يكون مناسباً وأكثر كفاءة لعميل معين، وأن على مكاتب المراجعة الإستفادة من العلاقة بين المراجعة المهيكلة وخصائص العملاء لأن ذلك يساعدها في اختيار نوع المراجعة المهيكلة الذي يناسب ذلك العميل، كما أنه على العملاء الإستفادة كذلك من هذه العلاقة في اختيار المراجع الذي يلبي احتياجاتهم.

كما أن هناك منافع أخرى لاستخدام المداخل المهيكلة في المراجعة، مثل تخفيض تكلفة عملية المراجعة وتحسين الأداء المهني من خلال (Gist, 1994,p25): خفض احتمالات حدوث الأخطاء

وارتفاع معدلات الأداء نظراً لإنجاز المهام في وقت أقل، وعدم وجود انحرافات في قرارات المراجعين نظراً لتقليل الاختلاف بين أحكام وتقديرات المراجعين عند القيام بنفس المهام.

وقد أكدت بعض الدراسات أنّ هناك علاقة طردية بين هيكلية عملية المراجعة وجودتها، حيث أنّ منشآت التدقيق التي تستخدم مدخل الهيكلية تظهر بصورة أفضل أمام الطرف الثالث مقارنة مع تلك التي لا تستخدم هذا المدخل، وذلك من خلال اعتقاد الطرف الثالث بأن منشآت التدقيق التي تستخدم مدخل الهيكلية تقوم بعملية التدقيق بصورة أكثر اتقاناً من غيرها، كما أنّها تسمح لمدقق الحسابات بتخصيص وقت أكبر للمشكلات التي تتطلب تقديراً وحكماً شخصياً، حيث أشارت دراسة (Knapp, 1991, p39) إلى أنّ المراجعة المهيكلية ذات تأثير على كفاءة عملية المراجعة وأن مكاتب المراجعة التي تتبع مدخل المراجعة المهيكلية تكون أكثر مهارة على إكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية، وذلك لأنها تسعى لأداء خدمة المراجعة بصورة أكثر تطوراً من المكاتب التي تتبع مدخل المراجعة غير المهيكلية، حيث تلجأ بعض مكاتب المراجعة إلى استخدام مدخل المراجعة غير المهيكلية نتيجة ظروف معينة مثل محاولة تخفيض تكلفة عملية المراجعة أو زيادة حدة المنافسة.

إلا أنّ بعض الدراسات وجدت أنّ هيكلية عملية التدقيق لها تأثير سلبي على الجودة في حالة عدم نمطية بيئة التدقيق في المنشآت محل التدقيق، وفي حالة بساطة عملية التدقيق (القاضي وآخرون، 2009، ص437).

#### **8- نسبة الأتعاب من المنشأة محل التدقيق إلى إجمالي أتعاب منشأة التدقيق:**

إن موضوع جودة المراجعة وأثره في جودة المراجع يعتبر من المواضيع المهمة والتي استحوذت عدداً كبيراً من الدراسات نظراً لأهميته الخاصة لطرفي عملية المراجعة ( المراجع والعميل)، حيث أنّ كلا الطرفين يريد أن تتعادل قيمة الأتعاب المدفوعة مع الخدمات المقدمة، إلا أنه لا توجد طريقة علمية لتحديد الأتعاب بشكل عادل، حيث أنّ البحث عن معايير علمية لتحديد الأتعاب يعد من أهم المشكلات التي يتعرض لها المراجع وذلك لاختلاف الظروف المحيطة بكل حالة من حالات المراجعة، كما تزداد صعوبة تحديد أتعاب المراجعة في بداية التعاقد بين المراجع والعميل وذلك بسبب عدم معرفة المراجع بطبيعة المنشأة والظروف وحجم عمليات المراجعة الخاصة بها، ومدى إجراءات المراجعة الواجب أداءها والوقت والجهد المطلوب أداؤه (الشاطري والعنقري، 2006، ص85).

وقد أشار Palmrose إلى أن مكاتب المراجعة تطلب أتعاب أكبر ليس لما تتمتع به من قوة احتكارية ولكن لأنها تستغرق وقت أكثر وبالمقابل فإن جودتها أعلى، كما أشارت لجنة Cohen ولجنة Treadway إلى أن الأتعاب المنخفضة تعد أحد الأسباب لانخفاض جودة المراجعة.

كما إنَّ زيادة نسبة مساهمة المنشأة محل التدقيق في الإيراد الكلي لمنشأة التدقيق يجعل مدقق الحسابات معرضاً لضغوط قوية تجعله يخشى عزله مثلاً، وبالتالي يزداد التأثير السلبي على استقلاليته وهذا بدوره يمكن أن يؤثر على جودة التدقيق بشكل سلبي (القاضي وآخرون، 2009، ص434).

### **9- عدد الساعات التي تمّ إنجاز تدقيق الحسابات خلالها:**

أشار (Dies & Giroux) إلى أنه يمكن أن ينظر إلى الزمن الفعلي المستنفذ في إنجاز عملية التدقيق كمقياس لجودة التدقيق، حيث يمكن القول أنّ هناك علاقة طردية بين الزمن الفعلي المستنفذ في أداء عملية التدقيق وجودة التدقيق.

إلا أنّ هذا المقياس قد لا يرتبط في كثير من الحالات بالجودة ، فمثلاً زيادة عدد ساعات التدقيق قد يكون نتيجة لعدد من العوامل منها حجم المنشأة محل التدقيق ودرجة تعقيد عملياتها أو انخفاض كفاءة إنجاز أعمال التدقيق (نور وآخرون، 2007، ص18)<sup>5</sup>.

### **المبحث الثالث: العوامل المؤثرة في جودة المراجعة**

من خلال المبحث السابق تمّ تحديد أهمّ الاعتبارات والمقومات التي يمكن اعتبارها مؤشراً لجودة المراجعة، إلا أن تلك المقومات والاعتبارات تتعرض لمجموعة من العوامل المؤثرة فيها، ويمكن القول أنّ هذه العوامل لا يمكن حصرها ضمن إطار محدد وذلك بسبب اختلاف الآراء فيها حيث أنّ بعض الكتاب صنفها في نوعين (نور وآخرون، 2007، ص19):

1- عوامل تنظيمية خاصة بمنشأة المراجعة.

2- عوامل تعود إلى فريق المراجعة.

ومنهم من قسمها إلى خمسة عوامل هي (الحמיד، 1995، ص416):

1- عوامل متعلقة بفريق عمل المراجعة.

2- عوامل متعلقة بشريك المراجعة.

<sup>5</sup> نقلاً عن (Dies & Giroux, 1992, pp264-279)

3- عوامل متعلقة بالعمل الميداني وإجراءات الرقابة على التنفيذ.

4- عوامل متعلقة بأتعاب المراجعة.

5- عوامل متعلقة بتنظيم المكتب وسمعته.

في حين قسمها البعض إلى ثلاثة عوامل هي (لظفي، 2007، ص430):

1- عوامل مرتبطة بتخطيط عملية المراجعة.

2- عوامل مرتبطة بالعمل الميداني.

3- عوامل مرتبطة بالمراجعة النهائية وإعداد التقارير.

ويرى الباحث أن الأسلوب الأول في التصنيف قد تمّ تداوله في معظم الدراسات التي تناولت موضوع الجودة، وسيقوم الباحث بإتباع هذا الأسلوب من خلال تضمين العوامل المشار إليها ضمن مجموعتين رئيسيتين شملت ما ذكر لدى باقي التصنيفات.

### 2-3-1- عوامل تنظيمية خاصة بمنشأة المراجعة:

هذه العوامل مرتبطة بالأمر التنظيمية داخل منشأة التدقيق، من حيث التزام منشأة التدقيق بالمعايير المهنية والسياسات المستخدمة داخل منشأة التدقيق المتعلقة بقبول العملاء، وتعيين المدققين وتخصيصهم بالمهام والأساليب الحديثة المستخدمة في أعمال التدقيق، وقيود الوقت، وسيتم التطرق إلى هذه العوامل كما يلي:

#### 1- مدى التزام منشأة التدقيق بالمعايير المهنية:

لما كانت المراجعة في جزء كبير منها تقوم على الأحكام الشخصية والتي تتفاوت من شخص لآخر (الحسن، 2010، ص27)، فقد حرصت المنظمات المهنية في مجال تدقيق الحسابات على صياغة هيكل لمعايير التدقيق مع استمرار تقييمه وتعديله بما يتلاءم مع الإحتياجات المتجددة للمستخدمين وقد ترتب على ذلك صدور المعايير الدولية للتدقيق بصيغتها الحالية والتي تشكل تفاصيل مهنة التدقيق والإجراءات الخاضعة لكل قضية على حدة، وإنّ الإلتزام بهذه المعايير يعني القيام بأعمال التدقيق بشكل مخطط ومنظم يضمن أداء المهنة بواسطة أفراد مؤهلين علمياً وعملياً ويتمتعون بالإستقلال والموضوعية، مع حسن توزيع المهام على الأفراد، ودقة تقييم نظم

الرقابة الداخلية مع تجميع الأدلة الكافية والملائمة وإعداد تقرير التدقيق بشكل يفي بمتطلبات الطرف الثالث، وبالتالي فإن ذلك يعد ذا تأثير إيجابي في جودة التدقيق.

وقد أكدت العديد من الدراسات المتعلقة بجودة المراجعة أن الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها يعد أحد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة، وأن هناك علاقة إيجابية بين هذا العامل وجودة المراجعة، فقد أشار Copley إلى أن تطبيق المراجع للمعايير المهنية يعتبر من أهم خصائص جودة المراجعة.

وفي مجال علاقة الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها بأداء عملية المراجعة، فقد بين أرينز ولويك أن على الممارسين لمهنة المراجعة أن ينظروا إلى معايير المراجعة ونشراتها معايير المراجعة على أنها المعايير الدنيا للأداء وليست المعايير القصوى أو المثالية، وأن وجود المعايير لا يعني أن على المراجع إتباعها على نحو أعمى، وإنما عليه إذا رأى أن متطلبات معيار ما غير عملية أو يستحيل القيام بها أن يتبع تصرفات بديل (أرينز ولويك، 2002، ص42).

وعن علاقة معايير المراجعة المتعارف عليها بجودة المراجعة أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معيار المراجعة رقم 25 والتي تناولت العلاقة بين معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير الرقابة على جودة المراجعة، وورد فيها أنه يجب على مكاتب المراجعة أن تؤسس سياسات وإجراءات لرقابة الجودة بحيث توفر ضماناً معقولاً عن إتساق أداءها مع معايير المراجعة في كل عملية من عمليات المراجعة، وأن سياسات وإجراءات رقابة الجودة قد تؤثر على سلوك عمليات المراجعة التي تقوم بها مكاتب المراجعة الفردية وسلوك الممارسة المهنية التي تؤديها مكاتب المراجعة ككل (أرينز ولويك، 2002، ص42).

ويرى حسنين وقطب أن عدد الملاحظات أو المخالفات التي سجلها مكتب المراجعة للعاملين به أو التي سجلتها المنظمات المهنية على مكتب المراجعة تعبر عن مدى الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وكلما زاد العدد كان له تأثير سلبي على جودة المراجعة والعكس صحيح (حسينين وقطب، 2003، ص43).

## 2- كفاءة إجراءات اختيار العملاء أو استمرار تقديم الخدمة لهم:

لقد ركزت الإصدارات المهنية الأمريكية والدولية على أهمية إجراء تقييم للعملاء المحتملين، وكذلك المراجعة المستمرة للعملاء القائمين، ولدى أخذ قرار بقبول أو استبقاء عميل يجب الأخذ

بالحسبان استقلالية منشأة التدقيق وقدرتها على خدمة العميل على نحو لائق وكذلك نزاهة إدارة أعمال العميل (المطيري، 2004، ص25).

حيث أن الإجراءات المستخدمة في منشآت التدقيق الكبرى لتقييم العملاء الحاليين والمحتملين ترتبط بدراسة وتقييم خطر أعمال المنشأة محل التدقيق والمتعلق بإمكانية استمرارها في نشاطها بصورة مربحة، وخطر التدقيق المتمثل باحتواء القوائم المالية على أخطاء متعمدة وغير متعمدة، وخطر أعمال مدقق الحسابات والذي يشمل تكاليف الدعاوى القضائية المحتملة وسوء السمعة (القاضي وآخرون، 2009، ص435-436).

ويرى الباحث أنّ وجود سياسات وإجراءات خاصة لدى منشأة التدقيق بشأن قبول العملاء الجدد أو استمرار العلاقة مع عميل سابق له دور في تبؤ هذه المنشأة لموقع تنافسي قوي لأنه يصب في مصلحتها من حيث أنها تنفذ إجراءات وسياسات الاختيار والانتقاء وفقاً للمعايير الدولية، والذي يصب إيجاباً في تقييم الآخرين لجودة منشأة التدقيق وسمعتها.

### 3- كفاءة إجراءات انتقاء المدققين بمنشأة التدقيق:

بما أن عملية التدقيق تتم من خلال فريق عمل متكامل، ونتيجة لأن المسؤولية الناتجة عن تقصير أحد أعضاء الفريق تتحملها منشأة التدقيق، كان لزاماً على منشأة التدقيق انتقاء المدققين للعمل لديها ممن يتمتعون بالكفاءة المهنية والقدرة على الإلتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة، حيث ركزت إصدارات الإتحاد الدولي للمحاسبين على ضرورة وضع سياسات تضمن تعيين أشخاص مؤهلين للقيام بالعمل من خلال تخطيط الإحتياجات من المدققين مع تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة بكل مستوى إداري في منشأة التدقيق (IFAC, 2009, P50-51). ومن بين الأمور التي يتم أخذها بعين الإعتبار فيما يتعلق بالكفاءة والقدرات المتوقعة من فريق العملية مايلي:

1- معرفته وخبرته العملية فيما يتعلق بعمليات التدقيق ذات الطبيعة والتعقيد المشابهين من خلال التدريب والمشاركة المناسبين.

2- معرفته للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

3- خبرته التقنية بما في ذلك الخبرة في مجال تقنية المعلومات ذات العلاقة والمجالات المتخصصة للمحاسبة والتدقيق.

4- معرفته لصناعات ذات العلاقة التي يعمل بها العملاء.

5- قدرته على تطبيق الحكم المهني.

6- فهمه لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمؤسسة.

حيث أن اختيار منشأة التدقيق لأشخاص تتوفر لديهم المهارة والكفاءة والتميز والتأهيل العلمي والعملية يعتبر مطلباً حيوياً لضمان جودة أداء عملية التدقيق.

#### 4- كفاءة تخصيص الأفراد على المهام:

تنقسم عملية التدقيق إلى عدة مهام، ولكي يتم أداءها بأفضل صورة لا بدّ من تخصيص مهام التدقيق على مجموعات الأفراد العاملين بمنشأة التدقيق بصورة تحقق التطابق بين طبيعة التأهيل العلمي والعملية المطلوب للمهمة ومؤهلات الشخص أو الفريق المخصص لها، حيث يؤدي تخصيص الأفراد على المهام بالكيفية السابقة إلى زيادة جودة أداء عملية التدقيق وتدنية احتمالات الفشل (نور وآخرون، 2007، ص22).

وقد أوضحت العديد من الدراسات (سرايا، 2007، ص158) أنّ كفاءة تخصيص الأفراد على المهام المختلفة تؤدي دوراً مهماً في رفع الروح المعنوية للأفراد ومن ثمّ تحسين أدائهم مما ينعكس بصورة إيجابية على المركز التنافسي لمنشأة التدقيق، كما أنّ مراعاة منشأة التدقيق لتفضيلات أعضائها المتعلقة بنوع الصناعة والمنطقة الجغرافية له دور في كفاءة إنجاز عملية التدقيق.

إنّ إبداء مدقق الحسابات رأيه في القوائم المالية والمعلومات المحاسبية الأخرى تقتضي منه معرفة عميقة بمبادئ المحاسبة وإجراءاتها، وهذه المعرفة تختلف من شخص لآخر في فريق التدقيق وبالتالي فإن عملية تخصيص الأفراد على المهام تؤثر في جودة التدقيق وتسهم في تحسينها نظراً لأدائها بواسطة أشخاص مؤهلين، كما سيؤدي ذلك إلى توفير التدريب للأفراد واكتسابهم للمهارات بصورة أفضل مما يساهم في الإرتقاء بالأداء الكلي المستقبلي لمنشأة التدقيق.

#### 5- قيود الوقت:

إنّ قيود الوقت هي تلك القيود المتعلقة بضرورة الإنتهاء من أعمال التدقيق في وقت محدد وهذه القيود تؤثر على أداء عمل مدقق الحسابات، إذ إنّ ضرورة الإنتهاء من أعمال التدقيق في توقيت محدد تفرض مجموعة من الضغوط على مدققي الحسابات ومن ثمّ فإنها ستؤثر في أدائه وبالتالي في جودة التدقيق، حيث أنه قد يكون لقيود الوقت تأثير سلبي على جودة التدقيق، ففي كثير من الأحيان قد تؤدي هذه القيود إلى الحد من وقت العملية وإنهاء قبل استيفاء كل متطلبات وإجراءات التدقيق (سرايا، 2007، ص191).

ومن أجل تلافى ذلك فإنه ينبغي إعداد الخطط الزمنية بصورة أكثر واقعية والتركيز على الجودة كمعيار له الأولوية على معيار عدم تجاوز الوقت المحدد، حيث أنّ منشآت المراجعة الكبرى ونتيجة لهذه القيود تلجأ إلى وضع خطط زمنية لأداء عملية التدقيق تكفل كفاءة وفاعلية الأداء وتساهم في تخفيض تكلفة عمليات التدقيق.

## **6- التطوير والتعليم المهني المستمر:**

إنّ أهمية الدور الإقتصادي والإجتماعي الذي يضطلع به مدقق الحسابات يجعل القيام بهذه المهمة تتطلب صفات شخصية لا تتوافر بشكل دائم، ومن أهم هذه الصفات ضرورة تحلي المدقق بالمعرفة العميقة لمجموعة من المعارف، لذلك فإن برامج التعليم المهني المستمر تمثل أحد أهم صور التطوير المهني الذي يساعد على تمتع المدقق بالكفاءة والتأهيل اللازمين كمتطلبات ضرورية لأداء عملية التدقيق بالجودة المطلوبة (القاضي ودحوح، 2002، ص106).

وإنه من الضروري أن يقوم مدقق الحسابات بتطوير أسلوب أدائه لعمله ذاتياً من خلال مواكبته للتطورات السريعة في مجال التدقيق، وذلك من خلال برامج التعليم المستمر.

وقد تعرضت الكثير من الدراسات في هذا المجال للموضوعات التي يجب أن تتضمنها برامج التعليم المستمر، مثال ذلك الأخطاء والتحريف في القوائم المالية ومصادر خطر التدقيق (توماس و هنكي، 2006، ص176-177).

وعلى مستوى المنظمات المهنية فقد اهتمت الإصدارات المهنية الأمريكية والدولية بأهمية التطوير المهني الذي يؤكد لمنشأة التدقيق توافر الخبرة والمعرفة المطلوبة في الأفراد لوفائهم بمسؤولياتهم، وقد تضمنت هذه الإصدارات سياسات التطوير المهني وإجراءاته، كضرورة تحديد متطلبات التأهيل المهني وبرامجه وإبلاغها للأفراد وضرورة إطلاع الأفراد على التطورات في المعايير المهنية (أرينز ولويك، 2002، ص126).

## **2-3-2- العوامل المؤثرة في الجودة و التي تعود إلى فريق العملية:**

إنّ هذه العوامل ترجع إلى خصائص العنصر البشري المشارك في عملية التدقيق، مثل استقلال مدقق الحسابات وخبرته ومتابعة أعمال المدققين بمنشأة التدقيق بالإضافة إلى كفاءة أداء العمل الميداني.

وسوف يتم التطرق لكل عامل من هذه العوامل على حدى:

### **1- استقلال مدقق الحسابات:**

يعرّف الإستقلال بأنه التحرر من جميع الضغوط والعوامل الأخرى التي تؤثر أو من المتوقع أن تؤثر في قدرة المدقق على اتخاذ قرارات عادلة وغير متحيزة (الجعافرة، 2008، ص34).

كما أوضح (Mautz and Sharaf, 1961) أنّ هناك سمتين أساسيتين للإستقلالية تتعلق السمة الأولى بالإستقلال الحقيقي للمدقق أثناء أداء عمله، والسمة الثانية تتعلق بالإستقلال الظاهري للمدققين كفريق عمل، حيث عرفّا استقلالية مزاول المهنة بأنها مقدرته في الحفاظ على موقف ملائم في التخطيط لبرنامج في التدقيق وفي أدائه أثناء عمليات التحقق وفي تحضيره للتقرير.

وقد ركزا على ثلاث أبعاد للإستقلالية تتعلق باستقلالية البرنامج واستقلالية التحقق واستقلالية التقرير، أمّا استقلالية التدقيق فهي تتمثل في عمل مجموعة من المدققين كفريق عمل وكيف ينظر العموم إلى هذا الفريق.

في حين ينظر إلى الاستقلال الحقيقي عدم استجابة المدقق لأي ضغوط تفقده استقلاله، أمّا الاستقلال الظاهري فيتعلق بعدم وجود مصالح لمدقق الحسابات بخلاف أتعابه في المنشأة محل التدقيق.

وقد ركز بعض الكتاب (Lee, 1993, p53) على ضرورة الفصل بين المظهر والحقيقة حيث أن القضية الأساسية هي فيما إذا كان بإمكان المدقق أن يظهر في الوضع الذي يستطيع فيه الصمود والمقاومة تجاه الضغوط المتوقعة من قبل إدارة المنشأة وإنّ ظهوره بهذا الوضع سوف يعزز ثقة مستخدمي التقرير بوجهة نظر المدقق ونوعية المعلومات المدققة.

وقد أكدت معايير التدقيق الدولية على استقلالية مدقق الحسابات في المعيار 200 على النحو التالي: على المدقق الإلتزام بقواعد السلوك المهني الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين حيث أنّ مبادئ السلوك المهني التي تحكم مسؤوليات المدقق هي الاستقلالية والأمانة والكفاءة المهنية والسرية والسلوك المهني والمعايير التقنية.

إنّ تجرد مدقق الحسابات من أي مصالح عند إبداء رأيه والنظر بموضوعية إلى جميع الحقائق مع إدراكه للعوامل والضغوط التي قد تؤثر على موضوعيته يعتبر دليلاً على تحقق استقلاليته. ومما لا شكّ فيه أن هناك العديد من العوامل والحالات المختلفة التي قد يكون لها تأثير في الاستقلالية وقد تشكل موضع ضغط على مدقق الحسابات وتتمثل تلك العوامل في (سلعس، 2008 ص92-94) طبيعة الخلاف بين مدقق الحسابات والإدارة وفي تقديم الخدمات الإستشارية للمنشأة محل التدقيق، والحالة المالية للمنشأة محل التدقيق ودرجة المنافسة في سوق التدقيق

وحجم منشأة التدقيق ووجود لجان التدقيق والنواحي الشخصية لمدقق الحسابات والمصالح المالية ومدى وجود قيود على الفحص والتقرير.

وبهدف تدعيم استقلالية مدققي الحسابات للشركات المساهمة في أمريكا فقد شكّلت هيئة خاصة بواسطة كل من هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أطلق عليه اسم (ISB) Independence Standards Board حيث أن الهدف الأساسي لهذه الهيئة دعم استقلالية المدقق الخارجي في الحقيقة والمظهر والإرتقاء بمستوى جودة الخدمة من أجل المحافظة على ثقة المستثمرين(غالي،2001،ص38-41).

وبناءً على ذلك يمكن اعتبار استقلال مدقق الحسابات من أهم العوامل المؤثرة في جودة المراجعة.

## 2- خبرة مراجع الحسابات:

تؤدي خبرة مراجع الحسابات دوراً مهماً في عملية المراجعة، فهي تسير جنباً إلى جنب مع التأهيل العلمي وذلك للوصول إلى الكفاءة في الأداء والفاعلية، وقد ازداد الإهتمام في الآونة الأخيرة بموضوع الخبرة نظراً لزيادة عدد حالات فشل التدقيق وعدم قدرة المدققين على اكتشاف حالات الغش في القوائم المالية.

وقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن الخبرة تمثل تراكم المعرفة وطرق جمع الأدلة من كافة المصادر قبل أداء عملية المراجعة، وإنّ عدم إمكانية ملاحظة الخبرة بصورة مباشرة أدى إلى عدم إيجاد مفهوم للخبرة يحظى بالقبول العام. ونتيجة لذلك سيتم قياس جودة أداء مدقق الحسابات بعدة مقاييس بديلة وهي رشد قرارات مراجع الحسابات والقدرة على حل المشاكل والقدرة على تحديد مؤشرات التحريف في القوائم المالية(القاضي وآخرون،2009،ص439).

حيث أشارت إحدى الدراسات أنه يمكن قياس الرشد في قرارات مراجع الحسابات بالإلتزام بالمعايير المهنية ( وهي المعايير الموضوعية بواسطة المنظمات المهنية ) والمعايير الإضافية (التي تضعها منشآت التدقيق الكبرى كمعايير إضافية لضمان كفاءة الأداء). ومع مراعاة وجود دوافع لدى جميع المدققين بالإلتزام بالمعايير المهنية الموضوعية بواسطة المنظمات الدولية، فإن التمييز بين مستويات خبرة المدققين يتم من خلال تمسكهم بالمعايير الإضافية الموضوعية.

وفيما يتعلق بدور الخبرة في حل المشاكل فقد وجد أنّ مدقق الحسابات الخبير يركز اهتمامه على فهم طبيعة نشاط ومخاطر ومشاكل المنشأة محل التدقيق، وبالتالي فهو أكثر قدرة على تعريف المشكلة وتفهمها، حيث أوضحت إحدى الدراسات (Badrad & Moc,1992,pp135)

139) أنّ الفرق بين مدقق الحسابات الخبير والمبتدئ ينعكس في إمكانية التوصل إلى المعلومات الملائمة لتحديد بدائل لحل المشاكل، حيث يظهر أثر الخبرة لدى المدقق في إمكانية التفرقة بين المعلومات الملائمة والمعلومات غير الملائمة لحل مشكلة معينة مما يجعله أكثر قدرة تحديد استراتيجيات حل المشكلة بصورة أفضل.

وقد تناولت إحدى الدراسات أثر الخبرة على تحديد مؤشرات التحريف في القوائم المالية، حيث أنّ قدرة المدققين الذين تعاملوا مع عدد كبير ومتنوع من العملاء على اكتشاف مناطق حدوث الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية بصورة أفضل من أولئك المدققين الذين ليس لديهم خبرة في التعامل مع فئات متنوعة من المنشآت.

كما أكدت دراسة (Carcello et al,1992,p7) على أن خبرة فريق المراجعة ومكتب المراجعة بالعميل تعتبر احد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة، وأشارت إلى ذلك بالإعتبارات التالية:

- 1- مشاركة مدير المراجعة الرئيسي في عملية المراجعة على الأقل في السنتين الماضيتين.
- 2- مشاركة مدير المراجعة في عملية المراجعة على الأقل خلال السنتين الماضيتين.
- 3- مشاركة الشريك المسؤول عن مهمة المراجعة في عملية المراجعة على الأقل خلال السنوات الثلاث الماضية.
- 4- قيام مكتب المراجعة بأداء عملية المراجعة للعميل خلال السنوات الثلاث الماضية على الأقل.

### 3- متابعة أعمال المراجعين في المنشأة:

يحتاج المساعدون المفوض لهم العمل إلى التوجيه الصحيح، لأن المساعدين هم عادةً خريجي الجامعات ويعملون بالمنشأة بهدف الحصول على التدريب المهني اللازم لإعداد أنفسهم عملياً. لذلك فإن المدقق الأول هو المؤهل علمياً وعملياً لتخطيط عمليات التدقيق وتنفيذها، ومن ثمّ تنحصر مسؤوليته في الإشراف على المساعدين وتقسيم العمل بينهم والتأكد من قيام كل منهم بالمهام الموكلة إليه طبقاً لتعليماته، ومراجعة أوراق عملهم وتوجيههم ومساعدتهم ونصحهم بالأسلوب الذي يزيد من مقدرتهم المهنية ومن مستوى معرفتهم وتدريبهم(توماس وهنكي،2006،ص184-185).

فالمدقق يجب أن لا يكتفي فقط بقراءة برنامج التدقيق وقراءة ملاحظات المساعدين وتقييم الحلول البديلة لأي مشكلة، بل لابدّ من مراجعة أوراق العمل عند القيام بأعمال المتابعة لأنه يترتب على هذه المراجعة الحد من الإختلافات في أحكام المساعدين وتقديراتهم، ويجب الإنتباه إلى ضرورة القيام بالمتابعة بتوقيت ملائم لا يؤدي إلى إرباك الأداء ولا يؤدي إلى الإنتقال من

خطوة إلى أخرى مترتبة عليها مراجعة الخطوة السابقة لها، مما يترتب عليه احتمال إعادة عملية المراجعة أو بعض خطواتها(الحسن،2010،ص42).

وقد أشارت دراسة ( Carcello et al,1992,p7 ) إلى أن تمتع المشرف بعضوية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين واجتياز المراجعين دون المستوى الإشرافي لامتحان القبول بالمعهد يعتبر من خصائص عامل الإلتزام بالمعايير العامة للمراجعة.

وقد أوضحت الإصدارات المهنية الأمريكية والدولية أهمية الإشراف على تنسيق جهود المساعدين وتحديد مدى انجازهم لمهامهم، وأوضحت أنّ عناصر الإشراف تتضمن إصدار التوجيهات للمساعدين، والتعرف على المشاكل وحسم الاختلافات في الآراء بين أفراد فريق التدقيق ومراجعة أعمال الفريق، حيث خصص المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعيار رقم 22 للتخطيط والإشراف على عملية المراجعة، والذي يتطلب من المراجع المسؤول عن عملية المراجعة إبلاغ مساعديه بالآتي: مسؤولياتهم، وأهداف الإجراءات التي يتعين أداءها، والأمور التي تؤثر في نطاق الإجراءات التي يتعين أداءها، على سبيل المثال ( جوانب أعمال الشركة محل المراجعة الملائمة لتوزيعهم وتخصيصهم عليها، المشكلات المحتملة المرتبطة بالمحاسبة والمراجعة)، وقد حددت اللجنة الفرعية للتعليم التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المستويات الإشرافية في المراجعة وعلاقتها مع بعضها البعض وذلك كما هو موضح بالجدول التالي(AICPA,1996,p108):

#### الجدول رقم(1)

المستويات الإشرافية في المراجعة وعلاقتها مع بعضها البعض

| المستوى الخاضع للإشراف                                 | المستوى الإشرافي                                   |
|--|--|
| المديرون المسؤولون عن الإشراف على المراجعين            | 1- الشريك المسؤول عن عملية المراجعة                |
| المراجعون الرئيسيون المسؤولون عن العمل الميداني        | 2- المديرون المسؤولون عن الإشراف على المراجعين     |
| المراجعون المساعدون المسؤولون عن أداء إجراءات المراجعة | 3- المراجعون الرئيسيون المسؤولون عن العمل الميداني |
| .....  | 4- المراجعون المساعدون                             |

وعلى مستوى الإتحاد الدولي للمحاسبين أكدت المعايير الدولية للتدقيق التي أصدرها الإتحاد في المعيار 220(رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية) على أهمية وظيفة الإشراف والمتابعة حيث نصّ المعيار على أن يتضمن توجيه فريق العملية إعلام أعضاء الفريق عن بعض الأمور المتعلقة بمسؤولياتهم التي تتضمن ضرورة الإلتزام بالمتطلبات الأخلاقية والتخطيط للعملية وإجراءاتها بالشكوكية المهنية المقترضة وإعلامهم عن أهداف العمل وطبيعته والمشاكل التي قد تنشأ والقضايا المتعلقة بالمخاطر وضرورة النقاش بين أعضاء الفريق من أجل تحقيق التواصل المناسب بينهم.

كما يتضمن الإشراف متابعة تقدم عملية التدقيق والأخذ بعين الإعتبار كفاءة وقدرات أعضاء فريق العملية بشكل فردي فيما إذا كانوا يملكون الوقت الكافي لإنجاز العمل الموكّل إليهم ومعالجة المسائل الهامة الناشئة خلال عملية المراجعة (IFAC,2009,p143).

#### 4- كفاءة أداء العمل الميداني:

تُعد كفاءة المدققين عند أدائهم للعمل الميداني من أهم العوامل المؤثرة في نتائج التدقيق، وفي حقيقة الأمر إنّ كفاءة أداء العمل ترتبط ارتباطاً وثيقاً ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة والإلتزام بمعايير العمل الميداني .

وقد اهتمت المنظمات المهنية الأمريكية والدولية بمعايير العمل الميداني والتي تتمثل بالتخطيط والعمل والإشراف على المساعدين وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتجميع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، حيث نجد أنّ المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA قد خصص مجموعة رئيسية من المجموعات الثلاث لمعايير المراجعة المقبولة عموماً تحت اسم معايير العمل الميداني، حيث تعبّر هذه المعايير عن الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية، وتمتد إلى ما يجب أن يلتزم به المدققون عند أدائهم لخدمات التدقيق (حماد، 2004، ص15).

أمّا المعايير الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين فقد نصّت على ذلك لكل بند على حدى بمعيار خاص في كل من المعيار رقم 300 (التخطيط لتدقيق البيانات المالية )، والمعيار رقم 315 (تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها)، والمعيار رقم 500 ( أدلة التدقيق ).

وقد أوضحت كل من إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين وإصدارات الإتحاد الدولي للمحاسبين أنّ تأثير الإلتزام بمعايير الفحص الميداني في جودة التدقيق يتمثل بمايلي(الحسن،2010،ص44):

1- يساعد التخطيط السليم لعملية التدقيق في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق المطلوبة، وتوقيتها، ومن ثمّ في تحديد أدائها بأعلى جودة ممكنة.

2- تساعد دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه في تحديد مدى فاعلية النظام في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتحرّفات، مما يسهم في تحديد مدى اختبارات التدقيق وحجمها بصورة ملائمة، مما ينعكس إيجاباً على جودتها.

3- يؤثر سلوك مدقق الحسابات في الحصول على الأدلة والتحقق من كفايتها وملاءمتها وإمكانية الاعتماد عليها في رأي مدقق الحسابات في القوائم المالية، ومن ثمّ في جودة عملية التدقيق.

ومما لا شكّ فيه أن أداء العمل الميداني بكفاءة عالية سوف ينعكس بشكل مباشر على جودة العمل المؤدى، وبالتالي سوف يزيد من الثقة في مصداقية القوائم المالية.

## المبحث الرابع: آثار تحقق جودة التدقيق

قبل التطرق إلى الآثار الإيجابية الناجمة عن تحقق جودة المراجعة لا بدّ من التعرف على المخاطر التي تنجم عن عدم تحقق جودة المراجعة، حيث قسّمت معظم الدراسات هذه المخاطر إلى مخاطر خاصة بمكتب المراجعة ومخاطر خاصة بالعملاء والمستخدمين للقوائم المالية:

### 1- المخاطر الخاصة بمكتب المراجعة:

- تدني سمعة المكاتب لدى عملائه وربما استبدالهم له.
- انخفاض الحصّة السوقية لمكتب المراجعة.
- المسؤولية القانونية تجاه الغير والتكاليف الناجمة عن رفع العملاء دعاوى قضائية ومطالبتهم بتعويضات من المكتب.
- إهدار موارد مالية وبشرية في محاولة تدارك أوجه القصور وتصحيح الإنحرافات.

### 2- المخاطر الخاصة بالعملاء والمستخدمين للقوائم المالية:

وتتمثل في المخاطر أو الخسائر التي قد يتعرض لها العملاء والمستثمرون والمستخدمون الآخرون للقوائم المالية نتيجة إتخاذهم لقرارات غير ملائمة إعتماً على تقارير المراجعة متدنية الجودة.

وبالمقابل فإنّ التزام منشأة التدقيق بالمعايير والمتطلبات التي تؤدي إلى تحقق جودة التدقيق يترتب عليه عدّة آثار إيجابية، وقد ركّزت معظم الدراسات في هذا المجال على تحديد تأثير جودة التدقيق في نشاط التدقيق الداخلي وكذلك على سوق رأس المال(نور وآخرون،2007،ص36).

فمن ناحية تأثير جودة التدقيق على وظيفة التدقيق الداخلي فقد أوضحت إحدى الدراسات(نور وآخرون،2007،ص36)<sup>6</sup> أنّ تقييم درجة الالتزام بسياسات وإجراءات الرقابة وتحقيق الثقة بالجودة الشاملة لعملية التدقيق سوف يصبح الهدف الأساسي لوظيفة التدقيق الداخلي بدلاً من الدور التقليدي لوظيفة التدقيق الداخلي والمتمثل بإجراء التدقيق المالي على القيود والمستندات وذلك في حال تحقق جودة التدقيق.

<sup>6</sup> نقلا عن (hawakes and adams,1995)

ومن حيث تأثير جودة التدقيق على سوق رأس المال فقد أوضحت نتائج إحدى الدراسات(نور وآخرون،2007،ص36)<sup>7</sup> أنه كلما زادت درجة الخطورة فيما يتعلق بالتوقعات المستقبلية بالنسبة للمنشآت المدرجة في السوق المالية، فإن الطلب على شركات المراجعة التي تتمتع بسمعة جيدة فيما يتعلق بالجودة سوف يزداد، وذلك لزيادة ثقة المستثمرين في سوق رأس المال بمحتوى القوائم المالية، حيث أن زيادة جودة التدقيق يترتب عليه زيادة ثقة الطرف الثالث بالقوائم المالية.

وقد أكدت إحدى الدراسات أن التقارير المالية المعتمدة من مدققين يمارسون درجة عالية من الجودة لها تأثير أكبر على أسعار أسهم الشركة محل التدقيق مما لو تمت عملية التدقيق بواسطة مدققين يمارسون درجة جودة أقل، كما أنه يجب على المنشأة محل التدقيق أن تتخذ قرار اختيار المدققين ذوي جودة معينة بمقارنة التكلفة الإضافية لزيادة جودة التدقيق مع المنفعة الإضافية للمنشأة محل التدقيق نتيجة زيادة ثقة الطرف الثالث في معلومات القوائم المالية ذات درجة الخطر المرتفعة نسبياً(نور وآخرون،2007،ص37)<sup>8</sup>.

ويرى الباحث أن تحقق جودة التدقيق لا يقتصر تأثيره على وظيفة التدقيق الداخلي وسوق رأس المال وإنما يمتد ليشمل المدققين أنفسهم حيث ستزداد ثقة الجمهور وتتحسن نظرة المجتمع لمهنة تدقيق الحسابات، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة أتعاب المدقق بصورة إيجابية، حيث سيزداد الطلب على منشآت التدقيق ذات الجودة الأعلى، وكذلك سينعكس هذا التأثير على الإقتصاد الوطني بشكل عام حيث يؤدي ذلك إلى استقراره وتنميته، وهذا بدوره سوف يخلق بيئة محفزة للإستثمار في المجتمع.

<sup>7</sup> نقلا عن (datar et al,1991,pp3049)

<sup>8</sup> نقلا عن (Fetham et al,1991,pp375-399)

|   |
|---|
| <b>الفصل الثالث: الرقابة على جودة المراجعة</b>  |
| <b>المقدمة</b>  |
| <b>المبحث الأول: الرقابة على جودة المراجعة حسب الإتحاد الدولي للمحاسبين</b>               |
| <b>3-1-1- عناصر الرقابة على جودة المراجعة بحسب IFAC</b>                                   |
| <b>المبحث الثاني: الرقابة على جودة المراجعة بحسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين</b> |
| <b>3-2-1- عناصر الرقابة على جودة المراجعة بحسب AICPA</b>                                  |
| <b>3-2-2- أساليب الرقابة على الإلتزام بمعايير الرقابة على جودة المراجعة</b>               |
| <b>3-2-2-1- أسلوب مراجعة النظير</b>   |
| <b>3-2-2-2- أسلوب مجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامة</b>                              |
| <b>المبحث الثالث: الرقابة على جودة المراجعة بحسب المنظمات المهنية العربية</b>             |
| <b>المبحث الرابع: واقع الرقابة على جودة المراجعة في سورية</b>                             |

## المقدمة:

الرقابة بمفهومها العام هي تطبيق مستويات المعايير المهنية المطلوبة من الناحيتين المهنية والأخلاقية، والرقابة على الجودة هي سياسات وإجراءات موضوعة من قبل شركة التدقيق نفسها للتأكد من أنّ هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول إلى مستوى الحد الأدنى وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة، وقد عرفها أرينز (Arens,2000,p33) بأنها الوسائل والإجراءات التي يتبعها مكتب التدقيق للتأكد من مدى مقابله للمسؤوليات المهنية.

ولهذا فإن الجمعيات المهنية العالمية في أمريكا وبريطانيا تتطلب من شركات التدقيق إيجاد هذه السياسات والإجراءات والتي توفر تأكيداً معقولاً بأن معايير التدقيق المتعارف عليها قد تمّ تطبيقها (التميمي، 2006، ص68).

وتشمل الرقابة على الجودة السياسات والإجراءات التي ينبغي على شركة التدقيق أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالشركة بشكل عام أو بمهام التدقيق الخاصة، أي على مستوى شركة التدقيق ككل وعلى مستوى كل عملية تدقيق وذلك من أجل ضمان قيام شركة التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق.

وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم شركة التدقيق وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال، وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع الحصول عليها (الذبيبات، 2006، ص86).

فعلى سبيل المثال فإن إجراءات الرقابة على الجودة لشركات التدقيق العالمية والتي تمتلك 150 فرعاً ويقومون بتدقيق شركات كبيرة ومتعددة الجنسيات تختلف عن شركة تدقيق صغيرة.

إن تطبيق رقابة الجودة على أعمال التدقيق بالنسبة لمتخذ القرار في بيئة الأعمال على المستويين المحلي والدولي له أهمية قصوى في قرارات الإستثمار، حيث لم يعد قاصراً تقرير المدقق على استخدامه من إدارة الشركة وملاكها للحكم على كفاءة إدارتها لموارد المنشأة بل تعدى ذلك وصولاً لاعتماد الكثير من متخذي القرار على تقارير التدقيق من مستثمرين أجنبى ومستثمرين مرتقبين.

وقد أظهرت العديد من الدراسات البحثية أهمية الدور الذي تلعبه معايير الرقابة على الجودة في تقليل مظاهر حدوث السلوك المخفض لجودة الأداء المهني حيث أنّ المراجعين يدركون وجود ارتباط سلبي بين قوة نظام رقابة الجودة لشركة المراجعة وإجراءات الفحص وقوة العقوبات التي تفرضها شركة المراجعة للقيام بالأفعال التي تخفض جودة الأداء المهني وبين حدوث سلوك جودة المراجعة المخفضة، حيث أنه يجب على شركات المراجعة أن تقيّم إجراءات الرقابة التي تضعها وإجراءات الفحص على تنفيذ برنامج المراجعة، وتحسن من فهم المراجعين للإجراءات والعقوبات المتخذة (Malone and Roberts, 1996, pp49-64).

كما اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بكافة أنحاء العالم بموضوع ضبط الجودة في شركات التدقيق والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات والإرتقاء به بما يخدم الصالح العام، وذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير المهنية للرقابة على جودة المراجعة وإلزام المراجعين بضرورة مراعاتها والتقيد بها عند أداء عملية المراجعة لما له من أثر بارز في تحسين جودة المراجعة.

وقد تمّ إصدار العديد من النشرات والتوصيات والإرشادات المتعلقة بهذا الموضوع، ومن أكثر المنظمات شهرة في هذا المجال الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA.

وسوف يحاول الباحث في هذا الفصل التركيز على المعايير والإرشادات الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وذلك فيما يتعلق بالرقابة على جودة المراجعة.

## المبحث الأول: الرقابة على الجودة حسب الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

لقد قام الإتحاد الدولي للمحاسبين في شهر أيلول لعام 1981 بإصدار الدليل الدولي رقم/7/ تحت عنوان ضبط جودة عملية المراجعة، وقد حدد هذا الدليل ستة معايير لضبط الجودة، ويهدف هذا الدليل إلى تقديم الإرشادات الخاصة التي يجب على المراجع أن يلتزم بها للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة المراجعة، والإرشادات الخاصة بالإجراءات والسياسات التي تتبناها شركة المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بجودة المراجعة بصورة عامة.

وتابع الإتحاد الدولي للمحاسبين جهوده بالرقابة على جودة المراجعة وذلك من خلال التعديلات التي أجراها على الدليل رقم 7 ليحمل الرقم 220(ضبط الجودة لعمليات تدقيق المعلومات المالية التاريخية)، وذلك في حزيران عام 1994 حيث أعاد تصنيف وتسمية بعض ضوابط جودة المراجعة دون أن يغير في المفهوم والمحتوى(السياسات والإجراءات).

ونتيجة لتزايد حدة الأزمة المالية العالمية وما سببته من حالة كساد في الأسواق العالمية وإفلاس وانهيار للعديد من الشركات الكبرى بدأ الإتحاد الدولي للمحاسبين باتخاذ ردود أفعال سريعة تجاه الأبعاد المختلفة لتلك الأزمة لتدارك أثارها على مهنة المراجعة، حيث سعى الإتحاد من خلال المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد IAASB لإدخال بعض التعديلات وإعادة الصياغة على العديد من إصداراته المهنية من خلال مشروع المعايير الدولية الجديد في عام 2009 والذي أطلق عليه مشروع التوضيح لزيادة وضوح وإزالة الغموض عن بعض المعايير الدولية حيث بدأ مشروع إعادة الصياغة في عام 2004 وتمّ الإنتهاء من المشروع في عام 2009 حيث تمت إعادة صياغة المعيار الدولي 220(رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية) والذي يهدف إلى تطبيق إجراءات رقابة الجودة في مرحلة العملية التي تقدم ضماناً معقولاً بأن عملية التدقيق تمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة وأن تقرير المدقق الصادر ملائم حسب الظروف.

كما نتج عن مشروع التوضيح لمجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد إعادة صياغة المعيار الدولي لرقابة الجودة 1(رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات

المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة)، حيث صدر هذا المعيار لأول مرة عام 2004 وطالب بوضع أنظمة لضبط الجودة بحلول 2005/7/15 (IFAC,2005,P1).

ويتعامل المعيار الدولي لضبط الجودة (1) المعاد صياغته اعتباراً من 2009/12/15 مع مسؤوليات الشركة الخاصة بنظامها لضبط جودة المراجعة وتدقيق البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى، ويحدد المعيار هدف الشركة بوضع نظام لرقابة الجودة والإحتفاظ به لتزويدها بضمان معقول بأنّ الشركة وموظفيها ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأنّ تقارير التدقيق الصادرة مناسبة حسب الظروف.

وفي حين يركز المعيار الدولي لضبط الجودة(1) على ضبط الجودة على مستوى الشركة، فإن المعيار الدولي(220) يركز على ضبط الجودة على مستوى العملية، حيث يتعين على الشركات التي تدقق بيانات مالية الإلتزام بمعيار التدقيق (220) من أجل تمثيل الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية في تقرير المدقق ويتعامل مع المسؤوليات المحددة للمدقق والمتعلقة بإجراءات رقابة الجودة لتدقيق بيانات مالية لكنه مفروض أيضاً على المؤسسة كونها خاضعة للمعيار الدولي لرقابة الجودة(1) أو لمتطلبات وطنية ملحة على الأقل.

كما يبين المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 هدف الشركة وهو إيجاد نظام لرقابة الجودة والإلتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يخص(IFAC,2009,p44):

1- امتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

2- أن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية ملائمة في الظروف.

في حين أن هدف المدقق وفق المعيار الدولي 220 هو تطبيق إجراءات رقابة الجودة في مرحلة العملية والتي تقدم للمدقق ضماناً معقولاً بأن(IFAC,2009,pp132-133):

1- عملية التدقيق تمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

2- أنّ تقرير المدقق الصادر ملائم حسب الظروف.

ويتطلب المعيار الدولي لضبط الجودة1من الشركة وضع نظام مراقبة للجودة والإحتفاظ به بحيث يضم سياسات وإجراءات تتناول كل عنصر من العناصر التالية ونظراً لتشابه هذه العناصر مع متطلبات الرقابة على الجودة وفق المعيار الدولي 220 سيقوم الباحث بتناول هذه العناصر على مستوى الشركة ككل وعلى مستوى عملية المراجعة.

### 3-1-1- عناصر الرقابة على الجودة بحسب IFAC<sup>9</sup>:

- 1- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة.
- 2- متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.
- 3- قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة.
- 4- الموارد البشرية.
- 5- أداء العملية.
- 6- المراقبة.

#### 1- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة:

أولاً- على مستوى شركة التدقيق:

يعتمد تعزيز وجود ثقافة داخلية متعلقة بالجودة على الأفعال والرسائل الواضحة والمتسقة والمتكررة من كافة مستويات الإدارة في الشركة التي تسلط الضوء على سياسات وإجراءات رقابة الجودة في الشركة والمتطلب الذي يقتضي أداء عمل يمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وإصدار تقارير مناسبة في الظروف القائمة.

وإنّ مثل هذه الأفعال والرسائل تشجع على وجود ثقافة تعترف بعمل عالي الجودة وتقدره، وقد يتم الإبلاغ عن هذه الأفعال والرسائل من خلال ندوات التدريب والاجتماعات والحوار الرسمي أو غير الرسمي أو بيانات المهمة والنشرات والمذكرات الإعلامية، كما قد يتم دمجها في الوثائق الداخلية ومواد التدريب الخاصة بالشركة وفي إجراءات تقييم الشريك وكادر العمل بحيث تدعم وتعزز وجهة نظر الشركة فيما يتعلق بأهمية الجودة وكيفية تحقيقها عملياً.

كما أنّ إستراتيجية عمل الشركة تقتضي من الشركة تحقيق الجودة في كافة العمليات التي تؤديها وبالتالي فإنّ تعزيز ثقافة داخلية قائمة على الجودة يجب أن تتضمن ما يلي:

1- وضع سياسات وإجراءات تتناول تقييم أداء وتحفيز وتشجيع موظفي الشركة في سبيل توضيح التزام الشركة الأكثر أهمية نحو تحقيق الجودة.

2- تفويض مسؤوليات الإدارة بحيث لا تطغى الإعتبارات التجارية على جودة العمل المؤدى.

3- توفير موارد كافية لتطوير وتوثيق ودعم سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

وبالتالي يمكن القول أن نشر ثقافة الجودة لدى القائمين على عملية المراجعة يعتبر اللبنة الأولى في أداء عمل عالي الجودة منجز وفق المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.

<sup>9</sup> يعتبر المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 ومعياري التدقيق الدولي رقم 220 والإرشادات ذات العلاقة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين لعام 2009 المرجع الرئيسي لهذه الفقرة ما لم يرد خلاف ذلك.

## ثانياً - على مستوى عملية التدقيق:

يتحمل الشريك مسؤولية الجودة الشاملة لكل عملية من عمليات التدقيق حيث تركز أعمال شريك العملية على ما يلي:

- 1- أداء العمل وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
  - 2- الامتثال لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالشركة.
  - 3- أن تكون تقارير المدقق الصادرة ملائمة حسب الظروف.
- حيث نلاحظ أن المعيار أرجع مسؤولية الجودة لعملية التدقيق إلى شريك العملية بشكل مباشر.

## 2- متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة:

### أولاً- على مستوى شركة التدقيق:

ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول حول امتثال الشركة وموظفيها لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.

وتحدد قواعد الإتحاد الدولي للمحاسبين المبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي المهني والتي تتضمن: (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية، السلوك المهني) ويتم تعزيز هذه المبادئ بشكل خاص من خلال:

- 1- قيادة الشركة.
  - 2- التعليم والتدريب المستمرين.
  - 3- المراقبة.
  - 4- سياسات وإجراءات للتعامل مع عدم الامتثال.
- ويوضح الجزء (ب) من قواعد الإتحاد الدولي للمحاسبين كيفية تطبيق إطار العمل التصوري في حالات محددة، كما يعرض أمثلة على إجراءات وقائية قد تكون ملائمة للتعامل مع التهديدات المحتملة على الامتثال للمبادئ الأساسية، وأمثلة على حالات لا تكون فيها الإجراءات الوقائية متوفرة للتعامل مع التهديدات.

كما ينبغي أن تمكن السياسات والإجراءات التي تضعها الشركة من القيام بمايلي:

- 1- إبلاغ موظفي الشركة عن متطلبات الإستقلالية.
- 2- تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات على الإستقلالية واتخاذ الإجراءات المناسبة للتخلص من هذه التهديدات أو تخفيضها إلى مستوى مقبول.
- 3- 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 الإستقلالية، كما

ينبغي أن يقوم موظفو الشركة بإشعار الشركة بالظروف والعلاقات التي تشكل تهديداً على الإستقلالية حتى يتم اتخاذ الإجراء المناسب.

كما ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تزودها بتأكيد معقول على انها على علم بالمخالفات لمتطلبات الإستقلالية، حيث يجب أن تشمل هذه السياسات والإجراءات على متطلبات من أجل التأكد من:

1- أن يقوم الموظفون بإشعار الشركة فوراً بالمخالفات التي يعلمون بها.

2- أن تقوم الشركة بالإبلاغ عن هذه المخالفات إلى شريك العملية والموظفين الآخرين وذوي العلاقة في الشركة.

وفي حال اقتضت الضرورة يجب أن يقوم شريك العملية والموظفين الآخرين ذوي العلاقة بإبلاغ الشركة فيما يخص الإجراءات المتخذة لحل المسألة حتى تتمكن الشركة من اتخاذ إجراء آخر.

إنّ تطبيق إجراءات وقائية من قبل الشركة من أجل الحد من تهديد التآلف، يجب أن يتم تضمينه في السياسات والإجراءات التي تضعها الشركة وفي سبيل ذلك:

ينبغي أن تحصل الشركة على تأكيد خطي مرة على الأقل في السنة حول الامتثال لسياساتها وإجراءاتها المتعلقة بالاستقلالية من قبل كافة موظفي الشركة الذين تقتضي متطلبات السلوك الأخلاقي أن يكونوا مستقلين. وفي حال استخدام نفس كبار الموظفين في عملية تأكيد لفترة طويلة من الزمن فينبغي إعادة توزيعهم أو إجراء مراجعة لرقابة جودة العملية كإجراء وقائي لتهديد التآلف.

كما تبين قواعد الإتحاد الدولي للمحاسبين المتعلقة بالسلوك الأخلاقي والمهني بأنّ تهديد التآلف مرتبط بشكل خاص في سياق عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة وتقتضي القواعد إعادة توزيع شريك العملية والأفراد المسؤولين عن مراجعة رقابة جودة العملية بعد فترة محددة مسبقاً لا تزيد عن سبع سنوات.

#### ثانياً- على مستوى عملية التدقيق:

ينبغي على شريك العملية أن يبقى متابعاً لأي دليل يشير إلى عدم امتثال أعضاء فريق العملية للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، وعلى شريك العملية في حال ملاحظته عدم امتثال فريق العملية للمتطلبات الأخلاقية من خلال نظام رقابة الجودة الخاص بالشركة بالتشاور مع الآخرين في الشركة من أجل اتخاذ الإجراء المناسب، وعند وجود أي تهديد للإستقلالية فيما يتعلق بعملية التدقيق والتي قد لا تتمكن الإجراءات الوقائية من القضاء عليها أو تخفيضها إلى مستوى مقبول

يمكن عندها أن يتضمن الإجراءات المناسب إلغاء النشاط أو المصلحة التي تشكل التهديد أو الإنسحاب من العملية في حال كان ذلك ممكناً.

ومما سبق نلاحظ أن الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي والمهني تعتبر الدعامة الأساسية التي ينبغي توافرها في أي شخص يرغب في الانضمام إلى مهنة المراجعة والتي يؤدي توافرها إلى تحسين جودة المراجعة.

### 3- قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة:

#### أولاً- على مستوى شركة التدقيق:

ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات لقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة، تكون مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أنها ستنفذ أو ستستمر في علاقاتها وعملياتها ومن أجل ذلك عليها أن تأخذ بعين الاعتبار النقاط التالية:

#### 1- الكفاءة والقدرات والموارد:

ينبغي على الشركة من أجل تنفيذ عملية جديدة من عميل جديد أو حالي مراجعة المتطلبات الخاصة بالعملية و البيانات المتعلقة بالشريك وكادر العمل الحاليين على كافة المستويات ذات العلاقة وذلك فيما إذا كان:

أ- موظفو الشركة يملكون معرفة بالقطاعات أو المواضيع ذات العلاقة.

ب- موظفو الشركة يملكون خبرة فيما يخص المتطلبات التنظيمية.

ج- الشركة تمتلك عدداً كافياً من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات اللازمة.

د- الخبراء متوفرين إذا اقتضت الحاجة.

هـ- الأفراد الذين يحققون المعايير ومتطلبات الأهلية لأداء مراجعة رقابة جودة العملية متوفرين.

و- الشركة قادرة على استكمال العملية في الموعد النهائي للإبلاغ.

#### 2- نزاهة العميل:

ينبغي على الشركة أن تأخذ بعين الاعتبار نزاهة العميل وأن توفر المعلومات اللازمة عن العميل والتي تبين أن العميل لا يفتقر إلى النزاهة، ومن الأمثلة على المعلومات التي ينبغي جمعها عن العميل مايلي:

1- هوية وسمعة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية وأولئك المكلفين بالرقابة في شركة العميل وسمعتهم في قطاع الأعمال.

2- طبيعة عمليات العميل بما في ذلك ممارسات العمل الخاص به.

3- المعلومات المتعلقة بموقف المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية وأولئك المكلفين بالرقابة في شركة العميل تجاه قضايا هامة مثل التفسير الصارم لمعايير المحاسبة وبيئة الرقابة الداخلية.

4- ما إذا كان العميل مهتماً بشكل صارم بالحفاظ على الرسوم المفروضة على الشركة متدنية قدر الإمكان.

5- وجود مؤشرات تدل على تورط العميل في عملية غسل أموال أو أنشطة إجرامية أخرى.

6- الأسباب التي دعت العميل إلى اقتراح الشركة وعدم إعادة تعيين الشركة السابقة. ومن أجل حصول الشركة على هذه المعلومات يمكنها أن تلجأ إلى عدة وسائل، فعلى سبيل المثال يمكنها أن تلجأ إلى:

- المراسلات مع مزودي خدمات المحاسبة الحاليين أو السابقين للعميل وفقاً لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة والنقاشات مع الأطراف الثالثة الأخرى.
- الاستفسارات من قبل موظفي الشركة الآخرين أو أطراف أخرى (أصحاب المصارف والمستشار القانوني والنظراء في القطاع).
- البحوث الخلفية عن قواعد البيانات ذات العلاقة.

3- استمرار العلاقة مع العميل:

ينبغي أن تأخذ الشركة بعين الاعتبار المسائل الهامة التي نشأت خلال العمليات الحالية أو السابقة ومدلولاتها لاستمرار العلاقة مع العميل، ومن الأمثلة على هذه المسائل أن يبدأ العميل بتوسيع عملياته التجارية في منطقة معينة، أو أن يبدأ عملاً في تخصص صناعي معين لا تملك الشركة فيها الخبرة اللازمة.

وفي حال تحديد تعارض في المصالح لدى قبول عملية معينة من عميل جديد أو حالي ينبغي أن تقرر الشركة ما إذا كان من الملائم قبول العملية أو لا، وفي حال اتخاذ الشركة قراراً بقبول أو استمرار العلاقة مع العميل وقامت بتحديد قضايا معينة فينبغي أن توثق كيفية حل هذه القضايا.

أمّا في حال قبول أو استمرار العلاقة مع العميل بناءً على معلومات معينة ومن ثمّ حصول الشركة على معلومات لو أنها كانت متوفرة في وقت أقرب كانت ستؤدي إلى رفض العملية، فينبغي أن تتضمن السياسات والإجراءات التي تضعها الشركة اعتبار ما إذا كان هناك متطلب مهني أو قانوني أو تنظيمي يقتضي من الشركة عدم اتخاذ أي إجراء أو الإبلاغ عن الإنسحاب من العملية، أو الإنسحاب من العملية والعلاقة مع العميل إلى جانب الأسباب وراء الإنسحاب إلى السلطات التنظيمية.

ثانياً- على مستوى عملية التدقيق:

يجب على شريك العملية أن يقرر مدى ملاءمة الإستنتاجات التي تمّ التوصل إليها فيما يتعلق بالإجراءات المناسبة للموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها، وفي حال حصول شريك العملية على معلومات قد تتسبب في إلغاء عملية التدقيق من قبل الشركة في وقت مبكر فعليه إبلاغ الشركة مباشرة بتلك المعلومات للتمكن من اتخاذ الإجراء المناسب.

حيث نلاحظ أن المعيار قد أعطى الأولوية عند قبول واستمرار العلاقة مع العملاء إلى الكفاءة والقدرات والموارد المتاحة لدى المدقق، وأيضاً تقييم نزاهة العميل قبل الارتباط أو الاستمرار معه.

#### 4- الموارد البشرية:

##### أولاً- على مستوى شركة التدقيق:

ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عدداً كافياً من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة. وتتضمن قضايا الموظفين المرتبطة بسياسات وإجراءات الشركة المتعلقة بالموارد البشرية مايلي: (التوظيف، تقييم الأداء، القدرات بما في ذلك الوقت المستغرق لأداء المهام، الكفاءة، التطور الوظيفي، الترقية، التعويض، تقدير احتياجات الموظفين).

وتساعد عمليات وإجراءات التوظيف الفعالة الشركة على اختيار أفراد يتمتعون بالنزاهة ويملكون المقدرة على تنمية الكفاءة والقدرات اللازمة لأداء العمل ويتمتعون بالصفات المناسبة التي تمكنهم من أداء عملهم بكفاءة، ويمكن تنمية الكفاءة بطرق متنوعة بما في ذلك مايلي:

أ- التعليم المهني.

ب- التطور المهني المستمر بما في ذلك التدريب.

ج- الخبرة العملية.

د- التدريب على أيدي كادر عمل أكثر خبرة مثل الأعضاء الآخرين في فريق العملية.

هـ- التعليم في مجال الإستقلالية للموظفين الذين يتعين عليهم أن يكونوا مستقلين.

وتعتمد الكفاءة المستمرة لموظفي الشركة إلى حد هام على وجود مستوى ملائم من التطور المهني المستمر لكي يحافظوا على مستوى المعرفة والقدرات لديهم. وقد تلجأ الشركة إلى استخدام شخص خارجي مؤهل بالشكل المناسب عند عدم توافر الموارد التدريبية والفنية الداخلية.

إنّ تطوير كفاءة الموظفين والحفاظ عليها والالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي يمكن للشركة تعزيزه من خلال عدة خطوات:

1- إعلام الموظفين بتوقعات الشركة المتعلقة بالأداء ومبادئ السلوك الأخلاقي.

2- تزويد الموظفين بتقييم للأداء والتقدم والتطور الوظيفي وتقديم المشورة لهم في هذا الصدد.  
3- مساعدة الموظفين على فهم أنّ جودة الأداء والتقيّد بمبادئ السلوك الأخلاقي من شأنه أن يحقق الإرتقاء إلى مناصب ذات مسؤولية أكبر، كما أنّ عدم الامتثال لسياسات وإجراءات الشركة قد ينتج عنه اتخاذ إجراء تأديبي.  
كما ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات لتعيين موظفين مناسبين يتمتعون بالكفاءة والقدرات اللازمة، ومن بين الأمور التي ينبغي توافرها في فريق العملية:

الفهم والخبرة العملية في عمليات تتصف بطبيعة معقدة.

فهم المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

المعرفة في مجال القطاعات ذات العلاقة التي يعمل بها العميل.

القدرة على تطبيق الحكم المهني.

فهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة في الشركة.

#### ثانياً- على مستوى عملية التدقيق:

ينبغي على شريك العملية أن يأخذ بعين الإعتبار الكفاءة والقدرات المناسبة المتوقعة من فريق العملية ككل، وذلك من خلال التركيز على عدة أمور ينبغي توافرها في فريق العملية سبق ذكرها في الفقرة السابقة، حيث أن امتلاك فريق العملية وأي خبراء تابعين للمدقق للكفاءة والقدرات المناسبة يساهم في أداء عملية التدقيق وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأنّ تقرير المدقق الصادر ملائم حسب الظروف.  
حيث نلاحظ أن المعيار ركّز على ضرورة أن تلتزم شركة التدقيق بتوظيف الأشخاص الذين يملكون مستوى مناسب من الكفاءة المهنية التي تمكنهم من إنجاز مسؤولياتهم على النحو الأمثل، وربط ذلك بالتدريب والتعليم المستمر للموظفين وبنظام مناسب للحوافز والعقوبات.

#### 5- أداء العمليات:

##### أولاً- على مستوى شركة التدقيق:

ينبغي أن تضع الشركة سياسات أو إجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أن العمليات مؤداة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وأنّ التقارير الصادرة عن الشركة ملائمة في الظروف القائمة. حيث أنّ هذه السياسات والإجراءات ينبغي أن تتضمن النقاط التالية:

1- المسائل المتعلقة بتعزيز الإتساق في جودة أداء العملية.

2- مسؤوليات الإشراف.

3- مسؤوليات المراجعة.

### 1- المسائل المتعلقة بتعزيز الإتساق في جودة أداء العملية:

تعزز الشركة الثبات في الجودة لدى أداء العملية من خلال السياسات والإجراءات التي تتبعها، ويتم تحقيق ذلك من خلال الأدلة الخطية أو الإلكترونية أو غيرها من أشكال التوثيق الموحد، ومواد إرشادية حول القطاع أو مواد متخصصة بموضوع معين.

### 2- مسؤوليات الإشراف:

يتضمن الإشراف على العملية الأمور التالية:

- متابعة تقدم العملية.
- النظر في كفاءة وقدرات أعضاء فريق العملية المختلفين، وما إذا كانوا يملكون الوقت الكافي لتنفيذ عملهم وما إذا كانوا يفهمون التعليمات وأنّ العمل يتم تنفيذه وفق المنهجية المخطط لها لأداء العملية.
- المسائل الهامة الناشئة أثناء العملية والنظر في أهميتها وتعديل المنهجية المخطط لها بالشكل الملائم.
- تحديد المسائل التي تحتاج إلى التشاور أو الدراسة من قبل أعضاء أكثر خبرة في فريق العملية وذلك أثناء أداء العملية.

### 3- مسؤوليات المراجعة:

تتألف مسؤوليات المراجعة من اعتبار ما إذا:

- تمّ إنجاز العمل وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- تمت إثارة مسائل هامة من أجل النظر فيها مرة أخرى.
- تمّ إجراء مشاورات مناسبة وتوثيق وتطبيق الإستنتاجات الناتجة عنها.
- كانت هناك حاجة إلى مراجعة طبيعة وتوقيت ونطاق العمل المؤدى.
- كان العمل المؤدى يدعم الإستنتاجات التي تمّ التوصل إليها وتمّ توثيقه بالشكل المناسب.
- كانت الأدلة التي تمّ الحصول عليها كافية ومناسبة لدعم التقرير، وأنّ أهداف إجراءات العملية قد حققت.

كما ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول حول:

1- إجراء مشاورات مناسبة حول المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل.

- 2- توافر موارد كافية تمكن الشركة من إجراء مشاوره مناسبة.
- 3- توثيق طبيعة ونطاق هذه المشاورات والإستنتاجات الناتجة عنها والإتفاق عليها من قبل الشخص الذي يسعى إلى الحصول على المشورة والشخص المستشار.
- 4- تطبيق الإستنتاجات التي يتم التوصل إليها خلال هذه المشاورات.

#### ثانيا- على مستوى عملية التدقيق:

يتحمل شريك العملية مسؤولية التوجيه والإشراف وأداء عملية التدقيق بما يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، كما يقع على عاتق شريك العملية التحقق من أنّ هذه المراجعات قد تمّ إجراؤها وفقاً لسياسات وإجراءات المراجعة الخاصة بالشركة وبما يتفق مع المعيار الدولي لرقابة الجودة 1.

ويتحمل شريك العملية مسؤولية التحقق من الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية لدعم الإستنتاجات التي تمّ التوصل إليها لإصدار تقرير المدقق وذلك من خلال مراجعة وثائق التدقيق والنقاش مع فريق العملية والتحقق من قيام فريق العملية بالمشاورات المناسبة بشأن المسائل المعقدة والمشاورات التي تتم بين أعضاء فريق العملية أو بين فريق العملية وأفراد آخرين سواء داخل أو خارج الشركة والإستنتاجات الناشئة عن هذه المشاورات.

حيث نلاحظ مما سبق أن المعيار ركّز على ضرورة وجود قدر كاف من التوجيه والإشراف على العمل على جميع المستويات داخل مكتب المراجعة لكي يتم التأكد من أن العمل المؤدى يتم وفقاً لمستوى الأداء المطلوب، كما ركّز المعيار على ضرورة استشارة أهل الخبرة عند اللزوم.

#### 6- المراقبة:

##### أولاً- على مستوى شركة التدقيق:

ينبغي أن تضع الشركة عملية مراقبة مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنّ السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية.

حيث أنّ الهدف من مراقبة الامتثال لهذه السياسات هو توفير تقييم لمدى تحقق الهدف العام من الرقابة على الجودة، ويتعين على عملية المراقبة أن تشمل على:

- 1- اعتبار وتقييم مستمرين لنظام رقابة الجودة في الشركة.
- 2- أن توكل مسؤولية عملية المراقبة لشريك أو شركاء أو أشخاص آخرين يملكون الخبرة والسلطة الكافية.
- 3- عدم إشراك الأشخاص الذين يؤدون العملية أو مراجعة رقابة جودة العملية في فحص العمليات.

إنّ التقييم المستمر لنظام رقابة الجودة في الشركة يقتضي إجراء عملية فحص دوري على عمليات مختلفة يتم اختيار بعضها بدون إشعار فريق العملية مسبقاً، ويمكن للشركة الإستعانة ببرنامج فحص خارجي مستقل ولكن دون أن يكون بديلاً عن برنامج المراقبة الداخلية الخاص بالشركة.

وفيما يخص دورة الفحص فيجب أن تحدد السياسات والإجراءات المتبعة طريقة تنظيمها بما في ذلك توقيت واختيار العمليات المختلفة، معتمدة في ذلك على عدة عوامل منها:

- حجم الشركة.
- عدد المكاتب وموقعها الجغرافي.
- نتائج إجراءات المراقبة السابقة.
- مدى السلطة التي يتمتع بها كل من الموظفين والمكاتب.
- طبيعة وتعقيد ممارسة وتنظيم الشركة.
- المخاطر المرتبطة بعملاء الشركة والعمليات المحددة.

كما يتضمن الإعتبار والتقييم المستمر لنظام رقابة الجودة المسائل التالية:

- تحليل التطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وانعكاساتها في سياسات الشركة.
- تحليل العلاقات المتعلقة بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة، والتطور المهني بما في ذلك التدريب.
- مصادقة خطية على الامتثال للسياسات والإجراءات المتعلقة بالإستقلالية.
- تحديد الإجراءات التصحيحية والتحسينات التي ينبغي إجراؤها على النظام.
- إبلاغ موظفي الشركة المناسبين لكي يتم إجراء التعديلات اللازمة فوراً على سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

وفيما يخص تقييم ومعالجة حالات القصور التي يتم ملاحظتها نتيجة عملية المراقبة فيجب على الشركة تقييم أثر هذه الحالات وإبلاغ شركاء العملية ذوي العلاقة والموظفين المناسبين للتوصيات المتعلقة بالإجراء الإصلاحي المناسب والتي تتضمن واحداً أو أكثر مما يلي:

- 1- إتخاذ إجراء إصلاحي مناسب فيما يتعلق بعملية فردية أو عضو من الموظفين.
- 2- الإبلاغ عن النتائج إلى الأشخاص المسؤولين عن التدريب والتطوير المهني.
- 3- إجراء تغييرات على سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

4- إتخاذ إجراء تآديبي بحق الأشخاص الذين لا يمتثلون للسياسات والإجراءات في الشركة وخاصة في حال تكرار المخالفات.

وفيما يتعلق بالإبلاغ عن نتائج مراقبة نظام رقابة الجودة الخاص بالشركة فيجب أن يتم مرة على الأقل في السنة، وأن يوجه إلى شركاء العملية أو الأشخاص المناسبين في الشركة، وأن يكون هذا التبليغ كافياً ليتمكنهم من اتخاذ إجراء فوري ومناسب.

كما ينبغي أن تتضمن السياسات والإجراءات التي تضعها الشركة طريقة التعامل مع الشكاوى والإدعاءات سواء كانت من داخل الشركة أو خارجها، حيث ينبغي أن تنشئ الشركة قنوات محددة بوضوح لكي يثير من خلالها موظفو الشركة أية مساوّر قلق بطريقة تمكنهم من التصرف دون خوف من الإنتقام، وقد تتضمن السياسات والإجراءات المحددة فيما يتعلق بالتحقيق في الشكاوى والإدعاءات أن يتصف الشريك المشرف على التحقيق بما يلي:

1- أن يمتلك الخبرة الكافية والمناسبة.

2- أن يتمتع بالسلطة اللازمة داخل الشركة.

3- أن لا يشارك بالعملية بأي طريقة أخرى.

**ثانياً- على مستوى عملية التدقيق:**

ينبغي على شريك العملية النظر إلى نتائج عملية المراقبة الخاصة بالشركة، وما إذا كانت أوجه النقص التي تمت ملاحظتها قد تؤثر على عملية التدقيق، حيث قد يلجأ شريك العملية إلى التدابير التي اتخذتها الشركة ضمن نظام رقابة الجودة الخاص بها لتصحيح الموقف والتي يعتبرها الشريك كافية في سياق عملية التدقيق المحددة على الرغم من أنّ العجز في نظام رقابة الجودة الخاص بالشركة لا يعني أنه لم يتم إجراء عملية تدقيق منسجمة مع المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

ونلاحظ مما سبق أن على مكتب التدقيق أن يتابع باستمرار مدى كفاءة وفعالية سياساته وإجراءاته التي تتعلق بالرقابة على الجودة وهو تقييم لمدى فعالية نظام رقابة الجودة للمكتب ومدى تطبيقه عند أداء مهمة المراجعة وأداء العمل المرتبط بالوظائف المتعلقة برقابة الجودة.

## المبحث الثاني: الرقابة على الجودة حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

لقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سباقاً في الإهتمام بموضوع الرقابة على جودة المراجعة ولهذا الغرض فقد تم تأسيس لجنة تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وهي لجنة هولتن لدراسة رقابة الجودة، وقد أصدرت هذه اللجنة في عام 1974 بيان مبادئ المراجعة رقم (4) بعنوان الإعتبارات التي يجب مراعاتها فيما يتعلق بالرقابة على الجودة في المكاتب التي تختص بمراجعة حسابات الشركات.

كما قام المعهد في عام 1977 بإنشاء دائرة خاصة لشركات مراجعة الحسابات تضم قسمين وهما قسم الممارسة لمجلس الأوراق المالية وقسم ممارسة الشركات الخاصة، ووضعت هذه الدائرة شرطاً يلزم خضوع شركة المراجعة لبرنامج فحص الجودة (Quality review) مرة كل ثلاث سنوات كأحد متطلبات العضوية لكل قسم (دمش، 1996، ص18).

وفي عام 1978 أنشأ المعهد لجنة معايير رقابة الجودة وحملها مسؤولية مساعدة منشآت المحاسبة العامة المصرح لها على تطوير وتنفيذ معايير رقابة الجودة (أرينز ولوبيك 2002، ص44). وفي عام 1979 أصدرت اللجنة معيار المراجعة رقم (1) تحت عنوان نظام الرقابة على جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية، وقد تضمنت تسع معايير يتعين على مكاتب المراجعة مراعاتها وهي (عوض، 2008، ص54): (الحياد، تخصيص الأفراد لتأدية الأعمال المتعلقة بكل عملية مراجعة، الإستشارة، متابعة أعمال المساعدين، التعيين والتوظيف، التدريب المستمر، الترقية، قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم، الفحص الدوري والتفتيش).

وفي نفس العام صدر المعيار رقم (25) الذي حل محل بيان مبادئ المراجعة رقم (4)، ويطلب هذا المعيار من شركات المراجعة أن تتبنى ضوابط رقابية تضمن بشكل معقول بأن المراجعين يتبعون معايير المراجعة المتعارف عليها.

وفي عام 1988 أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) اللجنة التنفيذية للإشراف على جودة عمليات المراجعة، وقد كلفت اللجنة بتكوين معايير لرقابة الجودة النوعية لعملية المراجعة وإصدار البيانات المتعلقة بتلك المعايير وإدارة برنامج جودة المراجعة، وفي نفس العام تم إنشاء قسم لمراجعة الجودة النوعية تكون مهمته:

- 1- وضع برنامج لجودة المراجعة والإشراف على تنفيذ ذلك البرنامج.
- 2- أداء مراجعات لمكاتب المحاسبين القانونيين المشتركة بالبرنامج كشرط لإستمرار عضويتهم في المعهد.

وفي عام 1989 تبني أعضاء المعهد برنامج مراقبة جودة الأداء المهني والذي كان يسمى فحص الجودة، حيث أوصت اللجنة التنظيمية للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بضرورة وضع برنامج تابع للمعهد من أجل مراقبة أداء مكاتب المراجعة المحلية، ويلزم هذا البرنامج مكاتب المراجعة أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين ينشأ عن خدماتهم مسؤولية تجاه الطرف الثالث بتسجيل أسماءهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب المراجعة، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص نظام رقابة الجودة لدى مكاتب المراجعة ثم إصدار تقرير بنتيجة هذا الفحص (جبران، 2010، ص16).

وفي عام 1993 شكّلت لجنة (Joint Task Force on Quality Control) وقد أوصت هذه اللجنة إدخال تغييرات في بيان معايير رقابة الجودة النوعية للمراجعة تمثلت في إصدار بيانين جديدين للمعايير وهما المعايير العامة ومعايير المتابعة.

وفي عام 1995 تمّ تغيير مسمى برنامج مراقبة جودة الأداء المهني الذي كان يسمى فحص الجودة (Quality Review) إلى برنامج فحص النظير (peer review program) لتصبح جميع البرامج الرقابية إجبارية على ممارسي المهنة (Mancuso, 1997, p76)، كما صدر معيار جديد من أجل التقرير عن برنامج مراجعة النظير، وقد أدخلت تعديلات على هذه المعايير في كانون الثاني 2001 من أجل تحسين جودة إعداد التقارير المالية ولحماية العامة ممن يعتمدون على هذه التقارير في اتخاذ العديد من القرارات (حسنين وقطب، 2003، ص364).

وقد بين المدير التنفيذي لبرنامج جودة المراجعة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين Grument عام 2002 أنّ معايير رقابة جودة المراجعة تطبق بصورة إلزامية في 35 ولاية أمريكية ويعتبر الإلتزام بها من قبل مكاتب المراجعة أو المراجعين مطلب أساسي للحصول على ترخيص مزاولة المهنة، أما باقي الولايات بما فيها نيويورك فإنّ الإلتزام بها لا يزال إختيارياً (أبوهمين، 2005، ص55).

### **3-2-1- عناصر رقابة الجودة بحسب AICPA:**

لم يحدد المعهد الأمريكي للمحاسبين إجراءات معينة لرقابة الجودة في منشآت المراجعة وتتوقف هذه الإجراءات على جوانب متعددة منها حجم منشأة المراجعة وطبيعة ممارسة العمل داخلها. وقد عرفت لجنة معايير رقابة الجودة تسع عناصر لرقابة الجودة يجب أن تأخذها منشآت المراجعة بالإعتبار عند وضع السياسات والإجراءات الخاصة بها، وفي أيار عام 1996 قامت هذه اللجنة بتخفيض هذه العناصر إلى خمسة عناصر وذلك ابتداءً من كانون الثاني 1997، حيث تمّ إصدار نشرة معايير الرقابة رقم (2) بعنوان (AICPA, 1996, PP107-108): "نظام الرقابة

على جودة أداء ممارسات مكاتب المحاسبة والمراجعة"، ونشرة معيار الرقابة رقم(3) بعنوان(AICPA, 1996, pp109-111): "رقابة ومتابعة ممارسات مكاتب المحاسبة والمراجعة"، وذلك ليحلا محل نشرة معايير الرقابة على الجودة رقم (1) لعام1979، وهذه العناصر هي (أرينز ولويك2002،ص45):

- 1- الحياد والأمانة والموضوعية.
- 2- إدارة الأفراد.
- 3- قبول واستمرار العلاقة مع العملاء.
- 4- أداء عملية المراجعة.
- 5- المتابعة والمراقبة.

#### 1- الحياد والأمانة والموضوعية:

يجب أن تتوفر صفات الحياد في الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة في الظاهر والباطن، إضافة إلى الأمانة والموضوعية أثناء تأدية المسؤوليات المهنية. ولضمان توفر ذلك فيجب على منشأة المراجعة القيام بإجراء مناسب لتحقيق ذلك منها استبيان سنوي يشمل تساؤلات معينة مثل امتلاك الأسهم أو عضوية مجلس الإدارة...، ويجب أن يجيب كل الأفراد المكلفون بالمراجعة على هذه القائمة ليتم اتخاذ ما يلزم من المنشأة وفقاً للإجابات.

#### 2- إدارة الأفراد:

يجب على المنشأة أن تضع السياسات والإجراءات على نحو يوفر تأكيداً مناسباً عن:  
أ- توفر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء عمله بشكل جيد.  
ب- تخصيص العمل على الأفراد الذين يتوفر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر كافٍ من التدريب.  
ج- يجب أن يتابع كافة الأفراد المكلفين بالمراجعة تطوير إمكاناتهم وخبراتهم من خلال برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية، وذلك لينجزوا الأعمال المكلفين بها بالجودة اللازمة.  
د- عند ترقية بعض الأفراد يجب أن يتم ذلك وفقاً لمستوى تأهيلهم وذلك لإنجاز الأعمال المكلفين بها بالجودة المطلوبة.  
والإجراء الممكن اتخاذه لتحقيق هذا العنصر هو تقييم كل مراجع في كل عملية مراجعة من خلال تقرير التقييم الخاص بكل عملية مراجعة.

#### 3- قبول واستمرار العلاقة مع العملاء:

يجب وضع الأسس التي يمكن من خلالها تقرير قبول والإستمرار في التعامل مع العميل ويجب أن تقلل هذه الأسس من الخطر المتعلق بالعملاء الذين تفتقر الإدارة لديهم للأمانة ويجب أن تباشر المنشأة العمل في حالات المراجعة التي يمكن أداءها بما يتفق مع الكفاءة المهنية. فمثلاً تصمم المنشأة إطار لتقييم العميل يشمل التعامل مع تعليقات المراجع السابق وتقييم الإدارة ويجب القيام بذلك لكل عميل جديد قبلت المنشأة التعامل معه.

#### **4- أداء عملية المراجعة:**

يجب وضع السياسات والإجراءات التي توفر التأكيد من أنّ ما قام به المراجعين يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في المنشأة. وكإجراء خاص بهذا البند مثلاً يجب أنّ يوجد بالشركة مدير للمحاسبة والمراجعة لتقديم المشورة والتصديق على كافة عمليات المراجعة قبل استكمالها.

#### **5- المتابعة والمراقبة:**

يجب وضع السياسات والإجراءات اللازمة للتأكد من التطبيق الفعال لعناصر رقابة الجودة الأربعة السابقة.

وكمثال للإجراء الذي قد تتبعه المنشأة أن يختبر الشريك المخصص لرقابة الجودة إجراءات الرقابة مرة واحدة في السنة على الأقل للتحقق من مدى التزام منشأة المراجعة بها. ويمكن القول أن عناصر الرقابة على الجودة بحسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تتشابه إلى حد كبير مع عناصر الرقابة على الجودة بحسب الإتحاد الدولي للمحاسبين والتي أضافت عنصراً آخر على هذه العناصر والمتعلق بمسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة. وعلى اعتبار أنّ المعايير لا تشكل أي قيمة في حد ذاتها إذا لم يتم الالتزام بها، من هنا نشأت الحاجة إلى الرقابة على الالتزام بها، حيث تتم الرقابة على الإلتزام بمعايير الرقابة على جودة المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بواسطة الأسلوبين التاليين:

#### **3-2-2-2- أساليب الرقابة على الإلتزام بمعايير الرقابة على جودة المراجعة:**

**3-2-2-1- أسلوب مراجعة النظير:** ويعتبر هذا الأسلوب من أساليب الرقابة الذاتية التي تخضع للمهنة والتي ترغب من خلاله الحفاظ على كرامتها وزيادة الثقة بها، حيث أسس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قسماً خاصاً لذلك واعتبره أحد الشروط الأساسية للإلتزام إليه.

**3-2-2-2- أسلوب هيئة الإشراف على شركات المحاسبة العامة:** وهو أحد أساليب الرقابة الخارجية التي فرضتها الظروف على المهنة، حيث أنشئ هذا النوع من الرقابة من خلال الكونغرس الأمريكي وتحت إشراف هيئة سوق الأوراق المالية، بهدف حماية الإقتصاد القومي

والمستثمرين، وذلك بعد حدوث العديد من الانهيارات في الشركات المساهمة والتي كانت تراجع من قبل مكاتب مراجعة كبيرة.

### 3-2-2-1- أسلوب مراجعة النظير:

نتيجة لزيادة الضغوط على مهنة المحاسبة وخصوصاً من قبل الكونغرس، وفي استجابة لانتقادات الكونغرس وتقرير لجنة مسؤوليات المراجعين ولتسهيل برامج المعهد المتعلقة بالرقابة على الجودة عن طريق التنظيم الذاتي، فقد أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قسم منشآت المحاسبة العامة المصرح لها ويتفرع عن هذا القسم قطاعين هما قطاع هيئة سوق المال SEC وقطاع الشركات الخاصة. والهدف من هذا التقسيم هو تحسين جودة الممارسة داخل منشآت المراجعة بما يتفق مع معايير رقابة الجودة الخاصة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين (Francis et al, 1990, p369).

ويوجد في كل قطاع متطلبات خاصة لقبول الأعضاء فيه كما توجد سلطات لتوقيع عقوبات على عدم الإلتزام من قبل الأعضاء، ويمكن لمنشأة المراجعة أن تنضم لقطاع واحد أو للقطاعين معاً أو لا تنضم لأي منهم.

ويجب توافر المتطلبات التالية حتى يمكن لمنشأة المراجعة أن تنضم إلى قطاع هيئة سوق المال حيث تتعلق المتطلبات الثلاث الأولى أيضاً بقطاع الشركات الخاصة وهي متطلبات ذات درجة مرتفعة من الأهمية (القاضي وآخرون، 2009، ص455-456):

- 1- الإلتزام بمعايير رقابة الجودة.
  - 2- إجراء فحص النظير الإلزامي.
  - 3- التعليم المستمر:
- حيث يجب أن يحصل كل مراجع داخل منشأة المراجعة على 120 ساعة من التعليم المهني كل ثلاث سنوات.
- 4- تدوير الشركاء:
- ينبغي تعيين شريك جيد للمراجعة في كل عملية مراجعة يتم التعامل فيها مع هيئة سوق المال إذا كان هناك شريك آخر مكلف بالعملية لمدة سبع سنوات متتالية ويتم منع هذا الشريك من العودة إلى مراجعة القوائم المالية لنفس العملية لمدة سنتين على الأقل.
- 5- فحص الشريك المتزامن:
- ينبغي فحص خطوات العمل في كل عملية مراجعة بالشركات العامة بواسطة شريك آخر من منشأة المراجعة بخلاف الشريك الذي يقود فريق المراجعة، ويجب أن يتم ذلك قبل إصدار تقرير المراجعة.

## 6- تحريم القيام بخدمات معينة:

يجب أن تحجم شركة المراجعة عن أداء خدمات معينة من الخدمات الإستشارية للإدارة للعملاء من الشركات العامة، وتشمل هذه الخدمات:

- الاقتراع العام.
- الخدمات الإكتوارية لشركات التأمين.
- المساعدة في عمليات الإندماج والحيازة مقابل الحصول على أتعاب.

## 7- التقرير عن عدم الإتفاق مع الإدارة:

يجب على المراجع أن يبلغ لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة في كل منشأة مسجلة بهيئة سوق المال عن طبيعة الخلافات مع الإدارة في جوانب المحاسبة والمراجعة والإفصاح عنها.

## 8- التقرير عن الخدمات الإستشارية للإدارة:

يجب على المراجع إبلاغ لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة في كل شركة مسجلة بهيئة سوق المال عن أنواع الخدمات الإستشارية التي تمّ تقديمها للإدارة خلال السنة التي تمّ إجراء المراجعة فيها، وإجمالي الأتعاب التي تمّ الحصول عليها مقابل هذه الخدمات.

وبذلك تعد مراجعة النظير أحد أهم متطلبات الإنضمام للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ويقصد بمراجعة النظير مراجعة العمل الذي قامت به منشأة مراجعة من قبل منشأة مراجعة أخرى وذلك للتأكد من تطبيق نظام رقابة الجودة. حيث يتم إلزام مكاتب المراجعة باستخدام مراجعة النظير الذي يمثل مكتب مراجعة زميل للحكم على مدى التزام مكتب المراجعة بسياسات وإجراءات رقابة الجودة، وذلك في إطار التنظيم الذاتي لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA). (Pany & Whittington, 1997).

والهدف من ذلك هو تحسين جودة الممارسة من قبل مكاتب المراجعة توافقاً مع معايير الرقابة على جودة أداء عمليات المراجعة الصادرة المجمع.

ويمكن تحديد أهم أهداف مراجعة النظير بما يلي (أبوزر وطه، 2012، ص791):

1- التأكد من أن مكتب المراجعة ملتزم بمعايير الرقابة على جودة المراجعة، وذلك من خلال فحص أوراق العمل والوثائق الأخرى، والتأكد من أن المكاتب الأعضاء ملتزمة بباقي متطلبات العضوية في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

2- إبداء رأي فني مستقل عمّا إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب المراجعة يوفر للمكتب ضمان معقول عن اتساق عملياته مع المعايير المهنية.

**3-** دراسة وتقييم نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة من حيث مدى ملاءمته ومناسبة تصميمه للمكتب، ومدى كفاية التوثيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وتوصيلها إلى الأشخاص العاملين بالمكتب.

وتتم مراجعة النظر لأعمال المكاتب المنتسبة لقسم الشركات المدرجة بالسوق المالي أو قسم الشركات الخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية مرة كل ثلاث سنوات على الأقل، ويتم إدارة عملية المراجعة الخاصة بالمكاتب المنتسبة لقسم الشركات المدرجة بالسوق المالي عن طريق برنامج يعده مجلس الإشراف العام الأمريكي (Public Oversight Board) POB، ويتم إدارة عملية المراجعة لأعضاء قسم الشركات الخاصة من خلال جمعية المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية وتحت الإشراف المباشر لمجلس تدقيق الأعمال التابع لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي. وتتم عملية مراجعة النظر عن طريق مكتب تدقيق حسابات يتم إختياره من قبل مكتب التدقيق الذي سوف يتم تدقيق أعماله، والخيار الآخر هو الطلب من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي أو جمعيات مدققي الحسابات القانونيين (State Society) أن ترسل فريقاً للقيام بهذه المهمة (أرينز ولويك، 2002، ص47).

وتشمل عملية مراجعة النظر ثلاث مراحل رئيسية هي: مرحلة الإعداد، مرحلة زيارة الموقع، مرحلة التقرير (أبوزر وطه، 2012، ص792):

**1- مرحلة الإعداد:** وتتضمن تزويد الفريق المسؤول عن عملية المراجعة بكافة البيانات والمعلومات التي سوف يحتاجونها، بالإضافة إلى تزويدهم بوصف لنظام رقابة الجودة المتبع، وتحتاج مرحلة الإعداد في الغالب إلى شهرين.

**2- مرحلة زيارة الموقع:** حيث يمكث فريق المراجعة حوالي اسبوع في موقع مكتب المراجعة يقومون خلالها بمراجعة أوراق عمليات التدقيق والملفات الإدارية بالإضافة إلى إجراء المقابلات اللازمة.

**3- مرحلة التقرير:** في نهاية مرحلة الزيارة يقوم الفريق بإعداد تقريرهم الخاص، ويتم إصدار هذا التقرير في مدة تتراوح بين أسبوع وأربع أسابيع بعد الإنتهاء من زيارة الموقع.

وبعد أن يتم الإنتهاء من عملية مراجعة النظر يقوم المراجعون بإصدار تقريرهم بالنتائج والتوصيات، حيث يتم تسليم نسخة من التقرير للمكتب محل الفحص ونسخة أخرى للمنظمة المشرفة على عملية الفحص، ويجب أن يحتوي التقرير على الفقرات التالية:

الفقرة الأولى: وتشير إلى الفترة التي يغطيها الفحص كما تعرض ملخصاً لنطاقه.

الفقرة الثانية: وتتضمن وصفاً للخصائص العامة وأوجه القصور الكامنة في نظام رقابة جودة عمليات المراجعة.

الفقرة الثالثة: وتتضمن رأي فريق الفحص في نظام رقابة الجودة الخاص بالمكتب محل الفحص، وما إذا كان يعطي ضماناً معقولاً بأن الأداء داخل المكتب يتم وفقاً للمعايير المهنية ومتطلبات عضوية قسم مكاتب المراجعة التابع للمعهد.

وعلى المكتب أن يرد خطياً على كافة ملاحظات وتعليقات الفريق، على أن تعلن هذه التقارير والردود للجمهور (أرينز ولويك، 2002، ص 87).

ويتم قبول مكاتب التدقيق فقط التي تجتاز عملية مراجعة النظير بشكل مرض كعضو في قسم الشركات المدرجة في السوق المالي أو القسم الخاص بالشركات (Arens and others, 2003, p37).

كما تتم مراجعة النظير أيضاً لمكاتب التدقيق المنتسبة إلى جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية دون أن تكون منتسبة إلى قسم الشركات المدرجة بالسوق المالي أو القسم الخاص لقطاع الشركات الخاصة مرة كل ثلاث سنوات على الأقل، ولديها نفس الأهداف لعملية المراجعة التي تتم للأعضاء المنتسبين لقطاعي قسم منشآت المحاسبة، ولكن عملية المراجعة بالنسبة لها تكون أقل شمولية من عملية المراجعة التي تتم للأعضاء المنتسبين لقسم الشركات المدرجة بالسوق المالي أو القسم الخاص بالشركات الخاصة، وتتم إدارة عملية مراجعة النظير لهؤلاء الأعضاء من خلال جمعيات المحاسبين القانونيين في الولايات الأمريكية وتحت الإشراف المباشر لمجلس تدقيق الأعمال لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي.

إنّ مراجعة النظير مفيدة لكل من المهنة ومكاتب التدقيق وهدفها التحقق ومساعدة مكاتب التدقيق على الالتزام بمعايير رقابة الجودة، وكذلك تحسين مستوى الأداء المهني للزملاء وتوفير تبادل الأداء المتقدم والمتطور بين مكاتب التدقيق وتحقيق نوعية تدقيق أعلى مما يعزز سمعة المكتب وفعاليتيه، وتؤدي إلى زيادة الثقة في الخدمات التي تقدمه المهنة برغود، (2009، ص 14).

وقد أكدت الدراسات والأبحاث أنّ فحص النظير يتحسن بالمراجعات المتعاقبة، وأنّ الإشراف المباشر على فحص النظير من قبل AICPA جعل منه عملية منظمة بشكل جيد، وأكدت أنّ جودة المراجعة زادت لدى الشركات التي تطبق فحص النظير (Gary & Dennis, 1998, pp11-37).

كما أكدت الدراسة أنّ هناك علاقة ارتباط إيجابية بين مهمة مراجعة النظير وجودة المراجعة، وأنّ جودة المراجعة تتحسن متى ما علم المراجع أنّ عمله سيراجع من قبل طرف ثالث.

وتعد عملية مراجعة النظير عملية مكلفة ولا بدّ من إجراء عملية الموازنة بين التكلفة والمنفعة، حيث طالب بعض الباحثين (Brown, 2003) المعهد الأمريكي بالتدخل لحل الكلفة غير المتكافئة لمراجعات فحص النظير، حيث أنّ تكاليف مراجعة النظير غير متكافئة بين شركات

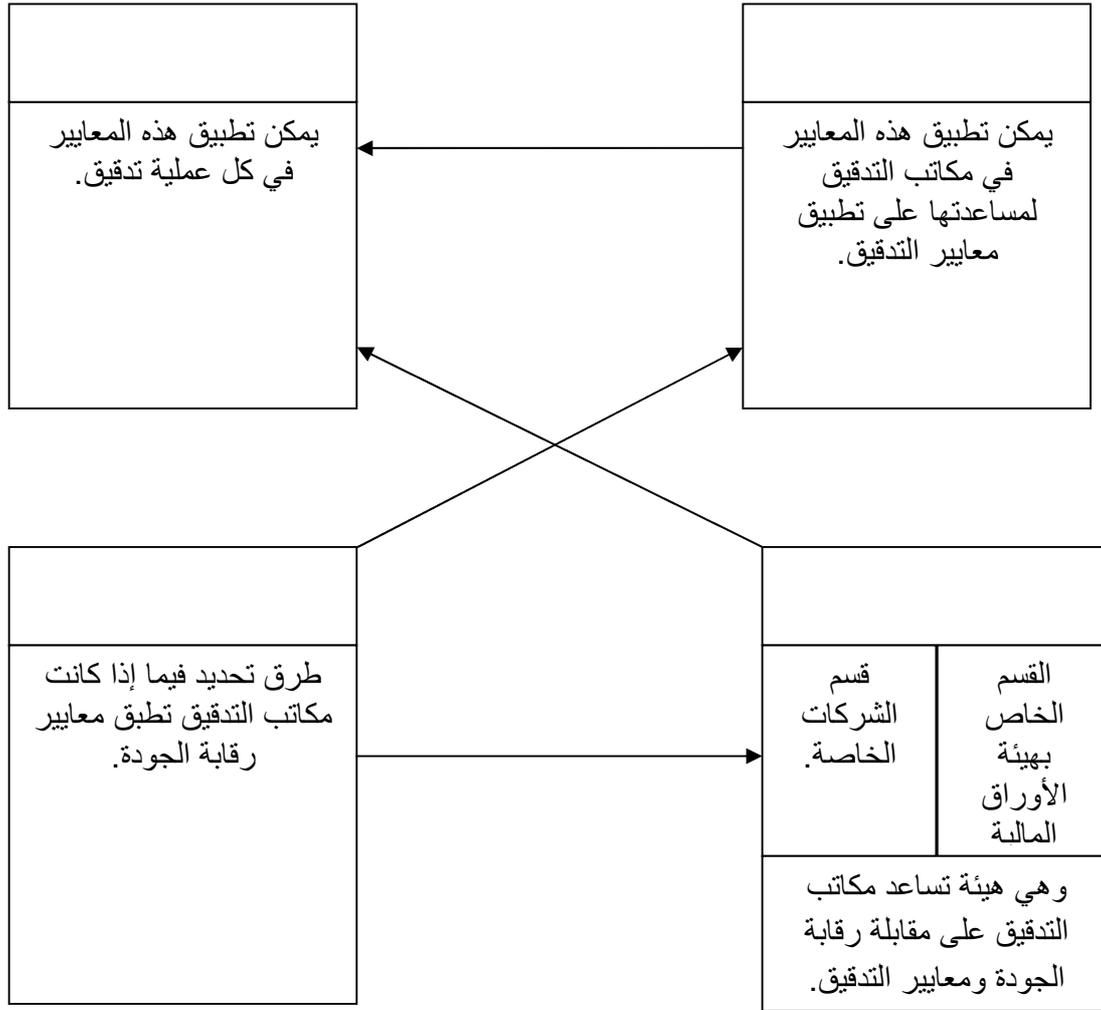
المراجعة الكبيرة والصغيرة بسبب طبيعة عملية المراجعة إذ إنّ تكاليف مراجعة النظر في الشركات الصغيرة أكبر بالمقارنة مع تكاليف شركات المراجعة الكبيرة. وعلى الرغم من أهمية مراجعة النظر كأحد وسائل الرقابة على الجودة، إلا أنه تم توجيه العديد من الانتقادات لها نتيجة للأزمات التي تعرضت لها بيئة الأعمال المعاصر، وخصوصاً بعد انهيار شركة إنرون كبرى شركات الطاقة الأمريكية، على الرغم من صدور تقرير مراجعة نظير نظيف للشركة التي كانت تراجع حساباتها وهي شركة آرثر أندرسون، حيث وضعت هذه الأزمات مهنة المراجعة في موقف حرج وأصبحت مهزوزة في نظر المجتمع، وأنّ مراجعة النظر أصبحت ناقصة لمنع أي كوارث مستقبلية حيث أوضحت إحدى الدراسات أنّ خسارة المجتمع الأمريكي بين عامي 1997 و 2002 بلغت حوالي 200 مليون دولار (Sweeney, 2002, pp66-84). ومن أهم الانتقادات الموجهة لمراجعة النظر:

**1-** إن مراجعة النظر تؤدي بشكل روتيني ويهتم القائلون بها بالشكل أكثر من المضمون.  
**2-** إن الأشخاص القائمين بها غير متفرغين، وقد يكونوا غير صالحين في بعض الأحيان للقيام بهذا العمل.

**3-** إن هذا الأسلوب يحمل شبهة المجاملة فيما بين مكاتب المراجعة، حيث أتاح المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فرصة لمكتب المراجعة لاختيار المكتب القائم بمراجعته، وهذا يعتبر خروج ملحوظ عن مبدأ الحياد والاستقلالية.

ونتيجة لذلك فقد صدر قانون Sarbanes-Oxley في الولايات المتحدة لعام 2002 والذي أنهى مرحلة التنظيم الذاتي لأعضاء مكاتب المراجعة، وتبنى مفهوم جديد للرقابة على الجودة من خلال إنشاء هيئة الإشراف على شركات المحاسبة العامة (Public PCAOB) (Company Accounting and Oversight Board)، وقد حلت هذه الهيئة محل هيئة الرقابة العامة POB والتي كانت المسؤولة السابقة عن الإشراف على كفاءة التنظيم الذاتي ومسؤولة عن وضع برنامج إدارة عملية المراجعة الخاصة بالمكاتب المنتسبة لقسم الشركات العامة المدرجة في السوق المالي (Hillary & Lennox, 2005, pp211-229).

ويوضح الشكل التالي العلاقة بين معايير التدقيق، ورقابة الجودة، والقسم الخاص بشركات التدقيق وعملية مراجعة النظر (Arens et al, 2003, p38):



العلاقة بين معايير التدقيق، ورقابة الجودة، والقسم الخاص بمكاتب التدقيق وعملية مراجعة

النظير الشكل رقم(1)

### 2-2-2-3- الأسلوب الثاني: مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB):

أصدر الكونغرس الأمريكي قانون Sarbanes-Oxley<sup>10</sup> بهدف حماية المستثمرين والمصلحة العامة، وتدعيم واستعادة ثقة المجتمع بالمهنة والأسواق المالية، من خلال إصلاح الممارسات المهنية والمحاسبية وأعمال الرقابة على الشركات، واشتمل هذا القانون على العديد من القواعد المتعلقة بمهنة المحاسبة والتي أحدثت تغييرات أساسية بالنسبة للمهنة والرقابة عليها، ومن أهم تلك التغييرات إنشاء مجلس للإشراف على مكاتب المحاسبة.

<sup>10</sup> يعتبر نص قانون Sarbanes-oxley act, 2002 هو المرجع الرئيسي لهذه الفقرة.

حيث أنشأ هذا المجلس للإشراف على مكاتب المحاسبة والتي تخضع لقوانين هيئة سوق الأوراق المالية، ويعد المجلس شخصية معنوية يعمل كهيئة لا تهدف للربح، خاضعة لقانون Sarbanes-Oxley تحت إشراف هيئة سوق الأوراق المالية.

ويتم تشكيل المجلس من خمسة أعضاء من بين المشهورين بالنزاهة والسمعة الحسنة، ولهم فهم كاف بطبيعة الإفصاح عن العمليات المالية وواجبات ومسؤوليات المراجعين فيما يتعلق بإعداد وإصدار تقارير المراجعة، كما يجب أن يكون هناك عضوين فقط من الأعضاء الخمسة حاصلين على ترخيص محاسب قانوني طبقاً لقوانين ولاية أو أكثر على أن يكون أحدهما الرئيس، واشترط لمنصب الرئيس أن يكون العضو متوقفاً عن مزاولة المهنة لمدة خمس سنوات على الأقل قبل تعيينه من قبل المجلس، وكذلك يجب أن يكون كل عضو متفرغاً لخدمة المجلس في أي وقت ولا يتزامن عمل أي عضو في المجلس مع أي عمل آخر (في أية مهنة أو نشاط تجاري)، وأن لا يشترك في أية أرباح أو يستلم أية دفعات من أي مكتب محاسبة.

ويتم تعيين رئيس المجلس والأعضاء الآخرين من قبل هيئة سوق الأوراق المالية بعد التشاور مع رئيس مجلس محافظي الإحتياطي الفدرالي ووزير المالية.

وقد تطلب القانون من هذا المجلس تقديم تقرير سنوي (يتضمن بيانات مالية مراجعة) إلى هيئة سوق الأوراق المالية، والتي بدورها تقوم بإرسال نسخة من التقرير إلى اللجنة المالية والمصرفية بمجلس الشيوخ ولجنة الخدمات المالية بمجلس النواب، وذلك بعد 30 يوم من تاريخ وصول التقرير إلى هيئة سوق الأوراق المالية.

#### **واجبات المجلس:**

1- الإشراف على مكاتب المراجعة المسجلة لديه والتي تعد تقارير المراجعة للشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية.

2- إصدار أو تبني معايير المراجعة، ومعايير رقابة الجودة، ومبادئ السلوك المهني، ومعايير الاستقلال وأية معايير أخرى تتعلق بإعداد تقارير المراجعة للشركات المساهمة والمسجلة في سوق الأوراق المالية وذلك بموجب القسم 103 من هذا القانون.

3- إجراء تفتيش لمكاتب المراجعة المسجلة لديه بموجب القسم 104 من هذا القانون وقواعد المجلس.

4- إجراء التحقيقات والإجراءات التأديبية المتعلقة بها، وفرض العقوبات الملائمة على مكاتب المراجعة المسجلة لديه وعلى أي شخص ذو علاقة بها بموجب القسم 105 من هذا القانون.

5- القيام بالوظائف والواجبات الضرورية والملائمة لتطوير المعايير المهنية وتحسين جودة خدمات المراجعة المقدمة من قبل مكاتب المراجعة المسجلة لديه، وأية متطلبات أخرى لتنفيذ هذا القانون مما يؤدي لحماية المستثمرين والمصلحة العامة بشكل أفضل.

6- تأكيد التزام مكاتب المراجعة المسجلة لديه وأي شخص ذو علاقة بها بهذا القانون وقواعد المجلس، والمعايير المهنية وقوانين هيئة سوق الأوراق المالية المتعلقة بإعداد وإصدار تقارير المراجعة.

7- وضع ميزانية خاصة بهذا المجلس، وإدارة عملياته وموظفيه.

#### **معايير المراجعة ومعايير الرقابة على الجودة بحسب المجلس:**

يقوم المجلس وحسب ما هو ضروري لحماية المستثمرين والمصلحة العامة بتبني المعايير المقترحة من قبل واحدة أو أكثر من المجموعات المهنية المتعلقة بمهنة المراجعة، كما يحق للمجلس أن يقوم بتتقيحها أو تعديلها أو تغييرها وذلك بحسب الصلاحية التي يخولها له هذا القانون وقواعد هيئة سوق الأوراق المالية.

وحدد المجلس القواعد التالية الواجب على مكاتب المراجعة المسجلة لديه الإلتزام بها:

1- إعداد أوراق عمل المراجعة والاحتفاظ بها وبأية معلومات متعلقة بتقرير المراجعة وبشكل تفصيلي لفترة لا تقل عن سبع سنوات لدعم الاستنتاجات المتصلة بهذا التقرير.

2- تقديم موافقة ومصادقة فحص الشريك الثاني على تقرير المراجعة والمعلومات الأخرى ذات العلاقة أو موافقة ومصادقة إصدار تقرير المراجعة من قبل شخص مؤهل بخلاف الشخص القائم بتنفيذ المراجعة أو من قبل أي شخص مستقل كما هو موضح من قبل المجلس.

3- يجب توضيح مجال اختبار المراجع لهيكل الرقابة الداخلية والإجراءات المتعلقة بها في تقرير المراجعة أو في تقرير منفصل.

**كما تتضمن معايير الرقابة على الجودة والتي تبناها المجلس العناصر التالية:**

1- مراجعة الأخلاقيات المهنية والإستقلالية.

2- الإستشارة الداخلية، مثل الأسئلة المتعلقة بالمراجعة والمحاسبة في الشركة.

3- الإشراف على عملية المراجعة.

4- التوظيف والتطوير المهني وترقية الموظفين.

5- قبول واستمرار العلاقة مع العملاء.

6- التفتيش الداخلي.

7- أي متطلبات أخرى للمجلس قد يتم توضيحها.

**التفتيش على مكاتب المراجعة المسجلة بالمجلس:**

يجري المجلس تفتيش لمكاتب المراجعة لتقييم مدى التزام كل مكتب بقواعد المجلس وقواعد هيئة سوق الأوراق المالية أو المعايير المهنية المرتبطة بأداء تلك المكاتب وإصدار تقارير المراجعة، ويكون التفتيش لمكاتب المراجعة التي تقدم تقارير مراجعة بانتظام لأكثر من 100 شركة بشكل سنوي، وكل ثلاث سنوات لمكاتب المراجعة التي تقدم تقارير مراجعة بانتظام لقل من 100 شركة، وقد يغير المجلس تلك المدة إذا رأى أن ذلك ضرورياً لحماية المستثمرين والمصلحة العامة، أو بناءً على طلب من هيئة سوق الأوراق المالية.

ومن خلال العرض السابق نلاحظ أن المجلس أعاد تصنيف بعض عناصر الرقابة على الجودة والخاصة بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في النشرة رقم 2 لعام 1996 حيث اعتبر الإستشارة الداخلية عنصر مستقل وكذلك الإشراف على عملية المراجعة، حيث أن هذين العنصرين كانا يعتبران من ضمن العنصر الخاص بأداء عملية المراجعة بحسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، كما أضاف عنصر جديد ترك لما يراه المجلس مناسب وملائم، ويعتبر هذا شيء مهم وخصوصاً أن البيئة المحاسبية تعتبر من البيئات المتغيرة والتي تتأثر بالعديد من المتغيرات والتي تستدعي الإستجابة السريعة لها لتدعيم الثقة بها، ولحماية مصالح المستثمرين والمصلحة العامة.

والجدول التالي يقارن بين عناصر الرقابة على جودة المراجعة بحسب الإتحاد الدولي للمحاسبين والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومجلس الإشراف على منشآت المحاسبة العامة:

الجدول رقم(2)<sup>11</sup>

| عناصر الرقابة على الجودة بحسب مجلس الإشراف على منشآت المحاسبة العامة PCAOB | عناصر الرقابة على الجودة بحسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA | عناصر الرقابة على الجودة بحسب الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC | م |
|--|--|---|---|
| مراجعة الأخلاقيات المهنية والإستقلالية                                     | الحياد والأمانة والموضوعية   | متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة                         | 1 |
| قبول واستمرار العلاقة مع العملاء   | قبول واستمرار العلاقة مع العملاء   | قبول واستمرار العلاقة مع العملاء وعمليات محددة              | 2 |
| التوظيف والتطوير المهني وترقية الموظفين                                    | إدارة الأفراد  | الموارد البشرية   | 3 |
| الإشراف على عملية المراجعة   | أداء عملية المراجعة  | أداء العملية  | 4 |
| التفتيش الداخلي  | المتابعة والمراقبة   | المراقبة  | 5 |
| الإستشارة الداخلية   | -  | مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة                           | 6 |
| متطلبات أخرى للمجلس قد يتم توضيحها   | -  | -   | 7 |

<sup>11</sup> الجدول من إعداد الباحث.

## المبحث الثالث: الرقابة على جودة المراجعة على المستوى العربي

كان لجمهورية مصر العربية سبق على المستوى العربي في هذا المجال حيث كانت مهنة تدقيق الحسابات تمارس دون تنظيم لغاية عام 1909 حيث صدر القانون رقم 1 الذي نظم ممارسة المهنة، وقد أنشئت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية عام 1946 ثم تحولت إلى نقابة بموجب القانون 394 لعام 1955، وصدر في عام 1958 دستور مهنة المحاسبة والمراجعة والذي يمثل السلوك المهني وأخلاقيات المهنة (لطفي، 2005، ص398-402).

وفي عام 1992 أصدر المعهد معايير المحاسبة والمراجعة ثم الميثاق العام لمهنة المحاسبة والمراجعة عام 1993، ومن الملاحظ أنّ معايير المحاسبة والمراجعة في مصر هي ترجمة للمعايير الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، كما يلاحظ أنّ هذه المعايير تقتقد إلى سلطة الإلتزام بها من جانب أعضاء المهنة بصفة أساسية مما يجعل أمر تطبيق هذه المعايير بحاجة إلى منح المعهد سلطة الرقابة على تنفيذ هذه المعايير من قبل المراجعين في الشركات المساهمة على الأقل في الوقت الحالي (الناغي، 2000، ص485-506).

وقد أصدر المعهد المصري للمحاسبين القانونيين عام 1996 المعيار رقم 7 والذي يختص بالرقابة على جودة المراجعة ويهدف هذا المعيار إلى تقديم إرشادات تتعلق بالرقابة على الجودة وهذه الإرشادات غير ملزمة للمراجعين.

كما اهتمت الهيئة العامة لسوق المال في مصر بموضوع جودة المراجعة حيث صدر قرار رئيس الهيئة رقم 140 لعام 2006 بشأن معيار مراقبة الجودة للمؤسسات والأفراد الذين يقومون بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية والتاريخية وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات الأخرى.

ويهدف هذا المعيار إلى إلزام المؤسسات والأفراد المذكورين إلى وضع نظام لمراقبة الجودة يهدف إلى التأكد بأن مكاتب المراجعة والعاملون بها ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأنّ التقارير الصادرة عن مراقبي الحسابات ملائمة للظروف وأنّ القوائم المالية للشركات محل المراجعة تعكس بمصادقية حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال، وتتضمن هذه القواعد عناصر مراقبة الجودة ومسؤولية مكاتب المراجعة نحو إلزام كافة العاملين بها بمعايير جودة المراجعة والمتطلبات الأخلاقية الواجب إتباعها وكذلك التزامات مكاتب المراجعة بتطوير مواردها البشرية ونظم الرقابة عليها.

وتعد هذه القواعد ملزمة لكافة مراجعي الحسابات القائمين على مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، ويعد الإلتزام بهذه القواعد شرطاً

لاستمرار قيد مراقبي الحسابات بسجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة لسوق المال(نور وآخرون، 2007، ص41).

وفي المملكة العربية السعودية أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA (Saudi Organization for Certified Public Accountant) برنامج مراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبين القانونيين في عام 1995 ويهدف هذا البرنامج إلى التأكد من التزام المحاسبين القانونيين بأحكام نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالأمر الملكي رقم 12/م لعام 1991 ومعايير المحاسبة والمراجعة والمعايير والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة والتعليمات المهنية الأخرى الصادرة عن الجهات المختصة وذلك بهدف تحسين مستوى الأداء المهني لمكاتب المراجعة واستمرارية الأداء المهني الجيد، وزيادة الثقة في الخدمات المهنية ([www.socpa.org](http://www.socpa.org)).

وقد بيّن هذا البرنامج أنّ هناك نوعين من الفحص أو المراجعة تخضع لها مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية، ويتمثل النوع الأول في مراجعة دورية سنوية تتطلب من مكاتب المراجعة تزويد الهيئة ببيانات دورية عن المكتب خلال فترة لا تزيد عن 90 يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية للمكتب. وبناءً على نتائج المراجعة تقوم لجنة مراجعة الجودة التابعة للهيئة برفع توصياتها إلى السكرتير العام للهيئة، وهذه البيانات الدورية تكون حول (ملاك المكتب، الشركاء ، المديرين ، الموظفون ، العملاء)بالإضافة إلى طبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب. وتمكن هذه البيانات والمعلومات المسؤولين عن تنفيذ البرنامج من متابعة نوعية الممارسة المهنية لمكتب المراجعة وطبيعتها والتعرف بشكل أولي على مدى التزام المكتب بأحكام النظام ومعايير المحاسبة والمراجعة والمعايير والقواعد الصادرة عن الهيئة.

أمّا النوع الثاني من الفحص أو المراجعة فهو فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية للجودة التي تطبقها مكاتب المراجعة، وهذا الفحص والتقييم يقوم به فريق خاص يعيّن من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ويؤدي هذا الفحص والتقييم كل ثلاث سنوات لمكاتب المراجعة التي تمارس عمليات مراجعة لشركات القطاع الخاص أو كل خمس سنوات لمكاتب المراجعة التي تقدم خدماتها لشركات القطاع الخاص، ويشمل نطاق الرقابة النوعية لمكتب المراجعة جميع الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب المراجعة، كما تطبق معايير الرقابة النوعية لمكتب المراجعة على جميع مكاتب المراجعة بغض النظر عن شكلها القانوني أو عدد ملاكها أو حجمها، وتقع مسؤولية الإلتزام بهذه المعايير على عاتق ملاك المكتب، ويجب على مكتب المراجعة توثيق السياسات والإجراءات التي تمثل معايير الرقابة النوعية وتحسين

وقطب، 2003، ص366).

وقد تضمن برنامج مراقبة جودة الأداء المهني الصادر عام 1995 والذي تمّ تعديله سنة 2002 تسعة معايير للرقابة النوعية تتمثل في ([www.socpa.org](http://www.socpa.org)):

- الإستقلال.
- تخصيص المساعدين على العمليات.
- المشورة.
- التوظيف.
- تطوير وتدريب الموظفين.
- تقييم أداء الموظفين وترقيتهم.
- قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم.
- الإلتزام بأحكام النظام ولوائحه.
- الفحص الداخلي الدوري.

ويلاحظ أنّ هذه العناصر تتشابه إلى حد كبير مع العناصر الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA.

كما تأسست هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي (GCCAAO) (Gulf Cooperation Council Accounting and Auditing organization) في عام 1998 وقد ورد في نظامها الأساسي بأن تهدف إلى كل ما من شأنه تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون وتحقيق التنسيق والتكامل بينها وعلى الأخص وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية لأداء المحاسبين القانونيين وتقييم الأداء المهني ([www.gccaa.org](http://www.gccaa.org)).

وقد اهتمت الهيئة بتحسين جودة عملية المراجعة في الدول الأعضاء، وأصدرت العديد من الإرشادات التي تسعى إلى توحيد أسس النشاط المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة، وكان أهمها معايير وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني والذي يحتل الإصدار السابع من إصدارات الهيئة والذي صدر في شهر آب عام 2003 بعد إقراره في اجتماع مجلس إدارة الهيئة في تموز 2003 وتوصل المجلس فيه إلى وضع الصيغ النهائية لمعايير الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة والمراجعة وقرر أن يتم توزيع معايير الرقابة النوعية على المحاسبين والمراجعين والجامعات والجهات الأخرى ذات العلاقة، وأن يطلب منهم بيان ملاحظاتهم واقتراحاتهم حيالها.

وفي المملكة الأردنية الهاشمية فقد صدر قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم 10 عام 1961 وبصدور هذا القانون أصبح لمدققي الحسابات كيان خاص بهم وأدرجت مهنة تدقيق الحسابات إلى جانب المهن المنظمة تشريعياً في المملكة (كراجه، 2004، ص33).

وفي عام 1987 تأسست جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، وفي عام 1998 صدرت تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية رقم 1 والتي تناولت الشروط الواجب توافرها في مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة والتي منها التقييد بقواعد السلوك المهني وأي تعليمات تصدرها الهيئة بهذا الخصوص.

ولقد أكد قانون تنظيم المهنة رقم 73 لعام 2003 على ضرورة تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق بما يساهم في رفع المستوى العلمي والمهني لممارسي المهنة في المملكة، وقد أشار القانون إلى مراجعة جودة عمل المدققين حيث أنشأ لجان التفتيش التي من شأنها التأكد من تفرغ مدقق الحسابات لمهنة التدقيق والإلتزام بمعايير التدقيق المعتمدة والإلتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة، كما أنّ لجان التدقيق لها الحق بالتدقيق في أي وقت وحسب الضرورة (النوايسة، 2006، ص392).

أما فلسطين والعراق فكان لديهما تشريعات متقدمة منذ سنة 1919، وهي تشريعات مستمدة من قانون الشركات البريطاني وهذه التشريعات تثبت حقوق وواجبات مدقق الحسابات (التميمي، 2006، ص19).

وفي ضوء ما تقدم يمكن القول بأنّ هناك اهتماماً متزايداً من قبل المنظمات المهنية في العديد من الدول العربية برقابة الأداء المهني للمراجعين للتحقق من جودة عملية المراجعة، وبعض هذه المنظمات جعلت تطبيق الإرشادات إلزامياً أما البعض الآخر فاعتبر مسألة الإلتزام بها اختيارية.

## المبحث الرابع: واقع الرقابة على جودة المراجعة في سورية

لم يكن لمهنة المراجعة المكانة المناسبة في الجمهورية العربية السورية في ظل الإحتلال الفرنسي، حيث لم تكن مهنة المراجعة متطورة في فرنسا في ذلك الوقت ولم تحاول السلطات الفرنسية إجراء تغييرات في القانون التجاري العثماني المطبق في سوريا منذ عام 1850، وبعد الإستقلال صدر القانون التجاري السوري لعام 1949، الذي تنبه فيه المشرع إلى أهمية دور المحاسبين القانونيين وألقى على عاتقهم مسؤوليات كبيرة حيث خصص لهم فصلاً كاملاً في القانون (الفصل التاسع) والذي حدد فيه المشرع طريقة إختيار المحاسبين القانونيين وواجباتهم المهنية والمسلكية ومسؤولياتهم (ونوس، 2009، ص 67-68).

وبعد الوحدة بين سورية ومصر، ولما كانت مهنة تدقيق الحسابات متقدمة في بريطانيا عنها في فرنسا فإننا نلاحظ أثر ذلك على تطور المهنة في مصر عنها في سوريا، حيث أنّ المهنة في الدول التي اتبعت النهج البريطاني قد تطورت أكثر منها في الدول التي اتبعت النهج الفرنسي، ولأن مهنة المحاسبة كانت أكثر تطوراً في مصر فقد طوّرت الوحدة الإطار التشريعي للمهنة في سوريا وأضافت بعض السمات الأنغلو-سكسونية للمحاسبة، كما نظم المرسوم رقم 1109 لعام 1958 المهنة و قواعدا في سوريا وأسس جمعية المحاسبين القانونيين والتي اعتبرت النواة الأولى لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة والتي كان من أهم أهدافها كما ورد في النظام الداخلي لها السعي لتنظيم مهنة المحاسبة وتفتيش الحسابات ورفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها، وتحسين أساليب العمل المحاسبي والمراجعة وإرساءه على قواعد صحيحة وأصول سليمة، وقد أصدرت الجمعية عام 1990 ميثاقاً مهنيّاً تضمن قواعد السلوك المهني والمعايير المهنية والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

ولقد حمّلت التشريعات والقوانين في سوريا مسؤوليات كبيرة للمحاسبين القانونيين ومنها قانون التجارة وقانون ضريبة 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 توافرها في مدققي الحسابات المؤهلين لتدقيق حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة وإشرافها.

وقد أظهرت هذه القوانين أهمية دور المحاسبين القانونيين في عملية البناء والتنمية الاقتصادية كونهم يقدمون خبرات ذات مصداقية يعتمد عليها المستثمرون والإقتصاديون والجهات الحكومية بما فيها وزارة المالية مما يسهل عملية اتخاذ القرارات السليمة للإستثمار والتحديث والتطوير.

كما صدر أخيراً قانون تنظيم المهنة رقم 33 لعام 2009 الذي أنهى العمل بالقرار رقم 1109 لعام 1958 وتعديلاته ويهدف هذا القانون إلى الإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق للإرتقاء بمستوى أدائها والتأكيد على مستوى جودة ودقة عمل شركات المهنة ومدققي الحسابات في سوريا والرقابة على الأعمال المحاسبية والمالية تدعيماً للثقة في أنشطة المحاسبة والتدقيق، ومع أن صدور هذا القانون جاء متأخراً مقارنة مع الدول العربية إلا أنه يعتبر خطوة إيجابية في سبيل تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق في سوريا وتطويرها.

وكان من أبرز أهداف مجلس المحاسبة والتدقيق المحدث بموجب هذا القانون الرقابة على الأعمال المحاسبية والمالية تدعيماً للثقة في المهنة والتأكيد على مستوى جودة ودقة عمل شركات المهنة ومدققي الحسابات في سورية.

وعلى الرغم من عدم وضع سياسات وإجراءات محددة في سبيل الرقابة على جودة ودقة عمل شركات المراجعة أو وضع برنامج للرقابة على جودة الأداء المهني لشركات المراجعة، إلا أنه ومن خلال دراسة قانون تنظيم المهنة<sup>12</sup> نلاحظ انه تمت الإشارة بخطوط عريضة لمعظم عناصر الرقابة على جودة المراجعة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين كما يلي:

#### **1- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة:**

بما أن تعزيز وجود ثقافة داخلية متعلقة بالجودة يعتمد على الأفعال والرسائل الواضحة والمتسقة والمتكررة والتي تسلط الضوء على السياسات والإجراءات التي تؤدي إلى أداء عمل يمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، حيث نلاحظ أن هذه الرسائل والأفعال تظهر بشكل واضح في السياسات والإجراءات التي وضعها مجلس المحاسبة والتدقيق لتحقيق أهدافه والتي بينها المادة (5) من هذا القانون من خلال اعتماد السياسات التدريبية اللازمة للإرتقاء بمستوى المهنة، وتنسيق التعاون والإستفادة من برامج الدعم الفني التي تقدمها برامج الدعم الفني الدولية، والعمل على عقد المؤتمرات العلمية والمهنية مع المنظمات العربية والدولية في مجال المحاسبة والتدقيق وتفعيل توصياتها، وإجراء البحوث اللازمة لسلامة تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقييم ومعايير المراجعة الدولية بما يتلاءم مع الأوضاع الاقتصادية

<sup>12</sup> يمكن الرجوع لنص قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة رقم 33 لعام 2009

والمالية والقانونية ونشر هذه القوانين والإلزام بإتباعها، وكذلك إلزام الجهات ذات العلاقة بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية ومعايير التقييم ومعايير التدقيق الدولية في ضوء المستجدات والمتغيرات المحلية والدولية في إطار خطة محددة زمنياً يضعها المجلس، وبالتالي فإن هذه السياسات والإجراءات تعزز وجود ثقافة داخلية تؤكد على مستوى جودة ودقة عمل شركات المهنة ومدققي الحسابات في سورية.

## 2- متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة:

لقد شدد قانون تنظيم المهنة على ضرورة الالتزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة في العديد من مواده، حيث نصت المادة (90) من هذا القانون بأن على مدقق الحسابات الإلتزام بقواعد السلوك المهني المعتمدة من قبل التنظيم المهني وقواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، وكذلك المادة (43) والتي نصت على ضرورة الإلتزام بالموضوعية والحياد وعدم الإنصياح للمؤثرات الشخصية والاستقلال التام في أداء المهام، كما شددت المادة (47) بأن على مدقق الحسابات التقيد بما يلي:

- مراعاة قواعد التعاون والاحترام في علاقات المدقق المهنية والمسلكية.
- أن يراعي بدقة الواجبات التي تفرضها عليه أحكام هذا القانون وقواعد المهنة وأعرافها وتقاليدها وأن يتقيد في كل أعماله بمبادئ الشرف والاستقلال والاستقامة) وقد كررت المادة 87 نفس هذا البند كدليل على أهميته).
- أن يحافظ على سر المهنة والسرية المصرفية) وقد كررت المادة 86 هذا البند كدليل على أهميته أيضاً).
- وقد بينت المادة (48) الأفعال التي على المحاسب القانوني الامتناع عن القيام بها وهي:
  - القيام بالأعمال التي تتنافى مع مكانة المهنة وشرفها.
  - قبول مهمات تتعارض مع استقلاليته وحياده في الشركات التي يقوم بتدقيقها.
  - القيام بالدعاية لنفسه بأية وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة مخلة بمكانة المهنة أو بشكل لا يتفق مع تقاليدها، أو القيام بالدعاية لشخصه بأية وسيلة كانت.
  - مضاربة أو منافسة أي محاسب قانوني آخر للحصول على العمل بصورة تسيء للمهنة سواء تم ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر.

- إفشاء المعلومات والأسرار التي اطلع عليها من خلال عمله كمدقق إلا بناء على طلب قضائي( وقد ذكرت المادة 82 بأنه لا يجوز لمدقق الحسابات استخدام المعلومات التي حصل عليها أثناء عملية التدقيق لتحقيق مصلحة مادية أو مالية أو أي منفعة تجارية، كما ورد في المادة 88 بأنه يحظر على العاملين في مكاتب وشركات التدقيق إفشاء المعلومات التي حصلوا عليها بحكم عملهم أو استخدامها لتحقيق منفعة مادية أو معنوية) .

- إبداء رأي يخالف حقيقة ما تضمنته الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية، والتوقيع على تقارير حسابات لم يدققها هو أو أحد العاملين تحت إشرافه.

- تنظيم بيانات غير صحيحة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها في إطار مزاولة المهنة.

- المصادقة على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية.

- ارتكاب أي إهمال أو خطأ مهني جسيم يلحق الضرر بالآخرين.

- مخالفة الأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضى هذا القانون وسائر التشريعات المتعلقة بالمهنة بما في ذلك عدم الإفصاح عن الاختلاسات التي يكتشفها في أموال الجهة التي يقوم بتدقيق حساباتها أو التلاعب أو التزوير في هذه الحسابات.

- تولي الوظائف العامة أو الخاصة بصفة دائمة أو مؤقتة براتب أو تعويض مهما كان نوعها أو لدى أي جهة أخرى من غير ممارسي المهنة المتفرغين، وعليه التفرغ لممارسة المهنة في جميع الأحوال باستثناء أساتذة الجامعات المزاولين للمهنة والمحاسبون القانونيون المكلفون بإدارة التنظيم المهني.

وفي إطار الإجراءات اللازمة للتعامل مع حالات عدم الإمتثال فقد نصت المادة (92) على أنه إذا ارتكب مدقق الحسابات أية مخالفة لأحكام هذا القانون أو أقدم على تصرف يخل بالمسؤوليات المنوطة به أو بقواعد ومعايير وأسس وآداب المهنة، أو ارتكب تصرفاً يسيء إلى مكانته ومكانة العاملين فيها يحال إلى لجنة التأديب المشكلة لدى التنظيم المهني.

### **3- قبول واستمرار العلاقة مع العملاء:**

لم يوضح القانون السياسات والإجراءات التي تتعلق بقبول واستمرار العلاقة مع العملاء بشكل واضح، وخصوصاً فيما يتعلق بنزاهة العميل والخبرة والكفاءة والقدرات والموارد اللازمة، إلا

أن المادة (48) من هذا القانون قد تطرقت إلى الحالات التي يحظر فيها على المحاسب القانوني تدقيق حسابات شركة (حيث يمكن اعتبار هذه الحالات كقيد على قبول العلاقة مع العملاء)، حيث يحظر على المحاسب القانوني تدقيق حسابات شركة في الحالات التالية:

- إذا كانت تربطه أو اصر القربى أو النسب حتى الدرجة الثالثة بأحد أعضاء مجلس إدارتها أو بمديرها العام أو كبار المساهمين فيها والذين يملكون أكثر من 25% من رأس مال الشركة، ولا يحول ذلك دون تعيين الشركة المهنية التي ينتمي إليها شريطة قيام عضو آخر بالشركة بعملية التدقيق.

- إذا كان مديناً أو دائناً لها أو لأي شركة قابضة أو شقيقة أو تابعة لها.

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

- مزاوله مهنة تدقيق حسابات أي شركة يكون شريكاً أو مساهماً فيها.

وكقيد على استمرار العلاقة مع العملاء فقد نصت المادة (51) من هذا القانون على ما يلي: يعين مدقق الحسابات لمدة سنة قابلة للتجديد حتى أربع سنوات إذا كان التعيين لمكتب، أما في حال الشركة فيتعين تغيير الشركة المسؤولة عن التدقيق وفريق العمل كل أربع سنوات. علماً أن هذا الإجراء ينطبق فقط على المحاسبين القانونيين المزاولين والمسجلين في جدول شركات الأموال.

#### 4- الموارد البشرية:

لقد تطرق القانون إلى عدة نقاط تتعلق بالموارد البشرية وذلك فيما يخص التطور الوظيفي والترقية والتدريب، حيث بينت المادة (51) من هذا القانون كيفية اعتماد الأشخاص الطبيعيين من العاملين لدى الشركات ومكاتب التدقيق من التنظيم المهني للوظائف الخاضعة للاعتماد على النحو التالي:

أ- مدقق: حاصل على إجازة جامعية اختصاص محاسبة.

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

ج- مدير تدقيق: حاصل على إجازة محاسب قانوني إضافة إلى خمس سنوات خبرة بعد الشهادة.

كما يشترط في الشخص الذي يدقق شركات الأموال أن يكون قد مارس المهنة لمدة خمس سنوات متتالية في تدقيق شركات الأشخاص، وتخفيض المدة إلى أربع سنوات بعد الحصول على شهادة دولية وأن يقدم قائمة بالدورات المهنية التي اتبعها داخلياً أو خارجياً مع الوثائق المثبتة لذلك.

واشترطت المادة (52) من هذا القانون على شركة التدقيق أن يعمل بها ستة أشخاص على الأقل عدا الشركاء، منهم مدير تدقيق ومدقق رئيسي معتمدين من قبل التنظيم المهني، واشترطت على مكتب التدقيق أن يعمل به ثلاثة أشخاص على الأقل عدا مدير المكتب، منهم مدير تدقيق ومدقق رئيسي معتمدين من قبل التنظيم المهني.

كما بينت المادة (23) أسس وقواعد التدريب الخاصة بالمحاسبين القانونيين، حيث يجب أن يقضي المتدرب فترة تدريب مدتها سنتان في مكتب محاسب قانوني أو شركة مهنية لتدقيق الحسابات مسجلين أصولاً في سجل المزاولين وبعد مرور سنتان على تسجيل المكتب أو الشركة، كما يجب على المتدرب أن يتم فترة تدريب في مجال تدقيق الحسابات وبدوام عمل كامل وأن يحضر برنامج محاضرات التدريب الخاص بالمتدربين الذي يعده التنظيم المهني سنوياً) وقد بينت المادة 26 بأن يستحق المتدرب مكافأة يحدد حددها الأدنى بقرار من مجلس الإدارة).

ويشرف مجلس الإدارة على محاضرات التدريب وتعاونه لجنة تدعى لجنة التدريب المهني يشكلها مجلس الإدارة.

#### **5- أداء العمليات:**

لقد تضمن قانون تنظيم المهنة العديد من الإجراءات التي تتعلق بأداء العمليات، وتضمنت هذه الإجراءات العديد من النقاط الهامة، حيث ورد في المادة (42) من هذا القانون بأنه لا يجوز للمحاسب القانوني إبداء الرأي أو الشهادة على أي عناصر أو بيانات مالية دون أن يكون قد قام بإجراءات تدقيق عليها وحصل على أدلة إثبات مناسبة لإبداء الرأي فيها، كما بينت المادة (43) من هذا القانون العديد من الأمور التي يجب على المحاسب القانوني التقيد بها عند أداء عمله، ومن أهم هذه الأمور ما يلي:

1- الإطلاع على الدفاتر المحاسبية والقيود والمستندات المؤيدة لها والميزانيات والموازنات التقديرية للجهات التي كلف بتدقيقها، وأن يطلب موافاته بما يراه ضرورياً لقيامه بالمهمة المكلف بها أصولاً.

2- التثبت من أن الدفاتر والسجلات والحسابات التي يقوم بمراجعتها منظمة بصورة أصولية، وأن يلفت نظر إدارة الجهة التي يقوم بتدقيق حساباتها خطياً إلى أي مخالفة تظهر له ويطلب معالجتها وتصويبها.

3- أن ينظم أوراق العمل المناسبة التي يوثق فيها إجراءات التدقيق التي قام بها للوصول إلى رأيه المهني، ويمكن أن تكون هذه الأوراق الكترونية، وقد شددت المادة (46) على ضرورة الإحتفاظ بهذه الأوراق لمدة خمس سنوات على الأقل من تاريخ التدقيق.

4- أن يقوم بمراجعة الأعمال التي يكلف بها أعضاء فريق التدقيق الذي يعمل تحت إشرافه.

كما ركزت المادة (44) على ضرورة تقييم نظام الرقابة الداخلية وإجراء الإختبارات المناسبة له بغاية تقييم كفاءته لتحقيق التزام المكلف بالقوانين الضريبية، وبينت المادة (78) مسؤولية مدقق الحسابات في حدود الرأي الذي يبديه في البيانات المالية، ويجب أن يتضمن تقريره عبارة في "رأينا"، وعلى مدقق الحسابات حجب الرأي أو الإعتذار عن التدقيق في حال لم يتمكن من الحصول على البيانات والمعلومات والوثائق التي تمكنه من إبداء الرأي أو الوصول إلى استنتاجات يبني رأيه عليها، حيث أكدت المادة (80) على ضرورة حصول مدقق الحسابات على أدلة إثبات كافية ليتمكن من إبداء الرأي أو الوصول إلى استنتاجات يبني رأيه عليها.

كما بينت المادة (81) بأن رأي مدقق الحسابات يعزز صدقية البيانات المالية عبر تقديم تأكيد نسبي وليس مطلق وفقاً لأحكام معايير التدقيق، ويعتمد المدقق في إبداء رأيه على إجراءات التدقيق التي يقوم بها ويصممها وفقاً لرأيه المهني في نظام الرقابة الداخلية، كما يتم استخدام العينة في عملية التدقيق.

وحددت المادة (84) مسؤولية المدقق في إبداء الرأي حول البيانات المالية بناء على تدقيقه، والقيام بإجراءات التدقيق وفق معايير تدقيق محددة، وأن يخطط ويجري عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، حيث يجب أن يشير تقرير مدقق الحسابات بحسب المادة (89) إلى التدقيق الذي تم إجراؤه وفق معايير تدقيق محددة فقط عندما يكون قد امتثل بشكل كامل لجميع هذه المعايير.

## 6- المتابعة والمراقبة:

بما أن الهدف من هذا العنصر هو التأكد من التطبيق الفعال لعناصر رقابة الجودة السابقة، وعلى اعتبار أن قانون تنظيم المهنة لم يتبنى نظام خاص بالرقابة على الجودة وإنما وردت العناصر السابقة بشكل مواد متفرقة ضمن القانون، فقد خلى هذا القانون من أي إجراءات خاصة بهذا العنصر.

ومن خلال العرض السابق يمكن القول بأن هناك قصور في التشريعات والقوانين التي تحكم مهنة تدقيق الحسابات في سورية بشكل عام والتي تغطي موضوع الرقابة على جودة المراجعة بشكل خاص، حيث لم يتم تبني أية معايير محلية لرقابة جودة المراجعة، وكذلك لم يعتمد قانون تنظيم المهنة في سورية وعلى الرغم من التأخر في صدوره مقارنة مع الدول العربية أي برنامج واضح لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب وشركات التدقيق، عدا عن ذلك لم يضع المشرع أي مادة تنص على ضرورة وجود نظام لرقابة الجودة لدى مكاتب وشركات التدقيق في سورية.

|   |
|---|
| <b>الفصل الرابع: الدراسة الميدانية</b>                                    |
| <b>المقدمة</b>  |
| <b>المبحث الأول: أساليب جمع البيانات ومجتمع الدراسة وعيانتها وخصائصها</b> |
| 4-1-1-مجتمع وعينة البحث   |
| 4-1-2-أداة الدراسة  |
| 4-1-3-الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات             |
| 4-1-4- عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة                                      |
| <b>المبحث الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات</b>                      |
| <b>المبحث الثالث: النتائج والتوصيات</b>                                   |
| 4-3-1-النتائج   |
| 4-3-2-التوصيات  |

## المقدمة:

تمّ إجراء الدراسة الميدانية بهدف معرفة وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجمهورية العربية السورية حول مدى التزامهم بالمعايير المهنية لرقابة الجودة، حيث اعتمد الباحث على أسلوب الإستبيان وذلك بهدف التعرف على آراء عينة الدراسة حول مدى التزامهم بالمعايير المهنية لرقابة الجودة.

ويتناول هذا الفصل وصفاً لمنهجية الدراسة المتبعة ومجتمع الدراسة وعينتها وأساليب جمع البيانات وتحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد فئات العينة، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

### المبحث الأول: أساليب جمع البيانات ومجتمع الدراسة وعيناتها وخصائصها

#### 4-1-1-1- مجتمعة وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين الممارسين لمهنة المحاسبة في الجمهورية العربية السورية والمنتسبين لجمعية المحاسبين القانونيين والبالغ عددهم 2400 محاسب قانوني.

أما بخصوص عينة الدراسة فهي عينة عشوائية تشمل 112 محاسب قانوني تمّ توزيع الإستبانة عليهم استرد منها 99 استبانة، وتمّ استبعاد 9 استبانات لعدم استكمال الإجابات، فكانت الإستبانات الخاضعة للتحليل هي 90 استبانة، والجدول التالي يوضح العينة المستهدفة ودرجة الإستجابة الفعلية للمحاسبين القانونيين.

#### جدول رقم(3)

العينة المستهدفة ودرجة الإستجابة الفعلية للمحاسبين القانونيين

| البيان                         | العدد | النسبة |
|--------------------------------|-------|--------|
| الاستبانات الموزعة             | 112   | 100%   |
| الاستبانات المستردة            | 99    | 88%    |
| الاستبانات غير الصالحة للتحليل | 9     | 8%     |
| الاستبانات الخاضعة للتحليل     | 90    | 80%    |

#### 4-1-2- أداة الدراسة:

قام الباحث بإعداد استبانة تمّ بناءها بالرجوع إلى الدراسات السابقة والمراجع العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة، وذلك بوصفها أداة لجمع البيانات الخاصة بهذه الدراسة، وقد تمّ اختبارها مع أربعة من المحاسبين القانونيين حيث طلب منهم الإجابة على أسئلة الاستبانة والتعليق على مدى شموليتها، وتمّ الأخذ بالحسبان جميع الملاحظات التي عرضوها وذلك عند إعداد الإستانة النهائية.

كما تمّ تحكيم الاستبانة من قبل ثلاثة من أساتذة المراجعة والمحاسبة في جامعة دمشق وذلك بهدف التأكد من قدرتها على تحقيق أهداف الدراسة.

وتتكون الاستبانة من قسمين رئيسيين:

القسم الأول: ويختص هذا القسم بالبيانات والمعلومات الشخصية لأفراد عينة الدراسة والتي تتضمن (المستوى التعليمي، المركز الوظيفي، عدد سنوات الخبرة).

القسم الثاني: ويحتوي هذا القسم على خمسة محاور، ويتضمن كل محور مجموعة من التساؤلات والتي تتعلق بالفرضية الخاصة بها، حيث يتعلق كل محور بفرضية من فرضيات الدراسة الخمس.

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

بما أن اختيار الأسلوب الملائم في التحليل يعتمد اعتماداً رئيسياً على نوع البيانات المراد تحليلها، فقد تمّ استخدام البرنامج الإحصائي المعروف اختصاراً بـ SPSS الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package For Social Sciences).

حيث يعتبر هذا البرنامج من أكثر البرامج الإحصائية شيوعاً واستخداماً في جميع المجالات التربوية والاجتماعية والإقتصادية والطبية والهندسية وذلك لإجراء التحليلات الإحصائية للبيانات التي تمّ جمعها (حميدان وآخرون، 2006، ص 465).

كما تمّ استخدام عدد من المؤشرات الإحصائية المتمثلة بالوسط الحسابي والانحراف المعياري علاوة على بعض الاختبارات التي تناسب الدراسة مثل اختبار T لعينة واحدة (One Sample T- Test) ولقياس آراء أفراد عينة الدراسة وتحويلها إلى صيغة رقمية فقد تمّ

استخدام مقياس ليكرت الخماسي (LIKERT SCALE)، وتمّ تحديد أوزان نسبية للإجابات من (1-5) على الترتيب لقياس درجة موافقة العينة، حيث يمثل رقم 5 أعلى درجة موافقة والرقم 1 يمثل أقل درجة موافقة وفق الجدول التالي:

#### الجدول رقم(4)

فئات الإجابات ودرجات القياس المقابلة لها

| الأهمية           | درجة القياس | الفئات        |
|-------------------|-------------|---------------|
| موافق بشدة        | 5           | من 81% - 100% |
| موافق             | 4           | من 61% - 80%  |
| محايد             | 3           | من 41% - 60%  |
| غير موافق         | 2           | من 21% - 40%  |
| غير موافق نهائياً | 1           | من 0% - 20%   |

#### 4-1-4- عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة:

يعتمد الباحث على استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة، حيث سيتم استعراض الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة والتي تمّ استخلاصها من القسم الأول من الاستبانة (المعلومات العامة) كما يلي:

#### 1- بحسب المستوى التعليمي:

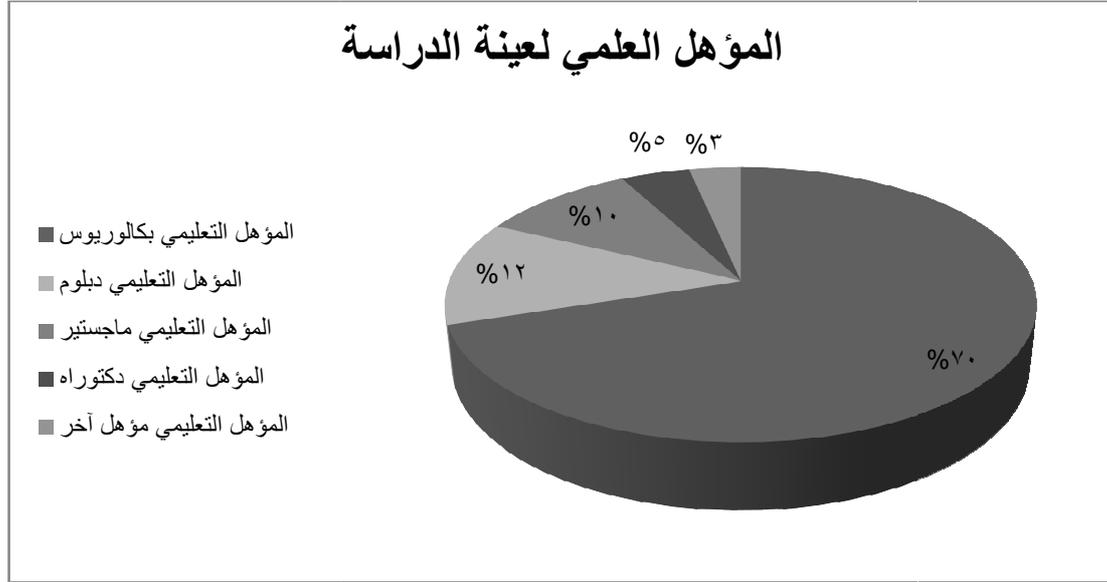
الجدول التالي يوضح المستوى التعليمي لعينة الدراسة:

#### الجدول رقم(5)

المستوى التعليمي لأفراد عينة الدراسة

| المتغير          | فئات المتغير | التكرار | النسبة المئوية |
|------------------|--------------|---------|----------------|
| المستوى التعليمي | بكالوريوس    | 63      | 70%            |
|                  | دبلوم        | 11      | 12.2%          |
|                  | ماجستير      | 9       | 10%            |
|                  | دكتوراه      | 4       | 4.5%           |
|                  | مؤهل آخر     | 3       | 3.3%           |
|                  | المجموع      | 90      | 100%           |

حيث نلاحظ من الجدول السابق أن نحو 70% من أفراد عينة الدراسة يحملون درجة البكالوريوس، وحوالي 30% يحملون مؤهلات علمية عليا، حيث يعد ذلك من المؤشرات التي تعبر عن التأهيل الكافي لأفراد عينة الدراسة لفهم أسئلة الاستبانة بشكل كاف. ويبين المخطط البياني الآتي المستوى التعليمي لعينة الدراسة:



الشكل رقم (2)

## 2- بحسب المركز الوظيفي:

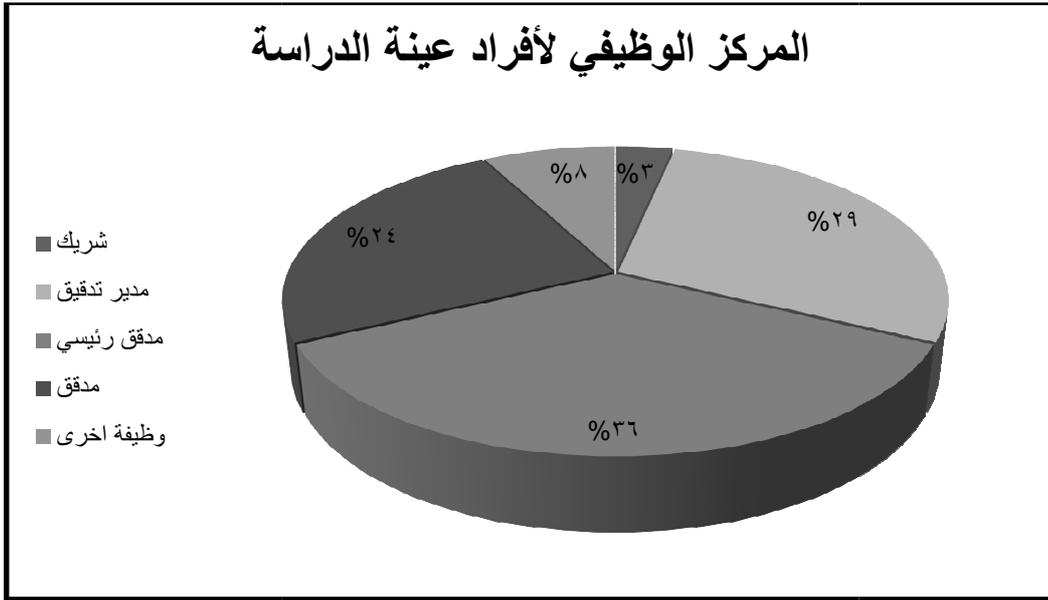
الجدول التالي يبين المركز الوظيفي لأفراد عينة الدراسة:

الجدول رقم (6)

| المتغير        | فئات المتغير | التكرار | النسبة المئوية |
|----------------|--------------|---------|----------------|
| المركز الوظيفي | شريك         | 3       | 3.3%           |
|                | مدير تدقيق   | 26      | 28.9%          |
|                | مدقق رئيسي   | 32      | 35.6%          |
|                | مدقق         | 22      | 24.4%          |
|                | وظيفة أخرى   | 7       | 7.8%           |
|                | المجموع      | 90      | 100%           |

حيث يتضح من الجدول السابق توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب المركز الوظيفي وذلك على النحو التالي: نسبة 3,3% بصفة شريك وحوالي 30% بوظيفة مدير تدقيق وحوالي 35,5% من العينة بوظيفة مدقق رئيسي ونسبة 24,4% بوظيفة مدقق و7,8% من العينة يشغلون وظيفة أخرى غير الوظائف السابقة.

والمخطط البياني التالي يوضح توزيع أفراد العينة بحسب المركز الوظيفي:



الشكل رقم (3)

#### 4- بحسب عدد سنوات الخبرة:

الجدول التالي يبين توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب عدد سنوات الخبرة

الجدول رقم (7)

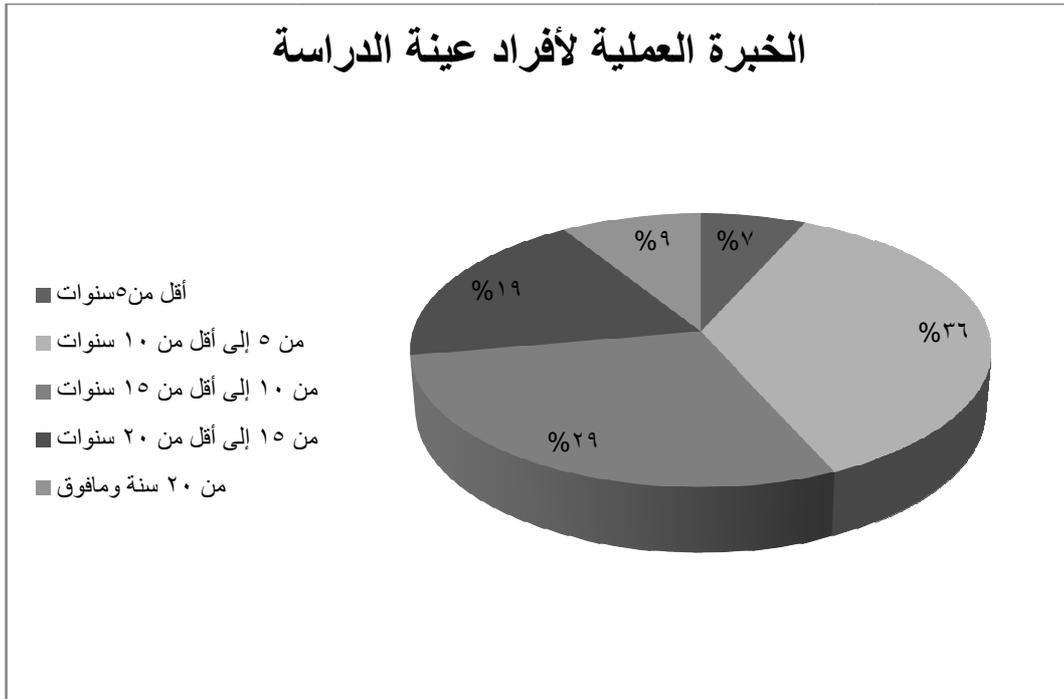
توزيع أفراد عينة الدراسة بحسب عدد سنوات الخبرة

| المتغير      | فئات المتغير              | التكرار | النسبة المئوية |
|--------------|---------------------------|---------|----------------|
| سنوات الخبرة | أقل من 5 سنوات            | 6       | 6.7%           |
|              | من 5 إلى أقل من 10 سنوات  | 33      | 36.7%          |
|              | من 10 إلى أقل من 15 سنوات | 26      | 28.9%          |
|              | من 15 إلى أقل من 20 سنوات | 17      | 18.9%          |
|              | من 20 سنة وما فوق         | 8       | 8.9%           |
| المجموع      |                           | 90      | 100%           |

حيث نلاحظ توزيع أفراد العينة بحسب سنوات الخبرة بنسبة 6,7% بخبرة أقل من خمس سنوات ونسبة 36,7% بخبرة تتراوح بين خمس وعشر سنوات ونسبة 28,9% بخبرة تتراوح بين

عشر وخمسة عشر سنة ونسبة 18,9% بخبرة تتراوح بين خمسة عشر وعشرين سنة ونسبة 8,9% بخبرة عشرين سنة وما فوق.

والمخطط البياني التالي يوضح توزيع أفراد العينة بحسب سنوات الخبرة:



الشكل رقم (4)

## المبحث الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات

في هذا الجزء من الدراسة الميدانية سيتم تحليل نتائج الدراسة لكل فرضية من فرضيات الدراسة وفق الآتي:

أ- تحليل بيانات الدراسة المتعلقة بالفرضية الأولى والتي تنص على: " هناك التزام بترويج ثقافة وضع الجودة في المقام الأول لدى مكاتب وشركات التدقيق في سوريا "

ويمكننا عرض البيانات التي تم التوصل إليها على النحو التالي:

التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة عن الفرضية الأولى

جدول (8)

| م | يتم الإلتزام بشكل أساسي بترويج مابلي: |         | موافق جداً     |         | موافق          |         | محايد          |         | غير موافق      |         | غير موافق بشدة |
|---|---------------------------------------|---------|----------------|---------|----------------|---------|----------------|---------|----------------|---------|----------------|
|   | النسبة المئوية                        | التكرار | النسبة المئوية | التكرار | النسبة المئوية | التكرار | النسبة المئوية | التكرار | النسبة المئوية | التكرار |                |
| 1 | 65.60%                                | 59      | 25.60%         | 23      | 0              | 0       | 6.70%          | 6       | 2.20%          | 2       |                |
| 2 | 50%                                   | 45      | 41.10%         | 37      | 5.60%          | 5       | 3.30%          | 3       | 0              | 0       |                |
| 3 | 70%                                   | 63      | 21.10%         | 19      | 1.10%          | 1       | 4.40%          | 4       | 3.30%          | 3       |                |
| 4 | 41.10%                                | 37      | 44.40%         | 40      | 6.70%          | 6       | 4.40%          | 4       | 3.30%          | 3       |                |
| 5 | 18.90%                                | 17      | 48.80%         | 44      | 16.70%         | 15      | 10%            | 9       | 5.60%          | 5       |                |
| 6 | 40%                                   | 36      | 45.60%         | 41      | 7.80%          | 7       | 4.40%          | 4       | 2.20%          | 2       |                |
| 7 | 25.60%                                | 23      | 44.40%         | 40      | 14.40%         | 13      | 15.60%         | 14      | 0              | 0       |                |

نتائج تحليل آراء عينة الدراسة بشأن الفرضية الأولى:

جدول رقم (9)

| الترتيب حسب الأهمية | الانحراف المعياري | نسبة الوسط الحسابي % | الوسط الحسابي | السؤال  |
|---------------------|-------------------|----------------------|---------------|---|
| 2                   | 0.961             | 89.1                 | 4.455         | 1- الإهتمام بجودة التدقيق يزيد عدد العملاء                                    |
| 3                   | 0.734             | 87.5                 | 4.377         | 2- الإهتمام بجودة التدقيق يجلب السمعة الجيدة                                  |
| 1                   | 0.974             | 90                   | 4.500         | 3- الإهتمام بجودة التدقيق يؤدي إلى تقديم أداء أفضل                            |
| 5                   | 0.970             | 83.1                 | 4.155         | 4- الإهتمام بجودة التدقيق يزيد الثقة في تقرير المدقق                          |
| 7                   | 1.072             | 73.1                 | 3.655         | 5- الإهتمام بجودة التدقيق يزيد أتعاب التدقيق                                  |
| 4                   | 0.914             | 83.3                 | 4.166         | 6- الإهتمام بجودة التدقيق يقلل من تكاليف الفشل                                |
| 6                   | 0.996             | 76                   | 3.800         | 7- وضع برنامج للحوافز يدفع فريق العمل إلى الإلتزام بمعايير الرقابة على الجودة |
|                     | 0.888             | 83.1                 | 4.158         | المجموع   |

حيث يتضح من الجدول السابق ما يلي:

إنّ قيم الوسط الحسابي تتراوح بين 3.655-4.5 أي ما يمثل نسبة 73.1%-90% على التوالي، مما يشير الى أن آراء أفراد عينة الدراسة تتوافق مع الفرضية الأولى بأنّ هناك التزام بترويج ثقافة وضع الجودة في المقام الأول لدى مكاتب وشركات التدقيق في سورية.

ومن الجدول السابق نلاحظ وحسب ترتيب الأهمية أنّ أعلى نسبة من الوسط الحسابي والبالغة 4.5 وبنسبة مئوية 90% وانحراف معياري 0.974 كانت للفقرة (3) والتي تنص على أن الإهتمام بجودة التدقيق يؤدي إلى تقديم أداء أفضل، ثمّ يليها بالترتيب الفقرة (1) والتي تنص على أن الإهتمام بجودة التدقيق يزيد عدد العملاء بوسط حسابي 4.455 وبنسبة مئوية 89.1% وانحراف معياري 0.961 ، ثمّ يليها بالترتيب الفقرة رقم(2) والتي تنص على أن الإهتمام بجودة التدقيق يجلب السمعة الحسنة بوسط حسابي 4.377 وبنسبة مئوية 87.5% وانحراف معياري 0.743 ، ويليهما الفقرة رقم (6) والتي تنص على أن الإهتمام بجودة التدقيق يقلل من تكاليف الفشل بوسط حسابي 4.166 ونسبة مئوية 83.3% و انحراف معياري 0.914، ثم يليها بالترتيب الفقرة رقم (4) والتي تنص على أن الإهتمام بجودة التدقيق يزيد الثقة في تقرير المدقق، بوسط حسابي 4.155 ونسبة مئوية 83.1% وانحراف معياري 0.970 ، ويليهما الفقرة رقم (7) والتي تنص على أن وضع برنامج للحوافز يدفع فريق العمل إلى الإلتزام بمعايير الرقابة على الجودة، بوسط حسابي 3.8 وبنسبة مئوية 76% وانحراف معياري 0.996 ، وتأتي بالترتيب الأخير الفقرة رقم (5) والتي تنص على أن الإهتمام بجودة التدقيق يزيد أتعاب التدقيق، بوسط حسابي 3.655 ونسبة مئوية 73.1% وانحراف معياري 1.072.

### إختبار الفرضية الأولى:

**"هناك التزام بترويج ثقافة وضع الجودة في المقام الأول لدى مكاتب وشركات التدقيق في سوريا"**

سيتم اختبار هذه الفرضية من خلال إخضاع نتائج الإجابات لعينة الدراسة لاختبار One-sample test، وكذلك الوسط الحسابي لبنود الفرضية كلها، وقد تمّ اختبارها كما في الجدول الآتي:

الجدول رقم(10)

**Group statistics**

|       | N  | Mean   | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|-------|----|--------|----------------|-----------------|
| Total | 90 | 4.1587 | .88801         | .09360          |

الجدول رقم(11)

**One-Sample Test**

هناك التزام بترويج ثقافة وضع الجودة في المقام الأول لدى مكاتب وشركات التدقيق في سورية

| Test Value = 3.5 |       |                |                 |        |   |       |
|------------------|-------|----------------|-----------------|--------|---|-------|
|                  | t     | درجة الحرية df | Sig. (2-tailed) | Mean   | 95% Confidence Interval of the Difference |       |
|                  |       |                |                 |        | Lower                                     | Upper |
| Total            | 7.037 | 89             | .000            | 4.1587 | .4727                                     | .8447 |

من خلال الجدول السابق درس المتوسط الكلي لنتائج عينة البحث على الفرضية الأولى، وبدراسة قيمة T ستبوءنت نجد أن قيمة  $T=7.037$  ومستوى الدلالة 0.000 وهو أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي ( $A=0.05$ ) وبالتالي نقبل الفرضية.

ولمزيد من الاختبارات لتأكيد صحة الفرضية فقد تم إجراء اختبار إضافي للوسط الحسابي لعينة الدراسة والبالغ 4.1587 وبانحراف معياري 0.888 فكان الوسط الحسابي أكبر من القيمة الافتراضية للوسط الحسابي المعتمدة 3.5 وهذا يعني قبول الفرضية أي: هناك التزام بترويج ثقافة وضع الجودة في المقام الأول لدى مكاتب وشركات التدقيق في سورية.

ب - تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الثانية والتي تنص على: " هناك التزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة لدى مكاتب وشركات التدقيق في سوريا "

ويمكننا عرض البيانات التي تم التوصل إليها على النحو التالي:

### جدول رقم(12)

#### التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة عن الفرضية الثانية

| م  | يلتزم مدققو الحسابات في سوريا بالأمر الآتية:  | موافق جداً     |         | موافق          |         | محايد          |         | غير موافق      |         |
|----|---|----------------|---------|----------------|---------|----------------|---------|----------------|---------|
|    |   | النسبة المئوية | التكرار |
| 8  | التجرد عن المصالح الشخصية والتمتع بالنزاهة والموضوعية والأمانة والصدق   | 68.9%          | 62      | 25.60%         | 5       | 5.6%           | 0       | 0              | 0       |
| 9  | الإلتزام بقواعد السرية الخاصة بالعمل  | 50%            | 45      | 42.2%          | 5       | 5.60%          | 2       | 2              | 0       |
| 10 | عدم وجود علاقة شخصية بين المدقق وإدارة الشركة محل التدقيق   | 65.6%          | 59      | 24.4%          | 4       | 4.4%           | 3       | 2              | 2.2%    |
| 11 | عدم وجود علاقة مالية بين المدقق وإدارة الشركة محل التدقيق   | 51.1%          | 46      | 45.6%          | 41      | 3.3%           | 0       | 0              | 0       |
| 12 | وجود نظام للقبول والإستمرار مع العملاء  | 52.2%          | 47      | 33.3%          | 30      | 7.8%           | 4       | 2              | 2.2%    |
| 13 | عدم المفاوضة مع العميل بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للحصول على عمل يقوم به مدقق آخر                            | 62.2%          | 56      | 36.7%          | 33      | 1.1%           | 0       | 0              | 0       |
| 14 | التقيد بالمبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية التي تتضمنها معايير التدقيق الدولية وبذل العناية المهنية الواجبة | 71.1%          | 64      | 28.9%          | 26      | 0              | 0       | 0              | 0       |

ب- نتائج تحليل آراء عينة الدراسة بشأن الفرضية الثانية:

الجدول رقم(13)

| الترتيب حسب الأهمية | الانحراف المعياري | نسبة الوسط الحسابي % | الوسط الحسابي | السؤال  |
|---------------------|-------------------|----------------------|---------------|---|
| 2                   | 0.589             | 92.66                | 4.633         | 8- التجرد عن المصالح الشخصية والتمتع بالنزاهة والموضوعية والأمانة والصدق  |
| 5                   | 0.699             | 88                   | 4.4           | 9- الإلتزام بقواعد السرية الخاصة بالعميل  |
| 4                   | 0.902             | 89.54                | 4.477         | 10- عدم وجود علاقة شخصية بين المدقق وإدارة الشركة محل التدقيق   |
| 4                   | 0.565             | 89.54                | 4.477         | 11- عدم وجود علاقة مالية بين المدقق وإدارة الشركة محل التدقيق   |
| 6                   | 0.950             | 85.76                | 4.288         | 12- وجود نظام للقبول والإستمرار مع العملاء  |
| 3                   | 0.512             | 92.22                | 4.611         | 13- عدم المفاوضة مع العميل بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للحصول على عمل يقوم به مدقق آخر                            |
| 1                   | 0.455             | 94.22                | 4.711         | 14- التقيد بالمبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية التي تتضمنها معايير التدقيق الدولية وبذل العناية المهنية الواجبة |
|                     | 0.617             | 90.28                | 4.514         | المجموع   |

من خلال الجدول السابق نلاحظ ما يلي:

إنّ قيم الوسط الحسابي تتراوح بين 4.711 و 4.288 أي مايمثل نسبة 94.22 و 85.76 على التوالي، مما يشير إلى أن آراء أفراد عينة الدراسة تتوافق مع الفرضية الثانية: هناك التزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة لدى مكاتب وشركات التدقيق في سورية.

ومن الجدول السابق نلاحظ وحسب ترتيب الأهمية ان أعلى نسبة من الوسط الحسابي والبالغة 4.711 وبنسبة مئوية 94.22% وانحراف معياري 0.455 كانت للفقرة رقم(14) والتي تنص على "التقيد بالمبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية التي تتضمنها معايير التدقيق الدولية

وبذل العناية المهنية الواجبة"، ثم يليها بالترتيب الفقرة رقم (8) والتي تنص على "التجرد عن المصالح الشخصية والتمتع بالنزاهة والموضوعية والأمانة والصدق"، بوسط حسابي 4.633 ونسبة مئوية 92.22% وانحراف معياري 0.589 ، ويليهما الفقرة رقم (13) والتي تنص على "عدم المفاوضة مع العميل بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للحصول على عمل يقوم به مدقق آخر"، بوسط حسابي 4.611 ونسبة مئوية 92.22% وانحراف معياري 0.512 ، في حين كان للفقرة (10) والتي تنص على "عدم وجود علاقة شخصية بين المدقق وإدارة الشركة محل التدقيق" والفقرة رقم (11) والتي تنص على "عدم وجود علاقة مالية بين المدقق وإدارة الشركة محل التدقيق" نفس الأهمية والترتيب حيث كان الوسط الحسابي لكلا الفقرتين 4.477 ونسبة مئوية 89.54% ، ويليهما بالترتيب الفقرة رقم (9) والتي تنص على "الإلتزام بقواعد السرية الخاصة بالعميل" بوسط حسابي 4.4 ونسبة مئوية 88% وانحراف معياري 0.699 ، وأخيراً الفقرة رقم (12) والتي تنص على "وجود نظام للقبول والإستمرار مع العملاء" بوسط حسابي 4.288 ونسبة مئوية 85.76% وانحراف معياري 0.950.

#### اختبار الفرضية الثانية:

"هناك التزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة لدى مكاتب وشركات التدقيق في سورية"

سيتم اختبار هذه الفرضية من خلال إخضاع نتائج الإجابات لعينة الدراسة لاختبار One-Sample test، وكذلك الوسط الحسابي لبند الفرضية كلها، وقد تم اختبارها كما في الجدول الآتي:

الجدول رقم (14)

| Group statistics |    |       |                |                 |
|------------------|----|-------|----------------|-----------------|
|                  | N  | Mean  | Std. Deviation | Std. Error Mean |
| Total            | 90 | 4.514 | .617           | .065            |

الجدول رقم(15)

**One-Sample Test**

هناك التزام هناك التزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة لدى مكاتب وشركات التدقيق في سورية

|       | Test Value = 3.5 |                   |                 |       |   |        |
|-------|------------------|-------------------|-----------------|-------|---|--------|
|       | t                | درجة الحرية<br>df | Sig. (2-tailed) | Mean  | 95% Confidence Interval of the Difference |        |
|       |                  |                   |                 |       | Lower                                     | Upper  |
| Total | 15.579           | 89                | .000            | 4.514 | .8849                                     | 1.1436 |

من خلال الجدول السابق درس المتوسط الكلي لنتائج عينة البحث على الفرضية الثانية، وبدراسة قيمة Tستيوذنت نجد أن قيمة T=15.579 ومستوى الدلالة هو 0.000 وهو أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي 0.05 ومن ثمّ نقبل الفرضية.

ولمزيد من الاختبارات لتأكيد صحة الفرضية فقد تمّ إجراء اختبار إضافي للوسط الحسابي لعينة الدراسة والبالغ 4.514 وبانحراف معياري 0.617 فكان الوسط الحسابي أكبر من القيمة الإفتراضية للوسط الحسابي المعتمدة 3.5 وهذا يعني قبول الفرضية، أي هناك التزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة لدى مكاتب وشركات التدقيق في سورية.

ج - تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الثالثة والتي تنص على: " يتوافر التأهيل العلمي والمهني الكافي لأعضاء فريق عملية المراجعة العاملون لدى مكاتب وشركات التدقيق في سوريا "

ويمكننا عرض البيانات التي تم التوصل إليها على النحو التالي:

جدول رقم(16) التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة عن الفرضية الثالثة

| م  | السؤال  | موافق جداً     |         | موافق          |         | محايد          |         | غير موافق      |         |
|----|---|----------------|---------|----------------|---------|----------------|---------|----------------|---------|
|    |   | النسبة المئوية | التكرار |
| 15 | يتوفر الإمام الكافي بمعايير المراجعة والمحاسبة  | 50%            | 45      | 36.7%          | 33      | 5.6%           | 5       | 7.8%           | 7       |
| 16 | يقدم المكتب لموظفيه التدريب والتأهيل المستمر والمشاركة في المحاضرات والندوات المتخصصة | 36.7%          | 33      | 44.4%          | 40      | 0              | 0       | 16.7%          | 15      |
| 17 | يجيد العاملون بمكتب التدقيق لغة أجنبية واحدة على الأقل                                | 61.1%          | 55      | 24.4%          | 22      | 6.7%           | 6       | 3.3%           | 3       |
| 18 | تتوافر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة   | 42.2%          | 38      | 44.4%          | 40      | 5.6%           | 5       | 5.6%           | 5       |
| 19 | يدرك فريق العمل لقواعد وأداب وسلوك المهنة بشكل جيد                                    | 52.2%          | 47      | 33.3%          | 30      | 7.8%           | 7       | 4.4%           | 4       |
| 20 | تتوافر الخبرة الكافية لدى مدقق الحسابات بنوع الصناعة التي يمارسها العميل              | 33.3%          | 30      | 36.7%          | 33      | 17.8%          | 16      | 5.6%           | 5       |
| 21 | تتوافر الكفاءة العلمية التخصصية لأعضاء مكتب التدقيق متمثلة بالشهادات الأكاديمية       | 66.7%          | 60      | 28.9%          | 26      | 0              | 0       | 4.4%           | 4       |



ومن الجدول السابق نلاحظ وحسب ترتيب الأهمية أن أعلى نسبة من الوسط الحسابي والبالغة 4.577 وبنسبة مئوية 91.54% وانحراف معياري 0.718 كانت للفقرة رقم(21) والتي تنص على "تتوافر الكفاءة العلمية التخصصية لأعضاء مكتب التدقيق متمثلة بالشهادات الأكاديمية"، ثم يليها بالترتيب الفقرة رقم (17) والتي تنص على "يجيد العاملون بمكتب التدقيق لغة أجنبية واحدة على الأقل"، بوسط حسابي 4.344 ونسبة مئوية 86.88% وانحراف معياري 1.051 ، في حين كان للفقرة (19) والتي تنص على "يدرك فريق العمل لقواعد وآداب وسلوك المهنة بشكل جيد" والفقرة رقم (15) والتي تنص على "يتوفر الإلمام الكافي بمعايير المراجعة والمحاسبة" نفس الأهمية والترتيب حيث كان الوسط الحسابي لكلا الفقرتين 4.288 ونسبة مئوية 85.76% وانحراف معياري 0.950 و 0.889 على التوالي ، ويليهما بالترتيب الفقرة رقم (18) والتي تنص على "تتوافر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة" بوسط حسابي 4.188 ونسبة مئوية 83.76% وانحراف معياري 0.934 ، ويليهما في الترتيب الفقرة رقم (16) والتي تنص على "يقدم المكتب لموظفيه التأهيل والتدريب المستمر والمشاركة في المحاضرات والندوات المتخصصة" بوسط حسابي 3.966 ونسبة مئوية 79.32% وانحراف معياري 1.116، وأخيراً الفقرة رقم (20) والتي تنص على "تتوافر الخبرة الكافية لدى مدقق الحسابات بنوع الصناعة التي يمارسها العميل" بوسط حسابي 3.844 ونسبة مئوية 76.88% وانحراف معياري 1.150.

### اختبار الفرضية الثالثة:

"يتوافر التأهيل العلمي والمهني الكافي لأعضاء فريق عملية المراجعة العاملون لدى مكاتب وشركات التدقيق في سورية"

سيتم اختبار هذه الفرضية من خلال إخضاع نتائج الإجابات لعينة الدراسة لاختبار One-Sample test، وكذلك الوسط الحسابي لبنود الفرضية كلها، وقد تمّ اختبارها كما في الجدول الآتي:

الجدول رقم (18)

### Group statistics

|       | N  | Mean  | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|-------|----|-------|----------------|-----------------|
| Total | 90 | 4.214 | .925           | .097            |

الجدول رقم (19)

### One-Sample Test

يتوافر التأهيل العلمي والمهني الكافي لأعضاء فريق عملية المراجعة العاملون لدى مكاتب وشركات التدقيق في سورية

| Test Value = 3.5 |       |                |                 |       |   |        |
|------------------|-------|----------------|-----------------|-------|---|--------|
|                  | t     | درجة الحرية df | Sig. (2-tailed) | Mean  | 95% Confidence Interval of the Difference |        |
|                  |       |                |                 |       | Lower                                     | Upper  |
| Total            | 7.321 | 89             | .000            | 4.214 | 0.5204                                    | 0.9082 |

من خلال الجدول السابق درس المتوسط الكلي لنتائج عينة البحث على الفرضية الثالثة، وبدراسة قيمة Tستيوذنت نجد أن قيمة  $T=7.321$  ومستوى الدلالة هو 0.000 وهو أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي 0.05 ومن ثم نقبل الفرضية.

ولمزيد من الاختبارات لتأكيد صحة الفرضية فقد تم إجراء اختبار إضافي للوسط الحسابي لعينة الدراسة والبالغ 4.214 وبانحراف معياري 0.925 فكان الوسط الحسابي أكبر من القيمة الإفتراضية للوسط الحسابي المعتمدة 3.5 وهذا يعني قبول الفرضية، أي يتوافر التأهيل العلمي والمهني الكافي لأعضاء فريق عملية المراجعة العاملون لدى مكاتب وشركات التدقيق في سورية.

د - تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الرابعة والتي تنص على: " تلتزم مكاتب وشركات التدقيق بالمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها في سوريا "

ويمكننا عرض البيانات التي تم التوصل إليها على النحو التالي:

جدول رقم(20) التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة عن الفرضية الرابعة

| م  | السؤال  | موافق جداً     |         | موافق          |         | محايد          |         | غير موافق      |         | غير موافق بشدة |         |
|----|---|----------------|---------|----------------|---------|----------------|---------|----------------|---------|----------------|---------|
|    |   | النسبة المئوية | التكرار |
| 22 | يتم مراعاة الواجبات التي تفرضها أحكام قانون تنظيم المهنة وقواعد المهنة وأعرافها والإلتزام التام بالموضوعية والإستقلال والإستقامة وعدم الإنصياع للمؤثرات الشخصية | 34.4%          | 31      | 56.7%          | 51      | 3.3%           | 3       | 5.6%           | 5       | 0              | 0       |
| 23 | يمنع المدقق من الدعاية لنفسه بأي وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة مخلة بمكانة المهنة أو بشكل لا يتفق مع تقاليدها أو القيام بأية دعاية لنفسه بأي وسيلة كانت         | 36.7%          | 33      | 61.1%          | 55      | 0              | 0       | 2.2%           | 2       | 0              | 0       |
| 24 | يتجنب المدقق مزاوله أي أعمال أخرى تتعارض مع قواعد وأداب وسلوك المهنة  | 30%            | 27      | 45.6%          | 41      | 4.4%           | 4       | 10%            | 9       | 10%            | 9       |
| 25 | يتجنب المدقق مضاربة أو منافسة أي محاسب قانوني آخر للحصول على العمل بصورة تسيء إلى المهنة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر   | 34.4%          | 31      | 52.2%          | 47      | 0              | 0       | 7.8%           | 7       | 5.6%           | 5       |
| 26 | يقوم المدقق بمراجعة أعمال فريق العمل وتنظيم أوراق العمل المناسبة التي يوثق فيها إجراءات التدقيق التي قام بها ويحتفظ بها مدة خمس سنوات                           | 52.2%          | 47      | 47.8%          | 43      | 0              | 0       | 0              | 0       | 0              | 0       |
| 27 | يقوم المدقق بالحصول على أدلة إثبات كافية ليتمكن من إبداء الرأي أو الوصول إلى استنتاجات يبني عليها رأيه  | 31.1%          | 28      | 52.2%          | 47      | 0              | 0       | 7.8%           | 7       | 8.9%           | 8       |
| 28 | يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية وإجراء الإختبارات المناسبة له بغاية تقييم كفاءته لتحقيق التزام المكلف بالقوانين الضريبية                               | 28.9%          | 26      | 61.1%          | 55      | 0              | 0       | 4.4%           | 4       | 5.6%           | 5       |

ب- نتائج تحليل آراء عينة الدراسة بشأن الفرضية الرابعة:

الجدول رقم(21)

| الترتيب حسب الأهمية | الانحراف المعياري | نسبة الوسط الحسابي % | الوسط الحسابي | السؤال  |
|---------------------|-------------------|----------------------|---------------|---|
| 3                   | 0.752             | 84                   | 4.2           | 22- يتم مراعاة الواجبات التي تفرضها أحكام قانون تنظيم المهنة وقواعد المهنة وأعرافها والإلتزام التام بالموضوعية والإستقلال والإستقامة وعدم الإنصياع للمؤثرات الشخصية |
| 2                   | 0.596             | 86.44                | 4.322         | 23- يتمتع المدقق من الدعاية لنفسه بأي وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة مخلة بمكانة المهنة أو بشكل لا يتفق مع تقاليدها أو القيام بأية دعاية لنفسه بأي وسيلة كانت        |
| 7                   | 1.265             | 75.1                 | 3.755         | 24- يتجنب المدقق مزاوله أي أعمال أخرى تتعارض مع قواعد وأداب وسلوك المهنة  |
| 5                   | 1.080             | 80.44                | 4.022         | 25- يتجنب المدقق مضاربة أو منافسة أي محاسب قانوني آخر للحصول على العمل بصورة تسيء إلى المهنة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر   |
| 1                   | 0.502             | 90.44                | 4.522         | 26- يقوم المدقق بمراجعة أعمال فريق العمل وتنظيم أوراق العمل المناسبة التي يوثق فيها إجراءات التدقيق التي قام بها ويحتفظ بها مدة خمس سنوات                           |
| 6                   | 1.194             | 77.6                 | 3.888         | 27- يقوم المدقق بالحصول على أدلة إثبات كافية ليتمكن من إبداء الرأي أو الوصول إلى استنتاجات يبني عليها رأيه  |
| 4                   | 0.988             | 80.66                | 4.033         | 28- يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية وإجراء الإختبارات المناسبة له بغاية تقييم كفاءته لتحقيق التزام المكلف بالقوانين الضريبية                               |
|                     | 0.839             | 82.12                | 4.106         | المجموع   |

من خلال الجدول السابق نلاحظ ما يلي:

إنّ قيم الوسط الحسابي تتراوح بين 4.522 و 3.755 أي ما يمثل نسبة 90.44% و 75.1% على التوالي، مما يشير إلى أن آراء أفراد عينة الدراسة تتوافق مع الفرضية الرابعة: تلتزم مكاتب وشركات التدقيق بالمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها في سورية.

ومن الجدول السابق نلاحظ وحسب ترتيب الأهمية أن أعلى نسبة من الوسط الحسابي والبالغة 4.522 وبنسبة مئوية 90.44% وانحراف معياري 0.502 كانت للفقرة رقم (26) والتي تنص على "يقوم المدقق بمراجعة أعمال فريق العمل وتنظيم أوراق العمل المناسبة التي يوثق فيها إجراءات التدقيق التي يقوم بها ويحتفظ بها مدة خمس سنوات"، ثم يليها بالترتيب الفقرة رقم (23) والتي تنص على "يتمتع المدقق من الدعاية لنفسه بأي وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة مخلة بمكانة المهنة أو بشكل لا يتفق مع تقاليدها أو القيام بأية دعاية لنفسه بأي وسيلة كانت"، بوسط حسابي 4.322 ونسبة مئوية 86.44% وانحراف معياري 0.596 ثم يليها الفقرة (22) والتي تنص على "يتم مراعاة الواجبات التي تفرضها أحكام قانون تنظيم المهنة وقواعد المهنة وأعرافها والالتزام التام بالموضوعية والاستقلال والاستقامة وعدم الإنصياع للمؤثرات الشخصية" بوسط حسابي 4.2 ونسبة مئوية 84% وانحراف معياري 0.752، ويليهما الفقرة رقم (28) والتي تنص على "يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية وإجراء الاختبارات المناسبة له بغاية تقييم كفاءته لتحقيق التزام المكلف بالقوانين الضريبية" حيث كان الوسط الحسابي 4.033 ونسبة مئوية 80.66% وانحراف معياري 0.988، ويليهما الفقرة رقم (25) والتي تنص على "يتجنب المدقق مضاربة أو منافسة أي محاسب قانوني آخر للحصول على العمل بصورة تسيء إلى المهنة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر" بوسط حسابي 4.022 ونسبة مئوية 80.44% وانحراف معياري 1.080، ويليهما في الترتيب الفقرة رقم (27) والتي تنص على "يقوم المدقق بالحصول على أدلة إثبات كافية ليتمكن من إبداء الرأي أو الوصول إلى استنتاجات يبني عليها رأيه" بوسط حسابي 3.888 ونسبة مئوية 77.6% وانحراف معياري 1.194، وأخيراً الفقرة رقم (24) والتي تنص على "يتجنب المدقق مزاوله أي أعمال أخرى تتعارض مع قواعد وآداب وسلوك المهنة" بوسط حسابي 3.755 ونسبة مئوية 75.1% وانحراف معياري 1.265.

## اختبار الفرضية الرابعة:

"تلتزم مكاتب وشركات التدقيق بالمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها في سورية"

سيتم اختبار هذه الفرضية من خلال إخضاع نتائج الإجابات لعينة الدراسة لاختبار One-Sample test، وكذلك الوسط الحسابي لبنود الفرضية كلها، وقد تمّ اختبارها كما في الجدول الآتي:

الجدول رقم (22)

### Group statistics

|       | N  | Mean  | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|-------|----|-------|----------------|-----------------|
| Total | 90 | 4.106 | 0.839          | 0.884           |

الجدول رقم (23)

### One-Sample Test

تلتزم مكاتب وشركات التدقيق بالمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها في سورية

|       | Test Value = 3.5 |                |                 |       |   |        |
|-------|------------------|----------------|-----------------|-------|---|--------|
|       | t                | درجة الحرية df | Sig. (2-tailed) | Mean  | 95% Confidence Interval of the Difference |        |
|       |                  |                |                 |       | Lower                                     | Upper  |
| Total | 6.855            | 89             | .000            | 4.106 | 0.430                                     | 0.7821 |

من خلال الجدول السابق درس المتوسط الكلي لنتائج عينة البحث على الفرضية الرابعة، وبدراسة قيمة T ستبوندنت نجد أن قيمة  $T=6.855$  ومستوى الدلالة هو 0.000 وهو أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي 0.05 ومن ثمّ نقبل الفرضية.

ولمزيد من الاختبارات لتأكيد صحة الفرضية فقد تم إجراء اختبار إضافي للوسط الحسابي لعينة الدراسة والبالغ 4.106 وبانحراف معياري 0.839 فكان الوسط الحسابي أكبر من القيمة الإفتراضية للوسط الحسابي المعتمدة 3.5 وهذا يعني قبول الفرضية، أي تلتزم مكاتب وشركات التدقيق بالمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها في سورية.

هـ - تحليل نتائج الدراسة المتعلقة بالفرضية الخامسة والتي تنص على: " يؤدي الاستعانة بجهة خارجية للرقابة على الجودة إلى الإلتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة ويمكننا عرض البيانات التي تم التوصل إليها على النحو التالي:

### جدول رقم(24)

#### التكرارات والنسب المئوية لإجابات عينة الدراسة عن الفرضية الخامسة

| م  | السؤال  | موافق جداً     |         | موافق          |         | محايد          |         | غير موافق      |         |
|----|---|----------------|---------|----------------|---------|----------------|---------|----------------|---------|
|    |   | النسبة المئوية | التكرار |
| 29 | تطبيق فحص أداء مكاتب التدقيق بواسطة بعضها البعض(برنامج مراجعة النظير) | 38.9%          | 35      | 52.2%          | 47      | 0              | 0       | 7.8%           | 7       |
| 30 | وجود جهة خارجية ملزمة مهمتها الرقابة على جودة الأداء المهني           | 61.1%          | 55      | 36.7%          | 33      | 0              | 0       | 2.2%           | 2       |
| 31 | التعاقد مع شخص خارجي مؤهل ليقوم بدور مراجع رقابة الجودة               | 30%            | 27      | 50%            | 45      | 4.4%           | 4       | 6.7%           | 6       |

ب- نتائج تحليل آراء عينة الدراسة بشأن الفرضية الخامسة:

### الجدول رقم(25)

| الترتيب حسب الأهمية | الإنحراف المعياري | نسبة الوسط الحسابي % | الوسط الحسابي | السؤال  |
|---------------------|-------------------|----------------------|---------------|---|
| 2                   | 0.876             | 84                   | 4.2           | 29- تطبيق فحص أداء مكاتب التدقيق بواسطة بعضها البعض(برنامج مراجعة النظير) |

|   |       |       |       |   |
|---|-------|-------|-------|---|
| 1 | 0.618 | 91.32 | 4.566 | 30- وجود جهة خارجية ملزمة مهمتها الرقابة على جودة الأداء المهني |
| 3 | 1.185 | 77.1  | 3.855 | 31- التعاقد مع شخص خارجي مؤهل ليقوم بدور مراجع رقابة الجودة     |
|   | 0.829 | 84.14 | 4.207 | المجموع   |

من خلال الجدول السابق نلاحظ ما يلي:

إنّ قيم الوسط الحسابي تتراوح بين 4.566 و 3.855 أي ما يمثل نسبة 91.32% و 77.1% على التوالي، مما يشير إلى أن آراء أفراد عينة الدراسة تتوافق مع الفرضية الخامسة: يؤدي الإستعانة بجهة خارجية للرقابة على الجودة إلى الإلتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة.

ومن الجدول السابق نلاحظ وحسب ترتيب الأهمية أن أعلى نسبة من الوسط الحسابي والبالغة 4.566 وبنسبة مئوية 91.32% وانحراف معياري 0.618 كانت للفقرة رقم(30) والتي تنص على " وجود جهة خارجية ملزمة مهمتها الرقابة على جودة الأداء المهني "، ثمّ يليها بالترتيب الفقرة رقم (29) والتي تنص على " تطبيق فحص أداء مكاتب التدقيق بواسطة بعضها البعض(برنامج مراجعة النظير)"، بوسط حسابي 4.2 ونسبة مئوية 84% وانحراف معياري 0.876 ، وأخيراً الفقرة رقم (31) والتي تنص على " التعاقد مع شخص خارجي مؤهل ليقوم بدور مراجع رقابة الجودة " بوسط حسابي 3.855 ونسبة مئوية 77.1% وانحراف معياري 1.185.

#### اختبار الفرضية الخامسة:

"يؤدي الإستعانة بجهة خارجية للرقابة على الجودة إلى الإلتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة"

سيتم اختبار هذه الفرضية من خلال إخضاع نتائج الإجابات لعينة الدراسة لاختبار One-Sample test، وكذلك الوسط الحسابي لبنود الفرضية كلها، وقد تمّ اختبارها كما في الجدول الآتي:

الجدول رقم (26)

### Group statistics

|       | N  | Mean  | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|-------|----|-------|----------------|-----------------|
| Total | 90 | 4.207 | 0.829          | 0.0874          |

الجدول رقم (27)

### One-Sample Test

يؤدي الإستعانة بجهة خارجية للرقابة على الجودة إلى الإلتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة

| Test Value = 3.5 |       |                |                 |       |   |       |
|------------------|-------|----------------|-----------------|-------|---|-------|
|                  | t     | درجة الحرية df | Sig. (2-tailed) | Mean  | 95% Confidence Interval of the Difference |       |
|                  |       |                |                 |       | Lower                                     | Upper |
| Total            | 8.090 | 89             | .000            | 4.207 | 0.533                                     | 0.881 |

من خلال الجدول السابق درس المتوسط الكلي لنتائج عينة البحث على الفرضية الخامسة، وبدراسة قيمة T ستبدينت نجد أن قيمة  $T=8.090$  ومستوى الدلالة هو 0.000 وهو أصغر من مستوى الدلالة الافتراضي 0.05 ومن ثمّ نقبل الفرضية.

ولمزيد من الاختبارات لتأكيد صحة الفرضية فقد تمّ إجراء اختبار إضافي للوسط الحسابي لعينة الدراسة والبالغ 4.207 وبانحراف معياري 0.829 فكان الوسط الحسابي أكبر من القيمة الإفتراضية للوسط الحسابي المعتمدة 3.5 وهذا يعني قبول الفرضية، أي يؤدي الإستعانة بجهة خارجية للرقابة على الجودة إلى الإلتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة في سورية.

## المبحث الثالث: النتائج والتوصيات

### 4-3-1- النتائج:

في إطار الدراسة التي تمت، وبعد تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها توصل الباحث إلى النتائج التالية:

1- تلتزم مكاتب وشركات التدقيق في سوريا بترويج ثقافة الجودة لديها، على الرغم من التفاوت في إجابات عينة الدراسة بشكل خاص حول السؤال رقم 5 (الإهتمام بجودة التدقيق يزيد أتعاب التدقيق )، والسؤال رقم 7 (وضع برنامج للحوافز يدفع فريق العمل إلى الإلتزام بمعايير الرقابة على الجودة).

2- هناك التزام واضح بقواعد ومتطلبات السلوك المهني ذات العلاقة وإن كان هناك تفاوت بسيط في مدى الإلتزام بتلك القواعد، حيث يظهر هذا التفاوت في إجابات العينة بشكل خاص في السؤال رقم 10 (عدم وجود علاقة شخصية بين المدقق وإدارة الشركة محل التدقيق)، وكذلك في السؤال رقم 12 (وجود نظام للقبول والإستمرار مع العملاء).

3- أظهرت الدراسة الميدانية تفاوتاً في آراء عينة الدراسة حول توافر التأهيل العلمي والمهني لأعضاء فريق عملية المراجعة وخصوصاً حول السؤال رقم 16 (يقدم المكتب لموظفيه التدريب والتأهيل المستمر والمشاركة في المحاضرات والندوات المتخصصة، وأيضاً السؤال رقم 20) (تتوافر الخبرة الكافية لدى مدقق الحسابات بنوع الصناعة التي يمارسها العميل )، وبشكل عام يمكن القول انه يتوافر التأهيل العلمي والمهني الكافي لأعضاء فريق عملية المراجعة العاملون لدى مكاتب وشركات التدقيق في سوريا.

4- إنّ مكاتب وشركات التدقيق في سوريا يتقيدون وبشكل عام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها في سورية، باستثناء التباين الواضح في آراء عينة الدراسة حول السؤال 24 (يتجنب المدقق مزاولة أعمال أخرى تتعارض مع قواعد وآداب وسلوك المهنة)، والسؤال 27 (يقوم المدقق بالحصول على أدلة إثبات كافية ليتمكن من إبداء الرأي أو الوصول إلى استنتاجات يبني عليها رأيه).

5- اتفق معظم أفراد عينة الدراسة على تأثير الوسائل التي اقترحها الباحث في الدراسة كوسائل يؤدي الإستعانة بها إلى الإلتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة، والتي يمكن ترتيبها حسب أهميتها:

- 1- وجود جهة خارجية ملزمة مهمتها الرقابة على جودة الأداء المهني.
- 2- تطبيق فحص آراء مكاتب التدقيق بواسطة بعضها البعض (برنامج مراجعة النظر).
- 3- التعاقد مع شخص خارجي مؤهل ليقوم بدور مراجع رقابة الجودة.

#### 4-3-2- التوصيات:

1- ضرورة إضطلاع التنظيم المهني في سورية بدوره في توعية المدققين بقواعد السلوك المهني وحثهم المستمر على مراعاتها والتمسك بها، وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية والندوات وورش العمل التي تعرفهم على مزايا تلك القواعد.

2- حث مكاتب التدقيق على توفير الفرص لتطوير وتنمية مهارات ومعارف المدققين من خلال برامج التعليم المهني المستمر والإستفادة من برامج الدعم الفني التي تقدمها برامج الدعم الفني الدولية بالتعاون مع التنظيم المهني بغرض رفع مستوى تأهيلهم وزيادة مهاراتهم الفنية، والتركيز على التدريب العملي في مجالات التخصص الصناعي بما يساهم في تكوين خبراء في الصناعة قادرين على بناء أحكام متميزة في مجال الصناعة لما لذلك من انعكاس إيجابي على جودة المراجعة.

3- ضرورة رفع الوعي بأهمية الرقابة على جودة المراجعة وكيفية الوصول إلى مستوى الجودة المطلوب من خلال تفعيل دور الجامعات ووسائل الإعلام لتسليط الضوء بشكل أكبر على موضوعات المراجعة وأهميتها.

4- ضرورة قيام التنظيم المهني بإعداد دراسة شاملة عن مدى فعالية وضع برنامج لمراقبة جودة الأداء المهني لضمان التزام جميع المدققين بتطبيق متطلبات المعايير الدولية للرقابة على الجودة كأحد ركائز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في سورية.

5- دراسة إمكانية قيام التنظيم المهني بتقدير حد أدنى للأتعاب ولا يجوز للمراجع بأي حال من الأحوال التنازل عنه، مع ضرورة إيجاد نظام مناسب لكيفية تحديد الأتعاب، وألا يترك ذلك

للمساومة بين الطرفين خوفاً من تأثير ذلك على جودة المراجعة من جهة وتقليص المنافسة غير المهنية من جهة ثانية.

6- ضرورة قيام مجلس المحاسبة والتدقيق بوضع جدول زمني محدد يتم من خلاله إلزام الجهات ذات العلاقة بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق بما فيها المعايير الدولية لرقابة الجودة.

## المصادر والمراجع

### أولاً- المراجع باللغة العربية:

#### أ- الكتب:

- 1- أرنيز، ألفين، لويك، جيمس، "المراجعة مدخل متكامل" ، ترجمة د.محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ، الرياض، 2002 .
- 2- الإتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة"، عمان، 2009 .
- 3- الإتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، "قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين"، إصدارات لجنة أخلاقيات المهنة التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين، 2005.
- 4- التميمي، هادي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر، عمان، 2006.
- 5- الدهراوي، كمال الدين مصطفى، سرايا، محمد السيد، "المحاسبة والمراجعة- دراسات متقدمة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.
- 6- الذنيبات، علي، "تدقيق الحسابات في معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية"، المكتبة الوطنية، عمان، 2006.
- 7- القاضي، حسين ، دحدوح، حسين ، قريط، عصام ، " تدقيق الحسابات(1)"، جامعة دمشق، نظام التعليم المفتوح، 2009 .
- 8- القاضي، حسين ، دحدوح، حسين ، "مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009 .
- 9- الناغي، محمود السيد، "دراسات في المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار للتطبيق"، المكتبة العصرية، المنصورة، 2000.
- 10- توماس، وليم، هنكي، امرسون، "المراجعة بين النظرية والتطبيق" ، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، 2006.
- 11- حماد، طارق عبد العال، "موسوعة معايير المراجعة"، الجزء الأول، الدار الجامعية، جامعة عين شمس، 2004.
- 12- حماد، طارق عبد العال، "موسوعة معايير المراجعة"، الجزء الثاني، الدار الجامعية، جامعة عين شمس، 2004.
- 13- حميدان، عدنان، مخول، مطانيوس، جاعوني، فريد، أغا، عمار ناصر، "الإحصاء التطبيقي"، جامعة دمشق، 2006.

- 14- سرايا، محمد السيد، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، المكتب الجامعي الحديث، جامعة الإسكندرية، 2007.
- 15- غالي، جورج دانيال، "تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- 16- لطفي، أمين السيد أحمد، "مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 17- لطفي، أمين السيد أحمد، "التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 18- لطفي، أمين السيد، "معايير المراجعة والتأكيد الدولية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008 .
- 19- معجم تاج العروس، محمد مرتضى الزبيدي، الجزء الرابع، تحقيق عبد الستار فرّاج، مطبعة الكويت، طبعة عام 1965.
- 20- معجم مقاييس اللغة، أبي الحسن أحمد بن فارس، الجزء الأول، تحقيق عبد السلام هارون، دار الفكر، طبعة عام 1979.
- 21- نور، احمد محمد، عبيد، حسين أحمد، شحاتة، شحاتة السيد، "دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية"، الإسكندرية، 2007.

## ب- الدوريات:

- 1- أبو زر، عفاف، طه، حازم، "أثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق"، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، عمان، المجلد 8، العدد4، 2012 .
- 2- أبو العزم، محمد فهيم، " مفهوم جودة المراجعة "، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد 19، أبريل، 2000.
- 3- التويجري، عبد الرحمن، والناعابي، حسين، "جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيه من وجهة نظر المراجعين"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الإقتصاد والإدارة، العدد1، المجلد22، 2008 .
- 4- الحميد، عبد الرحمن، "خصائص جودة المراجعة المالية، دراسة ميدانية للمحيط المهني في السعودية"، مجلة الإدارة العامة، الرياض، المجلد 35، العدد3، 1995 .
- 5- الشاطري، إيمان، العنقري، حسام، " انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثاره على جودة الأداء المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الإقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد1، 2006 .
- 6- المطيري، عبيد سعد، "مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة"، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، العدد 51، 2004.

- 7- النوايسة، محمد إبراهيم، "العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن"، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، العدد3، المجلد2، 2006 .
- 8- برغود، جبران، "الرقابة النوعية ومراجعة النظير"، مجلة المحاسب المجاز، بيروت، الفصل الرابع، العدد الرابع، 2009.
- 9- جبران، محمد، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين"، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في السعودية، جامعة الملك سعود، الرياض، 2010.
- 10- جربوع، يوسف محمود، "مدى مسئولية الجمعيات المهنية في رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"، مجلة كلية الإدارة والإقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق، العدد38، 2004 .
- 11- حسنين، طارق، قطب، أحمد سباعي، "دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد60، 2003.
- 12- دهمش، رلى نعيم، "مدى تطبيق رقابة الجودة على مكاتب المراجعة في الأردن"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد94، 1996 .
- 13- صبحي، محمد حسني، " مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية في مصر"، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة حلوان، العدد الأول، 1997 .
- 14- طلبة، علي إبراهيم، "قياس اثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات ، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان"، مجلة الإداري، العدد69، 1997.
- 15- محمد عوض، آمال، "أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات"، مجلة كلية التجارة للبحوث، جامعة الإسكندرية، العدد2، المجلد 45، 2008.
- 16- ميالة، بطرس، العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي، دراسة ميدانية، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد6، 2010.

## ج- الرسائل الجامعية:

### الرسائل الجامعية:

- 1- أبو هين، إباد، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005.
- 2- الأهدل، عبدالسلام، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في اليمن، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة أسيوط، 2008.

- 3- الجعافرة، محمد مفلح، "مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة في الأردن"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008 .
- 4- الحسن، لطاف، "مدى تأثير استخدام إستراتيجية الاختبارات الأساسية في جودة المراجعة في سورية، دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، 2010 .
- 5- الضلعي ، وهيب، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن"، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان، 2004.
- 6- القيق، أمير جمال، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، 2012 .
- 7- سلعس، ميساء سعيد، دور خدمات الثقة المقدمة من مراجع الحسابات في تعزيز مصداقية التقارير المالية، رسالة ماجستير، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، 2008.
- 8- كراجة، أشرف عبد الحليم، "مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني والوسائل التي تشجعهم على الإلتزام بها"، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2004.
- 9- ونوس، هشام سليمان، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في سورية، دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، 2009.

#### د- مراجع أخرى:

- 1- قانون الضريبة على الدخل رقم 24 لعام 2003.
- 2- قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية رقم 22 لعام 2005.
- 3- قانون الشركات رقم 29 لعام 2011.
- 4- قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة رقم 33 لعام 2009.
- 5- النظام الداخلي لجمعية المحاسبين القانونيين في سوريا.
- 6- قرار رئيس الجمهورية العربية المتحدة رقم 1109 لعام 1958.
- 7- [www.socpa.org](http://www.socpa.org) تاريخ 2012/11/10
- 8- [www.gccaao.org](http://www.gccaao.org) تاريخ 2012/11/10

## ثانياً - المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- AICPA, " Statement on Quality Control Standards No's 2 and 3, Ethics Interpretations and Rulings", A journal of Accountancy, August,1996.
- 2- AICPA, " Summary of The Conclusion and Recommendations of the Commission of Auditor's Responsibilities", A journal of Accountancy, April,1978.
- 3- Arens, A., Elder, R., and Beasley, M., "Auditing and Assurance", 8<sup>th</sup> Edition, New Jersey, Prentice-Hall, 2003.
- 4- Bedard, I., and Moc, C., "Expertise Current Directions in psychology science", 1992.
- 5- Bremser, Wayne,. "Peer Review Enhancing Quality Control", Journal of Accounting, Vol. 156, Issue 4 ,1983.
- 6- Brown, Lisa. " Is It Time for Change in Peer review", Catalyst, Doblin, Nov, 2003.
- 7- Carcello, J., Hermanson, R., & McGrath, N., "Audit Quality Attributes, The Perceptions of Audit Partners, Prepares, and Financial Statement Users", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.11, No.1, 1992.
- 8- Carcello, J.,& Nagey, A., "Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting", Auditing: A journal of Practice and Theory, Vol.23, No.2, 2004.
- 9- Copley, P., & Doucet, M., "The Impact of Competition on The Quality of Governmental Audits", Auditing: A journal of Practice and Theory, Vol.12, No.1, 1993.

10- Datar, M., Gerald, A., and John, S., "the role of audits and audit quality in valuing new issues", *Journal of Accounting and Economics*, vol.14, 1991.

10- Deis, D.R. and Hill, R.C. "An Application of The Bootstrap Method to the Simultaneous Equations Model of The Demand and Supply of Audit Services", *Contemporary Accounting Research*, Vol.15, No.1, 1998.

11- DeAngelo, Linda., "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, Vol.3, No.3, 1981.

12- Elitzur, R., & Falk, H., " Auctions for Audit Services and Low-Balling", *Auditing: A journal of Practice and Theory*, Vol.15, No.3, 1996.

13- Francis, R., "What do we know about Audit Quality", *The British Accounting Review*, Vol.36, No.4, 2004.

14- Gist, Willie., " Empirical Evidence on The effect of Audit Structure on Audit Pricing", *Auditing: A journal of Practice and Theory*, Vol.13, No.2, 1994.

15- Grant, J., Bricker, R., & Shiptsova, R., " Audit Quality and Professional Self-Regulation: A Social Dilemma Perspective and Laboratory Investigation", *A Journal of Practice & Theory*, Vol.15, No.1, 1996.

16- Grument, Louis., "Peer review: Raising the Bar of Audit Quality", *The CPA Journal*, July, Vol.72, No.7, 2002.

17- Gray, C., & Dennis, M., "The Association Between Auditor Quality and Auditor Size: An Analysis of small CPA Firms", *Journal of Accounting , Auditing and Finance*, , Vol.3, No.2, 1998.

18- Hawakes, L.C., and Adams, M.B., " total quality management and the internal audit: Empirical Evidence", *Managerial Auditing Journal*, vol.10, No.1, 1995.

18- Hillary, G., and Lennox, C., "The Credibility of self-regulation: Evidence from the Accounting profession's peer review program", *Journal of Accounting & Economics*, Vol.40, No.10, 2005.

- 19- Hwang, D., and A., Staley, "An analysis of recent accounting and auditing failures in the United States on US accounting and auditing in China", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, No.3, 2005.
- 20- Ismail, A., Sanusi, Z., Isa, Y., & Kasim, S., "Implementation of Audit Quality Control System: preliminary Evidence from Small and Medium Audit practice in Malaysia" , University Technology, Malaysia, 2008.
- 21- Jaffar, N., Ali, S., Selamat, Z., and Alias, N., "The Perception of the Audit Partners, Audit Committee and Investment Analyst on the Audit Quality Attributes in Malaysian", *Finance India*, Vol.19, No.2, 2005.
- 22- Kim, J., Chung, R., and Firth, M., " Auditor Conservatism Asymmetric Monitoring and Earnings Management", *Contemporary Accounting Research*, Vol.20, No.2, 2003.
- 23- Knapp, Micheal., "Factors that audit committee members use as surrogates for Audit Quality", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, VOL.10, NO.1, 1991.
- 24- Lee, Tom, "Corporate Theory", Chapman & Hall, London, 1993.
- 25- Mautz, R.K & Sharaf, H.A, " The Philosophy of Auditing", American Accounting Association, Sarasota, 1961.
- 26- Mancuso, M., "New standards for Performing Peer review", *The CPA Journal*, United States, Vol. 76, No.6, 1997.
- 27- Malone, C., & Roberts, R., "Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, VOL.15, 1996.
- 28- Mayhew, B., & Wilkins, M., " Audit Firm Industry Specialization as a Differentiations Strategy", *Auditing: A journal of Practice and Theory*, Vol.22, No.2, 2003.
- 29- Palmrose, Z.U., " An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality" *the Accounting Review*, Vol. 63, No.1, Jan, 1988.

30- Pany, K., and Whittington, R., " Auditing ", 2<sup>nd</sup> Edition, USA, the McGraw-Hill Companies. Inc, 1997.

31- Solomon, L., Schroeder, M.S., Vickery, D., "audit quality, the perceptions of Audit Committee Chairpersons and Audit Partners", Auditing : A Journal of Practice and Theory, Vol.5, No.2, 1986.

32- Sweeney, Paul. " In Enron's wake: calls for reform", Financial Executive, Morristown, Vol.18, No.2, 2002.

33- Watts, R.,& Zimmerman, J., " Auditors Independence and the theory of firms: some empirical evidence", Journal of Law and Economics, oct,1983.

34- Wang, K., Sewon, O., and Iqbal, Z., "Audit Pricing and Auditor Industry Specialization in an emerging market: Evidence from china", Journal of International Accounting Auditing and taxation, Vol.18, No.1, 2009.

# الملاحق



ملحق رقم (1)

جامعة دمشق

كلية الإقتصاد

قسم المحاسبة

## استبانة

الأستاذ الفاضل:

بعد التحية...

يسرنا أن نلفت عنايتكم إلى أن هذه الإستبانة قد أعدت بهدف الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب الميداني لرسالة الماجستير في المحاسبة التي يعدها الباحث بعنوان **(مدى التزام مهنة التدقيق في سورية بالمعايير المهنية لرقابة الجودة)**.

وما من شك أن اختياركم للإجابة المناسبة مع توخي الدقة سيكون له أثر كبير في انجازها والوصول إلى نتائج مفيدة وواقعية، علماً أنّ الإجابة عن هذه الإستبانة سوف تستخدم للأغراض العلمية وستحاط بالسرية التامة.

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

شاكرين لكم تعاونكم ...

الباحث

كنان محمد طقطق

إشراف الأستاذ الدكتور

عصام نعمة قريط

أولاً: المعلومات العامة: ضع إشارة (√) للإجابة المناسبة:

| المعلومات العامة |                           | الرقم            |
|------------------|---------------------------|------------------|
|                  | بكالوريوس                 | المستوى التعليمي |
|                  | دبلوم                     |                  |
|                  | ماجستير                   |                  |
|                  | دكتوراه                   |                  |
|                  | مؤهل آخر                  |                  |
|                  | محاسبة                    | التخصص العلمي    |
|                  | إدارة أعمال               |                  |
|                  | علوم مالية ومصرفية        |                  |
|                  | اقتصاد                    |                  |
|                  | تخصص آخر                  |                  |
|                  | شريك                      | المركز الوظيفي   |
|                  | مدير تدقيق                |                  |
|                  | مدقق رئيسي                |                  |
|                  | مدقق                      |                  |
|                  | وظيفة أخرى                |                  |
|                  | أقل من 5 سنوات            | عدد سنوات الخبرة |
|                  | من 5 إلى أقل من 10 سنوات  |                  |
|                  | من 10 إلى أقل من 15 سنوات |                  |
|                  | من 15 إلى أقل من 20 سنوات |                  |
|                  | من 20 سنة وما فوق         |                  |

## ثانياً: محاور الإستبانة

يرجى وضع إشارة ✓ عند الإجابة المناسبة:

| المحور الأول: ويتركز حول مدى ترويج ثقافة وضع الجودة في المقام الأول لدى مكاتب وشركات التدقيق |  |            |       |       |                   |
|--|--|------------|-------|-------|-------------------|
| م  | تركز مكاتب وشركات التدقيق على ترويج الأمور التالية:                        | موافق جداً | موافق | حيادي | غير موافق نهائياً |
| 1  | الإهتمام بجودة التدقيق يزيد عدد العملاء                                    |            |       |       |                   |
| 2  | الإهتمام بجودة التدقيق يجلب السمعة الجيدة                                  |            |       |       |                   |
| 3  | الإهتمام بجودة التدقيق يؤدي إلى تقديم أداء أفضل                            |            |       |       |                   |
| 4  | الإهتمام بجودة التدقيق يزيد الثقة في تقرير المدقق                          |            |       |       |                   |
| 5  | الإهتمام بجودة التدقيق يزيد أتعاب التدقيق                                  |            |       |       |                   |
| 6  | الإهتمام بجودة التدقيق يقلل من تكاليف الفشل                                |            |       |       |                   |
| 7  | وضع برنامج للحوافز يدفع فريق العمل إلى الإلتزام بمعايير الرقابة على الجودة |            |       |       |                   |

المحور الثاني: ويتركز حول مدى التزام فريق عملية المراجعة بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة

| غير موافق نهائياً | غير موافق | حيادي | موافق | موافق جداً | يلتزم العاملون بمكاتب وشركات التدقيق في سوريا بالأمر الآتي:  | م  |
|-------------------|-----------|-------|-------|------------|--|----|
|                   |           |       |       |            | التجرد عن المصالح الشخصية والتمتع بالنزاهة والموضوعية والأمانة والصدق  | 8  |
|                   |           |       |       |            | الالتزام بقواعد السرية الخاصة بالعمل   | 9  |
|                   |           |       |       |            | عدم وجود علاقة شخصية بين المدقق وإدارة الشركة محل التدقيق  | 10 |
|                   |           |       |       |            | عدم وجود علاقة مالية بين المدقق وإدارة الشركة محل التدقيق  | 11 |
|                   |           |       |       |            | وجود نظام للقبول والإستمرار مع العملاء   | 12 |
|                   |           |       |       |            | عدم المفاوضة مع العميل بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للحصول على عمل يقوم به مدقق آخر                                 | 13 |
|                   |           |       |       |            | تقيد المدقق بالمبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية التي تتضمنها معايير التدقيق الدولية وبذل العناية المهنية الواجبة | 14 |

المحور الثالث: ويتركز حول مدى توافر التأهيل العلمي والمهني الكافي لأعضاء فريق عملية المراجعة العاملون لدى مكاتب وشركات التدقيق

| غير موافق نهائياً | غير موافق | حيادي | موافق | موافق جداً | م  |
|-------------------|-----------|-------|-------|------------|--|
|                   |           |       |       |            | يتمثل التأهيل العلمي والمهني المتوافر لفريق عملية المراجعة بشكل أساسي بما يلي:                 |
|                   |           |       |       |            | 15 الإلمام الكافي بمعايير المراجعة والمحاسبة   |
|                   |           |       |       |            | 16 التدريب والتأهيل المستمر الذي يقدمه المكتب لموظفيه والمشاركة في المحاضرات والندوات المتخصصة |
|                   |           |       |       |            | 17 يجيد العاملون بمكتب التدقيق لغة أجنبية واحدة على الأقل                                      |
|                   |           |       |       |            | 18 توافر الخبرات والمهارات الشخصية المتنوعة  |
|                   |           |       |       |            | 19 يدرك فريق العمل لقواعد وآداب وسلوك المهنة بشكل جيد  |
|                   |           |       |       |            | 20 توافر الخبرة الكافية لدى مدقق الحسابات بنوع الصناعة التي يمارسها العميل                     |
|                   |           |       |       |            | 21 توافر الكفاءة العلمية التخصصية لأعضاء مكتب التدقيق متمثلة بالشهادات الأكاديمية              |

| المحور الرابع: ويتركز حول مدى التزام مكاتب وشركات التدقيق بالمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها في سوريا |   |            |       |       |                   |
|--|---|------------|-------|-------|-------------------|
| م  | السؤال:   | موافق جداً | موافق | حيادي | غير موافق نهائياً |
| 22   | يتم مراعاة الواجبات التي تفرضها أحكام قانون تنظيم المهنة وقواعد المهنة وأعرافها والإلتزام التام بالموضوعية والإستقلال والإستقامة وعدم الإنصياع للمؤثرات الشخصية |            |       |       |                   |
| 23   | يمنتع المدقق من الدعاية لنفسه بأي وسيلة من وسائل الإعلان بطريقة مخلة بمكانة المهنة أو بشكل لا يتفق مع تقاليدها أو القيام بأية دعاية لنفسه بأي وسيلة كانت        |            |       |       |                   |
| 24   | يتجنب المدقق مزاوله أي أعمال أخرى تتعارض مع قواعد وآداب وسلوك المهنة  |            |       |       |                   |
| 25   | يتجنب المدقق مضاربة أو منافسة أي محاسب قانوني آخر للحصول على العمل بصورة تسيء إلى المهنة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر   |            |       |       |                   |
| 26   | يقوم المدقق بمراجعة أعمال فريق العمل وتنظيم أوراق العمل المناسبة التي يوثق فيها إجراءات التدقيق التي قام بها واحتفاظه بها مدة خمس سنوات                         |            |       |       |                   |
| 27   | يقوم المدقق بالحصول على أدلة إثبات كافية ليتمكن من إبداء الرأي أو الوصول إلى استنتاجات يبني عليها رأيه  |            |       |       |                   |
| 28   | يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية وإجراء الإختبارات المناسبة له بغاية تقييم كفاءته لتحقيق التزام المكلف بالقوانين الضريبية                               |            |       |       |                   |

| المحور الخامس: ويتركز حول الاستعانة بجهة خارجية للرقابة على الجودة ودوره في الإلتزام بالمعايير المهنية للرقابة على الجودة |   |            |       |       |                   |
|---|---|------------|-------|-------|-------------------|
| م   | السؤال  | موافق جداً | موافق | حيادي | غير موافق نهائياً |
| 29  | تطبيق فحص أداء مكاتب التدقيق بواسطة بعضها البعض (برنامج مراجعة النظر) |            |       |       |                   |
| 30  | وجود جهة خارجية ملزمة مهمتها الرقابة على جودة الأداء المهني           |            |       |       |                   |
| 31  | التعاقد مع شخص خارجي مؤهل ليقوم بدور مراجع رقابة الجودة               |            |       |       |                   |

ملحق رقم (2)

| جدول بأهم الإختصارات الشائعة والواردة في هذه الرسالة |   |
|--|---|
| <b>IFAC</b>  | International Federation of Accounting Committee              |
| <b>AICPA</b>   | American Institute of Certified Public                        |
| <b>SOCPA</b>   | Saudi Organization for Certified Public Accounting            |
| <b>GCCAAO</b>  | Gulf Cooperation Council Accounting and Auditing Organization |
| <b>POB</b>   | Public Oversight Board  |
| <b>PCAOB</b>   | Public company Accounting and Oversight Board                 |
| <b>SEC</b>   | Securities and Exchange commission                            |
| <b>IAASB</b>   | International Auditing and Assurance Standards Board          |
| <b>IAPC</b>  | International Auditing Practice Committee                     |
| <b>ISB</b>   | Independence Standards Board                                  |
| <b>SPSS</b>  | Statistical Package for Social Sciencess                      |

Study summary in English language

Study's title

**Extent of committing with the professional standards of Quality control in auditing profession in Syria**

Field study

This study aimed to recognize the extent of committing with the auditing professional standards of quality control, thus in achieving that the researcher set a plan divided into four chapters:

First chapter: the general framework of study and previous studies were discussed.

Second chapter: it discussed the auditing quality: it's concept, it's importance, considerations and constituents specify the auditing quality, effective factors of auditing quality plus effects of achieving auditing quality.

Third chapter: it was dealt with the control of auditing quality where the control of auditing quality was discussed according the international standards issued by the international federation of accounting committee (international standard of quality control 1 and international standard 220). The control elements were analyzed on the auditing quality according the American institute of certified public accountants besides the control methods of committing these standards through peer review method and method of public company accounting and oversight board. This chapter also dealt with the control of auditing quality in the Arab and local levels.

Fourth chapter: the finding of field study made by a researcher for the purpose of knowing the Extent of committing with the auditing profession in Syria with the professional standards of Quality were discussed and analyzed. A questionnaire was designed and distributed in a sample of legal accountants who practiced the profession and the statistical SPSS program for analyzing data and testing suppositions were used. The most important findings reached by the field study as follows:

- 1- the auditing offices and companies in Syria are committed to promote quality culture at them.
- 2- there is commitment with the rules and prerequisites of professional conduct connected with the auditing offices and companies in Syria.
- 3- the scientific and professional qualification of members of team's auditing process who work in auditing offices and companies in Syria are provided.
- 4- the auditing offices and companies is to be bound by legal and organizational requirement applicable in Syria.

5- the study findings showed that resorting to foreign entity for controlling quality may lead to commit the professional standards of quality control.

In the end of study, the researcher reached to a group of important recommendations:

1- it is necessary that the accounting and auditing council should set a time schedule specified and by it the entities concerned shall be committed to apply the international standards of quality control till the appropriate local standards are put.

2- it is necessary that the professional organization prepares a comprehensive study on the efficiency range of setting a program to control auditing quality to secure all auditor's commitment to apply the requirements of international standards of quality control as a support of auditing profession's organization in Syria.

3- it is necessary to rise an awareness of the importance of auditing quality control and how to reach a quality level demand through activation of universities' role and media to cast a light greatly on the auditing subjects and its importance.