

تقييم ضبط جودة تدقيق الحسابات في الأردن

د. صالح العقدة*

الملخص :

تعني الدول بتجويد منتجاتها ومصنوعاتها وقد تضاعفت بذلك دخولها ودخول مواطنيها وراحت تمنح شهادات التميز للمنشآت ذات المنتجات المطابقة وقد أغراها ذلك بنقل التجربة إلى قطاع الخدمات وبضمنها تدقيق الحسابات.

أظهر المحاسبون القانونيون وعياً بجودة التدقيق ومعايير جودة التدقيق مما احتاج إلى تقييم ضبط جودة تدقيق الحسابات في الأردن، والمستوى الذي وصل إليه ضبط جودة التدقيق، وقد أجريت لذلك دراسة ميدانية حيث وزعت (40) استبانة على مدققي الحسابات الأردنيين وبلغت نسبة الاستبانات الصالحة لإغراض الدراسة بنسبة 87.5% من الاستبانات الموزعة.

وقد انتهت الدراسة بمجموعة من النتائج أهمها:

- أن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين ومكاتب المحاسبة القانونيين لا تطبق إجراءات ضبط جودة خدمات التدقيق التي تقدمها لعملائها.

مقدمة :

تتنافس الدول لزيادة دخلها ورفع مستوى معيشة مواطنيها ، وتسلك في سبيل ذلك كل الطرق وبضمنها رفع مستوى جودة منتجاتها وقد أغرتها النتائج المحققة بنقل التجربة إلى قطاع الخدمات لرفع مستوى جودة الخدمات المؤداة وزيادة الإيرادات المحققة منها وشمل الاهتمام والفحص خدمات تدقيق الحسابات . وقد حظي ضبط جودة التدقيق بعناية المشرع الأردني كما ورد

* جامعة العلوم التطبيقية الخاصة / عمان/ الاردن

مقبول النشر بتاريخ 2006 /6/12

في قانون المهنة 73¹ لسنة 2003 اذ نصت المادة (3) على أن هدف القانون هو تنظيم مزاولة المهنة و الارتقاء بها و بالمستوى العلمي و المهني للمحاسبين القانونيين، لما لنشاط المهنة من دور وأثر في المصلحة العامة وخدمة المجتمع والأطراف العديدة التي تعتمد على البيانات المالية المدققة، من خلال ضمان الصفات الشخصية للمدققين وخبراتهم ومؤهلاتهم واستقلالهم و التزامهم بالمتطلبات القانونية ومعايير التدقيق المعتمدة، والبحث الحالي لتقييم مدى استجابة المحاسبين القانونيين الأردنيين وجمعية المحاسبين القانونيين أيضاً لاشتراطات قانون المهنة الحالي ومعايير التدقيق المعتمدة بضبط جودة خدمات التدقيق في الأردن.

أهمية الدراسة:

يعتبر الأردن فقيراً بموارده الطبيعية المادية كالبتروول و المعادن الثمينة، ولكن الثروة الحقيقية هي القوة البشرية المتعلمة و المدربة و التي تستعين بخدماتها الكثير من الدول العربية وغيرها، ولزيادة دخل الأردن من الخدمات التي يقدمها أبناءه ، فلا بد من الاهتمام بتحسين نوعيتها وزيادة الاستثمار في موارده البشرية، وليصبح مطلوبا من كل الجهات العمل كفريق عمل لإنجاز هذا الهدف ، ويعتبر إقرار امتحان الكفاءة الجامعية و الهادف إلى رفع سوية خريجي الجامعات الأردنية في كل التخصصات و الصادر بموجب قرار مجلس التعليم العالي رقم 2926² تاريخ 2005/1/6 ، دفعه قويه في هذا السياق ، إذ تستخدم هذه الامتحانات أكثر من (6000) جامعه حول العالم في تقييم طلبتها ومناهجها ، وتعتبر الدراسة هذه فرصة لتقييم الدور الذي تمارسه جمعية المحاسبين القانونيين في رفع سوية المهنة و المستوى العلمي لمنتسبيها و الارتقاء بالمهنة عموماً، كما أنها فرصة لتقييم مدى ممارسة المحاسبين القانونيين الأردنيين لضبط جودة خدمات التدقيق في مكاتبهم.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تقييم :

- 1- مدى ممارسة جمعية المحاسبين القانونيين الأردنية لدورها في التفتيش على جودة عمل مكاتب التدقيق.
- 2- مدى ممارسة المحاسبين القانونيين الأردنيين لضبط جودة التدقيق في مكاتبهم.

مشكلة الدراسة:

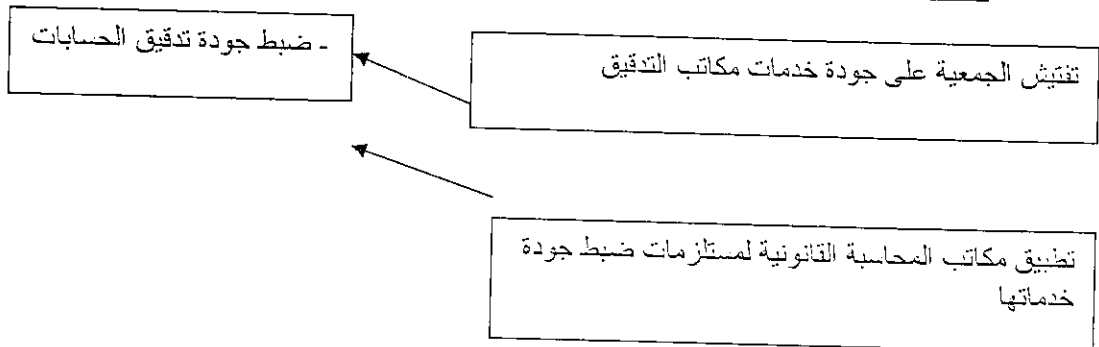
إن رفع مستوى مهنة تدقيق الحسابات ومنتسبها هدف تسعى الدولة و المهتمين بالمهنة الى تحقيقه، وقد سنت التشريعات المنظمة للمهنة وتوالى إدخال التعديلات التي تجعل التشريعات عصريه ومحققه لتطلعات المهنية ومنتسبها.

لذلك يتوقع أن تجيب الدراسة على الأسئلة التالية:

- 1- هل تمارس جمعية المحاسبين القانونيين الأردنية التفتيش على جودة التدقيق في مكاتب التدقيق (المحاسبين القانونيين).
- 2- هل يمارس المحاسبون القانونيون ضبط جودة التدقيق في مكاتبهم.

فرضيات البحث :

- فرضية (1) لا تمارس جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين عمليات التفتيش على تطبيق مكاتب المحاسبة القانونية لمستلزمات ضبط جودة خدمات التدقيق.
- فرضية (2) لا يمارس المحاسبون القانونيون الأردنيون مستلزمات ضبط خدمات التدقيق التي تقدمها مكاتبهم.

نموذج الدراسة:**متغيرات مستقلة****متغير تابع**

منهجية الدراسة :

تعتبر هذه الدراسة تحليلية للجودة الشاملة لخدمات تدقيق الحسابات، وكذلك دراسة ميدانية للتأكد من مدى ممارسة جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين للتفتيش على جودة خدمات مكاتب المحاسبة القانونية، وكذلك مدى تطبيق مكاتب المحاسبة القانونية لمستلزمات ضبط جودة خدماتها. وستعتمد الدراسة التحليلية على البيانات الموجودة في الكتب والابحاث المتعلقة بموضوع البحث، وكذلك دراسة ميدانية لعينة من مكاتب المحاسبين القانونيين من خلال استبانة للتأكد من مدى تطبيقها لمستلزمات ضبط الجودة في عملها.

المدراسات السابقة

1. السيد (2005)³ " أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة في رشد اتخاذ القرار : دراسة تجريبية على البنوك الجزائرية " ، هدفت الدراسة إلى التعرف على درجة رشد القرارات المتخذة في البنوك الجزائرية التي تبنت برنامجا للجودة . وكذلك التعرف على طبيعة العلاقة بين رشد القرار المتخذ ونجاح تطبيق إدارة الجودة الشاملة . وقد أجريت دراسة ميدانية لتحقيق أهداف الدراسة ووزعت على المديرين في البنوك الجزائرية . ووزع منها (145) استبيان و اعتبرت (120) استبانة صالحة لأغراض الدراسة، وقد توصلت إلى نتائج أهمها ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين رشد القرار وبين نجاح تطبيق إدارة الجودة الشاملة.

2-خوري (2005)⁴ : مهنة التدقيق و العولمة: تعتبر الدراسة تحليلية لواقع مهنة تدقيق الحسابات على مستوى العالم و التطورات التي حدثت في مهنة المحاسبة و تدقيق الحسابات في السنوات الثلاثين الأخيرة، وكيف أن حاجة المهنة لان تقدم خدماتها لمنشآت في دول مختلفة،و بسبب زيادة الطلب على خدمات المهنة و لحاجة المهنة إلى ممارستها على مستوى عال ، فقد توجّهت المهنة إلى وضع معايير محاسبية و تدقيق على مستوى دولي، ولازالت الجهود تبذل للتنسيق بين معايير التدقيق و المحاسبة الدولية و المحلية في بعض الدول ، بما يسهم ويشجع توسع الاستثمارات وزيادة فاعلية الأسواق المالية، وقد سعى اتحاد المحاسبين الدولي لتطوير وتشجيع مهنة التدقيق من خلال مساعدتها في تقديم خدمات ذات نوعية عالية لمصلحة المجتمع ، بحيث يتم تحقيق ذلك من خلال:

1- تطوير معايير دولية لخدمات التدقيق ولآداب المهنة وللتعليم المهني المستمر في القطاع العام.

2- تطوير برامج لمراجعة جودة عمل المدققين.

3- التأكد من تقيد الأعضاء في الاتحاد بمتطلبات العضوية ، بما في ذلك التقيد بمستويات ذات

جودة عاليه

4- دعم الجهود التي يقوم بها الأعضاء لتقديم خدمات متنوعة .

5- العمل مع الهيئات الرقابية و المؤسسات المالية لتحديد افضل السبل لمساهمة مهنة التدقيق وعلى مستوى العالم في خلق بناء عالمي مالي سليم.

وقد انتهت الدراسة بمجموعه من التوصيات أهمها ان المهنة تعيش ازمه ثقة بعد الهزات التي تعرضت لها في الكثير من الدول، وانه طالما ان المهنة هي مهمة رقابية اجتماعيه ، تهدف إلى تحقيق المصلحة العامة ، لذلك فان تدخل الحكومات والممارسين للمهنة لتنظيمها و الإشراف عليها لن يكون كافيا، دون الاهتمام بالتنظيم و الإشراف على بيئة الأعمال نفسها في المجتمعات العالمية و التي تقوم المهنة بدور هام فيها.

3-دراسة دهمش (1994)⁵ : " مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن، حيث هدفت إلى دراسة وتحليل مدى اتباع مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن لضوابط جودة أعمال التدقيق (الدليل السابع من أدلة التدقيق الدولية) واختبار فيما إذا كان يوجد أي اختلافات بين مكاتب التدقيق في درجة اتباعها وتطبيقها لكافة ضوابط رقابة جودة أعمال التدقيق.

تبين أن أكثر المعوقات التي تحول دون اتباع وتطبيق هذه المكاتب لرقابة الجودة هي عدم تطور مهنة تدقيق الحسابات في الأردن بدرجة كافية وعدم وجود إلزام قانوني باتباع نظام خاص لرقابة الجودة واعتقاد أفراد عينة الدراسة بعدم وجود إدراك كافي لأهمية إتباع نظام خاص لرقابة الجودة.

4.دراسة (Deis and Giroux 1992)⁶ : حول محددات جودة التدقيق في القطاع العام في الولايات المتحدة الأمريكية" ، حيث هدفت الدراسة إلى تحديد أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق في القطاع العام، وقام الباحثان باختيار مكاتب التدقيق التي تقوم بتدقيق شركات من القطاع العام في ولاية تكساس وقد تم تقسيم العوامل المحددة التدقيق إلى:

1- عوامل تتعلق بسمعة وشهرة مكتب التدقيق (عدد سنوات الاحتفاظ بالعميل الواحد، عدد العملاء).

2- عوامل تتعلق بالعميل (حجم العميل، الظروف المالية للعميل ، اشتراك العميل ببرنامج مراجعة الند/ الزميل).

3- عوامل تتعلق بعدد ساعات التدقيق وطبيعة التقرير المصدر.

وبعد تصميم معادلة الاتحاد والتي ضمت العوامل السابقة كمعامل مستقلة وجود التدقيق كعامل تابع وتطبيقها على عينة الدراسة، تم التوصل إلى النتائج التالية:

1- تنخفض جودة التدقيق كلما زادت عدد سنوات الاحتفاظ بنفس العميل.

2- هناك علاقة سلبية بين حجم وظروف العميل المالية وجودة التدقيق.

3- هناك علاقة إيجابية بين اشتراك مكتب التدقيق ببرنامج مراجعة الند / الزميل Peer

Review

4- هناك علاقة إيجابية بين عدد ساعات التدقيق وطبيعة ووقت التقرير المصدر بناءً على معايير التدقيق الدولية وبين جودة التدقيق.

5.دراسة (Colbert and Murray 1988)⁷ : حول " العلاقة بين جودة التدقيق وحجم شركة التدقيق"، حيث هدفت الدراسة إلى قياس قوة هذه العلاقة في مكاتب التدقيق صغيرة الحجم في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد احتوت عينة الدراسة على (422) مكتب تدقيق صغير الحجم.

وقد اختار الباحثان ثلاثة متغيرات لها تأثير على جودة تدقيق الحسابات وهي:

1- حجم مكتب التدقيق والمقاس بعدد الموظفين المؤهلين ممن يحملون الشهادات المهنية في المكتب.

2- عدد مرات تطبيق برنامج مراجعة الند/ الزميل على مكاتب التدقيق عينة الدراسة.

3- التحول من تطبيق برامج مراجعة الند/ الزميل من قبل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي في سنة 1994 إلى أطراف تحددها السلطات المسؤولة عن ذلك في كل ولاية.

ويمكن تلخيص النتائج التي توصلت لها الدراسة كالتالي:

1- هناك علاقة إيجابية بين جودة تدقيق الحسابات وبين حجم مكتب التدقيق.

2- كلما زاد عدد مرات تطبيق برنامج الند/ الزميل كلما زادت جودة التدقيق.

3- أن عملية التحول في تطبيق برنامج الند/ الزميل إلى أطراف من خارج معهد المحاسبين الأمريكيين زادت من جودة التدقيق لدى مكاتب التدقيق عينة الدراسة.

6. دراسة (DeAnglo 1981)⁸ : تعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي بحثت في جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليها، والتي تدور حول العلاقة ما بين جودة التدقيق وحجم شركة التدقيق حيث هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى بيان مدى تأثير حجم شركة التدقيق على جودة التدقيق لديها، فقد عرف الباحث التدقيق بأنه احتمالية قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات المادية في النظام المحاسبي للعميل، وتسجيل ذلك في التقرير النهائي الذي يصدره، ويعتبر هذا التعريف القاعدة الأساسية التي بنيت عليها العديد من الدراسات التي أتت بعد هذه الدراسة ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، أن هناك علاقة إيجابية بين جودة التدقيق وحجم شركة التدقيق، وقد فسر الباحث هذه العلاقة على أساس أن شركات التدقيق الكبيرة تقوم بالتدقيق على عدد كبير من العملاء بعكس الشركات الصغيرة وان تقاريراً تنقصها الجودة لبعض العملاء سيؤدي ذلك إلى فقدان العدد الأكبر من العملاء الباقين، وبالتالي خسارة أجور التدقيق، بالإضافة إلى السمعة والشهرة، وهذا ما يدفع هذه الشركات للاهتمام بجودة التدقيق لديها للإحتفاظ بالعدد الأكبر من العملاء وجذب عملاء آخرين أيضاً.

تختلف دراستنا الحالية عن هذه الدراسة في أنها دراسة ميدانية إلى جانب أنها تحليلية تستطلع آراء جمعية المدققين و الأطراف ذات العلاقة بالجهود المبذولة لضبط جودة خدمات التدقيق في الأردن.

الإطار النظري:

نظراً للفصل بين الملكية والإدارة، ونظراً للتعارض الدائم بين مصلحة الفريقين، احتاج الملاك للاطمئنان على أموالهم في يد الإدارة، فكانت مهنة تدقيق الحسابات للتأكد من سلامة تصرفات الإدارة، ولزيادة الثقة في البيانات والقوائم المالية التي تعدها الإدارة. وبسبب المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق على خدمات التدقيق، ولظهور الحاجة إلى خدمات التدقيق على مستوى دولي لخدمة الشركات متعددة الجنسية، وللوفاء بمتطلبات اتفاقية التجارة الحرة التي فتحت الأبواب محلياً لممارسة التدقيق للمدققين من كل الجنسيات، والتي ضاعفت من مخاطر ممارسة مهنة التدقيق، كل

ذلك أظهر الحاجة إلى فرض رقابة على نوعية الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق، لرفع مستوى هذه الخدمات ، ولضمان حد ادنى لهذا المستوى لا يجوز المساس به.

أضف إلى ذلك أن نشاط مهنة التدقيق يصب في المصلحة العامة وخدمة المجتمع ككل، وأن تقديم خدمات مميزة للعملاء والارتقاء بالمهنة وبالمستوى العلمي والمهني للمحاسبين القانونيين (قانون المهنة، مادة 3) يضمن تحقيق أكبر إيرادات ممكنة للدولة من تصدير (تقديم) خدمات التدقيق، ويسهم في حماية الاقتصاد الوطني، ويعزز دور المحاسب القانوني وحيادة واستقلاله، إلا أن الانتكاسات التي تعرضت لها المهنة في دول كثيرة ، مثل اليابان وأمريكا، وأدت إلى إفلاس شركات عملاقة والحققت ضرراً بملكيات المساهمين في اسهم هذه الشركات، قد تركت أثراً على ثقة الجمهور بالمهنة⁹ (خوري:4) ، ودعى إلى الإشراف على المهنة على مستوى الدولة في أمريكا، وإنشاء جهاز خاص بذلك¹⁰ (Sarbanes & Oxley Act :2002) وفي الأردن أنيطت مهمة الإشراف على مكاتب التدقيق بجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، بما يضمن الارتقاء بالمهنة، والالتزام بمعايير المحاسبة ومعايير التدقيق المعتمدة، والارتقاء بالمستوى العلمي والمهني للمحاسبين القانونيين، وتشجيع البحث العلمي والمهني¹¹ (قانون :73 :مادة 8)، بالنص على ضرورة تشكيل لجنة للتفتيش على مكاتب المحاسبين القانونيين المزاويلين¹² (قانون 73: مادة 17) ، لضمان التزامها في عملها بمعايير التدقيق الدولية (المعتمدة)¹³ (جمعية مدققي الحسابات : قرار 54) ، إذ اعتبر مدقق الحسابات مسؤولاً تجاه كل من الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها ومساهميها ومستخدمي بياناتها المالية عن تعويض الضرر المتحقق والريح الفائت بسبب الأخطاء التي ارتكبها في تنفيذ عمله، أو نتيجة لإخفاقه في القيام بواجباته المحددة له وفقاً لاحكام هذا القانون، واحكام أي تشريعات أخرى سارية المفعول أو واجباته التي تقتضيها معايير المحاسبة والتدقيق الدولية المعتمدة¹⁴ (قانون الشركات : مادة 201) ، كما ألزم المدقق أيضاً بالتأمين ضد أخطار المسؤولية المدنية عن أي عطل وضرر يلحق بالغير نتيجة لمزاويلته للمهنة¹⁵ (قانون المهنة : مادة 26) لقد تطور مفهوم الجودة عبر الزمن من مجرد فحص الإنتاج واكتشاف العيوب واصلاحها، ليصبح إدارة الجودة الشاملة على كل ما يتعلق بالعمل والإنتاج

والخدمات التي تؤديها الوحدة، وتشمل العملاء والموردين، وعلى كافة المستويات الإدارية وكل فرع بالمنظمة، انها ثورة ثقافية حيث تعمل الإدارة على تحسين الجودة باستمرار، وتقوم بالتركيز على إنشاء فرق العمل وتشجيع مشاركة الفرد الفعالة في القرارات الإدارية، وتعتمد إدارة الجودة الشاملة على أركان أساسية هي¹⁶ (جابلونسكي:4).

1. اعتماد سلسلة الجودة، والمقصود بذلك اعتبار كل حلقة من مجال العمل كعميل ومنتج في آن واحد.
 2. ضرورة اعتماد نظام معين لتأكيد الجودة ، مثل ISO9000
 3. الالتزام بمفهوم التحسينات المستمرة
 4. إشاعة ثقافة الجودة بين كافة العاملين، وجعل الجودة مسؤولية كل الفروع التابعة لمنظومة العمل.
 5. دعم الإدارة العليا لإدارة الجودة الشاملة بشكل مباشر.
- إن إدارة الجودة الشاملة في التدقيق تعتمد على مجموعة من الأساسيات التي إذا طبقتها مكاتب التدقيق، فإنها ستساعد في الوصول إلى أداء متميز ونتائج جيدة ، ويمكن تلخيص هذه المستلزمات في:
- 1- الاستقلال والكرامة والموضوعية : والتأكد من أن جميع الموظفين المسؤولين عن عملية معينة مستقلون فعلياً وظاهرياً عند إجراء الخدمات المهنية، وعدم التحيز لأي جهة والاحتفاظ بالموضوعية، وحتى إعداد التقرير
 - 2- إدارة الأفراد : وهي السياسات والإجراءات التي على مؤسسة التدقيق تصميمها وتطبيقها لتوفير تأكيد معقول من أن جميع الموظفين الجدد مؤهلون لإنجاز الأعمال بكفاءة، وإن الأعمال يتم إنائها بموظفين لديهم الكفاءة المهنية والتدريب المطلوب.
 - 3- قبول والاستمرار مع العملاء : من أجل تقليل احتمالات تقديم خدمات لمؤسسات تفقر إدارتها للنزاهة والكرامة، وتسعى للتأثير على حياد المدقق.
 - 4- إنجاز الأعمال (الخدمات) : على مؤسسة التدقيق وضع سياسات وإجراءات للتأكد من أن الأعمال التي تم إنجازها قد تمت وحسب المعايير المهنية الموضوعة (معايير التدقيق الدولية) وحسب مستوى النوعية الموضوعة من قبل مؤسسة التدقيق نفسها.

5- **التفتيش :** على مؤسسة التدقيق وضع سياسات وإجراءات للتأكد من أن السياسات والإجراءات الموضوعية سابقاً قد تم تطبيقها وحسب ما وضع لها، وذلك من خلال الشريك أو القسم المسؤول عن التفتيش في مكتب التدقيق أو لجنة الإشراف في جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، أو من خلال فحص الزميل.

ويأتي هذا البحث لتقييم جهود جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين والمحاسبين القانونيين الأردنيين (مدققي الحسابات الأردنيين) في تطبيق أساسيات ومستلزمات ضبط الجودة الشامل في أداء خدمات تدقيق الحسابات لعملائهم.

الدراسة الميدانية:

اشتملت الدراسة الميدانية على توزيع استبانة على اعضاء إدارة جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، وعينة من المحاسبين القانونيين الأردنيين، تضم مجموعة من الأسئلة لتقييم جهود المحاسبين القانونيين الأردنيين وجمعية المحاسبين القانونيين لاساسيات ومستلزمات ضبط جودة خدمات تدقيق الحسابات.

اختبار الثبات: لقد تم اختبار (كرونباخ الفا) لقياس مدى ثبات اداة القياس حيث بلغت قيمة الفا = 86.15% وهي نسبة ممتازة كونها اعلى من النسبة المقبولة 60%.

جدول رقم (1)

التوزيع التكراري لافراد عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة
25 سنة وأقل من 35 سنة	25	71.4%
35 سنة وأقل من 45 سنة	10	28.6%
45 سنة فأكثر	-----	-----
المجموع	35	100%

يتضح من الجدول أن 71.4% تقع أعمارهم بين 25 سنة وأقل من 35 سنة و ان 28.6% من العينة تزيد اعمارهم عن 35 سنة وأقل من 45 سنة. ولا تتضمن العينة افراد تزيد أعمارهم عن ذلك.

جدول رقم (2)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
74.3%	26	بكالوريوس
25.7%	9	ماجستير
-----	-----	دكتوراه
100%	35	المجموع

يتضح من الجدول ان 74.3% من العينة هم من حملة شهادة البكالوريوس وان 25.7% من العينة هم من حملة شهادة الماجستير ، مما يعني ارتفاع المستوى العلمي لأفراد العينة من المحاسبين القانونيين الأردنيين مما يمكنهم من ادراك وتطبيق متطلبات وإجراءات ضبط جودة خدماتهم لعملائهم (ضبط جودة التدقيق).

جدول رقم (3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص

النسبة	التكرار	التخصص
77.1%	27	محاسبة
22.9%	8	إدارة اعمال
100%	35	المجموع

يتضح من الجدول ان 77.1 % من افراد عينة الدراسة هم من تخصص المحاسبة ، وان 22.9% من عينة الدراسة هم من تخصص ادارة الأعمال وهذه التخصصات تتيح لحاملها التزود بثقافة ومعرفة تامة بإجراءات ضبط الجودة.

جدول رقم (4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب متغير مصدر شهادة (إجازة) التدقيق

النسبة	التكرار	شهادة التدقيق
60%	21	اردنية
40%	14	اجنبية
100%	35	المجموع

يتضح من الجدول ان ما نسبته 60% من افراد عينة الدراسة حاصلون على - إجازة التدقيق الاردنية، وان ما نسبته 40% من افراد العينة قد حصلوا على إجازة التدقيق من دول اجنبية.

جدول رقم (5)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة في التدقيق

النسبة	التكرار	الفئة
65.7%	23	10 سنوات
34.3%	12	اكثر من 10 سنوات
100%	35	المجموع

يتضح من الجدول أعلاه ان ما نسبته 65.7% من افراد عينة الدراسة قد بلغت سنوات ممارستهم للمهنة 10 سنوات أو أقل، وان ما نسبته 34.3% من افراد العينة تزيد عن 10 سنوات.

جدول رقم (6)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد العاملين في مكاتب المحاسبة القانونية

النسبة	التكرار	الفئة
11.4%	4	5 اشخاص
-----	-----	10 اشخاص
88.6%	31	اكثر من 10 اشخاص
100%	35	المجموع

يتضح من الجدول ان ما نسبته 88.6% من افراد العينة يعملون في مكاتب تدقيق يزيد عدد العاملين فيها عن 10 اشخاص، و ان ما نسبته 11.4% من العينة يعملون في مكاتب تدقيق عدد العاملين فيها 5 اشخاص فقط ، أي ان غالبية مكاتب المحاسبين القانونيون يعمل فيها أكثر من عشرة أشخاص ، مما يدل على كبر حجم هذه المكاتب وطول مدة ممارستها لعمالها وكثرة الإيرادات التي تحققها مما يمكنها من تنفيذ إجراءات لضبط جودة خدماتها لعملائها.

أي ان غالبية مكاتب المحاسبة القانونية يعمل فيها أكثر من عشرة أشخاص مما يدل على كبر حجم هذه المكاتب وطول مدة ممارستها لعمالها وكثرة الإيرادات التي تحققها مما يمكنها من تنفيذ إجراءات لضبط جودة خدماتها لعملائها.

جدول (7)

التوزيع التكراري لمكاتب التدقيق حسب علاقتها بمكاتب التدقيق الدولية

النسبة	التكرار	الفئة
88.6%	31	- لها علاقة بمكاتب تدقيق دولية
11.4%	4	- ليس لها علاقة بمكاتب تدقيق دولية
100%	35	المجموع

يتضح من الجدول ان 88.6% من العينة يعملون في مكاتب تدقيق لديها علاقة بمكاتب تدقيق اجنبية. و 11.4% من العينة يعملون بمكاتب تدقيق ليس لها علاقة بمكاتب اجنبية.

جدول رقم (8)

متوسطات اجابات افراد عينة الدراسة على اسئلة الاستبانة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1.		3.8571	1.35349
2.		3.5714	1.31251
3.		3.4000	1.26491
4.		3.6000	1.31059
5.		2.6571	1.43369
6.		3.6857	1.47072
7.		3.3143	1.13167
8.		4.0000	1.32842
9.		3.7143	1.17752
10.		2.5714	1.68533
11.		1.8857	1.49059
12.		2.0286	1.52404
13.		3.3429	0.96841
14.		3.0571	0.99832
15.		2.6571	1.23533
16.		2.1714	1.01419
17.		2.9143	0.91944
18.		2.3429	1.16171
19.		3.5714	1.31251

نلاحظ ان اتجاهات إجابات أفراد العينة ايجابية نحو الفقرات (1 و2 و3 و4 و6 و7 و8 و9 و13 و14 و19) وذلك لأن المتوسط الحسابي لها أكبر من متوسط اداة القياس (3) ، بينما اتجاهات افراد العينة سلبية نحو باقي الفقرات وذلك لأن متوسطاتها الحسابية أقل من متوسط اداة القياس (3).

أما فيما يتعلق بالسؤال 20 والذي يستفسر عن أسباب عدم ممارسة مكاتب المحاسبة القانونية لإجراءات ضبط جودة خدماتها فكانت الإجابة نعم ، أي ان مكاتب المحاسبة القانونية لا تمارس إجراءات ضبط الجودة.

وفيما يتعلق بإجابة السؤال (21) والذي يستفسر عن ممارسة مكاتب المحاسبة القانونيين الأردنية لإجراءات أخرى لضبط جودة خدماتها لعملائها فكانت الإجابة بلا ، أي انها لا تمارس الاجراءات لضبط جودة الخدمات المنصوص عليها في معايير التدقيق الدولية المعتمدة في الأردن.

اختبار الفرضيات

الفرضية الاولى:

لا تمارس جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين عمليات التفتيش على تطبيق مكاتب المحاسبة القانونية لمستلزمات ضبط جودة خدمات التدقيق.

للإجابة عن هذه الفرضية تم استخدام اختبار "ت" لعينة واحدة والجدول رقم (8) يوضح نتائج الفرضية

جدول رقم (9)

جدول يوضح نتائج اختبار "ت"

المتوسط	الانحراف المعياري	"ت"	الدالة
4.36	0.32	20.15	0.00

من الجدول نلاحظ ان قيمة ت بلغت مستوى الدلالة الاحصائية والتي بلغت (20.15) وهي دالة عند مستوى 0.05 فاقل، لذا تقبل الفرضية بان جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين لا تمارس عمليات التفتيش على تطبيق مكاتب المحاسبة القانونية لمستلزمات ضبط الجودة لخدمات التدقيق ، أي ان جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين لا تمارس في الواقع إجراءات للتفتيش على جودة خدمات مكاتب المحاسبين القانونيين.

الفرضية الثانية:

- لا يمارس المحاسبون القانونيون الأردنيون مستلزمات ضبط خدمات التدقيق التي تقدمها مكاتبهم.

للإجابة عن هذه الفرضية تم استخدام اختبار "ت" لعينة واحدة والجدول رقم (9) يوضح نتائج الفرضية

جدول (10)

جدول يوضح نتائج اختبار "ت"

المتوسط	الانحراف المعياري	"ت"	الدالة
3.65	0.27	11.78	0.00

من الجدول نلاحظ ان قيمة ت بلغت مستوى الدلالة الاحصائية والتي بلغت (11.78) وهي دالة عند مستوى 0.05 فاق، لذا نقبل الفرضية بان مكاتب المحاسبين القانونيين الأردنيين لا تمارس إجراءات (مستلزمات) ضبط جودة الخدمات التي تقدمها مكاتبهم.

النتائج والتوصيات :النتائج:

اشارت نتائج الدراسة إلى ما يلي :

- 1- ان غالبية العاملين في ميدان المحاسبة القانونية (تدقيق الحسابات) مؤهلون علمياً ، ومن الفئات العمرية الصغيرة ، وذوي خبرات ملائمة تمكنهم من الوعي وتطبيق إجراءات لضبط خدمات التدقيق التي تقدمها مكاتبهم.
- 2- اتضح ان جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين ومكاتب المحاسبة القانونية لا تطبق إجراءات ضبط جودة خدمات التدقيق التي تقدمها لعملائها.
- 3- تؤيد النتائج السابقة ان القضايا المرفوعة ضد مكاتب المحاسبين القانونيين لها علاقة بضبط جودة خدماتها لعملائها.
- 4- لا تمارس مكاتب المحاسبين القانونيين اية إجراءات اضافية لضبط جودة خدماتها لعملائها ، كفحص الزميل مثلاً.
- 5- لا تقوم مكاتب المحاسبة القانونية الاردنية بالتخطيط لضبط جودة خدماتها وإعداد موازنة لذلك.

التوصيات

- 1- تفعيل نصوص التشريعات الأردنية المنظمة لمهنة المحاسبة القانونية (قانون المهنة 73 لسنة 2003 وتعليمات الإفصاح الصادرة عن السوق المالي والتي تلزم جمعية المحاسبين القانونيين بالتفتيش على مستوى جودة خدمات مكاتب المحاسبة لعملها (تدقيق الحسابات) ومدى تحقيقها لمستويات الجودة المطلوبة.
- 2- تطبيق حوافز ايجابية وسلبية لمكاتب المحاسبة القانونية المطبقة لإجراءات ضبط جودة خدماتها.
- 3- تكليف جهات محايدة مثل الجامعات أو السوق المالي بإجراء الفحوص اللازمة للتحقق من تطبيق مكاتب المحاسبة القانونية لإجراءات ضبط جودة خدماتها.
- 4- ضرورة فرض عقوبات على مكاتب المحاسبة القانونية التي لا تلتزم بتطبيق إجراءات لضبط جودة خدماتها لعملائها.
- 5- ضرورة تنظيم دورات تدريبية (اجراءات التأهيل العلمي والمهني) للعاملين في مكاتب المحاسبة القانونية حول إجراءات ضبط جودة خدمات التدقيق.
- 6- تشجيع مكاتب المحاسبة القانونية على تبادل الخبرات في مجال ضبط جودة خدمات التدقيق.
- 7- ضرورة توفير كل الضمانات اللازمة لاستقلال المحاسب القانوني الاردني سواء في مرحلة التعيين وتحديد الاتعاب والعزل بما يضمن استقلاليته حقيقة ومظهراً ويعمل على رفع سوية خدماته لعملائه.
- 8- ضرورة تشجيع مكاتب المحاسبة القانونية الاردنية على تبني أنشطة وإجراءات بناءة لضبط جودة خدماتها لعملائها.
- 9- ضرورة قيام هيئة الأوراق المالية بدور مباشر في ضبط جودة خدمات مكاتب المحاسبة القانونية بالنص على ذلك في تعليمات الإفصاح.

المراجع:**1-المكتب:**

- 1- قانون مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003
- 2-قرار جمعية مدققي الحسابات الأردنية رقم 54 بتاريخ 18/3/1989.
- 3-قانون الشركات -22 لسنة 1997.

4- التميمي، هادي ، " مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية" ، الطبعة الثانية ، مكتبة وائل، عمان 2004.

5- Messier,jr,William f,Auditing & Assurance Services " ,Mc Graw -Hill, Newyork ,International Edition ,Sec.ed,2000

6- Deis,D.R and Giroux G.A 1992. determinants of Audit Quality In the Public Sector, The Accounting Review, Vol 67,pp.462-479.

7. Colbert, G . and Dennis,M.1998 the Association Between Auditor Quality and Auditor Size: An Analysis of Small CPA Firms, Journal of Accounting Auditing and Finance, Vol 13, pp. 135-150.

8. De Anlgelo,L.E.1981. auditor Size and Audit Quality, Journal of Accounting and Economic, Vol3,pp.183-199.

المصادر:

1-خوري، نعيم سابا .مهنة التدقيق و العولمة .مجلة المدقق، جمعية المحاسبين القانونيين الاردنية، عدد 63-64 ، آب ، 2005.

2- السيد،معين امين، اثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة في رشد اتخاذ القرار :دراسة تجريبية على البنوك الجزائرية، المجلة الاردنية للعلوم التطبيقية ، المجلد الثامن ، العدد الاول، 2005.

الرسائل الجامعية:

1. دهمش، رلى نعيم، " مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن" رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية 1994.

2. أحمد ، زياد جمال ابراهيم، " العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة" ، رسالة ماجستير ، جامعة آل البيت، 2003.

التشريعات:

- 1- قرار مجلس التعليم العالي رقم 926 تاريخ 2005/1/6 بتطبيق امتحان الكفاءة الجامعية.
- 2- قانون مهنة المحاسبة القانونية 73 لسنة 2003 .جمعية المحاسبين القانونيين الاردنية .مجلة المدقق، عدد 54/55 حزيران 2003.

الهوامش

1. المملكة الاردنية الهاشمية ، قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم 73 لسنة 2003، مادة (3).
2. المملكة الاردنية الهاشمية، قرار مجلس التعليم العالي، رقم 926 تاريخ 2005/1/6.
3. السيد، معن أمين، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة في رشد اتخاذ القرار، دراسة تجريبية على البنوك الجزائرية ، المجلة الاردنية للعلوم التطبيقية، المجلد الثامن ، العدد الأول، 2005.
4. خوري، نعيم سابا، مهنة التدقيق والعمولة، مجلة المدقق ، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين عدد 63-64 ، آب 2005.
5. دهمش، رلى نعيم (1994) تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن" رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الأردنية.
6. Deis,D.R and Giroux G.A 1992. determinants of Audit Quality In the Public Sector, The Accounting Review, Vol 67,pp.462-479.
7. Colbert, G . and Dennis,M.1998 the Association Between Auditor Quality and Auditor Size: An Analysis of Small CPA Firms, Journal of Accounting Auditing and Finance, Vol 13, pp. 135-150.
8. De Anlgelo,L.E.1981. auditor Size and Audit Quality, Journal of Accounting and Economic, Vol3,pp.183-199.
9. خوري، مرجع سابق، ص4
10. Sarbanes & Oxley Act,2002.
11. قانون مهنة تدقيق الحسابات، مرجع سابق، مادة8.
12. المرجع السابق، مادة 17.
13. جمعية المحاسبين القانونيين الاردنية، قرار 54 تاريخ 1989/3/18.
14. المملكة الاردنية الهاشمية، قانون الشركات 22 لسنة 1997، مادة 210.
15. قانون مهنة تدقيق الحسابات، مرجع سابق، مادة 26.
16. جابلونسكي، جوزيف ، " تطبيق إدارة الجودة الكلية" ، خلاصات كتب المدير ورجل الأعمال، السنة الأولى ، العدد السادس، فبراير (شباط)1993، ص 4-7) :

الاستاذالمحترم

تحية طيبة وبعد ،،،

يعتبر ضبط جودة خدمات المحاسبين القانونيين الأردنيين صمام أمان للعاملين في المهنة والمستفيدين من خدماتهم وللمعنيين ، بما يضمن أن تؤدي هذه الخدمات بمستوى يتناسب وأهمية المهنة ودورها في الاقتصاد الوطني، وفي الحياة بشكل عام.

وللتحقق من هذا الأمر، صممت الاستبانة المرفقة التي يعتمد نجاحها على مدى تعاونكم في تقديم المعلومات والإجابة عن الأسئلة التي احتوتها.

مع خالص الشكر والتقدير،،،

استبانة

أولاً: المعلومات الشخصية (الديموجرافية) للمستجيب :-

- 1- العمر ☐ 25 سنة فأكثر ☐ 35 سنة فأكثر ☐ 45 سنة فأكثر ☐
- 2- المؤهل العلمي : ☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى ☐
- 3- التخصص : ☐ محاسبة ☐ إدارة اعمال ☐ أخرى ☐
- 4- شهادة التدقيق: ☐ أردنية ☐ أجنبية ☐
- 5- سنوات خبرة التدقيق ☐ 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐
- 6- عدد العاملين في مكتب التدقيق ☐ خمسة أشخاص ☐ 10 أشخاص ☐ أكثر من 10 أشخاص ☐
- 7- علاقة مكتب التدقيق بمكتب تدقيق أجنبي ☐ توجد ☐ لا توجد ☐

ثانياً : مدى ممارسة المحاسبين القانونيين الأردنيين لضبط جودة التدقيق، ومستلزمات ضبط جودة التدقيق.

1. يتم التوظيف في مكتب المحاسب القانوني على اساس الحاجة إلى كفاءات معينة:
☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة
2. يتم التوظيف في مكتب المحاسب القانوني بناء على وصف للمهام التي سيمارسها المرشح للتوظيفة:
☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة
3. ينظم مكتب المحاسب القانوني دورات تدريبية منتظمة للعاملين في حقل التدقيق
☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة
4. يوجد لدى مكتب المحاسب القانوني خطة لتدريب العاملين في حقل التدقيق
☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة
5. يتلقى العاملون في حقل التدقيق تدريبات حول خطط وبرامج ضبط جودة مكتب المحاسب القانوني:
☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة
6. يتم ترقية العاملين لدى مكتب المحاسب القانوني بناءً على نتيجة أدائهم
☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة
7. يتم تقييم خطط وسياسات التدريب في مكتب المحاسب القانوني من قبل العاملين في المكتب للتأكد من انسجامها مع احتياجات التطوير المهني للعاملين
☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة
8. يمارس مكتب المحاسب القانوني عمله باستقلال وموضوعية تامة بين الملاك والإدارة:
☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة

9. يتم مقارنة مدى الالتزام بضوابط الجودة لدى مكتب المحاسبة بين فترة وأخرى
- موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة ☐
10. تمنح جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين شهادة تميز لمكتب المحاسبة المطبق لمعايير الجودة
- موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة ☐
11. يلجأ مكتب المحاسب إلى زميل لفحص مستوى جودة اداء خدماته وخطط التدريب لديه
- موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة ☐
12. ترسل جمعية المحاسبين القانونيين لجنة للإشراف والتفتيش على ضوابط الجودة لدى مكتبكم
- موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة ☐
13. يفاضل مكتب المحاسب القانوني بين عملائه عند تجديد التعاقد معهم (قبول واستمرار العملاء)
- موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة ☐
14. إن القضايا التي ترفع ضد مكتب المحاسب القانوني التدقيق لها علاقة بجودة عمل المكتب
- موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة ☐
15. يعد المكتب موازنة تقديرية لنفقات برنامج ضبط جودة أعمال المكتب
- موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة ☐
16. يتم حساب التكاليف الفعلية لبرنامج ضبط جودة عمل المكتب
- موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة ☐
17. تقبل شركات التأمين عقوداً لتأمين المكتب ضد أخطار المسؤولية المهنية
- موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة ☐

18. يتم تجديد العقود مع العملاء بغض النظر عن طبيعة العلاقة بين المكتب والعملاء في العام الماضي

موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة ☐

19. يتم الحكم ضد مصلحة المكتب في القضايا التي تثار ضده أمام القضاء

موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة ☐

20. يمارس مكتب المحاسب القانوني (في الواقع) إجراءات أخرى لضمان مستوى جودة خدماته لعملائه، أذكرها _____

21. إذا كان مكتب المحاسب القانوني لا يمارس إجراءات لضبط جودة خدماته، فما هي الأسباب في رأيك: - أذكرها _____

.....

.....

.....