

انعكاس الالتزام بسياسات وإجراءات معيار التدقيق الدولي (220)
على عملية التدقيق

The reflection of compliance with the policies and procedures of International Auditing Standard (220) on the audit process

أ.م.د. سهاد صبيح الصفار
Assist. Prof. Dr. Sohad Sabih Al-Saffar

الباحث علي محمد حسن البخاتي
Ali Mohammed Hassan AL-Bakate

الجامعة التقنية الوسطى - كلية التقنية الإدارية/بغداد

Sohadalsaffar72@mtu.edu.iq

dbc0008@mtu.edu.iq

تاريخ تقديم البحث: 2022/08/ 03

تاريخ قبول النشر: 2022/08/ 23

المستخلص

تهدف هذه الورقة البحثية تحليل إنعكاس تطبيق سياسات وإجراءات معيار التدقيق الدولي (220) رقابة الجودة، على عملية التدقيق لدى شركات ومكاتب التدقيق في العراق، مما يساهم في زيادة الجودة المطلوبة وتجنب الحالات التي تسيئ لاستقلالية المدقق وحياديته ويؤكد على الدور الذي تلعبه هذه السياسات في قبول الزبون وتقدير المخاطر التي تترتب على القبول الخاطئ للزبون، وتوفير الموارد البشرية الكفوءة المطلوبة لإتمام وإنجاح عملية التدقيق وسط رقابة وتوثيق مستمرين. خلصت النتائج التي تم التوصل إليها البحث إلى الآتي: (1) تمثل جودة التدقيق قدرة المدقق الخارجي واستقلاليته على إصدار حكم مناسب وموثوق به حول القوائم المالية السنوية المعدة على أساس السياسات المحاسبية. (2) أظهرت نتائج الاختبارات الإحصائية اتفاق عام حول علاقة الارتباط بين سياسات وإجراءات معيار التدقيق الدولي (220) وتعزيز عمليات التدقيق لدى شركات ومكاتب التدقيق. أما التوصيات فهي كالآتي: (1) التأكيد على التزام شركات ومكاتب التدقيق بتطبيق سياسات وإجراءات معيار التدقيق الدولي (220) رقابة الجودة، والتأكيد على تطبيقها وسط إجراءات رقابية مشددة. (2) تأكيد المنظمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق على استقلالية وحيادية مدققي شركات ومكاتب التدقيق لما له من دور وتأثير في تعزيز عملية التدقيق.

الكلمات المفتاحية: معيار التدقيق الدولي (220)، الجودة، رقابة الجودة، تعزيز عمليات التدقيق، علاقة الارتباط.

Abstract

This research paper aims to know the role of the policies and procedures of the International Auditing Standard (220) Quality Control and its reflection on the audit process of audit companies and offices in Iraq, which contributes to increasing the required quality and avoiding cases that undermine the independence and impartiality of the auditor, and emphasizes the role that these policies play in customer acceptance. Assessing the risks that result from the wrong acceptance of the customer, and providing the efficient human resources required to complete and succeed the audit process amid continuous monitoring and documentation to ensure compliance with the quality control policies and procedures represented by the international auditing standard (220). The results reached through this paper are as follows: (1) Audit quality means “the ability and independence of the external auditor to make an appropriate and reliable judgment about the annual financial statements prepared on the basis of accounting policies. (2) The results of statistical tests showed general agreement about the relationship between the policies and procedures of the International Auditing Standard (220). Strengthening the auditing processes of audit firms and offices As for the recommendations, they are as follows (1) Emphasis on the commitment of audit firms and offices to implement policies and procedures International Auditing Standard (220) Quality control, and the emphasis on its application amid strict control procedures. (2) The professional organizations supervising the audit profession confirm the independence and impartiality of auditors of auditing companies and offices because of its role and impact in enhancing the audit process.

Keywords: International Auditing Standard (220), quality, quality control, strengthening audits, correlation.

المقدمة

مع ظهور الشركات الكبرى وازدياد المنافسة بينها والتطور الذي رافق الثورة الصناعية الكبرى لم يبق مفهوم الجودة محصوراً بالمجالات الصناعية والإنتاجية المتمثلة بجودة المنتج ونوعيته بل أصبحت الجودة مطلوبة في نواحي الحياة المختلفة ونظراً لما يتمتع به التدقيق من أهمية بالغة في دنيا المال والأعمال ولما له من دور في التعبير عن المصداقية والموضوعية في البيانات المالية وبيان الوضع المالي للشركات محل التدقيق وكيفية استغلال مواردها المالية بعيداً عن عمليات الفساد والاحتيال التي قد ترافقها، ونتيجة للالتزامات التي لحقت بشركات التدقيق التي أشرفت على تدقيق وحدات اقتصادية تعرضت لخسائر مالية والتي كان أشهرها إفلاس وانهيار شركة الطاقة (Enron) الأمريكية وشركة الاتصالات الأمريكية (WorldCom) مما تسبب بسمعة سيئة عن شركات التدقيق ورفع الدعاوى القضائية وتحميلها المسؤولية في بيان صدق عدالة البيانات المالية لتلك الوحدات الاقتصادية . صار لزاماً على عملية التدقيق أن ترتقي للجودة المطلوبة التي تحقق أقصى الأهداف المرسومة لها فظهرت جودة التدقيق بشكل واسع وحضيت بأهتمام المختصين من باحثين ومدققين وشركات ومنظمات اقتصادية، والمنظمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق التي أخذت بتبني وإصدار المعايير والتشريعات التي تحفظ للمهنة مكانتها ومنها معيار التدقيق الدولي (220) رقابة الجودة.

يضم البحث أربعة مباحث، خصص المبحث الأول لعرض منهجية البحث، أما المبحث الثاني فقد تناول الجانب النظري من خلال عرضه نظرة تعريفية حول مفهوم الجودة في التدقيق، نظرة تعريفية عن مفهوم رقابة جودة التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي (220)، العوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق. أما المبحث الثالث (الجانب العملي من البحث) تناول نبذة تعريفية عن عينة البحث (شركات ومكاتب التدقيق)، التحليل الوصفي الإحصائي لمتغيرات الدراسة. تناول المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها الباحثين.

المبحث الأول-منهجية البحث

1-1: مشكلة البحث

مع زيادة الطلب على جودة التدقيق صار لزاماً على المنظمات المشرفة على المهنة مراعاة الجودة والتأكيد عليها، لذا ألزمت تلك المنظمات شركات ومكاتب التدقيق بتطبيق المعايير المهنية التي تصدرها ومن هذه المعايير والإجراءات سياسات وإجراءات معيار التدقيق الدولي (220) رقابة الجودة كونه يضمن الوصول لجودة الخدمات المقدمة للزبائن، ومن ثم رضا الزبون والمجتمع المالي والمستفيدين من العمليات التدقيقية مما جعل المدققين أمام ضرورة الالتزام بتلك السياسات والإجراءات والتأكيد عليها، إذ يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤل الآتي: "هل هنالك انعكاس لسياسات وإجراءات معيار التدقيق الدولي (220) رقابة الجودة على تعزيز عمليات التدقيق".

1-2: أهمية البحث

نظراً لأهمية ودور التدقيق في إبراز صدق وعدالة القوائم المالية للوحدات الاقتصادية عن طريق الرأي الفني المحايد الذي تصدره سلط البحث الضوء على بيان تأثير وأنعكاس اتباع سياسات وإجراءات معيار التدقيق الدولي (220) رقابة الجودة وتأثيرها في ضبط عملية التدقيق وبالتالي تعزيزها وجودتها

1-3: أهداف البحث

1. عرض مفهوم الجودة ورقابة الجودة في مهنة التدقيق، والعوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق ودور سياسات وإجراءات معيار التدقيق الدولي (220) رقابة الجودة في الحد من هذه العوامل ومن ثم تعزيز عملية التدقيق.
2. بيان علاقة الارتباط لسياسات وإجراءات معيار التدقيق الدولي (220) رقابة الجودة، وتعزيز عمليات التدقيق.

1-4 فرضية البحث

يستند البحث الى الفرضية الرئيسية الاتية: (لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين سياسات وإجراءات معيار التدقيق الدولي (220) رقابة الجودة ، وتعزيز عمليات التدقيق). تنبثق منها الفرضيات الفرعية الاتية:

1. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين مسؤوليات القيادة عن الجودة في التدقيق، وتعزيز عمليات التدقيق
2. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بالتدقيق، وتعزيز عمليات التدقيق.
3. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين قبول وأستمرار العلاقات مع الزبائن، وتعزيز عمليات التدقيق.
4. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين تعيين فريق التدقيق (الموارد البشرية)، وتعزيز عمليات التدقيق
5. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين أداء عملية التدقيق، وتعزيز عمليات التدقيق.
6. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين المتابعة وتعزيز، عمليات التدقيق.
7. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين التوثيق و تعزيز، عمليات التدقيق

1-5 حدود البحث

الحدود الزمانية والمكانية للبحث كانت كالآتي:

1. الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية بالسنة 2022.
2. الحدود المكانية: عينة من شركات ومكاتب التدقيق العاملة في البيئة العراقية.

1-6 أداة البحث

الأداة المعتمدة في البحث هي الإستبانة التي تم إعدادها لغرض معرفة مدى علاقة الارتباط والتأثير بين سياسات وأجراءات معيار التدقيق الدولي (220) رقابة الجودة وتعزيز جودة عملية التدقيق.

1-7 مجتمع وعينة البحث

وزعت الإستبانة على عينة عشوائية من (المدققين والمحاسبين) تمثلت بديوان الرقابة المالية الاتحادي، شركات ومكاتب التدقيق، مكاتب تنظيم الحسابات وقد بلغ عدد الاستمارات التي وزعت (115) إستمارة، وأسترجعت (102) إستمارة مستوفية للتحليل والدراسة بنسبة (88%) وهي تشكل نسبة كبيرة كما موضح في الجدول (1).

الجدول (1) مجتمع وعينة البحث

عدد الاستمارات العينة		الاستمارات الموزعة		الاستمارات المستردة الخاضعة للتحليل	
				النسبة	العدد
ديوان الرقابة المالية الاتحادي		60		54%	55
شركات ومكاتب التدقيق		35		29%	30
مكاتب تنظيم الحسابات		20		16%	17
المجموع		115		100%	102

المصدر: إعداد الباحثين

1-8 أسلوب البحث

1. الجانب النظري: إعتد الجانب النظري في البحث على المنهج الوصفي، من خلال مجموعة المصادر العربية والأجنبية من كتب وأبحاث منشورة وغير منشورة، الأطاريح والرسائل الجامعية ذات العلاقة بموضوع البحث، الدوريات والمجلات العلمية العربية والأجنبية، البحوث المنشورة على شبكة الانترنت.
2. الجانب العملي/ الأساليب الإحصائية المستخدمة: اعتمد الباحثين عدداً من الأساليب الإحصائية تمثلت باستعمال بعض المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي ، والانحراف المعياري، والأهمية النسبية ومعامل الارتباط ، والوسط الفرضي)، بهدف استخراج قيم اختبارات الأساليب المذكورة، فقد أدخلت البيانات باستعمال البرنامج الإحصائي (SPSS24) وذلك لغرض تحليل البيانات وعرض النتائج المستخرجة بناءً على أسئلة الإستبانة

المبحث الثاني - الجانب النظري من البحث

2-1 نظرة تعريفية حول مفهوم الجودة في التدقيق

نظرا لأهمية ومكانة مهنة التدقيق وما تقدمه من خدمة للمجتمع المالي وتزويدها للأفراد والمنظمات المختلفة بما يحتاجوا من تقارير تمثل صدق وعدالة البيانات المالية للوحدات الاقتصادية المدققة والثقة التي تضيفها لها ومع التطور الحاصل في دنيا المال والاعمال أخذت الخدمات التقليدية لالتلبي حاجات متخذي القرار فاصبحت شركات ومكاتب التدقيق مطالبة بتزويدهم بمعلومات وخدمات غير تقليدية (حسين، 2013: 349)، خاصة بعد بعد الازمات المالية والانهيئات الاقتصادية التي تعرضت لها كبرى الشركات العالمية والسمعة السيئة لشركات التدقيق التي أشرفت على تدقيق تلك الشركات والانتقادات التي وجهت لها بسبب حالات الغش والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية ما ترتب عليه من خسائر مالية لحقت بشركات التدقيق والمدققين جراء الدعاوى القضائية المرفوعة ضدهم جعل من جودة التدقيق مطلباً ضرورياً ومهماً لكافة أطراف العملية التدقيقية (عودة، 2011: 15)، وبناءاً على ذلك عرف (De Angelo) جودة التدقيق بأنها "احتمالية قيام المدقق الخارجي باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للزبون، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره (Mendonka & Persson, 2014: 9). كما عرفها (Hahne, 2015: 37) بأنها "قدرة المدقق الخارجي واستقلاليته على إصدار حكم مناسب و موثوق به حول القوائم المالية السنوية المعدة على أساس السياسات المحاسبية"، وعرفها (النعسان، 2018: 41) الالتزام بمعايير التدقيق ومعايير الاداء للأفراد داخل شركة ومكتب التدقيق أي الالتزام بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في المدققين مثل النزاهة والموضوعية والاستقلال وتوافر المهارات والكفاءة في الافراد على المهام بصورة تحقق الموائمة بين خبرات ومهارات الافراد وطبيعة المهمة. يرى الباحثين بأن جودة التدقيق هي تنفيذ عملية التدقيق بكفاءة ومهارة وفقاً للمعايير المهنية ومتطلبات السلوك المهني والأخلاقي الصادرة عن المنظمات المهنية للتدقيق وسياسات وأجراءات رقابات الجودة والإفصاح عن الأخطاء والتحريفات المكتشفة بما يحقق رضا ورغبات الزبون والأهداف المتوقعة من عملية التدقيق.

2-2 مفهوم رقابة جودة التدقيق

أزدادت أهمية مهنة تدقيق الحسابات نتيجة التطورات الحاصلة في اقتصاديات العالم وانتشار التقنيات الحديثة في أغلب المجالات أضافة لتعدد مخاطر التدقيق وتعدد الأطراف المستفيدة والتي تعتمد على خدمات تدقيق الحسابات بالخصوص ما يتعلق بأراء مدقي الحسابات حول العدالة والمصادقية والموثوقية في القوائم المالية المنشورة، وتأثيرها الإيجابي بسمعة مكتب التدقيق الذي يعملون بها. فالمتتبع لأدبيات التدقيق يلاحظ ازدياد الاهتمام منذ العقدين الأخيرين برقابة الجودة لأعمال مكاتب التدقيق، لزيادة عدد القضايا المرفوعة على المدققين من قبل الزبائن، وما نتج عن ذلك من أضرار سببها إلهام والنقصير من بعض مدقي الحسابات في أداء واجباتهم المهنية، إذ يعد موضوع رقابة الجودة في أعمال التدقيق من مواضيع الفكر الرقابي الحديثة والذي يهدف إلى أن تكون أعمال الرقابة قائمة على قواعد ومعايير تضمن جودة الأداء وتعزز الثقة والمصادقية في نتائج التدقيق (العلي وآخرون، 2010: 159). حيث عرفت رقابة الجودة بالاتي :

1. الوسائل التي تستخدمها أو تتبعها شركات ومكاتب التدقيق للتأكد من مدى مقابلة مسؤولياتها المهنية في مواجهة الزبائن (Arens et al., 2005:35).

2. الإجراءات والسياسات الموضوعة من قبل مؤسسة التدقيق نفسها للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى الا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوب (التميمي، 2006: 68).

3. السياسات والإجراءات التي على ينبغي على شركة التدقيق ان تقوم بها سواء ما يتعلق بالشركة او بالعمليات الخاصة التي على مستوى الشركة ككل او كل عملية على حده لضمان قيام شركة التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بصورة مناسبة وبما يتفق مع المعايير (الذنيبات، 2010: 63) .

يرى الباحثين من خلال التعاريف أعلاه أن رقابة جودة التدقيق تمثل إجراءات وسياسات وضوابط وتعليمات تضعها المنظمات المهنية المعنية بمهنة التدقيق وتطبق من قبل شركات ومكاتب التدقيق للتأكد من تحقيق الأداء وتطبيق المعايير الخاصة بالمهنة، ومن ثم تضيق فجوة التوقعات للمدقق والزبون.

2-3 سياسات وأجراءات رقابة الجودة

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، معيار التدقيق الدولي (220) الموسوم "رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية"، والذي حدد مجموعة السياسات والإجراءات المرتبطة بتحقيق جودة عمليات التدقيق المنفذة كآلاتي (IFAC, 2017: 139)

1. مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق
2. المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بالتدقيق
3. قبول وإستمرار العلاقات مع الزبائن
4. تعيين فريق التدقيق (الموارد البشرية).
5. أداء عملية التدقيق
6. المتابعة
7. التوثيق

2-4 العوامل المؤثرة في جودة التدقيق

تتأثر جودة التدقيق بالعديد من العوامل، التي بدورها تنعكس على عمليات التدقيق المنفذة ولذا يتعين تشخيصها والتعرف عليها (هنية، 2016: 42)، للحصول على تقارير تدقيق صحيحة فمستخدموا التقارير المالية يعتقدون أن عمليات التدقيق ذات جودة عالية إذا ما تبين أنها خالية من التحريفات المادية، ويتوقعون من المدقق الإشارة لوجود أية مشاكل لدى الوحدة كالأفلاس مثلاً (Carson et al., 2013: 74). ويمكن الإشارة الى بعض هذه العوامل التي يرى الباحثين بأن لها دوراً أساسياً في التأثير على جودة عملية التدقيق منها ما يرتبط بشركة ومكتب التدقيق ككل ومنها ما يرتبط بالعنصر البشري المسؤول عن أداء عملية التدقيق وكما مبين أدناه

أولاً. الالتزام بالمعايير المهنية والتنظيمية

حرصت المنظمات المهنية على صياغة هيكل لمعايير التدقيق وتعديلها باستمرار بما يتوافق والاحتياجات المتجددة للمستخدمين مما ترتب على ذلك إصدار المعايير الدولية للتدقيق والتي تضمنت كافة التفاصيل المتعلقة بمهنة التدقيق (الحسن، 2010: 27).

ثانياً. إجراءات قبول الزبون الجديد والاستمرار مع الحالي

ترتبط الإجراءات المستخدمة بتقييم الزبون والاستمرارية معه بدراسة وتقييم خطر أعمال الوحدة محل التدقيق كإمكانية استمرارها في نشاطها بصورة مربحة، على أن يكون التقييم قبل التعاقد (المصدر، 2013: 50).

ثالثاً. اختيار المدققين المساعدين وتوزيعهم لأداء أعمالهم

يتعين على شركات ومكاتب التدقيق اختيار المدققين الذين يتمتعون بالكفاءة المهنية والقدرة على الإلتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة نظراً لأعتماد عملية التدقيق عليهم (IFAC, 2017: 51).

رابعاً. التطوير والتعليم المهني

أهتمت المنظمات المهنية الدولية في إصداراتها بالتعليم والتطوير المهني الذي أكدت فيه على ضرورة أن تتوفر لدى المدققين الخبرة والمعرفة المطلوبة للإيفاء بمسؤولياتهم (أرينز ولوبك، 2013: 126)

خامساً. سمعة شركة ومكتب التدقيق

تمتاز شركات ومكاتب التدقيق ذات الجودة العالية بسمعة أكبر من تلك منخفضة الجودة، لذا فهي تسعى للمحافظة على مستوى سمعتها من خلال تقديم التقارير الدقيقة وذات الجودة العالية. وتعود الفكرة بشكل أساسي إلى أن السمعة يتم تكوينها بواسطة تقديم خدمات تدقيق مميزة وذات جودة عالية (Hosseinniakani et al., 2014: 243)

سادسا. تخصص شركة ومكتب التدقيق في مجال عمل (صناعة) الزبون

يُنظر الى التخصص المهني أو الصناعي للمدقق على أنه أحد الاتجاهات المتقدمة في تطوير مهنة التدقيق، ومن المداخل الرئيسية في أستمراية شركات ومكاتب التدقيق في سوق العمل (دبور، 2013: 3).

سابعا. التنافس بين شركات ومكاتب التدقيق

للمنافسة الشديدة والعروض التي تطرحها شركات ومكاتب التدقيق وساعات العمل والأمور التنافسية الأخرى تأثير على جودة عملية التدقيق وأتعاب التدقيق، وبالتالي فالعلاقة بين جودة عملية التدقيق والمنافسة الشديدة علاقة عكسية فكلما زادت المنافسة حدث انخفاض بمستوى الجودة المطلوبة (الجدعاني وآخرون، 2009: 192).

ثامناً. متابعة أعمال التدقيق والاتصال بأعضاء فريق التدقيق والزبون

يحتاج المدققون المكلفون بالعملية التدقيقية الى التوجيه والمتابعة للحصول على التدريب المهني المستمر لتأهيلهم عملياً وعلمياً (توماس وهنكي، 2016: 185)،

تاسعاً. إستقلالية المدقق

أن استقلالية المدقق وعلاقتها بجودة عملية التدقيق علاقة طردية حسيما خلصت اليه العديد من الدراسات وعدتها ركيزة أساسية لتحقيق الجودة لعدم قدرة المدقق غير المستقل عن الكشف على الأخطاء والمخالفات.

عاشراً. أتعاب التدقيق

ترى المنظمات المهنية أن الأتعاب العالية دليل على الجهد المبذول من قبل المدقق، وبالتالي جودة تدقيق أكبر إذ تعني وجود ساعات عمل أطول قد تم قضاؤها في عملية التدقيق، أو لجودة المدققين لديها وبالمقابل، أما الاتعاب المنخفضة فتعني جهداً وعملاً أقل، وبالتالي جودة تدقيق أقل (علي وآخرون، 2009: 60).

المبحث الثالث-الجانب العملي من البحث**3-1 نبذة تعريفية عن عينة البحث (شركات ومكاتب التدقيق)**

تتبنى شركات ومكاتب التدقيق فحص حسابات الشركات الخاصة وأصدار التقرير المحايد عن صحة وعدالة تقاريرها المالية وأنشطتها المختلفة وتقديم الاستشارات والأعمال التي تقع ضمن اختصاصها المهني، كونها الجهة المخولة بذلك وتمارس نشاطها في العراق بأشراف ومتابعة مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، حيث تُعد شركات التدقيق من الشركات التضامنية التي تتكون من اثنين أو أكثر من المدققين الحاصلين على إجازة ممارسة المهنة من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات على أن يكونوا من الصنف (أ)، وإن لديهم من الخبرة أكثر من (5) سنوات للعمل في مجال المهنة، أما بالنسبة لمكاتب التدقيق العراقية فهي أقل هيكلية من شركات التدقيق وتتألف من مدقق (شخص واحد) مع بعض المساعدين من المدققين، ولا تختلف المكاتب عن الشركات بل تتصف بكل المواصفات المطلوبة لشركات التدقيق.

3-2 نتائج الاختبارات الإحصائية

سيتم عرض نتائج الاختبارات الإحصائية وتحليلها لمحاوِر الإستبانة والتي اختصت بالبحث والتحليل عبر مقاييس النزعة المركزية (الوسط الحسابي) ومقاييس التشتت (الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف) إضافة الى الأهمية النسبية والنسبة المئوية للتكرارات، والتي تم إعدادها لمعرفة مدى الارتباط بين سياسات وإجراءات رقابة الجودة للمعيار (220) وتعزيز عملية التدقيق، إذ تمت معالجة بيانات الإستبانة بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي.

3-2-1 الصدق والثبات

ويعني درجة التقارب التي يعطيها المقياس أو الاداة عند تطبيقه مرتين، ومن مقاييس الثبات الأكثر شيوعاً والتي تستخدم لقياس ثبات الاتساق في الإجابات هو (Cronbach's Alpha) تراوحت قيمته الموجه بين (صفر - 1)، وأن القيمة المقبولة هي (0.60). يوضح الجدول (2)، معامل كرونباخ لقياس الصدق والثبات في إستمارة الاستبيان

الجدول (2) معامل كرونباخ لقياس الصدق والثبات

ت	المتغير	قيمة الفا كرونباخ α	مقياس الثبات $\sqrt{\alpha}$	عدد المجاميع
1	مسؤولية القيادة على عمليات التدقيق	0.788	0.887	5
2	المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة بالتدقيق	0.769	0.876	5
3	قبول وإستمرار العلاقات مع الزبائن	.754	.868	5
4	تعيين فريق التدقيق (الموارد البشرية)	.784	.885	5
5	أداء عملية التدقيق	.828	.909	5
6	المتابعة	.847	.919	5
7	التوثيق	.860	.927	5
	الإجمالي	.951	.975	35

المصدر : إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS 24

يوضح الجدول (2)، أن قيم الفا كرونباخ تتراوح بين (0.724 - 0.860) للمتغيرات والابعاد الخاصة بكل متغير وهي قيم مقبولة كونها أكبر من (0.60) مما يشير للاتساق الداخلي للابعاد، وثبات فقراته وأن القيمة الاجمالية للمقياس هي (0.951) مما تؤكد على أن إستمارة الاستبيان تتمتع بمستوى عال من الثبات وبالتالي الحصول على النتائج المطلوبة ودليل على مدى إمكانية تكرار المقياس وأعطاه للنتائج نفسها.

● المقياس تمت معالجة بيانات الإستبانة بالإعتماد على مقياس ليكرت الخماسي وكما موضح في الجدول (3)

الجدول (3) مقياس ليكرت الخماسي للاستبانة

المقياس	أتفق تماماً	أتفق	أتفق الى حد ما	لا أتفق	لا أتفق تماماً
الوزن	5	4	3	2	1

3-2-2 إختبار أسئلة (العوامل المؤثرة في جودة عملية التدقيق

الجدول (4) العوامل المؤثرة في جودة التدقيق

ت	المؤشر	اتفق تماماً (5)	اتفق (4)	اتفق الى حد ما (3)	لا أتفق (2)	لا أتفق تماماً (1)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية %	العدد الكلي
1	يُعد الالتزام بالمعايير المهنية والتنظيمية من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة	61	38	2	1	0	4.56	0.59	12.94	91	102
2	يُعد الالتزام بسياسات وأجراءات قبول الزبون الجديد والحالي من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة	24	52	14	9	0	3.92	0.86	22.03	78	100
3	يُعد الالتزام باختيار المدققين والمساعدين وتوزيعهم لاداء عملية التدقيق من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق.	59	34	3	3	1	4.47	0.78	17.44	89	102
4	يُعد الالتزام بالتطوير والتعظيم المهني للموارد البشرية من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق	51	40	4	4	1	4.36	0.81	18.75	87	100
5	يُعد الالتزام بسمعة شركة ومكتب التدقيق كمتطلبات أخلاقية من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق	44	41	11	3	0	4.26	0.78	18.35	85	102

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS 24

تراوحت مديات الأوساط الحسابية لهذا المحور بين (3.98 - 4.56)، بما يؤكد أن الوسط الحسابي لمجمل فقرات المحور كانت (4.31)، أما بالنسبة للانحراف المعياري فقد تراوح بين (0.59 - 0.78)، فيما تراوح معامل الاختلاف بين (12.94-22.03) وهذا أقل من مؤشر القبول البالغ 50%. بناءً على ذلك يتبين أن هنالك إتفاق من قبل المُستطلع آرائهم حول الإلتزام بالمعايير المهنية والتنظيمية التي أشارت لها الجهات المشرفة والمنظمة للمهنة وأكدت على ضرورة الامتثال لها، والإهتمام الكبير بالسياسات والإجراءات الخاصة بقبول وإستمرار العلاقات مع الزبائن والحصول على المعلومات التي تمكنها من تطبيق قواعد السلوك المهني ومراعاة الظروف المحيطة بالزبون كـ (النزاهة، الأمانة، الموقف مالي)، ويُمكن الإلتزام بالتطوير والتدريب المستمر مدققي الحسابات من أداء الواجبات المكلفين بها مما يضمن مواكبة التطورات العلمية والمهنية وبالتالي جودة عمليات التدقيق.

3-2-3 تأثير التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات مسؤوليات القيادة، في تعزيز عمليات التدقيق.

الجدول (5) تأثير التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات مسؤوليات القيادة في تعزيز عمليات التدقيق

ت	المؤشر	اتفق تماماً (5)	اتفق (4)	أتفق الى حد ما (3)	لا اتفق (2)	لا اتفق تماماً (1)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية %	العدد الكلي
1	يساعد تبني ثقافة الجودة من قبل شركات ومكاتب التدقيق في تعزيز جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة	36	51	12	3	0	4.17	0.75	17.95	84	102
	النسب المئوية	35	50	11	3	0					100
2	يساعد وجود علاقات عمل طيبة تستند الى التعاون في إنجاز المهام بين المدققين في تعزيز جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة	41	46	12	2	1	4.21	0.80	19.06	84	102
	النسب المئوية	40	45	11	2	1					100
3	يساعد حصول المستفيدين من نتائج اعمال شركات ومكاتب التدقيق على درجة من الرضا بأن العمل قد تم وفقاً لخطاب التعاقد في تعزيز جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة	27	47	18	9	1	3.88	0.93	24.12	78	102
	النسب المئوية	26	46	18	9	1					100
4	يساعد التحفيز والتشجيع والتفويض للمدققين في تعزيز جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة	43	48	10	1	0	4.30	0.68	15.94	86	102
	النسب المئوية	42	47	10	1	0					100
5	يساعد وجود قيادة فاعلة ملتزمة ببرنامج إدارة الجودة ومشاركة في تطبيقها في تعزيز جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة	48	45	7	1	1	4.35	0.74	16.99	87	102
	النسب المئوية	47	44	7	1	1					100

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

من خلال الجدول (5)، يمكن الباحثين توضيح الآتي:

تراوحت مديات الأوساط الحسابية لأسئلة هذا المحور بين (3.88 - 4.35)، بمتوسط حسابي لمجمل فقرات المحور (4.18)، أما بالنسبة للانحراف المعياري فقد تراوح بين (0.68 - 0.93)، فيما تراوح معامل الاختلاف (15.94 - 24.12)، بناءً على ذلك يمكن القول بضرورة ان تعزز إدارة شركة ومكتب التدقيق ثقافة الجودة في عملها، وتعمل على توفير الإمكانيات اللازمة لتمكين المدققين من الايمان بها وتطبيقها، والالتزام بالمعايير المهنية والاخلاقية وقواعد السلوك المهني التي أكدت على تحلي مدقق الحسابات بالمطلوبات الأخلاقية عند أداء عملية التدقيق أو عند تعامله مع الزملاء، لما له من اثر في تعزيز عملية التدقيق مع

التأكيد على الالتزام بتبني ماتم الاتفاق عليه في خطاب التعاقد بما يطمأن الجهة محل التدقيق على أن العمل قد تم تنفيذه وفقاً للمتطلبات المهنية والأخلاقية، إضافة الى أن سياسات تقييم الاداء والتعويض والتشجيع تساعد على تبني الجودة وتحقيقها. مع التأكيد على إمتلاك القيادة في شركة ومكاتب التدقيق للخبرة والكفاءة والوعي بمتطلبات جودة التدقيق.

3-2-4 تأثير التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بعمليات التدقيق، في تعزيز عمليات التدقيق.

الجدول (6) تأثير التزام شركات ومكاتب التدقيق بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بالتدقيق، في تعزيز عمليات التدقيق

ت	المؤشر	اتفق تماماً (5)	اتفق (4)	اتفق الى حد ما (3)	لا اتفق (2)	لا اتفق تماماً (1)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية	العدد الكلي
1	يساعد التأكيد على الاستقلالية والابتعاد عن العلاقات التي تشكل خطر في حيادية وموضوعية اعضاء فريق التدقيق في تعزيز جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة	48	48	6	0	0	4.41	0.60	13.65	88	102
2	يعزز إبلاغ اعضاء فريق التدقيق عن المخالفات التي تتضارب مع المتطلبات الاخلاقية من جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة	35	57	6	4	0	4.20	0.72	17.17	84	102
3	تعزيز حالة اليقظة والشك المهني لملاحظة أي دليل يشير لعدم الامتثال لمتطلبات الاستقلالية من جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق.	36	46	10	8	0	4.10	0.87	21.36	82	102
4	يعزز الحصول على الامتثال الخطي السنوي لالتزامات المدققين لسياسات وإجراءات شركات ومكاتب التدقيق من جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة	36	46	10	7	0	3.89	0.81	21.05	78	102
5	يساعد توافر السمعة الحسنة، والشهرة في تعزيز جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة.	30	54	10	5	1	4.07	0.82	20.32	82	102

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

من خلال الجدول (6)، يمكن الباحثين توضيح الاتي:

تراوحت مديات الاوساط الحسابية لأسئلة هذا المحور بين (3.89 - 4.41) بما يؤكد أن المتوسط الحسابي لمجمل فقرات المحور كانت (4.13)، أما الانحراف المعياري فقد تراوح بين (0.60 - 0.87) فيما تراوح معامل الاختلاف (13.66 - 21.36)، حيث يمكن القول بأن الالتزام التام بالإبلاغ عن متطلبات الاستقلالية للمدققين، والتأكيد على الموضوعية والحياد لدى المدققين، وإبلاغهم عن الظروف والعلاقات التي تخلق تهديداً على الاستقلالية ضمن الوقت المناسب لاتخاذ الإجراءات اللازمة للحد منها، انطلاقاً من معيار التدقيق الدولي (200) الذي ركز على تحلي المدقق بنزعة الشك المهني وإدراك الظروف التي تتسبب في تحريف القوائم المالية بشكل جوهري. وهذا ما أكدت عليه المعايير المهنية والتنظيمية المحلية و الدولية وحرصت للحصول على مصادقة كتابية من قبل المدققين سنوياً تبين فيها مدى الالتزام بالمتطلبات المهنية والأخلاقية خاصة الاستقلالية.

3-2-5 تأثير التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات قبول وأستمرار العلاقات مع الزبائن تعزيز عمليات التدقيق.

الجدول (7) تأثير التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات قبول وأستمرار العلاقات مع الزبائن تعزيز عمليات التدقيق

ت	المؤشر	اتفاق تماماً (5)	اتفاق (4)	أُتفق إلى حد ما (3)	لا أتفق (2)	لا أتفق تماماً (1)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية	العدد الكلي
1	يساعد دفع الاتعاب وغياب الدعاوى القضائية في تعزيز جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة.	29	36	24	13	0	3.79	0.99	26.31	76	102
	النسب المئوية	28	35	23	13	0					100
2	يساعد توثيق القضايا التي يتم تحديدها أو أي تعارض بالمصالح قبل قبول المهمة في تعزيز جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة.	25	58	15	4	0	4.02	0.74	18.51	80	102
	النسب المئوية	24	57	15	4	0					100
3	تساعد أمانة ونزاهة الزبون في تعزيز جودة التدقيق،	29	47	17	9	0	3.94	0.89	22.81	79	102
	النسب المئوية	28	46	16	9	0					100
4	تعزز إدارة المخاطر الفعالة لدى الزبون من جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة.	21	58	20	3	0	3.95	0.72	18.29	79	102
	النسب المئوية	20	57	19	3	0					100
5	تعزز جودة الرقابة الداخلية للزبون من جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة	46	44	11	1	0	4.32	0.70	16.32	86	102
	النسب المئوية	45	43	10	1	0					100

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

من خلال الجدول (7)، يمكن الباحثين توضيح الآتي:

تراوحت مديات الاوساط الحسابية لأسئلة هذا المحور بين (3.79 - 4.32) بما يؤكد أن الوسط الحسابي لمجمل فقرات المحور كانت (4.00) أما بالنسبة للانحراف المعياري فقد تراوح بين (0.70-0.99) ، فيما تراوح معامل الاختلاف (16.32-26.31)، يمكن القول أن مستوى الاتعاب قد يؤثر على الالتزام بالمتطلبات المهنية كتهديد المصلحة الشخصية مما يؤكد على أن دفع الاتعاب بالتوقيت المناسب دون تأجيل سيسهم في تعزيز الجودة. إضافة الى ضرورة توثيق القضايا المهمة وأدراجها في برنامج التدقيق مع الملاحظات المتضمنة مسألة تعارض المصالح والتي تُعد تهديداً للمتطلبات الأخلاقية لمعالجتها وتجنبها، ووضع السياسات والإجراءات الخاصة بمراعاة نزاهة الزبون والأمور المتعلقة بذلك كهوية وسمعة المالكين في الوحدة محل التدقيق وطبيعة العمليات، تورط الزبون بقضايا غسيل الأموال والأنشطة الاجرامية، مع الاستجابة لمواجهة المخاطر لدى الزبون والتي تتمثل بالتحريفات المادية تحت فريق التدقيق ضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني، كما أكد عليه معيار التدقيق الدولي (330).

3-2-6. تأثير التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات تعيين فريق التدقيق (الموارد البشرية) في تعزيز عمليات التدقيق

الجدول (8) تأثير التزام شركات ومكاتب التدقيق بتعيين فريق التدقيق (الموارد البشرية) في تعزيز عمليات التدقيق

ت	المؤشر	اتفق تماماً (5)	اتفق (4)	اتفق الى حد ما (3)	لا اتفق (2)	لا اتفق تماماً (1)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية %	العدد الكلي
1	تعزيز الدورات التأهيلية والتطويرية التي تنبأها شركات ومكاتب التدقيق من جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة	55	43	3	1	0	4.49	0.60	13.56	90	102
	النسب المئوية	54	42	3	1	0					100
2	يساعد أستعانة اعضاء فريق التدقيق باعمال موظفي الوحدة محل التدقيق (التدقيق الداخلي) في تعزيز جودة التدقيق،	30	48	18	6	0	4.00	0.84	21.10	80	102
	النسب المئوية	29	17	47	6	0					100
3	تساعد القناعة بالجودة لدى أعضاء فريق التدقيق في تعزيز جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة	23	58	16	4	1	3.96	0.79	20.07	79	102
	النسب المئوية	22	56	16	4	1					100
4	يساعد تقييم أداء اعضاء فريق التدقيق ومتابعة هذه التقييمات في تعزيز جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة	37	46	13	5	1	4.10	0.87	21.36	82	102
	النسب المئوية	36	45	12	5	1					100
5	تعزيز الخبرة الكافية للمدقق في نوع صناعة الزبون من جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة.	42	44	12	3	1	4.20	0.83	19.88	84	102
	النسب المئوية	41	43	11	3	1					100

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS 24

من خلال الجدول (8)، يمكن الباحثين توضيح الآتي:

تراوحت مديات الاوساط الحسابية لأسئلة هذا المحور بين (3.96 - 4.49) بما يؤكد أن الوسط الحسابي لمجمل فقرات المحور كانت (4.15) أما بالنسبة للانحراف المعياري فقد تراوح بين (0.60 - 0.87)، فيما تراوح معامل الاختلاف (13.56 - 21.36). يمكن القول أن الدورات التأهيلية والتطويرية للمدققين تعمل على زيادة معارفهم وثقافتهم المهنية ومواكبة التطورات الحاصلة في مجال المهنة وبالتالي أداء أعمالهم بمهنية تامة وكفاءة عالية، إضافة الى أن أستعانة فريق التدقيق بموظفي الوحدة محل التدقيق لاجراء الاستشارات والنقاشات حول المسائل الصعبة والمثيرة للجدل سواء مع الافراد العاملين في الشركة محل التدقيق بالخصوص (الرقابة الداخلية) او المستشارين الخارجيين سيعزز من الجودة ويحسن من تطبيق الحكم المهني، حيث تساعد قناعة فريق عملية التدقيق والمشرفين في تعزيز الجودة كونها تمنحهم التقدير لجهودهم ولما يترتب على ذلك من ترقية وتشجيع وتحفيز من قبل إدارة شركة ومكتب التدقيق.

3-2-7 تأثير التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات تنفيذ عملية التدقيق في تعزيز عمليات التدقيق

الجدول (9) تأثير التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات تنفيذ عملية التدقيق في تعزيز عمليات التدقيق

ت	المؤشر	اتفاق تماماً (5)	اتفاق (4)	اتفاق إلى حد ما (3)	لا اتفاق (2)	لا اتفاق تماماً (1)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية	العدد الكلي
1	يعزز اعتماد التخطيط لعملية التدقيق من جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة.	45	50	6	1	0	4.36	0.64	14.70	87	102
	النسب المئوية	44	49	6	1	0					100
2	يعزز إمتلاك الموارد الكافية لشركات ومكاتب التدقيق من جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة.	40	45	10	5	2	4.13	0.92	22.31	83	102
	النسب المئوية	39	44	10	5	2					100
3	تعزز دقة الإجراءات التحليلية من جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة.	48	42	9	2	1	4.31	0.79	18.44	86	102
	النسب المئوية	47	41	9	2	1					100
4	يساعد الحصول على الاستشارة القانونية لتقويم عملية التدقيق في تعزيز جودة التدقيق،	39	45	15	2	1	4.16	0.82	19.77	83	102
	النسب المئوية	38	44	14	2	1					100
5	يساعد تقدير الوقت اللازم والمناسب لإنجاز مهمة التدقيق بما يتلائم مع طبيعة المهمة في تعزيز جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة	34	50	12	6	0	4.09	0.82	20.17	82	102
	النسب المئوية	33	49	11	6	0					100

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

من خلال الجدول (9)، يمكن الباحثين توضيح الآتي:

تراوحت مديات الاوساط الحسابية لأسئلة هذا المحور بين (4.09 - 4.36) بما يؤكد أن الوسط الحسابي لمجمل فقرات المحور كانت (4.21) أما بالنسبة للانحراف المعياري فقد تراوح بين (0.64 - 0.92) فيما تراوح معامل الاختلاف (14.07 - 20.17)، يمكن القول بأن التخطيط السليم يعزز من أداء عملية التدقيق ومن فاعلية الاستخدام الكفاء لجهود أعضاء فريق التدقيق والحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة إضافة الى التأكد من أن المشاكل المحتملة قد تم تشخيصها، مع ضرورة وجود أهمية لإمتلاك الموارد البشرية والمادية حسب ما اكدت عليه المعايير الدولية والمهنية، لادارة وتنفيذ عمليات التدقيق ممن يتمتعون بالمؤهلات العلمية، مع التأكيد على أن الالتزام بالإجراءات التحليلية ودقتها من تقييم المعلومات المالية ودراسة العلاقة بين البيانات ومقارنة القيم المسجلة بالسجلات مع توقعات المدققين سيعزز من الجودة أيضاً، ويخفيض من الإجراءات التفصيلية وبالتالي وقت عملية التدقيق والجهد المبذول.

3-2-8 تأثير التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات المتابعة في تعزيز عمليات التدقيق

الجدول (10) تأثير التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات المتابعة في تعزيز عمليات التدقيق

ت	المؤشر	اتفق تماماً (5)	اتفق (4)	اتفق الى حد ما (3)	لا اتفق (2)	لا اتفق تماماً (1)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية	العدد الكلي
1	يعزز أكتشاف حالات الضعف والقصور في سياسات وإجراءات رقابات الجودة من جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة.	34	59	6	3	0	4.21	0.68	16.22	84	102
	النسب المئوية	33	58	6	3	0					100
2	يساعد تحديد طبيعة وتوقيت ومدى فحص رقابة جودة التدقيق في تعزيز جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة.	34	59	3	3	0	4.04	0.72	17.84	81	102
	النسب المئوية	33	58	3	3	0					100
3	يساعد تبني أسلوب فحص النظير في تعزيز جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة.	23	53	22	4	0	3.93	0.77	19.69	79	102
	النسب المئوية	22	52	21	4	0					100
4	تعزز عملية استبدال المسؤول عن عمليات الفحص والرقابة عندما تقل قدرته على تنفيذ الفحص الموضوعي من جودة التدقيق،	23	53	20	5	1	3.90	0.83	21.49	78	102
	النسب المئوية	22	52	19	5	1					100
5	يعزز إبلاغ المسؤولين على الرقابة نتائج متابعتهم لرقابة الجودة بشكل سنوي من جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق	23	59	14	6	0	3.97	0.77	19.55	79	102
	النسب المئوية	22	58	13	6	0					100

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS24 الإحصائي

من خلال الجدول (10)، يمكن الباحثين توضيح الآتي:

تراوحت مدى الاوساط الحسابية لأسئلة هذا المحور بين (3.90 - 4.21) بما يؤكد أن المتوسط الحسابي لمجمل فقرات المحور كانت (4.01) أما بالنسبة للانحراف المعياري فقد تراوح بين (0.68 - 0.83)، فيما تراوح معامل الاختلاف (16.22 - 21.49)، يُعد إكتشاف حالات القصور والضعف من الإجراءات الوقائية للعملية ككل وللحالات التي تم أكتشافها، وأبلاغ النتائج الى المسؤولين لغرض أخذها بالحسبان وبالتالي تعزيز الأداء وجودته. إذ يساعد التحديد لطبيعة وتوقيت عمليات الفحص في تشخيص الظروف الغير عادية لعملية التدقيق والتهديدات التي تبرز وتحتاج الى معالجات أنية أو مشاورات للتقييم الموضوعي للاحكام الهامة التي يصدرها فريق العمل، حيث تساعد إجراءات فحص النظير عمليات الفحص التي تتم من قبل شركة او مكتب تدقيق آخر على معرفة مدى الالتزام بنظم رقابة الجودة الموضوعية والسياسات والإجراءات التي صممت مما يعزز من جودة عملية التدقيق، يضاف الى ذلك عملية استبدال مدقق عمليات فحص رقابة الجودة تحافظ على موضوعيته، أن الإبلاغ عن نتائج نظام رقابة الجودة الخاص بها الى الأطراف ذات العلاقة لإتخاذ الاجراء المناسب إذ تقتضي الضرورة وتتطلب، كوصف الإجراءات التي تم بموجبها الفحص، حالات القصور المتكررة وطرق معالجتها.

3-2-9 تأثير التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات التوثيق في تعزيز عمليات التدقيق

الجدول (11) تأثير التزام شركات ومكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات التوثيق في تعزيز عمليات التدقيق

ت	المؤشر	اتفق تماماً (5)	اتفق (4)	اتفق الى حد ما (3)	لا اتفق (2)	لا اتفق تماماً (1)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الأهمية النسبية	العدد الكلي
1	يعزز توثيق المشاورات مع المهنيين الآخرين بخصوص الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل من جودة التدقيق،	39	43	17	2	1	4.14	0.83	20.18	83	102
	النسب المئوية	38	42	16	2	1					100
2	يساعد توثيق القضايا التي تم تحديدها فيما يتعلق بالالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة وكيفية حلها في تعزيز جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق.	25	51	23	3	0	3.96	0.77	19.43	79	102
	النسب المئوية	24	50	22	3	0					100
3	يعزز توثيق تنفيذ الإجراءات التي تتطلبها سياسات شركة ومكتب التدقيق لفحص رقابة الجودة من جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق.	24	54	17	4	0	3.99	0.76	19.15	80	102
	النسب المئوية	24	54	17	4	0					100
4	يعزز توثيق الاستنتاجات الخاصة بقبول وأستمرار العلاقات مع الزبون من جودة التدقيق	23	56	20	3	0	3.97	0.73	18.57	79	102
	النسب المئوية	22	55	19	3	0					100

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

من خلال الجدول (11)، يمكن الباحثين توضيح الآتي:

تراوحت مديات الاوساط الحسابية لأسئلة هذا المحور بين (3.96 - 4.14) بما يؤكد أن المتوسط الحسابي لمجمل فقرات المحور كانت (4.01) أما بالنسبة للانحراف المعياري فقد تراوح بين (0.73 - 0.83). يمكن القول، أن هناك ضرورة لتوثيق كافة القضايا المرتبطة بالجودة والمشاورات وأستنتاجات المترتبة من عملية التدقيق، فضلاً عن طبيعة ونطاق المشاورات لتمكين المشرفين من وضع المعالجات الصحيحة، وأن توثيق القضايا المتعلقة بالمتطلبات الأخلاقية تسهم في تشخيص العلاقات التي تتسبب في تهديد استقلالية المدققين وبيان مواطن الضعف والقصور التي تؤثر في عملية التدقيق. إضافة الى توثيق كافة الحالات والاستنتاجات

3-3 نتائج الفرضيات الخاصة بأثبات علاقة الارتباط بين سياسات وأجراءات معيار التدقيق (220) رقابة الجودة، وتعزيز عمليات التدقيق.

سيتم اختبار الفرضيات الخاصة بالارتباط بين المتغير المستقل (سياسات وأجراءات رقابة الجودة) والمتغير التابع (تعزيز عمليات التدقيق) عبر الإحصاءات الوصفية وتحليل الارتباط وبعد ترتيب النتائج الإحصائية أعلاه

3-3-1 اختبار الفرضية الرئيسية

H0: (لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين سياسات وإجراءات رقابة الجودة، وتعزيز عمليات التدقيق).

H1: (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين سياسات وإجراءات رقابة الجودة، وتعزيز عمليات التدقيق).

أظهرت النتائج في الجدول (12) الآتي :

الجدول (12) العلاقة بين سياسات وإجراءات رقابة الجودة، وتعزيز عمليات التدقيق

المحور	الوسط الحسابي	الوسط الفرضي	الانحراف المعياري	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	القرار
سياسات وأجراءات معيار التدقيق (220)	4.10	3	0.59	0.642	0.000	قبول الفرضية البديلة (H1) ورفض فرضية العدم (H0).
تعزيز عمليات التدقيق	4.31	3	0.53			

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS 24

يتبين من الجدول أعلاه وجود علاقة ذات اتجاه إيجابي (طردى) ضمن مستوى معنوي مستخرج أعلاه بين سياسات وأجراءات معيار التدقيق الدولي 220 وتعزيز عمليات التدقيق وعليه تُقبل الفرضية البديلة (H1) وترفض فرضية العدم (H0) أي بمعنى آخر توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين سياسات وإجراءات رقابة الجودة، وتعزيز عمليات التدقيق.

3-3-2 اختبار الفرضية الفرعية الأولى

H0: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين مسؤوليات القيادة عن الجودة في عمليات التدقيق، وتعزيز عمليات التدقيق.

H1: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين مسؤوليات القيادة عن الجودة في عمليات التدقيق وتعزيز عمليات التدقيق.

أظهرت النتائج في الجدول (13) الآتي:

الجدول (13) العلاقة بين مسؤوليات القيادة عن الجودة في عمليات التدقيق و تعزيز عمليات التدقيق.

المحور	الوسط الحسابي	الوسط الفرضي	الانحراف المعياري	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	القرار
مسؤوليات القيادة	4.18	3	0.57	0.694	0.000	قبول الفرضية البديلة (H1) ورفض فرضية العدم (H0).
تعزيز عمليات التدقيق	4.31	3	0.53			

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS 24

يتبين من الجدول أعلاه وجود علاقة ذات اتجاه إيجابي (طردى) ضمن مستوى معنوي مستخرج أعلاه، وعليه تُقبل الفرضية البديلة (H1) وترفض فرضية العدم (H0) أي بمعنى آخر توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مسؤوليات القيادة وتعزيز عمليات التدقيق.

3-3-3 اختبار الفرضية الفرعية الثانية

H0: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بالتدقيق، وتعزيز عمليات التدقيق.

H1: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بالتدقيق، وتعزيز عمليات التدقيق.

أظهرت النتائج في الجدول (14) الآتي:

الجدول (14) العلاقة بين المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بالتدقيق وتعزيز عمليات التدقيق

المحور	الوسط الحسابي	الوسط الفرضي	الانحراف المعياري	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	القرار
المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بالتدقيق	4.13	3	0.55	0.719	0.000	قبول الفرضية البديلة (H1) ورفض فرضية العدم (H0).
تعزيز عمليات التدقيق	4.31	3	0.53			

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS 24

يتبين من الجدول أعلاه وجود علاقة ذات اتجاه إيجابي (طردى) ضمن مستوى معنوي مستخرج أعلاه وعليه تُقبل الفرضية البديلة (H1) وترفض فرضية العدم (H0) أي بمعنى آخر توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بالتدقيق وتعزيز عمليات التدقيق.

3-3-4 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

H0: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين قبول وأستمرار العلاقات مع الزبائن وتعزيز عمليات التدقيق.

H1: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين قبول وأستمرار العلاقات مع الزبائن وتعزيز عمليات التدقيق.

أظهرت النتائج في الجدول (15) الآتي:

الجدول (15) العلاقة بين قبول وأستمرار العلاقات مع الزبائن وتعزيز عمليات التدقيق

المحور	الوسط الحسابي	الوسط الفرضي	الانحراف المعياري	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	القرار
قبول وأستمرار العلاقات مع الزبائن	4.00	3	0.58	0.585	0.000	قبول الفرضية البديلة (H1)
تعزيز عمليات التدقيق	4.31	3	0.53			وتُرفض فرضية العدم (H0).

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

يتبين من الجدول أعلاه وجود علاقة ذات اتجاه إيجابي (طردى) ضمن مستوى معنوي مستخرج أعلاه وعليه تُقبل الفرضية البديلة (H1) وتُرفض فرضية العدم (H0) أي بمعنى آخر توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين قبول وأستمرار العلاقات مع الزبائن وتعزيز عمليات التدقيق.

3-3-5 اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

H0: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين تعيين فريق التدقيق (الموارد البشرية) وتعزيز عمليات التدقيق.

H1: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين تعيين فريق التدقيق (الموارد البشرية) وتعزيز عمليات التدقيق.

أظهرت النتائج في الجدول (16) الآتي:

الجدول (16) العلاقة بين تعيين فريق التدقيق (الموارد البشرية) وتعزيز عمليات التدقيق

المحور	الوسط الحسابي	الوسط الفرضي	الانحراف المعياري	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	القرار
تعيين فريق التدقيق (الموارد البشرية)	4.15	3	0.58	0.692	0.000	قبول الفرضية البديلة (H1)
تعزيز عمليات التدقيق	4.31	3	0.53			وتُرفض فرضية العدم (H0).

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

يتبين من الجدول أعلاه وجود علاقة ذات اتجاه إيجابي (طردى) ضمن مستوى معنوي مستخرج أعلاه وعليه تُقبل الفرضية البديلة (H1) وتُرفض فرضية العدم (H0) أي بمعنى آخر توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تعيين فريق التدقيق (الموارد البشرية) وتعزيز عمليات التدقيق.

3-3-6 اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

H0: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين أداء عملية التدقيق، وتعزيز عمليات التدقيق.

H1: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين أداء عملية التدقيق، وتعزيز عمليات التدقيق.

أظهرت النتائج في الجدول (17) الآتي:

الجدول (17) العلاقة بين أداء عملية التدقيق وتعزيز عمليات التدقيق

المحور	الوسط الحسابي	الوسط الفرضي	الانحراف المعياري	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	القرار
أداء عملية التدقيق	4.21	3	0.62	0.592	0.000	قبول الفرضية البديلة (H1)
تعزيز عمليات التدقيق	2.31	3	0.53			وتُرفض فرضية العدم (H0).

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 24

يتبين من الجدول أعلاه وجود علاقة ذات اتجاه إيجابي (طردى) ضمن مستوى معنوي مستخرج أعلاه وعليه تُقبل الفرضية البديلة (H1) وتُرفض فرضية العدم (H0) أي بمعنى آخر توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أداء عملية التدقيق وتعزيز عمليات التدقيق.

3-3-7 اختبار الفرضية الفرعية السادسة

H0: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين المتابعة وتعزيز عمليات التدقيق.

H1: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين المتابعة وتعزيز عمليات التدقيق.

اظهرت النتائج في الجدول (18) وكالاتي:

الجدول (18) العلاقة بين المتابعة وتعزيز عمليات التدقيق

المحور	الوسط الحسابي	الوسط الفرضي	الانحراف المعياري	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	القرار
المتابعة	4.01	3	0.59	0.641	0.000	قبول الفرضية البديلة (H1) وترفض فرضية العدم (H0).
تعزيز عمليات التدقيق	4.31	3	0.53			

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS 24

يتبين من الجدول أعلاه وجود علاقة ذات اتجاه إيجابي (طردي) ضمن مستوى معنوي مستخرج أعلاه وعليه تُقبل الفرضية البديلة (H1) وترفض فرضية العدم (H0) أي بمعنى آخر توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين المتابعة وتعزيز عمليات التدقيق.

3-3-8 اختبار الفرضية الفرعية السابعة

H0: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين التوثيق و تعزيز عمليات التدقيق.

H1: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين التوثيق و تعزيز عمليات التدقيق.

اظهرت النتائج في الجدول (19) وكالاتي:

الجدول (19) العلاقة بين التوثيق وتعزيز عمليات التدقيق

المحور	الوسط الحسابي	الوسط الفرضي	الانحراف المعياري	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	القرار
التوثيق	4.01	3	0.65	0.574	0.000	قبول الفرضية البديلة (H1) وترفض فرضية العدم (H0).
تعزيز عمليات التدقيق	4.31	3	0.53			

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS 24

يتبين من الجدول أعلاه وجود علاقة ذات اتجاه إيجابي (طردي) ضمن مستوى معنوي مستخرج أعلاه وعليه تُقبل الفرضية البديلة (H1) وترفض فرضية العدم (H0) أي بمعنى آخر توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين التوثيق و تعزيز عمليات التدقيق.

المبحث الرابع -الاستنتاجات والتوصيات

4-1 الاستنتاجات

1. جودة التدقيق تعني قدرة المدقق الخارجي واستقلاليته على إصدار حكم مناسب و موثوق به حول القوائم المالية السنوية المعدة على أساس السياسات المحاسبية.
2. أظهرت نتائج الاختبارات الإحصائية اتفاق عام حول علاقة الارتباط بين سياسات وإجراءات معيار التدقيق الدولي (220) و تعزيز عمليات التدقيق لدى شركات ومكاتب التدقيق.
3. يساعد التوثيق لكافة القضايا التي يتم تحديدها فيما يتعلق بتنفيذ عمليات التدقيق كيفية حلها في تعزيز جودة التدقيق، مما ينعكس على تحسين عمليات التدقيق المنفذة.

4-2 التوصيات

1. التأكيد على التزام شركات ومكاتب التدقيق بتطبيق سياسات وإجراءات معيار التدقيق الدولي (220) رقابة الجودة ، والتأكيد على تطبيقها وسط إجراءات رقابية مشددة.
2. تأكيد المنظمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق على استقلالية وحيادية مدققي شركات ومكاتب التدقيق لما له من دور وتأثير في تعزيز عملية التدقيق.
3. متابعة التوثيق لكل عملية تدقيق من التخطيط الاولي وحتى تسليم تقرير المدقق، لتجنب أية ملاحظات يتم توثيقها ووضع الحلول لها.

المصادر والمراجع المصادر العربية أولاً: الكتب

1. أرنيذ، ألفين، جيمس لوبك، (2013)، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة د.محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ، الرياض، جامعة الإسكندرية.
2. التميمي، هادي عباس، (2006)، مدخل الى التدقيق من الناحية العملية والنظرية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان.
3. الذنيبات، علي عبد القادر، (2010)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، الطبعة الثالثة دار وائل للنشر، عمان.
4. توماس، وليم وهنكي، امرسون، (2016)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض.
5. علي، عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، (2009)، قواعد و أخلاقيات و سلوكيات مهنة المحاسبة والتدقيق في مواجهة الأزمات المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية.

ثانياً: البحوث والدوريات

1. العلي، منهل محيد، شيما محمد الراوي، (2010)، تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، دراسة حالة ل أحد مكاتب التدقيق في محافظة نينوى، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 6، العدد 19
2. حسين، علي كاظم، (2013)، دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز خدمات التأكيد، بحث تطبيقي على عينة من مراقبي الحسابات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 23.
3. الجدعاني، نورسعاد، والعنقري، حسام عبد المحسن، (2009)، تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز.

ثالثاً: الرسائل والاطاريح

1. عودة، علاء الدين صالح محمود، (2011)، أثر منهج التدقيق القائم على جودة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال
2. المصدر، مرشد عيد، (2013)، أثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق (دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة)، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية في غزة،
3. دبور، خالد موسى، (2013)، دور استراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، كلية الاقتصاد والعلوم .
4. النعسان، سماح أسامة، (2018)، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
5. هنية، شابي، (2016)، العوامل المؤثرة في جودة مهنة محافظي الحسابات في الجزائر دراسة حالة لعينة من محافظي الحسابات بسكرة، رسالة ماجستير، جامعة محد خيضر بسكرة، كلية العلم الاقتصادية التجارية علوم التسيير.
6. الحسن، لطاف، (2010)، "مدى تأثير استخدام إستراتيجية الاختبارات الأساسية في جودة المراجعة في سورية، دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.

Foreign References

Book

1. International Federation of Accountants, (2017), International Standard on Auditing (220), "Quality Control for an Audit of Financial Statements", International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), IFAC
2. Arens, A., Elder, J., & Beasley, M., (2005), Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 11th edition, Pearson Education Inc.

Second: Periodicals

1. Mendonka, S., Persson, L. (2014), "Audit Quality from a Client Company Perspective", Master Thesis, School of Business, Economics and Law, University of Gothenburg.
2. Evelin, T., (2020), "Dimensions of Service Quality Badan Penyelenggara Jaminan Sosial Kesehatan Kota Dumai", KINERJA: Journal of Business and Economics, Vol 24, N.
3. Hahne, G. E. (2015), "The Effects of External Quality Control on Quality in Auditin Companies", Ph.D. thesis, Faculty of Economics and Management, University of Latvia.

4. Carson , E. , Fargher, N. ,Geiger, M . , Lennox , C. , Raghunandan , K. Willekens, M.,(2013), Audit reporting for going-concern uncertainty: A research synthesis. Auditing: A Journal of Practice and Theory, 32.19.
5. Hosseinniakan, Seyed Mahmoud, Inacio, Helena, & Mota, Rui, 2014, A review on Audit Quality Factors, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol. 4, No. 2, Portugal, pp. 243-254.
6. Eshleman , J.,(2013), "The Effect of Audit Market Concentration on Audit Pricing and Audit Quality:The Role of the Size of the Audit Market ,PHD Thesis, The Department of Accounting, North Carolina University