

الجامعة التقنية الوسطى- كلية التقنية
الإدارية/بغداد
Sohadalsaffar72@mtu.edu.iq

الجامعة التقنية الوسطى- كلية التقنية
الإدارية/بغداد
dbc0008@mtu.edu.iq

تقييم مستوى تطبيق سياسات وإجراءات رقابة جودة التدقيق إستناداً لمعيار التدقيق الدولي (220) لعينة من شركات ومكاتب تدقيق عراقية

Evaluating the level of application of audit quality control policies and procedures based
on International Auditing Standard (220) for a sample of Iraqi audit firms and offices

شهاد صبيح الصفار

Sohad Sabih Al-Saffar

علي محمد حسن البخاتي

Ali Mohammed Hassan AL-Bakate

الخلاصة:

تهدف هذه الورقة البحثية لتقييم مستوى تطبيق السياسات والإجراءات الخاصة بمعيار التدقيق الدولي (220) رقابة الجودة لشركات ومكاتب التدقيق العاملة في البيئة العراقية بما يعزز من معرفة الدور الذي تلعبه هذه السياسات والاجراءات في الوصول الى جودة عمليات التدقيق المطلوبة، ولحث المنظمات المهنية المشرفة على المهنة في العراق على الاستعانة بنتائج عملية التقييم للتأكيد على الالتزام بالمعيار وسياساته .

أهم النتائج التي تم التوصل اليها من خلال هذه الورقة يمكن ذكرها بالآتي: (1) تباين الالتزام بتطبيق سياسات وأجراءات رقابة الجودة لاعمال التدقيق من قبل شركات ومكاتب التدقيق عينة البحث. (2) وجود تباين في أملاك شركات ومكاتب التدقيق لموظف مختص (مدقق داخلي) برقابة الجودة يراقب تطبيق السياسات الخاصة برقابة الجودة سنوياً على الأقل. (3) عدم مراعاة أغلب شركات ومكاتب التدقيق لاقامة الدورات التدريبية والتطويرية للمدققين بأشراف المدربين من ذو الخبرة والاختصاص ممن يتمتعون بالكفاءة. (4) أظهرت نتائج الاختبارات الإحصائية تفاوتاً في مراعاة ضوابط تقديم الخدمات الاستشارية من قبل شركات ومكاتب التدقيق عينة البحث. أما التوصيات فكانت كالآتي: (1) ضرورة التأكيد على الالتزام الكامل بسياسات وأجراءات معيار التدقيق الدولي (220) رقابة الجودة وتوفير كافة الموارد اللازمة لتطويرها وتحقيقها. (2) ضرورة إلزام شركات ومكاتب التدقيق بوضع برامج خاصة بالتدريب والتطوير والتعاقد مع خبراء في مجال المهنة لاقامة الورش والندوات التثقيفية. (3) الاهتمام بالفحص الداخلي للجودة، مع إستحداث وظيفة تعنى بالتدقيق الداخلي للجودة. (4) حث شركات ومكاتب التدقيق على تنفيذ إجراءات الفحص النظير من اجل التأكد من تطبيق كافة السياسات والإجراءات الخاصة بالجودة موضوعياً.

الكلمات المفتاحية: معيار التدقيق الدولي (220) ، رقابة الجودة ، فحص النظير. الجودة

Abstract

This research paper aims to assess the level of application of the policies and procedures of the international auditing standard (220) quality control for audit firms and offices operating in the Iraqi environment in order to enhance knowledge of the role these policies and procedures play in reaching the quality of the required audits, and to urge professional organizations supervising the profession in Iraq should use the results of the .evaluation process to confirm adherence to the standard and its policies

Among the most important results that have been reached through this paper, it can be mentioned as follows: (1) The discrepancy in the commitment to apply quality control policies and procedures for audit work by audit firms and offices, the research sample (2) There is a discrepancy in the ownership of audit firms and offices by a specialized employee (internal auditor) In Quality Control, the implementation of policies related to quality control is monitored annually at least (3) The failure of most auditing companies and offices to hold training and development courses for auditors under the supervision of highly qualified and experienced trainers (4) The results of statistical tests showed a discrepancy in observing the controls for providing advisory services by Audit companies and offices sample search. As for the recommendations that were reached, they are as follows: (1) The necessity of emphasizing full compliance with the policies and procedures of the International Auditing Standard (220) Quality Control and providing all the resources necessary for its development and achievement. (2) The necessity of obligating auditing companies and offices to develop training and development programs and to contract with experts in the field of profession to hold educational workshops and seminars. (3) Paying attention to the internal quality inspection, with the creation of a function concerned with the internal quality audit. (4) Urging audit companies and offices to implement peer examination procedures in order to ensure that all policies and procedures related to quality are objectively applied

:Key Words

International Auditing Standard (220), quality control, peer examination. the quality

المقدمة

تعد جودة خدمات التدقيق في الوقت الحاضر من المجالات الحيوية، والمفاهيم التي إستحوذت على أهتمام المختصين في دنيا المال والإعمال حتى صارت إحدى التحديات أمام المنظمات والهيئات المشرفة على مهنة التدقيق لما لها من دور مهم في بيان صدق وعدالة القوائم المالية والأفصاحات المرفقة، وتحديد التحريفات المادية مما دفع بهذه المنظمات ومنها الاتحاد الدولي للمحاسبين، والمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين، على ضرورة تصميم نظاماً للرقابة يُعنى بتلبية متطلبات الجودة من قبل شركات او مكاتب التدقيق. إذ يُعد النظام بمثابة العملية التي يقدم من خلالها مكتب التدقيق ضمان معقول بالتزام العاملين بمعايير التدقيق وبالتالي جودة عمليات التدقيق.

يضم البحث أربعة مباحث، خصص المبحث الأول لعرض منهجية البحث، اما المبحث الثاني تناول الجانب النظري من خلال عرضه نظرة تعريفية حول مفهوم الجودة في التدقيق ، نظرة تعريفية عن مفهوم رقابات جودة التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي (220)، سياسات وإجراءات رقابة جودة التدقيق وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق (220)، أما المبحث الثالث (الجانب العملي من البحث) تناول نبذة تعريفية عن عينة البحث (شركات ومكاتب التدقيق) ، التحليل الوصفي الاحصائي لمتغيرات الدراسة، إما المبحث الرابع فتناول الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها الباحثان.

المبحث الاول: منهجية البحث

مشكلة البحث

تسعى شركات ومكاتب التدقيق للوصول الى رضا الزبون وتقديم خدماتها بالجودة العالية مما دفعها لتبني سياسات وإجراءات تجعلها تحسن من جودة الخدمات المقدمة لزبائنها وتوجه أنظار الزبائن لها ، وأمام ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤل الآتي: "هل تتبنى شركات ومكاتب التدقيق في البيئة العراقية سياسات وإجراءات المعيار الدولي للتدقيق (220)، لفحص جودة خدمات التدقيق المقدمة؟"

أهمية البحث

يسلط البحث الضوء على السياسات والإجراءات الموضوعية إستناداً لمعيار التدقيق الدولي (220) ودورها في تعزيز عملية التدقيق ، وتنمية قدراتها وإمكانياتها وتنوع أنشطتها والخدمات المقدمة من قبلها.

أهداف البحث

1. عرض مفهوم رقابة الجودة في مهنة التدقيق ، والسياسات والإجراءات التي تتبعها شركات ومكاتب التدقيق.
2. تقييم مستوى تطبيق شركات ومكاتب التدقيق العاملة في مهنة التدقيق في معيار التدقيق الدولي (220).

فرضية البحث

يستند البحث الى الفرضية الآتية: (تلتزم شركات ومكاتب التدقيق العاملة في البيئة العراقية بسياسات وإجراءات المعيار التدقيق الدولي (220).

حدود البحث

1. الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية بالسنة 2022، التي اجري فيها الفحص حول مستوى إلتزام شركات ومكاتب التدقيق عينة البحث، بسياسات وإجراءات رقابة الجودة.
2. الحدود المكانية: عينة من شركات ومكاتب التدقيق العاملة في البيئة العراقية.

أسلوب البحث

أعتمد الجانب النظري في البحث على المنهج الوصفي، من خلال مجموعة المصادر العربية والأجنبية من كتب وأبحاث منشورة وغير منشورة، الأطارح والرسائل الجامعية ذات العلاقة بموضوع البحث. الدوريات والمجلات العلمية العربية والأجنبية. البحوث المنشورة على شبكة الانترنت ، كما تم اعتماد المنهج الاستقرائي لفحص دور وتأثير الإجراءات والسياسات الخاصة بمعيار رقابة جودة التدقيق حسب ما أقره معيار التدقيق الدولي (220) رقابة الجودة.

المبحث الثاني : الجانب النظري من البحث

نظرة تعريفية حول مفهوم الجودة في التدقيق

يُعد التدقيق من المهن التي تهدف الى خدمة المجتمع من خلال قيامها بتزويد الافراد والوحدات المختلفة بما يحتاجوا اليه من المعلومات اللازمة (تقرير التدقيق) لإضفاء الاعتمادية والثقة للمعلومات الخاصة بالقوائم المالية ونتيجة للتطورات الاقتصادية الحاصلة وحاجات متخذي القرار أصبح المدقق مطالب بتزويدهم بخدمات عالية الجودة (حسين، 2013: 349). إذ يمكن تقسيم أنواع الخدمات التدقيقية الى الآتي:

1. الخدمات التأكيدية: وتضم خدمات التصديق ، التأكيدية الأخرى.
2. الخدمات غير التأكيدية: وتضم خدمات المحاسبة ومسك الدفاتر ، والضريبية ، والاستشارات الإدارية

1. خدمات التأكيد

تُعرف خدمات التأكيد في أدبيات التدقيق ومعاييرها الدولية بأنها خدمات مهنية مستقلة، تساهم في تحسين نوعية المعلومات ومحتواها لغرض اتخاذ القرارات.

وبناءً لهذا التعريف فإن هذه الخدمات تتطلب عند تقديمها تأهيلاً مهنيًا علمي وعملي واستقلالية مقدم خدمة التدقيق، إضافة لتحسين نوعية المعلومات للاعتماد عليها من قبل متخذي القرارات على أن لا يفهم أن هذه التأكيدات مطلقة أو خالية من أية أخطاء أو تحريفات، وأن المفهوم المهني لهذا الاصطلاح .

2. الخدمات غير التأكيدية

تُعد هذه الخدمات امتداداً طبيعياً لخدمات التأكيد التي تقدمها شركات ومكاتب التدقيق للزبائن استناداً لتخصصها والمهارات والخبرات التي تمتلكها لكن لا ينتج عنها أي رأي للمدقق كونها تهدف إلى مساعدة الإدارة في مواجهة موقف أو مشكلة معينة (محمد، 2022: 17).

1. توفير تأكيد معقول على ان البيانات المالية التي تم تدقيقها وعمليات المالية المتصلة، تم تقديمها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وغير محرفة مادياً سواء عن طريق الخطأ أو ارتكاب الغش (Johnstone:14, 2013 et al.)
2. قدرة المدقق واستقلالته على إصدار حكم مناسب وموثوق به حول القوائم المالية السنوية المعدة على أساس السياسات المحاسبية 2015, Hahne:37:

نظرة تعريفية عن مفهوم رقابات جودة التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي (220)

تمثل معايير الرقابة على جودة التدقيق بمجموعة من الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب التدقيق لتوفير القناعة المطلوبة لإنجاز مهمة التدقيق وفقاً للمبادئ الأساسية للتدقيق. فوجود معايير للرقابة على جودة التدقيق تؤدي لتحقيق أهداف المهنة من حيث تحسين مستوى أدائها واستمرارها، وبالأخير زيادة الثقة في أدائها، ويرجع ذلك إلى أنها تساعد على (أبو هين، 2005: 53).

1. توثيق السياسات وإجراءاتها لمكاتب التدقيق.

2. تحقيق التأكيد المطلوب لجودة أعمال المكتب.

3. توفير الوسائل الجيدة لتسويق أعمال وخدمات مكاتب التدقيق.

وتُعد معايير الرقابة على الجودة الخطوة الأولى للرقابة على جودة التدقيق وأداة مهمة لتحسينها، إذ أن جودة التدقيق لا يمكن تحقيقها بلا وجود لمثل هذه المعايير لذلك عملت العديد من المنظمات المهنية على إصدار مجموعة من المعايير التي ينبغي على مكاتب التدقيق الالتزام بها (أسماء، 2016: 59).

عُرفت معايير التدقيق الدولية رقابة الجودة على أنها مجموعة السياسات والإجراءات العامة التي يقبل بها المدقق عند أداء عملية التدقيق (IFAC, 2017: 136). وعرفها بعض الباحثين بالآتي:

1. وسيلة يتمكن بواسطتها المدقق من التأكد ولو لحد معقول من أن الآراء التي يصرح بها في عمليات التدقيق تعكس مراعاته للمعايير المتعارف عليها او الشروط التعاقدية والقانونية والمهنية التي توضع من قبل المدقق بالإضافة الى تشجيعها على مراعاة المعايير الشخصية وقواعد السلوك المهني الصادرة من المجاميع المحاسبية والتي تصمم بقصد تكوين الرأي الصحيح للمدقق عن القوائم المالية (دهمش، 1996: 17).

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

3. الإجراءات والسياسات الموضوعية من قبل المدقق للتأكد من أن الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى الا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة (التميمي، 2006: 68).

4. الخصائص والمميزات التي تؤهل المنتج أو الخدمة للاستجابة لكافة الحاجات الظاهرية والضمنية (صالح،

(2007:224).

5. مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المدقق والتي تم وضعها في قواعد السلوك المهني الصادرة عن المجاميع المحاسبية (الجعافرة، 2008:26).

سياسات وإجراءات رقابة جودة التدقيق وفق للمعيار الدولي للتدقيق (220)

تُعد معايير رقابة جودة التدقيق من المعايير المهمة التي تفحص جودة عمليات التدقيق وأداة هامة لتحسينها، إذ لا يمكن الوصول إليها الا بالالتزام بتلك المعايير وعناصرها، وتمثل السياسات والإجراءات كالاتي: (IFAC, 2017: 133)
اولاً: مسؤوليات القيادة عن الجودة في عمليات التدقيق. من أهم متطلبات الجودة هي الدعم والتأييد من قبل الإدارة لبرنامج إدارة الجودة، فتطبيقها يُعد قراراً إستراتيجياً يُتخذ من قبل القيادة الإدارية لنشر وتطوير الرؤيا والرسالة، والالتزام بالخطط والبرامج كافة، وتخصيص الموارد والإمكانات (العيد، 2009:60).

ثانياً: المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بالتدقيق. التزام أفراد شركة ومكتب التدقيق بالاستقلالية، والأمانة والموضوعية، والسرية وأخلاقيات المهنة. وتعد كل هذه العناصر بالخصوص أستقلالية المدقق بمثابة الركن الأساس لجودة التدقيق لذا فالتأكيد على الاستقلال (الحياد) للمدقق في برامج التدريب والإشراف ومتابعة عمليات التدقيق فسمعة المدقق إحدى محددات جودة الأداء المهني، وينظر لها على أنها بمثابة رأس مال تسعى شركات ومكاتب التدقيق المحافظة عليها فهي أداة للتمايز (Khurana & Raman, 2004:473).

ثالثاً: قبول وأستمرار العلاقات مع الزبائن. يتعين على المدقق تقييم مستوى مخاطر أعمال التدقيق التي قد يواجهها نتيجة التعاقد مع وحدة إقتصادية ما تتعرض الى ازمة مالية، والحصول على معلومات كافية تمكنه من تقييم تلك المخاطر. تتمثل تلك المخاطر بالخسائر لمادية أو المعنوية المتوقعة لهذه للوحدة محل التدقيق (غدير واخرون، 2014:185).

رابعاً: تعيين فريق التدقيق (الموارد البشرية). ينبغي أن يضع مكتب التدقيق سياسات وأجراءات مصممة لتزويده بتأكيد معقول على إمتلاك العدد الكافي من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات تضم الموارد البشرية الاتي (التعيين أو التوظيف ، التطوير المهني ، الترقية الوظيفية).

خامساً: أداء عملية التدقيق. تضع شركة ومكتب التدقيق سياسات واجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على ان عمليات التدقيق المؤداة، وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية. إذ تتضمن هذه السياسات والاجراءات المسائل المتعلقة بتعزيز الاتساق في جودة اداء العملية ومسؤوليات الاشراف ومسؤوليات التدقيق.

سادساً: المتابعة. للحصول على نظام فعال لرقابة الجودة لابد من متابعة فعالة تقدم لشركة ومكتب التدقيق الضمانات بأن السياسات والإجراءات الخاصة برقابة الجودة قد طبقت وبصورة كافية وملاءمة والاطلاع عليها من قبل المشرفين لتقييمها ومتابعة النقص الموجود فيها (يوسف، 2009:53).

سابعاً: التوثيق. يتطلب عنصر التوثيق كأحد عناصر رقابات الجودة على عملية التدقيق لأدراج القضايا الخاصة بالامتثال للمتطلبات الأخلاقية، وكيف تم التوصل لها والاستنتاجات المتعلقة بالامتثال لمتطلبات الاستقلالية التي تنطبق على عملية التدقيق، وأية إجراءات تخص العملية التدقيقية (IFAC, 2013:142).

المبحث الثالث : الجانب العملي من البحث

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. وتُعد 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)، وأن لديهم من الخبرة أكثر من (5) سنوات للعمل في مجال المهنة.

وبناءً على ذلك مارست شركات ومكاتب التدقيق في العراق العمل الرقابي بأشراف ومتابعة مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، أما بالنسبة لمكاتب التدقيق العراقية فهي أقل هيكلية من شركات التدقيق وتتألف من مدقق (شخص واحد) مع بعض المساعدين من المدققين، ولا تختلف مكاتب عن الشركات بل تتصف بكل المواصفات المطلوبة لشركات التدقيق، وتصنف مكاتب التدقيق الى صنفين (الأول) والذي يضم (117) مكتب للتدقيق حيث تزيد مزاوله المهنة في على العشر سنوات، أما الصنف (الثاني) والذي يضم (116) مكتب للتدقيق ممن تقل خدمتهم الفعلية في المهنة عن العشر سنوات حيث يوزع كلا الصنفين على كافة محافظات العراق.

التحليل الوصفي الاحصائي لمتغيرات الدراسة

يقدم التحليل الوصفي الاحصائي عرضاً تفصيلياً لنتائج الاختبارات وتحليلها وتفسير النتائج لإجابات أفراد العينة حول متغيرات الدراسة وأبعادها من خلال المقاييس الآتية: الوسط الحسابي، الإنحراف المعياري، مستوى التطبيق) وكما مبين أدناه .

3-2-1 اختبار أسئلة المحور الأول (مسؤولية القيادة عن الجودة في عمليات التدقيق)

تراوحت مديات الوسط الحسابي لأسئلة هذا المحور كما مبين في الجدول (1)، بين (-3.28 4.08) أما بالنسبة للانحراف المعياري فقد تراوح بين (0.98 -1.40) مما يشير الى وجود تشتت متوسط في الإجابات. يوضح الجدول (1)، مسؤولية القيادة عن الجودة في عمليات التدقيق

الجدول (1) مستوى تطبيق سياسات وإجراءات مسؤولية القيادة عن الجودة في عمليات التدقيق

ت	الابعاد	المؤشر	مطبق كلياً وموثق كلياً (5)	مطبق كلياً وموثق جزئياً (4)	مطبق جزئياً وموثق (3)	مطبق جزئياً وموثق وغير موثق (2)	غير مطبق وغير موثق (1)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
1	تساعد شركة/ مكتب التدقيق على منع وتخفيض ارتكاب الأخطاء من قبل المدققين، عند تنفيذ مهام التدقيق	التكرارات	11	5	7	12	0	3.42	1.26	مطبق كلياً وموثق جزئياً
		النسب المئوية	32%	14%	20%	34%	0	-	-	-
2	يتبع المدققين داخل شركة/ مكتب التدقيق، الارشادات الصادرة من الجهات التنظيمية للمهنة لمعالجة القضايا الصعبة التي قد تنشأ أثناء عملية التدقيق	التكرارات	16	8	9	2	0	4.08	0.98	مطبق كلياً وموثق جزئياً
		النسب المئوية	46%	23%	26%	5%	0	-	-	-
3	تحدد شركة /مكتب التدقيق رؤيا مستقبلية واضحة لإتخاذ القرارات المناسبة وتشجيع المشاركة الإيجابية وتحفيزها لتطوير جودة العمل الرقابي	التكرارات	12	6	6	8	3	3.45	1.40	مطبق كلياً وموثق جزئياً
		النسب المئوية	34%	17%	17%	23%	9%	-	-	-

مطبق جزئياً وموثق كلياً	1.10	3.34	0	10	10	8	7	التكرارات	4	تنظم شركة / مكتب التدقيق، برامج وتعدّد حلقات توجيهية للتعريف بالمسؤوليات المهنية للعاملين الحاليين والجدد
	-	-	-	28%	28%	23%	20%	النسب المئوية		
مطبق جزئياً وموثق كلياً	1.15	3.28	1	10	8	10	6	التكرارات	5	تضع شركة /مكتب التدقيق، سياسات وإجراءات تساعد على تطوير أساليب التعليم والتدريب والعمل للفادة من إمكانيات المدققين
	-	-	3%	28%	23%	28%	17%	النسب المئوية		

المصدر: أعداد الباحث أستناداً الى البرنامج الاحصائي spss 24

يتبين من التحليل أعلاه أن الوسط الحسابي لمجمل فقرات المحور كانت (3.51) أي أنه (مطبق كلياً وموثق جزئياً) كما في أداة القياس التي يتراوح تدرجها من (1 إلى 5)، ما يعني لا يوجد تطبيق كلي لفقرات هذا المحور 3-2-2 اختبار أسئلة المحور الثاني (المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة بالتدقيق) تراوحت مديات الوسط الحسابي لأسئلة هذا المحور وكما مُبين في الجدول (2)، بين (3.65 – 4.08)، أما الانحراف المعياري فقد تراوح بين (1.14–1.33) الذي يشير الى تجانس نوعاً ما في الإجابات. يوضح الجدول (2)، تحليل بيانات محور المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة بالتدقيق

الجدول (2) مستوى تطبيق سياسات وإجراءات المتطلبات الاخلاقية ذات الصلة بالتدقيق

ت	الابعاد	المؤشر	مطبق كلياً وموثق كلياً (5)	مطبق كلياً وموثق جزئياً (4)	مطبق جزئياً وموثق كلياً (3)	مطبق جزئياً وموثق وغير موثق (2)	غير مطبق وغير موثق (1)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
1	تلتزم شركة/مكتب التدقيق بالموضوعية، والحكم المهني السليم بعيداً عن أي تحيز أو تأثير من الغير.	التكرارات	17	10	2	3	3	4.00	1.30	مطبق كلياً وموثق جزئياً
		النسب المئوية	48%	28%	6%	9%	9%			-
2	تؤكد شركة / مكتب التدقيق على الاستقلال (الحياد) للمدقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق الدولية.	التكرارات	14	14	0	5	2	3.94	1.23	مطبق كلياً وموثق جزئياً
		النسب المئوية	40%	40%	0%	14%	6%			-
3	تأكيد شركة/مكتب التدقيق على الالتزام بأخلاقيات المهنة عند التعامل مع الزملاء أو الزبائن	التكرارات	16	13	0	5	1	4.08	1.14	مطبق كلياً وموثق جزئياً
		النسب المئوية	46%	37%	0%	14%	3%			-

مطبق كلياً وموثق جزئياً	1.23	3.65	0	10	4	9	12	التكرارات	تؤكد شركة/مكتب التدقيق، على إفصاح المدققين عن أي تضارب للمصالح من شأنه التأثير في الرأي المهني.	4
-	-	-	0	29%	11%	26%	34%	النسب المئوية		
مطبق كلياً وموثق جزئياً	1.33	3.97	2	6	1	8	18	التكرارات	تلتزم شركة/مكتب التدقيق بالامانة والنزاهة في كافة العلاقات المهنية.	5
-	-	-	6%	17%	3%	23%	51%	النسب المئوية		

المصدر: أعداد الباحث أستناداً الى البرنامج الاحصائي spss 24

يتبين من التحليل أعلاه أن الوسط الحسابي لمجمل فقرات المحور كانت (3.92) أي (مطبق كلياً وموثق جزئياً) كما في أداة القياس التي يتراوح تدرجها من (1 إلى 5) ما يعني عدم التباين في التطبيق لفقرات المحور 3-2-3 اختبار أسئلة المحور الثالث (قبول وأستمرار العلاقات مع الزبائن) تراوحت مديات الوسط الحسابي لأسئلة هذا المحور وكما مبين في الجدول (3)، بين (3.62-4.14) أما بالنسبة للانحراف المعياري فقد تراوح بين (1.16 1.51-) مما يشير الى وجود تشتت متوسط في الإجابات. يوضح الجدول (3)، تحليل بيانات محور قبول وأستمرار العلاقات مع الزبائن.

الجدول (3) مستوى تطبيق سياسات وإجراءات قبول وأستمرار العلاقات مع الزبائن

ت	المؤشر	مطبق كلياً وموثق كلياً	مطبق كلياً وموثق جزئياً	مطبق جزئياً وموثق جزئياً	مطبق غير مطبق وغير موثق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق	
		(5)	(4)	(3)	(2)	(1)			
1	التكرارات	11	9	8	7	0	1.13	مطبق كلياً وموثق جزئياً	
	النسب المئوية	31%	26%	23%	20%	0	-		
		تقيم شركة/مكتب التدقيق، الزبون الجديد من حيث النزاهة، السمعة، الموقف المالي بناء على الإجراءات التي تضعها للتوصل لذلك كالمقابلات الشخصية مع الزبون او الاتصال بالمدقق السابق							
2	التكرارات	18	11	0	5	1	1.16	مطبق كلياً وموثق جزئياً	
	النسب المئوية	51%	31%	0	15%	3%	-		
		تؤكد شركة/مكتب التدقيق، على فهم طبيعة وعمل الزبون والقطاع التجاري الذي يتعامل معه.							

3	تحدد شركة/مكتب التدقيق موقفها من قبول عملية التدقيق او رفضها في حالة تحديد وجود تعارض للمصالح	التكرارات	18	6	3	7	1	3.94	1.30	مطبق كلياً وموثق جزئياً
-		النسب المئوية	51%	17%	9%	20%	3%			-
4	تراعي شركة/مكتب التدقيق، وجود أطراف عام لأعداد التقارير المالية لدى الوحدة الاقتصادية محل التدقيق يكون مقبولاً.	التكرارات	11	12	4	4	4	3.62	1.35	مطبق كلياً وموثق جزئياً
-		النسب المئوية	31%	35%	11%	11%	11%			-
5	تُقيم شركة/مكتب التدقيق، الرقابة الداخلية للوحدة محل التدقيق إضافة الى تخطيط وتحديد طبيعة ومدى توقيتات العملية.	التكرارات	15	7	3	5	5	3.62	1.51	مطبق كلياً وموثق جزئياً
-		النسب المئوية	43%	20%	9%	14%	14%			-

المصدر: أعداد الباحث أستخدمت إلى البرنامج الاحصائي spss 24

يتبين من التحليل أعلاه أن المتوسط الحسابي لمجمل فقرات المحور كانت (3.80) أي (مطبق كلياً وموثق جزئياً) كما في أداة القياس التي يتراوح تدرجها من (1 إلى 5) ما يعني وجود تباين في التطبيق لفقرات هذا المحور.

3-2-4 اختبار أسئلة المحور الرابع تعيين فريق التدقيق (الموارد البشرية)

تراوحت مديات الاوساط الحسابية لأسئلة هذا المحور وكما مبين في الجدول (4)، بين (3.37-4.08)، بما يؤكد أن المتوسط الحسابي لمجمل فقرات المحور (3.35) أي (مطبق جزئياً وموثق كلياً) كما في أداة القياس التي يتراوح تدرجها من (1 إلى 5)، أما الانحراف المعياري فقد تراوح بين (1.16-1.45) الذي يشير الى تجانس نوعاً ما في الاجابات. يوضح الجدول (4)، تحليل بيانات محور تعيين فريق التدقيق (الموارد البشرية)

الجدول (4) مستوى تطبيق سياسات وإجراءات تعيين فريق التدقيق (الموارد البشرية)

ت	الابعاد	المؤشر	مطبق كلياً وموثق كلياً (5)	مطبق كلياً وموثق جزئياً (4)	مطبق جزئياً وموثق كلياً (3)	مطبق جزئياً وموثق وغير موثق (2)	غير مطبق وغير موثق (1)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
1	تأهيل المدقق علمياً وعملياً، من خلال إقامة الدورات التطويرية والنشرات الدورية التي تخص المهنة.	التكرارات	10	12	4	9	0	3.65	1.16	مطبق كلياً وموثق جزئياً
-		النسب المئوية	29%	34%	11%	26%	0			-
2	حصول المدقق على شهادة مهنية في التدقيق تؤهله للعمل التدقيقي إضافة لأجازة ممارسة المهنة بعد اجتياز اختبار تدقيق الحسابات.	التكرارات	18	7	5	5	0	4.08	1.12	مطبق كلياً وموثق جزئياً
-		النسب المئوية	51%	20%	14%	14%	0			-

مطبق كلياً وموثق جزئياً	1.29	3.51	1	10	5	8	11	التكرارات	3	أمام مدققي شركة/ مكتب التدقيق بنظريات المحاسبية وطرق تطبيقها عملياً وكافة متطلبات العمل المحاسبي والخبرة بأصول التدقيق.
-			3%	29%	14%	23%	31%	النسب المنوية		
مطبق جزئياً وموثق كلياً	1.28	3.40	2	8	9	6	10	التكرارات	4	تقوم شركة/مكتب التدقيق بأجراء تحليل وظيفي لتحديد الاحتياجات من الموارد البشرية ممن تمتلكون الكفاء والخبرة .
-			5%	23%	26%	17%	29%	النسب المنوية		
مطبق جزئياً وموثق كلياً	1.49	3.37	6	5	5	8	11	التكرارات	5	تحدد شركة/مكتب التدقيق أهداف التوظيف ومؤهلات الأفراد العاملين في مجال التوظيف والإرشادات المطلوبة لتقييم الموظفين المحتملين لكل مستوى مهني.
-			17%	14%	14%	23%	31%	النسب المنوية		

المصدر: أعداد الباحث أستناداً الى البرنامج الاحصائي spss 24

يتبين من التحليل أعلاه أن المتوسط الحسابي لمجمل فقرات المحور كانت (3.60) أي (مطبق كلياً وموثق جزئياً) كما في أداة القياس التي يتراوح تدرجها من (1 إلى 5) ما يعني وجود تباين في التطبيق لفقرات هذا المحور.

3-2-5 اختبار أسئلة المحور الخامس (أداء عملية التدقيق)

تراوحت مديات الاوساط الحسابية لأسئلة هذا المحور وكما مبين في الجدول (5)، بين (3.51 3.71-) أما بالنسبة للانحراف المعياري فقد تراوح بين (0.77 - 1.69) مما يشير الى وجود تشتت متوسط في الإجابات. يوضح الجدول (5)، تحليل بيانات محور أداء عمليات التدقيق.

الجدول (5) مستوى تطبيق سياسات وإجراءات أداء عملية التدقيق

ت	الابعاد	المؤشر	مطبق كلياً وموثق كلياً (5)	مطبق جزئياً وموثق كلياً (4)	مطبق جزئياً وموثق (3)	مطبق جزئياً وموثق وغير موثق (1)	غير مطبق وغير موثق (1)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
1	إعداد دليل لوصف سياسات وإجراءات العمل في شركة/مكتب التدقيق.	التكرارات	11	11	5	8	0	3.71	1.15	مطبق كلياً وموثق جزئياً
		النسب المنوية	31%	31%	14%	23%	0			

مطبق كلياً وموثق جزئياً	1.28	3.57	1	9	6	7	12	التكرارات	تقوم شركة/مكتب التدقيق لتخطيط عملية التدقيق قبل قبول عملية التدقيق.	2
			3%	26	17%	20%	34%	النسب المئوية		
مطبق جزئياً وموثق كلياً	1.26	3.62	1	7	9	5	13	التكرارات	تضع التدقيق برنامج تدقيق مكتوب وموثق وموضح فيه كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ خطة التدقيق.	3
			3%	20%	26%	14%	37%	النسب المئوية		
مطبق كلياً وموثق جزئياً	1.26	3.51	2	7	7	9	10	التكرارات	مراجعة عمل الأعضاء الاقل خبرة من قبل أعضاء عملية التدقيق الأكثر خبرة.	4
			6%	20%	20%	26%	28%	النسب المئوية		
مطبق كلياً وموثق جزئياً	1.28	3.62	2	6	7	8	12	التكرارات	مشاركة أعضاء فريق عملية التدقيق بالتخطيط للعملية وأجراء المناقشات الضرورية لذلك.	5
		2	6%	17%	20%	23%	34%	النسب المئوية		

المصدر: أعداد الباحث أستناداً الى البرنامج الاحصائي spss 24

يتبين من التحليل أعلاه أن الوسط الحسابي لمجمل فقرات المحور كانت (3.60) أي (مطبق كلياً وموثق جزئياً) كما في أداة القياس التي يتراوح تدرجها من (1 إلى 5) مما يعني وجود تباين في التطبيق لفقرات المحور.

3-2-6 اختبار أسئلة المحور السادس (المتابعة)

تراوحت مديات الاوساط الحسابية لأسئلة هذا المحور وكما مبين في الجدول (6)، بين (3.51-3.14)، أما بالنسبة للانحراف المعياري فقد تراوح بين (1.52-1.15) الذي يشير الى تجانس نوعاً ما في الإجابات، يوضح الجدول (6) تحليل بيانات محور المتابعة.

الجدول (6) مستوى تطبيق سياسات وإجراءات المتابعة

ت	الابعاد	المؤشر	مطبق كلياً وموثق كلياً	مطبق جزئياً وموثق كلياً	مطبق جزئياً وموثق وغير موثق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
			(5)	(4)	(2)			
1	ترقب شركة/مكتب التدقيق مستوى الالتزام بالسياسات والإجراءات الخاصة برقابة الجودة.	التكرارات	9	11	4	3.44	1.37	مطبق كلياً وموثق جزئياً
		النسب المئوية	26%	31%	11%			-

مطبق كلياً وموثق جزئياً	1.26	3.51	4	6	4	10	11	التكرارات	2	تتابع شركة/مكتب التدقيق علاقة المدققين مع الزبائن للتأكد من عدم وجود أي مجالات تضعف تطبيق المتطلبات الأخلاقية.
			11%	17%	11%	28%	31%	النسب المئوية		
مطبق جزئياً وموثق كلياً	1.31	3.28	2	11	6	7	9	التكرارات	3	تراقب شركة/مكتب التدقيق استمرارية التطوير المهني للمدققين وتوثيقها في سجلات خاصة.
			6%	31%	17%	20%	26%	النسب المئوية		
مطبق جزئياً وموثق كلياً	1.23	3.14	1	13	7	6	7	التكرارات	4	تراقب شركة/مكتب التدقيق استمرارية التطوير المهني للمدققين وتوثيقها في سجلات خاصة.
			9	37%	20%	17%	20%	النسب المئوية		
مطبق جزئياً وموثق كلياً	1.15	3.31	0	12	7	9	7	التكرارات	5	تتبع شركة/مكتب التدقيق إجراءات خاصة للرقابة الإشرافية لتوفير الضمان المعقول بأن السياسات والإجراءات الخاصة برقابة الجودة تعمل بفعالية.
			0	17%	20%	26%	20%	النسب المئوية		

المصدر: أعداد الباحث أستناداً الى البرنامج الاحصائي spss 24

يتبين على التحليل أعلاه أن الوسط الحسابي لمجمل فقرات المحور كانت (3.33) أي (مطبق جزئياً، وموثق كلياً) كما في أداة القياس التي يتراوح تدرجها من (1 إلى 5) مما يعني وجود تباين في التطبيق لفقرات المحور 2-3-7 اختبار أسئلة المحور السابع (التوثيق)

تراوحت مديات الاوساط الحسابية لأسئلة هذا المحور بين (3.29 - 3.97) أما بالنسبة للانحراف المعياري فقد تراوح بين (1.24 - 1.49) مما يشير الى وجود تشتت متوسط في الإجابات، يوضح الجدول (7) تحليل بيانات محور التوثيق.

الجدول (7) مستوى تطبيق سياسات وإجراءات التوثيق

ت	الابعاد	المؤشر	مطبق كلياً وموثق كلياً (5)	مطبق كلياً وموثق جزئياً (4)	مطبق جزئياً وموثق كلياً (3)	مطبق جزئياً وموثق جزئياً (2)	غير مطبق وغير موثق (1)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
1	أدراج قضايا الامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة وكيف تم التوصل لها.	التكرارات	8	9	6	7	4	3.29	1.36	مطبق جزئياً وموثق كلياً
		النسب المئوية	23%	26%	17%	20%	11%			

2	الاحتفاظ بالمستندات والاوليات الخاصة بعملية التدقيق لفترة زمنية محددة للسماح للذين ينفذون عمليات الرقابة بتقييم إجراءات الرقابة.	التكرارات	20	3	4	7	1	3.97	1.33	مطبق كلياً وموثق جزئياً
		النسب المئوية	57%	8%	11%	20%	3%			
3	الإشارة الى وثائق الاختبارات التي تم إجراؤها، ومن قام بها، وأي أحكام مهمة تم اتخاذها.	التكرارات	14	7	3	9	2	3.62	1.39	مطبق كلياً وموثق جزئياً
		النسب المئوية	40%	20%	8%	26%	5%			
4	مسك الملف الدائم للبيانات الخاصة بالنشاط والمذكرات المستمرة.	التكرارات	19	3	3	7	3	3.80	1.49	مطبق كلياً وموثق جزئياً
		النسب المئوية	54%	8%	8%	20%	8%			
5	حفظ المستندات والمذكرات والبيانات المتعلقة بالتدقيق لكل مهمة ولمرة واحدة.	التكرارات	15	7	6	6	1	3.82	1.24	مطبق كلياً وموثق جزئياً
		النسب المئوية	43%	20%	17%	17%	3%			

يتبين على التحليل أعلاه أن الوسط الحسابي لمجمل فقرات المحور كانت (3.70) أي (مطبق كلياً، وموثق جزئياً) كما في أداة القياس التي يتراوح تدرجها من (1 إلى 5) مما يعني وجود تباين في التطبيق لفقرات المحور. يمكن القول، بناءً على التحليل أعلاه وعلى الرغم من التفاوت في النسب الخاصة بمعايير المعيار (220) رقابة الجودة الا أنه يدل على أن هنالك قناعة لدى أفراد عينة الدراسة بأهمية تطبيق المعيار، إذ كانت نسبة تطبيق المعيار في شركات ومكاتب التدقيق (3.63) أي مطبق كلياً وموثق جزئياً وكما في الجدول (8).

الجدول (8) توزيع الأوساط الحسابية لكل محور

الوسط الحسابي	المحور
3.51	مسؤوليات القيادة عن الجودة في عمليات التدقيق
3.92	المتطلبات الأخلاقية
3.80	قبول وأستمرار العلاقات مع الزبائن
3.60	تعيين فريق عملية التدقيق
3.60	اداء عملية التدقيق
3.33	المتابعة
3.70	التوثيق
3.63	المجموع

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

1. تباين الالتزام بتطبيق سياسات وأجراءات رقابة الجودة لاعمال التدقيق من قبل شركات ومكاتب التدقيق عينة البحث حيث أظهر التحليل الاحصائي للعينة بأن رقابة الجودة (مطبق جزئيا وموثق كليا).
2. وجود تباين في إفصاح المدققين عن أي تضارب للمصالح من شأنه التأثير في الرأي الفني للمدقق.
3. ضعف الرقابة لدى شركات/مكاتب التدقيق لمستوى الالتزام بالسياسات والإجراءات الخاصة برقابة الجودة.
4. تباين الإجابة بخصوص تدقيق الأعضاء الأقل خبرة من قبل أعضاء عملية التدقيق الأكثر خبرة ، وشبه ضعف تام لتطبيق إجراء الفحص النظير للسياسات والإجراءات الخاصة بعملية التدقيق.
5. وجود تباين بأمام مدققي شركات/مكاتب التدقيق بنظريات المحاسبة وطرق تطبيقها عملياً وكافة المتطلبات الخاصة بالمهنة.

التوصيات

1. التأكيد على الالتزام بسياسات وأجراءات معيار التدقيق الدولي (22) رقابة الجودة وسن القوانين التأديبية للمخالفين.
2. إلزام المدققين على الإفصاح التام عن كافة العلاقات والارتباطات مع الأطراف المرتبطة بالدهات محل التدقيق للحفاظ على الحياد والاستقلالية.
3. إلزام شركات ومكاتب التدقيق على تطبيق إجراء فحص النظير، والفحص الداخلي للعمليات التدقيقية.
4. إقامة الدورات التطويرية والتثقيفية والحث على التدريب مع تبني كافة الأجور الخاصة بذلك لتأهيل المدققين ومواكبتهم للتطورات المهنية.

المصادر

المصادر العربية

أولاً: الكتب

1. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2017)، معيار التدقيق الدولي (220) رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية، الرياض.
2. اتحاد المحاسبين الدولي (2004)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان.
3. التميمي، هادي عباس (2006)، مدخل الى التدقيق من الناحية العملية والنظرية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان.
4. محمد، محمد توفيق (2022)، أصول المراجعة، جامعة عين شمس، كلية التجارة.

ثانياً: الرسائل العلمية والأبحاث

1. أبوهين، إياد (2005)، العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
2. أسماء، بودونت (2016)، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق: دراسة ميدانية الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التيسير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة.
3. دهمش، رلى نعيم (1994)، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، أربد.
4. صالح، حامد محمد (2007)، تحليل العلاقة بين ابعاد الجودة وتحليل المنتج دراسة استطلاعية لآراء المدراء في معمل الألبسة الولادية بالموصل، مجلة تنمية الافدين، العدد 88، المجلد 29، جامعة الموصل، كلية الإدارة و اقتصاد.
5. الجعافرة، محمد مفلح (2008)، مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان.
6. العيد، ختيم محمد (2009)، إدارة الجودة الشاملة واستراتيجية المؤسسة دراسة ميدانية لمؤسسة سونلغاز، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف – بالمسيلة.
7. غدير، محمد ونور، عبد الناصرو الشريف، أنس عليان (2014)، تقييم مخاطر التعاقد لقبول أو رفض مهمة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين، جامعة الجنان.
8. يوسف، بان رياض (2009)، أثر مخاطر التدقيق على جودة أداء مراقب الحسابات، بحث تطبيقي على عينة من مراقبي الحسابات، بحث مقدم إلى مجلس أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، لنيل شهادة المحاسبة القانونية، بحث غير منشور، بغداد.
9. 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.

Foreign References

First: Books

- 1-International Federation of Accountants (IFAC) (2017), International quality control Auditing Review, Other assurance and related services pronouncements
- 2-Arens, A., Elder, J., & Beasley, M., (2012), Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach, 13th edition, Pearson Education Inc
- 3-Johnstone, K., Gramling, A., Rittenberg, L.,(2013), Auditing a risk-based approach to conducting a quality audit, NiN edition

Second: Periodicals

1-Akhaddash, H., Al Nawas, R., & Ramadan, A., (2013), Factors affecting the quality of auditing:The case of Jordanian commercial banks, Internati onal, Journal of Business andSocialScience,4,11

2-Hahne, G., (2015),“The Effects of External Quality Control on-Quality in Auditing Companies”, Ph. D. thesis , Faculty of Economics and Management, University of Latvia

3-Khurana, I.,& Raman,K.,(2004),Litigation Risk and the Financial Reporting Credibility of Big 4 versus Nom-Big 4 Audits: Evidence (for Anglo-American Countries,The Accounting Review,(Vol. 79, No. 2