

**تحليل العوامل المؤثرة على جودة
وكفاءة مهنة التدقيق المحاسبي
دراسة إختبارية في المحيط الأردني**

دكتور

سعيد مخلد النعيمات

استاذ مساعد بقسم المحاسبة ونظم المعلومات المحاسبية
كلية عمان الجامعية للعلوم المالية والادارية
جامعة البلقاء التطبيقية
عمان- الاردن

المقدمة :

إن التطور الكبير، والواضح في المنشآت والشركات في كل دول العالم أدى الى ضعف في مصداقية البيانات التي تقدمها هذه المنشآت، مما أدى ذلك الى ظهور مهنة تدقيق الحسابات، وبما أن مهنة التدقيق تهدف إلى تأكيد، وضمان جودة المعلومات المقدمة للجمهور، فإنها تحظى بثقافة، وتستمد سلطاته منه، وبالتالي فإن على مدققي الحسابات الالتزام بالمهنة، وواجباتها القانونية لرعاية مصالح الجمهور، وتقديم خدمات على جميع المستويات بدرجة عالية من الجودة، والرقابة، والانسجام مع المعايير المطلوبة من خلال إشباع حاجات العملاء ضمن المعقول، وتطوير الخدمة بشكل أفضل.

تعد مهنة تدقيق الحسابات وظيفة اقتصادية، واجتماعية تهم طائفة كبيرة من متبعي اقتصاديات الوحدة المحاسبية، وهي عملية يفرضها القانون وتنظمها جهات مهنية، ورقابية، وتعليمية مختلفة في أغلب بلدان العالم ومنها الأردن، وعملية التدقيق من المفروض أن تتم وفق منهجية معايير التدقيق المتعارف عليها، وبالتالي عليها أن تراعي مصالح المستفيدين، وذلك بتقديم خدمات بدرجة عالية من الكفاءة، والجودة.

إن أهمية كفاءة المدقق وإخلاصه، وحياده التام أمام البيانات التي يقوم بتدقيقها، والقوائم المالية التي يبدي رأيه حولها عدالة تحريرها لواقع حال المشروع مما يجعلها تستخدم لعدة أغراض، وتخدم عدة طوائف كالإدارة والمساهمين، والموظفين، والدائنين، ومصصلحة الضرائب، والمستثمرين، وغيرهم الكثير، ولهذا يفترض أن يكون مدقق الحسابات على مستوى عالٍ من التحصيل العلمي، والخبرة العملية.

ولعل مثل هذه الأحداث قد أدت إلى اتساع البيئة التنافسية بين مكاتب التدقيق فضلاً عن ضغط العملاء على تخفيض الأتعاب، الأمر الذي ينعكس على اتباع أساليب وطرق للتمكن من تخفيض الوقت المستنفذ في أداء عملية التدقيق، وبالتالي ينعكس على جودة أداء عملية التدقيق.

ولعل التأثير على جودة أداء عملية التدقيق تكمن من خلال علاقة ثلاثة أطراف في بيئة التدقيق يمثل فيها مدقق الحسابات الطرف الأول (مقدم الخدمة)، وإدارة الشركة الطرف الثاني (وهي طالبة الخدمة)، ويتعدد ممثلو الطرف الثالث، ويعد المستثمرين أهمهم، ولكون جودة خدمة تدقيق الحسابات تتعدد من خلال إدراك كافة الفئات التي لها رغبات ووجهة نظر معارضة.

وفي ضوء ما تقدم فإن من أهمية دراسة موضوع الجودة والعوامل المؤثرة فيها من وجهة

نظر المدققين أنفسهم، وهي اطراف عملية التدقيق، ومن ثم استخلاص النتائج وتقديم الأساليب والمقترحات التي تساعد على تقديم هذه المهنة في ظل التطورات الاقتصادية المالية.

أهمية الدراسة : تستمد هذه الدراسة أهميتها كونها تعالج موضوعاً على قدر كبير من الأهمية، ولجميع الفئات الأخرى المستفيدة التي يعتمد على القوائم المالية المدققة في اتخاذ قراراتهم المالية، وتتبع أهمية هذه الدراسة من ما يلي:

1. إن مهنة التدقيق باعتبارها خدمة ليست ملموسة، لا يمكن تحديد أهميتها وجودتها مقدماً وحتى بعد تقديم الخدمة يصعب على العملاء والمستفيدين من الخدمة تقييم وقياس جودتها لعدم توفر الخبرة لديهم في أغلب الأحيان.

2. الانتقادات المتكررة لمهنة تدقيق الحسابات، وذلك من خلال ازدياد حجم وعدد القضايا العامة ضد المدققين.

3. اتساع الهيئة التنافسية في مجال مهنة تدقيق الحسابات نظراً لضغط العملاء على تخفيض الأتعاب، أدى ذلك إلى اتباع أساليب وطرق تمكن من تخفيض الوقت المستنفذ في أداء عملية التدقيق وبالتالي انعكاسه على جودة التدقيق.

لذلك نرى من الأهمية دراسته وتحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق.

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة الى:

1. تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين.
2. تحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل من وجهة نظر المدققين وذلك لمعرفة تأثيرها على جودة العملية التدقيقية.
3. تحديد ما إذا كان هناك اختلاف بين أداء المدققين فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة على جودة التدقيق.
4. محاولة زيادة المعرفة لدى العملاء بمدى أهمية تدقيق الحسابات ومدى انعكاس الايجابي على مستوى سمعة الشركات نفسها.
5. الخروج بنتائج ومقترحات تساعد على تحسين وتطوير هذه المهمة في ظل التطورات الاقتصادية والمالية.

مشكلة الدراسة: تكمن مشكلة الدراسة في عدم وجود تناسب بين ما يتوقعه الجمهور من المدققين، وبين ما تزودهم به عملية التدقيق في الواقع من بيانات ومعلومات، وهو ما يطلق عليه فجوة التوقعات، لذا من مصلحة جميع الأطراف ذات العلاقة (بيئة التدقيق) أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة، فالمدقق هو الطرف الأول الذي يجب أن يحرص على أن تتم عملية التدقيق للبيانات المالية بأسلوب موضوعي يركز على مستوى عالٍ من الأداء وفق معايير التدقيق المتعارف عليها من أجل إخلاء مسؤوليته تجاه الأطراف الأخرى التي تعول على أدائه في اتخاذ قراراتها.

وإدارة الشركة التي تعد الحسابات تحرص أن تتم عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المذكورة من أجل التأكيد على عدالة القوائم المالية المقدمة للمهتمين بها. أن عدم تقدير المستفيدين من خدمة تدقيق الحسابات أدت الى ارغام المدققين الى تخفيض الأسعار مقابل التأثير على جودة النتائج في عملية التدقيق.

وبذلك يمكن بلورة مشكلة البحث في الآتي:

1. ما مدى تأثير العوامل الخاصة بفريق عمل التدقيق في جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين؟
2. ما مدى تأثير العوامل المرتبطة بالعمل الميداني واجراءات الرقابة في جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين؟
3. ما مدى تأثير العوامل الخاصة بأتعاب التدقيق في جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين؟
4. ما مدى تأثير العوامل الخاصة بتنظيم المكتب وسمعته في جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين؟

فرضيات الدراسة : يكمن صياغة فرضيات الدراسة

1. يوجد تأثيرات ذو دلالة احصائية للعوامل الخاصة بفريق التدقيق وجودة عملية التدقيق من وجهة نظر المدققين.
2. يوجد تأثيرات ذو دلالة احصائية للعوامل المرتبطة بالعمل الميداني واجراءات الرقابة على تنفيذ عملية التدقيق وجودة عملية التدقيق من وجهة نظر المدققين.
3. يوجد تأثيرات ذو دلالة احصائية المرتبطة بأتعاب التدقيق وجودة التدقيق من وجهة نظر المدققين.
4. يوجد تأثيرات ذو دلالة احصائية للعوامل المرتبطة بتنظيم مكتب التدقيق وسمعته جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين.

منهجية الدراسة :

- 1.دراسة تحليلية (وصفية) وذلك بالاعتماد على الكتب والمراجع العربية والدوريات والمجلات بالإضافة إلى الدراسات السابقة والاستفادة منها في معالجة هذه الموضوع.
- 2.دراسة ميدانية والتي سوف أعتمدت على الاستقصاء الميداني حول العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين (مقدمي الخدمة) .

أما فيما يتعلق في تحليل البيانات فسيتم تحليل جميع البيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها من استمارات الاستبيان الموزعة على فئة مجتمع الدراسة، وتماشياً مع نوعية هذه الدراسة، تم استخدام الأسلوب الإحصائي الوصفي في تحليل البيانات.

مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من الفئات اساسه من فئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق في الشركات الصناعية المساهمة في الأردن والمزاولة للنشاط، وذلك لأهمية القطاع الصناعي في الأردن وهي فئة من مدققي الحسابات القانونيين مدققي الخدمة.

الدراسات السابقة :

- 1.دراسة إبراهيم إسماعيلان إسعيان بعنوان (رقابة الجودة في أعمال التدقيق) 2005. هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد وفحص مدى التزام مكاتب التدقيق الأردنية بتطبيق معايير التدقيق الدولية بشكل عام على المنشآت وتقييم جودة تدقيق الحسابات من خلال الوقوف على الاجراءات التي يقوم بها مدققي الحسابات لتحقيق الأهداف المرجوة. وقد قام الباحث باستخدام المنهج التحليلي الوصفي بالإضافة إلى جانب تضمن عمل استبيان للوصول إلى الأهداف والنتائج. وتوصلت هذه الدراسة إلى بيان أهمية الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق، فهي الأساس في جودة تدقيق الحسابات وأداء عمل المدقق.

2. دراسة (الضلوعي 2004) "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن" هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى إدراك مكاتب التدقيق في اليمن لمفهوم رقابة جودة التدقيق وأهميتها ، ودراسة مدى تطبيق هذه المكاتب لظوابط رقابة الجودة، واختيار وجود اختلاف في درجة تطبيق مكاتب التدقيق لظوابط رقابة الجودة باختلاف حجمها وارتباطها بمكتب تدقيق أجنبي وتاريخ تأسيسها وحصول الشريك المسئول عن التدقيق عن زمالة مهنية أجنبية ومراجعة مكتب

التدقيق لحسابات شركات عالمية.

3. دراسة محمد إيد عبد الرحمن الهيموني بعنوان (محددات أتعاب المدقق في الشركات المساهمة العامة) 2004.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر أتعاب المدقق على عملية تدقيق الحسابات في الشركات المساهمة العامة، ومدى تناسب الأتعاب لمكتب التدقيق بما يقوم به المدقق أثناء عملية التدقيق، ومدة تناسب أتعاب مكتب التدقيق للشركات المساهمة العامة بما تراه في البيانات والقوائم التي تعدها. وقد قام الباحث باستخدام المنهج التحليل الوصفي بالإضافة إلى جانب عملي يتضمن استبيان، وقد وزعت على الشركات المساهمة العامة ومكاتب التدقيق من أجل الوصول إلى أهداف الدراسة والنتائج.

4. دراسة (زيد ابراهيم، 2003) بعنوان العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة دراسة تحليلية .

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العوامل التي تؤثر في جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المدققين والمدرّبين الماليين والمستثمرين وتحليل الأهمية النسبية لهذه العوامل، وجهة نظر الأطراف ذات العلاقة لمعرفة تأثيرها على جودة العملية التدقيقية وتحديد إذا كان هنالك اختلاف بين آراء هذه الأطراف يتعلق بالعوامل المؤثرة على جودة أعمال التدقيق .

وكان مجتمع الدراسة يتألف من : فنه مقدمو الخدمة وهم مكاتب تدقيق حسابات الشركات الصناعية المساهمة العامة، وكانت الفئة الثانية هم طالبوا الخدمة وهم المدرّبين الماليين للشركات المساهمة العامة، وشمل أيضا شركات تداول الأسهم في سوق عمان المالي وقد أخذت عينة مجتمع الدراسة .

وكانت أهم النتائج لهذه الدراسة أن أكثر العوامل المؤثرة من وجه نظر الفئات المشاركة على جودة أعمال تدقيق الحسابات هي تلك العوامل المرتبطة بشكل وثيق وبفرق عمل التدقيق وأن إلمامهم بمبادئ المحاسبة ومعايير التدقيق المعتمدة وتمسكهم بأخلاقيات المهنة كالاستقلالية و النزاهة والموضوعية وتوفر الخبرة المهنية لهم ومعرفتهم بنشاط العميل أهم ركائز العوامل الخاصة بهم .

وان اقلها تأثيرا هي إتعاب المدققين وخلصت أيضا الى أهمية وجود قسم خاص دال المكتب يكون مسؤول عن تطبيق سياسات و إجراءات المكتب لمحافظة على سمعته .

وكانت أهم التوصيات هي ضرورة حرص مكاتب التدقيق اختيار فريق العمل من ذوي الاختصاصات والخبرة المهنية ، وضرورة إلزام مكاتب التدقيق الأردنية بتطبيق نظام رقابة الجودة من خلال تطبيق نظام مراجعة الند / الزميل المطبق في الولايات المتحدة الأمريكية

5. دراسة (حميدات، 2001) بعنوان تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن والعوامل المحددة

لها دراسة ميدانية .

هدفت هذه الدراسة بشكل عام إلى الآتي :

- 1- تقييم مستوى جودة تدقيق الحسابات لدى مكاتب التدقيق في الأردن .
- 2- توجيه الاهتمام بموضوع جودة التدقيق وإبراز أهميته ودوره في تفعيل مهنة التدقيق
- 3- اختبار العلاقة بين جودة التدقيق ، وبعض الخصائص المرتبطة بمكتب التدقيق وكانت اهم

الخصائص :

- حجم مكتب التدقيق
 - عدد العملاء الذين يقوم المكتب بتدقيق حساباتهم .
 - فترة الاحتفاظ بالعميل من قبل مكتب التدقيق.
 - ارتباط المكتب مع شركات تدقيق إدارية.
- وكان مجتمع الدراسة هو الشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة والتي بلغ عددها (159) شركة حسب دليل الشركات الأردني الصادر عن بورصة عمان في عام 2001 وتم أخذ عينة تمثلت بـ (86) شركة تنقسم على (59) شركة صناعية أي ما نسبته (68.6%) من مجموع كامل العينة و (27) شركة خدمية أي ما نسبته (31.4) من مجموع كامل العينة.

وقد تم وضع عدة مقاييس وتم اختبار مقياس كأداة للدراسة وهو مدى التزام العملاء بمعايير المحاسبة المطبقة بالإضافة إلى التعليمات و التشريعات الصادرة عن الجهات الرسمية والتي تطبق إلى جانب هذه المعايير وتعتمد آلية هذا المقياس على إعداد مؤشر (نموذج إفصاح) والذي يحتوي على عدد من البنود التي تمثل معايير المحاسبة الدولية وبعض التشريعات والتعليمات التي يجب

على الشركات الالتزام بها.

وقد خلصت هذه الدراسة على أهم النتائج التالية:-

تفاوت مستوى جودة تدقيق الحسابات لدى مكاتب التدقيق التي تقوم بتدقيق حسابات الشركات الصناعية والخدمية، يختلف مستوى جودة تدقيق الحسابات باختلاف حجم مكتب التدقيق، وأيضاً تم التوصل إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق وفترة الاحتفاظ بالعميل وارتباط مكتب التدقيق بمكتب عالمي، ووجدت الدراسة أن هناك علاقة إيجابية بين جودة التدقيق وحجم العميل ووضعها المالي، وعدم وجود فروقات بين مستوى جودة التدقيق لدى الشركات الصناعية عنها لدى الشركات الخدمية.

وقد كانت أهم التوصيات هي تفعيل دور جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين فيما يختص برفع سوية جودة تدقيق الحسابات من خلال وضع معايير وضوابط مهنية تتعلق بالجودة والعمل على توجيه الاهتمام إلى موضع جودة التدقيق وإبراز أهميته.

6. دراسة (رولا دهمش، 1994) بعنوان مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات

في الأردن دراسة ميدانية.

هدفت الدراسة إلى التعرف إلى مفهوم رقابة الجودة في أعمال التدقيق وأهمية جودة أعمال التدقيق ومدى إتباع وتطبيق مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن المدققة على الشركات المساهمة وتطبيق مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن المدققة على الشركات المساهمة العامة ضوابط الجودة لأعمال التدقيق.

وكان مجتمع الدراسة مكاتب التدقيق الأردنية التي تدقق على الشركات المساهمة العامة وكان عدد هذه المكاتب (21) مكتباً وأخذت العينة 100% من مجتمع الدراسة.

وقد صممت الباحثة استبانته مكونة من (143) سؤال وكان عدد الأسئلة المتعلقة بضوابط الجودة (132) سؤال.

وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنه يوجد لدى مكاتب التدقيق إدراك كاف لمفهوم رقابة الجودة وضوابطها وأن مدى تطبيق هذه المكاتب لضوابط الجودة وصلت إلى (60% -

79% من الحالات وهذه النسبة شكلت من عينة الدراسة (10 مكاتب وأن (3 مكاتب كان مدى تطبيقها لضوابط الجودة كانت (80% - 100%) من الحالات، وأن (4 مكاتب كان مدى تطبيقها بنسبة (50%-59%) كانت أكثر المعوقات التي قد تحول دون تطبيق مكاتب التدقيق لضوابط الجودة هي عدم تطور مهنة التدقيق في الأردن ومن ثم اعتماد أفراد عينة الدراسة على عدم وجود إدراك كاف لدى غيرهم من المدققين بشكل عام لأهمية إتباع نظام خاص لرقابة جودة أعمال التدقيق ووجت الدراسة أن الذي يحول دون تطبيق الرقابة على جودة أعمال التدقيق هو تدني المخاطرة التي تحيط بأعمال التدقيق.

وكانت أهم التوصيات العناية بإبلاء اللازمة لمهنة التدقيق في الأردن، والعمل على توعية المدققين بأهمية إتباع وتطبيق ضوابط الجودة وأهمية وجود نصوص قانونية تلزم مكاتب التدقيق بإتباع ضوابط الجودة بوجود هيئات خارجية، وأكدت الباحثة على ضرورة تبني نظام الإدارة المفتوح.

7. دراسة (1992) Dies and Giroux بعنوان "محددات جودة التدقيق في القطاع العام في

الولايات الأمريكية المتحدة".

حيث هدفت هذه الدراسة بشكل عام على تحديد أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق في القطاع العام، حيث قام الباحثان باختيار مكاتب التدقيق التي تدقق على شركات من القطاع العام في ولاية تكساس.

وقد كانت أهم العوامل المحددة لجودة التدقيق هي:

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

2- عوامل تتعلق بالعميل وحجم العميل (الظروف المالية، اشتراكه ببرنامج الند/ الزميل).

3- عوامل تتعلق بعدد ساعات التدقيق وطبيعة التقرير المصدر.

وأخذ الباحثان العوامل السابقة كعوامل مستقلة وجودة التدقيق كعامل تابع وقاموا بتطبيقها على عينة الدراسة، وقد تم التوصل إلى أهم النتائج التالية:

1- تنخفض جودة التدقيق كلما زادت عدد سنوات الاحتفاظ بنص العميل وقد فسر الباحثان

هذه النتيجة أن هذا الانخفاض ناتج في تحديث وتطوير إجراءات التدقيق اللازمة من قبل

- مكتب التدقيق، وتزداد كلما زاد عدد العملاء للمكتب الواحد.
- 2- هناك علاقة سلبية بين حجم وظروف العمل المالية وجودة التدقيق.
 - 3- هناك علاقة إيجابية بين اشتراك مكتب التدقيق ببرنامج الند/ الزميل وبين جودة التدقيق.
 - 4- هناك علاقة إيجابية بين عدد ساعات التدقيق وطبيعة توقيت التقرير المصدر وبين جودة التدقيق.

الإطار النظري للدارسة:

تمهيد:

إن الغرض الرئيسي من هذا الفصل هو تقديم نظرة شاملة عن نظام رقابة الجودة بشكل عام حيث يغطي هذا الفصل:

1. الإطار العام للمعيار رقم (220)

2. أهداف رقابة الجودة.

3. ضوابط الجودة .

4. الإطار التطبيقي للمعيار رقم (220)

وبعد ذلك سوف يتم الانتقال مواضيع تتعلق بنظام رقابة الجودة مثل :

- مجالات أخرى يمكن تغطيتها من خلال رقابة الجودة.
 - التداخل في ضوابط رقابة جودة.
 - العوامل المؤثرة على تصميم نظام رقابة الجودة .
 - الواجبات الواجب توفرها في نظام رقابة الجودة.
- كما سيوضح هذا الفصل محددات نظام رقابة الجودة وطرق التفنيس عليه وكذلك التدقيق في هذا النظام.

كما تم ادراج التنظيم الداخلي لمكتب التدقيق لما له من أهمية في عملية رقابة الجودة في أعمال التدقيق كتحديد المسؤوليات والسلطات...

الإطار العام للمعيار رقم (220) : خصص الاتحاد الدولي للمحاسبين والمراجعين هذا المعيار لعرض الإرشادات الخاصة بالرقابة على جودة أعمال التدقيق ويمكن عرض الإطار العام كما يلي: (الناغي، 2000، 117).

1. الجودة وتطبيقاتها في تدقيق الحسابات

سيقوم الباحث في هذا الفصل باستعراض مفهوم الجودة بشكل عام، وتوضيح هذا المفهوم في الخدمات التدقيقية والمفاهيم الأخرى المرتبطة بالجودة، ومن ثم الحديث عن أهمية التدقيق، والتعرف على معايير التدقيق المتعارف عليها ومشكلات جودة التدقيق وفجوة التوقعات.

1.1 مفهوم الجودة:

لا يوجد هناك مفهوم موحد للجودة عبر التطورات التاريخي، فقد تعددت تعريفاته بتعدد جوانبه، حيث عرفت " بأن هناك اتفاقاً قليلاً حول الجودة في معناها الواسع، فالجودة خاصة للسلعة أو الخدمة التي يمكن تحسينها باستمرار".¹

كما عرفت الجمعية الأمريكية للجودة (ASQ) الجودة بأنها:

" المجموع الكلي والخصائص التي تؤثر في السلعة أو الخدمة، بحيث تؤدي إلى تلبية واتباع حاجات معينة"

في حين يرى آخرون بأن الجودة تتحقق عندما تحتوي السلعة أو الخدمة على جميع الصفات والخصائص التي يتوقعها العميل.

وعرفت أيضاً بأنها يجب أن تلبية حاجات العميل الحالية والمستقبلية.²

ونلاحظ من التعريفات السابقة بأنه من الصعب وضع تعريف محدد للجودة على الرغم من تشابه في بعض الجوانب في التعريفات السابقة، مثل:

أ. تركيز الجودة على تلبية توقعات العملاء، أو تجاوز تلك التوقعات.

ب. تعزى الجودة إلى السلع والخدمات والأفراد والعمليات والبيئة، أي المدخلات، وعمليات التشغيل وكذلك المخرجات.

ج. الجودة تخضع للتغيير والتحسين بشكل مستمر.

ومن جهة أخرى يرى البعض بأن تعريفات الجودة يمكن حصرها بوجهات النظر التالية:¹

1. محمد الطراونة. (الجودة الشاملة في الشركات الصناعية الأردنية) مجلة المنارة – جامعة ال البيت – العدد 3-1996 ص 113.
2. ماهر العجمي (تحليل الجودة في الشركات والمؤسسات) دار الرياض للنشر – دمشق 1999 ص 1، ص 13.

- أ. إن الجودة تعني الأداء الأفضل للسلعة أو الخدمة، وهي تعتمد في تعريفها على أساس العميل.
- ب. إن الجودة تقوم على أساس مطابقتها للمعايير والمواصفات وأن يتم إنتاج السلعة أو الخدمة بطريقة صحيحة من المرة الأولى.
- ج. النظر إلى الجودة على أنها التغير الخاضع للقياس الدقيق.

1.2 تطور مفهوم الجودة

- على الرغم من ظهور مفهوم الجودة منذ زمن بعيد، إلا أنه لم يظهر كوظيفة إدارية إلا في الآونة الأخيرة، ويمكن تتبع تطور هذا المفهوم عبر أربعة مراحل أساسية هي:²
- 1.2.1. المعاينة والفحص (Inspection) التركيز على المنتج.
- 1.2.2. مراقبة الجودة (Quantity Control) التركيز على الحماية.
- 1.2.3. تأكيد أو ضمان الجودة (Quantity Assurance) التركيز على النظام.
- 1.2.4. إدارة الجودة الشاملة (Total Quantity Management) التركيز على الأفراد وعلى جميع العمليات.

1.2.4 تعريف ادارة الجودة الشاملة ومفهوم إدارة الجودة الشاملة (TQM) :

"اشترك والتزام كل من الإدارة والأفراد في نشاطات المنشأة والتي تهدف إلى تلبية حاجات ورغبات العميل أو تجاوز التوقعات باستمرار".

وتتبلور فلسفة الجودة الشاملة في مجموعة من المبادئ، والتي تمثل الخصائص الأساسية لإدارة الجودة وهي:³

1. التركيز على العميل: تبني الجودة الشاملة على مبدأ الاهتمام بالعميل.
2. التركيز على العمليات مثلما يتم التركيز على النتائج: ويقصد أن يكون الهدف من تنظيم الجودة هو جودة العمليات ذاتها، وبالتالي يجب مراجعة العمليات نفسها، أو اكتشاف الأخطاء منها.
3. التحسين المستمر: يتولى جميع العاملين مسؤولية التحسين المستمر لمختلف نشاطات الشركة، مما يجعل أي فرد عامل في الشركة مصدراً للأفكار الجديدة والإبداعية، وذلك ضمن مفهوم الجودة الشاملة بالإضافة إلى وجود معايير تحكم الإجراءات التنفيذية وتستخدم كأداة لقياس الجودة أثناء القيام بتنفيذ العمليات.

3. محمد الطراونة (الجودة الشاملة في الشركات الصناعية الأردنية) مجلة المنارة - جامعة آل البيت العدد 1996/3 ص 113.

1. السمان، سامر (معايير الأيزو الدولية) مجلة اقتصاد للمعاهد، مجلد 2 العدد 17 عمان 1999 ص 63.

3. عادل الشبراوي (إدارة الجودة الشاملة) الشركة العربية للإعلام - القاهرة 1995 - ص 75.

وفي ظل العولمة ظهرت كيانات ضخمة في كافة القطاعات للتركيز على مقاييس عالمية الجودة والتي تسعى إلى توفير هدف واضح لعملية نظام تأكيد الجودة لتلبية كافة حاجات العملاء ونتيجة لذلك أصدرت الهيئة العالمية لتوحيد المقاييس نظم المواصفات العالمية المعروفة بنظم (ISO900) وكلمة الأيزو (ISO) تتألف من (111) عضواً من منظمات وشركات غير حكومية، وتصدر شهادة الأيزو من خلال هيئة تسجيل معتمدة في بريطانيا تسمى (SGAY ARSLEY) حيث تقوم

هذه الهيئة من خلال لجان متخصصة بإجراء مسح وتدقيق وفحص كامل لجميع أنشطة العمليات وسياسات وإجراءات العمل الخاصة بالمنشأة سواء كانت صناعية أو خدمية.³

1.3 مفهوم الجودة في صناعة الخدمات التدقيقية :

لا بد لنا من أن نستعرض أولاً المقصود بتدقيق الحسابات، وأهدافه، ومن ثم نأتي للتعرف على مفهوم الجودة في قطاع الخدمات التدقيقية.

1.3.1 تعريف تدقيق الحسابات: يعني فحص أنظمة الرقابة والبيانات أو المستندات أو الحسابات أو الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقائياً منظماً، يقصد به الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معينة ومدى تطويرها لنتائج أعمالهم ربحاً أو خسارة في تلك الفترة.¹

1.3.2 أهداف التدقيق والمراحل التي مر بها :²

أدى تطور مهنة التدقيق الذي كان ملحوظاً إلى تطور أهداف هذه المهنة، وكانت هذه الأهداف على النحو التالي:

- من (1905 – 1940) كان الهدف تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته، بالإضافة إلى اكتشاف الغش والتلاعب والأخطاء، وكان ذلك بدء الاهتمام لنظام المراقبة الداخلية.
- من (1940 – 1960) كان الهدف تحديد مدى سلامة وحجة المركز المالي، والذي كان يعتمد اعتماداً كبيراً على قوة نظام الرقابة الداخلية.
- من (1960 وحتى الآن) :

1. مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت

¹ خالد أمين عبد الله (التدقيق والرقابة في البنوك) دار وائل للنشر عمان 1998 ص7.
² www.infotechaccountants.com/forums/showthread.php?t=205

دون الوصول إلى الأهداف المحددة.

2. تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفاً فيها.

3. القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة.

4. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

5. تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المنشأة محل التدقيق.

إذاً.. فهي عملية منظمة وفق نشاطات هيكلية متسلسلة منطقياً تقوم على جمع الأدلة وتقييمها ومدى توافق العناصر على الفحص للمعايير الموضوعية، وأن المعلومات التي تم فحصها وشخصية المدقق تخلو من التمييز وتقوم على توصيل النتائج إلى الأطراف ذات العلاقة.

1.3.3 تعريف الجودة في تدقيق الحسابات: وإذا أردنا أن نستعرض تعريف الجودة في تدقيق

الحسابات نجد أنه حتى الآن لا يوجد اتفاق على تعريف عملي وموحد على جودة التدقيق والعوامل

المؤثرة فيها، وذلك لكون جودة خدمة تدقيق الحسابات تمتاز بالخصائص التالية:¹

1. إنها غير ملموسة: حيث أن أنشطة التدقيق باعتبارها خدمة إضافية يصعب تحديد قيمتها وقياسها مقدماً.

2. إن إدراك جودة الخدمة يكمن في المقارنة بين توقعات المستفيدين منها والأداء الفعلي للخدمة المقدمة.

3. عدم التجانس: حيث أن هناك تباين شديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر.

4. تقييم جودة الخدمة لا يتم خلال النتائج (المخرجات) فحسب، وإنما يشمل أسلوب، وعمليات أداء الخدمة (المدخلات).

وقد ورد تعريف لجودة تدقيق الحسابات بأنها :

" مجموعة من الخصائص الفنية والنوعية في المراجعة، والتي تلبى حاجات أصحاب المصلحة

في المشروع بشأن توفير آلية لمراقبة الأداء المالي والاقتصادي للمشروع"²

وعرفها آخرون بأنها:

" وسيلة خارجية لإظهار مدى تحمل المدقق للمسؤوليات المهنية"³

1. رولا دهمش (مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن) مرجع سابق ص28.
2. نصر علي عبد الوهاب (خدمات مراقبة الحسابات لسوق المال) الجزء الأول - الدار الجامعية - الإسكندرية 2002 ص43.
3. المرجع السابق ص44.

وعرفها ديس وجبوكس (Deis & Gboux) بأنها:

" الاحتمالية التي سيكتشف بها مدقق الحسابات نقاط الضعف، أو التغيرات في النظام المحاسبي للتعامل والاعلام بها".

من خلال التعريفات السابقة الذكر، نجد أن هناك اختلافاً في النظرة إلى مقومات جودة التدقيق، ولكن رغم تلك الاختلافات فإنه يمكن تعريف جودة تدقيق الحسابات بأنها :

" مجموعة من الخصائص الفنية والنوعية في عمليات التدقيق المنسجمة مع المعايير المهنية المتعارف عليها، والتي توفر المصدقية والرأي الفني المحايد في القوائم المالية المدققة، وتشبع حاجات المستفيد منها"

1.3.4 أهمية الجودة في تدقيق الحسابات للفئات ذات العلاقة :

إن مهنة تدقيق الحسابات تعتبر وظيفة اقتصادية واجتماعية هامة، وتتبع أهميتها في ذلك كونها تساهم في عملية التنمية الاقتصادية والرفاه الاجتماعي عن طريق إثارة الانتباه إلى نقاط الضعف في الشركات للقيام بالتصحيح وتفاذي تضخمها في المستقبل.

وتستمد كذلك أهميتها بنوعية الخدمات التي تقدمها لجميع الفئات ذات العلاقة بالقوائم المالية، إذ إن جودة ونوعية القوائم المالية المدققة والتي تعتمد عليها إلى حد كبير على نوعية عملية التدقيق لتلك القوائم.

وتتمثل أهمية الجودة في التدقيق لتلك الأطراف على النحو التالي:

إدارة المنشأة وهي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، ولكنها تهتم بعملية التدقيق للتأكد من إضفاء الثقة المالية المدققة لعامة المستفيدين لتتمكن من معرفة الوضع المالي للشركة وزيادة حصتها السوقية بين مثيلاتها في السوق ومعرفة أماكن الضعف واحتمالات وجود فشل من أجل اتخاذ الاجراءات اللازمة لوقف الفشل، لذا فعلى المدى الطويل فإن من مصلحة إدارة المنشأة محل التدقيق على أن تتم عملية التدقيق فيها على أعلى جودة ممكنة.¹

من جهة أصحاب المشروع والمستثمرين، فإنهم يهتمون بعملية التدقيق والتي يجب تقديمها بمستوى عالٍ من الجودة وذلك لضمان حماية أموال المنشأة من الأخطار والغش، والتزوير، وأن تقليل النوعية والجودة من قبل مكاتب التدقيق سيؤدي إلى قضايا مكلفة تؤدي إلى التأثير السلبي

1. خالد أمين عبد الله (علم تدقيق الحسابات) الناحية النظرية - دار وائل للنشر 2000 ص15.

على سمعة مهنة تدقيق الحسابات.¹

كما أن المقرضين والدائنين مثل البنوك وغيرهم يهتمون بشكل كبير بالقوائم المالية المدققة، إذ إن جودة قراراتهم لضمان قروضهم من أجل إمكانية النظر في الاستمرار في منح القروض.

بالإضافة إلى ذلك، فإن الجهات الحكومية كضريبة الدخل، وضريبة المبيعات، ودوائر الإحصاء، والتخطيط تهتم أيضاً بالقوائم المالية المدققة، حيث إن نجاح أي منشأة وعدم تعثرها، واستمرارها يسهمان في زيادة إيرادات خزينة الدولة وإنعاش الإقتصاد.

كما أن تعثر المنشآت، وفشلها يضعف خزينة الدولة ويسهم في انهيار الإقتصاد وتأخره، وكذلك فإن الجهات المنظمة للمهنة تسعى إلى الإتقاء بجودة تدقيق الحسابات كونها – تعبير بشكل أوسع- على أنها المهنة الأكثر كفاءة، وأمانة، وموضوعية، وتسعى هذه الجهات إلى إصدار المعايير للمهنة والتأكد من تطبيقها للمحافظة على مصالح جميع الأطراف.

1.3.5 مشكلات جودة التدقيق وفجوة التوقعات²

في جودة تدقيق الحسابات تتحدد من خلال إدراك كافٍ للمستخدمين منها، لكن اتساع موجة النقد الموجه للمدقق على المستوى العلمي يشير بوضوح إلى وجود فجوة واسعة بين ما يتوقعه الجمهور منهم من جهة، وبين أدائهم الفعلي من جهة أخرى، وهو ما يطلق عليه فجوة التوقعات (Gab Expectation).

وتجدر الإشارة إلى أهم توقعات مستخدمي القوائم المالية من عملية التدقيق وأعمال المدقق ما يلي:

1. انجاز عملية التدقيق بكفاءة فنية واستقلالية وموضوعية.

2. اكتشاف الأخطاء والأعمال غير القانونية، خاصة الغش والاختلاس.

3. توصيل نتائج عملية التدقيق بشكل واضح وفي الوقت المناسب.

4. منع إصدار تقارير مالية مضلة.

ولعل أحد أسباب اتساع هذه الفجوة هي أن الأداء المهني لمدقق الحسابات متدن كما هو مطلوب، وذلك لعدم إلمامه بواجباته المفروضة عليه بموجب المعايير المهنية أو سبب خلل في كفاءته المهنية أو كليهما معاً.

وإن فشل مهنة تدقيق الحسابات في إثبات فجوة التوقعات يعتبر من أهم المشكلات التي تؤثر على

2. المرجع السابق ص16.

3. إسماعيل حجر (فجوة التوقعات ومسؤوليات المدققين) رسالة ماجستير – الجامعة الأردنية 2001 ص33، 34.

جودة تدقيق الحسابات، وتتمثل مشكلات جودة التدقيق فيما يلي:

1. تدني مستوى كفاءات وقدرات العاملين في مهنة التدقيق.
2. نقص التدريب اللازم للعاملين في مجال التدقيق لتحسين جودة خدمة التدقيق.
3. ضعف الالتزام الإداري للمدققين بتطبيق معايير الرقابة على جودة التدقيق.
4. وجود فجوة في الاتصال الداخلي، وهذه المشكلة تتبع بسبب كثرة الاتصالات وعدم وجود قدرات وآليات اتصال بين كافة المستويات في مكتب التدقيق والتي تسمح بتوصيل سياسات المكتب وإجراءاته لمراقبة أداء العاملين، الأمر الذي يؤدي إلى فشل سياسات المكتب وينعكس ذلك على سمعته وأدائه.
5. رغبة القائمين على العملية التدقيقية في تحقيق الأهداف قصيرة الأجل، لعل من المشكلات التي تواجه جودة خدمة التدقيق، هي تطلع المدراء أو الشركاء في مكاتب التدقيق إلى تحقيق الربح على حساب النوعية والجودة من أجل توفير الوقت والتكلفة، والذي ينعكس سلباً على مصالح الجمهور والمكتب.

مما سبق يمكن القول بأن أهمية التدقيق للفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق تتلخص فيما يلي:¹

1. إن جودة تدقيق القوائم المالية المقدمة للأطراف ذات العلاقة تمكنهم من اتخاذ القرارات السليمة.
2. تعمل جودة التدقيق على زيادة ثقة الجمهور بمهنة تدقيق الحسابات.
3. تساعد على تحسين نظرة المجتمع بمهنة تدقيق الحسابات، الأمر الذي ينعكس على زيادة أتعاب مهنة التدقيق بصورة إيجابية على جميع أعضاء المهنة.
4. مساعدة مكتب التدقيق على تجنب العقوبات المهنية والقانونية.

1. معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً

تتمثل معايير التدقيق المقبولة عموماً بالمعايير المتعارف عليها مهنيًا، وإن المدقق الذي يقوم بعملية التدقيق هو المسؤول عن تحديد ما يجب عمله في كل عملية بما ينسجم مع تلك المعايير، فالمعايير هي المقياس التي يقاس بها العمل من حيث الجودة، والأهداف التي ينبغي الوصول إليها. ويورد الباحث بصورة مختصرة لعدد تلك المعايير، والتي تنقسم إلى ثلاث مجموعات:

1.1 معايير عامة. 1.2. تتعلق بإعداد التقرير. 1.3. تتعلق بالعمل الميداني

1. رولا دهمش (مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن) رسالة ماجستير منشورة في الجامعة الأردنية 1994

1.1 المعايير العامة

وهي معايير خاصة بتأهيل مدقق الحسابات وصفاته الشخصية وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، فيكون هناك فائدة لتقرير المدقق، وينبغي أن يكون كفوفاً ذو شخصية مؤهلاً علمياً وعملياً ومدرباً بصورة كافية وملائمة، إضافة إلى ذلك يجب أن يكون مستقلاً ومحايداً في جميع الأمور المتعلقة بعملية التدقيق.

والاستقلال الحقيقي هو الأمانة الفكرية أو العقلية لمدقق الحسابات والذي ينبغي أن لا يكون تابعاً بأي صورة كانت ولا يخضع لتأثير العميل في اتخاذ قراراته، وهناك أيضاً معيار بذل العناية المهنية عند ممارسته عملية التدقيق بطريقة مهنية كافية، وهذا معيار واجب على كل شخص يعمل في مكتب التدقيق، فإن لم يتم بذل العناية المهنية الواجبة في عملية التدقيق فإن نتائج التدقيق تكون غير صحيحة ويتحمل مسؤولية أداء عمله أمام العميل، والطرف الثالث لمخالفته الآداب وأخلاقيات المهني، وإخلاله بواجباته القانونية، والاهمال، وعدم الاخلاص والامانة.¹

1.2 معايير التقرير

يعد التقرير المنتج النهائي لعملية التدقيق، والذي يمثل الدليل لاتخاذ القرارات لمستخدمي القوائم المالية المدققة، لذلك من المهم جداً أن يكون هذا التقرير واضحاً ومختصراً ومتطابقاً مع المعايير المهنية التي تحكم إعداد هذا التقرير، وهي أربعة معايير:

1. عرض القوائم المالية، فيجب أن يتضمن التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

2. يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول عنها الحسابات بنفس طريق الفترة السابقة.

3. تعتبر المعلومات الواردة بالقوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تكنه هذه القوائم المالية من معلومات، ما لم يذكر في التقرير ما يفيد بخلاف ذلك.

4. يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية ككل، أو الامتناع عن إبداء الرأي، وفي الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك.

1.3 معايير العمل الميداني

تتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية من أجل

1. خالد أمين عبد الله (علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية) - دار وائل للنشر الطبعة الثانية 2001 ص56.

تشكيل الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية، وتتضمن هذه المعايير:¹

1.3.1 معيار التخطيط والإشراف: يجب وضع مخطط وافٍ لعملية التدقيق كما يجب الإشراف على المساعدين الذين قد يستعين بهم المدقق.

1.3.2 معيار الضبط الداخلي: يجب القيام بدراسة وافية وإجراء تقييم شامل لنظام الضبط الداخلي المعمول به ليكون أساساً للإعتماد عليه أثناء القيام بمهمة التدقيق، وليجري على ضوءه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن تقتصر عليها أعمال تدقيق الحسابات.

1.3.3 معيار كفاية وصلاحيّة الأدلة: يجب التوصل إلى عناصر ثبوتية جديرة بالثقة، وذلك بالمعينة والملاحظة والتحريرات والإثباتات التي من شأنها أن تكون أساساً معقولاً لإبداء الرأي حول البيانات المالية التي يدقق فيها.

2. العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر المدققين: سيقوم الباحث في هذا الفصل بتحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق للحسابات والمتصلة في العوامل الخاصة بفريق عمل التدقيق والعوامل الخاصة بالعمل الميداني، واجراءات الرقابة على التنفيذ، والعوامل المرتبطة بتنظيم المكتب، وسمعته (قياس متغيرات الدراسة).

2.1 العوامل الخاصة بفريق عمل مهنة التدقيق :

يتكون فريق العمل من المستويات الآتية، وهي في العادة ما تكون في المكاتب الكبيرة الحجم:²

أ. شريك التدقيق أو صاحب مكتب التدقيق: وهي أعلى مستوى للسلطة في مكتب التدقيق، ويقوم بالتوقيع على تقارير التدقيق والفصل في المسائل الأخلاقية أو الموضوعات المهمة.

ب. المدير أو المشرف: ويعتبر حلقة اتصال بين الشركاء وبين باقي موظفي البنك، ويقوم بالإشراف على العمل الميداني، ومسؤولاً بالكامل على نطاق الفحص لهذه العمليات.

ج. المساعد أو المندوب الأول: يشرف على كل عملية تدقيق، فهو المسؤول عن جميع التفاصيل الخاصة بعملية التدقيق، بما في ذلك إعداد برنامج التدقيق والإشراف على العمل وتوزيعه.

د. المساعد متوسط الخبرة: وهو الذي لم تصل خبرته بعد إلى مستوى المساعد الأول، ولكنه يقوم بإنجاز عملية التدقيق وأجزاء كبيرة منها بأقل مستوى من الإشراف، وقد يقوم بعمل المساعد الأول في العمليات الصغيرة.

2. خالد أمين عبد الله (علم تدقيق الحسابات) الناحية النظرية – دار وائل للنشر 2004 ص79، 80.
1. مصطفى خضير (المفاهيم والمعايير والاجراءات) جامعة الملك سعود – الرياض 1997 ص228.

هـ.المساعد حديث الخبرة: وهو يقوم بالعمل التفصيلي في عملية التدقيق تحت إشراف المساعد الأول ومن أمثلة الأعمال التي يقوم بها: التدقيق المستندي للعمليات، تدقيق المجاميع والترحيلات، تحضير بعض الكشوفات والتحليلات...الخ.¹

أما فيما يتعلق بالعوامل الخاصة المرتبطة بها، فهي كما يلي:²

2.1.1 الحصول على شهادة الزمالة المهنية: يعد النجاح في الإمتحان الموحد لجميع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (CPA) دليلاً على الكفاية الفنية المطلوبة، وكذلك الحال لجمعية المحاسبين القانونيين بإنجلترا رويلز (CA)، كما أن شهادة مزاوله مهنة تدقيق الحسابات في الأردن والتي تمنح ترخيصاً لمزاوله مهنة التدقيق، ومساعدتهم توفر القناعة بأن المدققين المزاولين للمهنة يمتلكون المعرفة المطلوبة.

2.1.2 الخبرة بصناعة أو نشاط العمل: تتطلب معايير التدقيق الدولية، أن يحصل المدقق على الخبرة الكافية بطبيعة نشاط العمل، فهي تشكل إطاراً مرجعياً لإصدار آرائه المهنية بكفاءة، والتي يعتقد بأن لها تأثيراً مهماً على البيانات المالية وعلى جودة أعمال التدقيق.

2.1.3 الخبرة المهنية العامة: لقد أوضحت معايير التدقيق الدولية المتعارف عليها إلى أن الخبرة أساسية وجوهرية في أداء عمليات التدقيق، ومن المعايير العامة التي يجب توافرها في المدقق، كما أن جودة التدقيق تتسم بالتحسن مع توفر الخبرة العالمية، وقد عرفت الخبرة المهنية على أنها طول المدة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة وفي أداء مهنة محددة.

2.1.4 الإلمام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها: علم المحاسبة يقوم على مجموعة من المبادئ المتعارف عليها، والتي تعتبر الأساس الذي يعتمد عليها في تفسير وتقييم إجراءات وتطبيقات الواقع العملي لمهنة المحاسبة، كما أن المدقق يذكر في تقريره أن القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.³

2.1.5 الإلمام بمعايير التدقيق المتعارف عليها: تعتمد مهنة التدقيق على مجموعة من المعايير المتعارف عليها والتي تلقى قبولاً عاماً، وتعتبر أداة لقياس الأداء في مهنة التدقيق، والتي تنعكس على الإجراءات المتبعة للقيام بواجباته في هذه المهنة.

2.1.6 التأهيل العلمي المناسب: إن التأهيل العلمي لمدقق الحسابات بأن يكون حاصلاً على

2. مصطفى خضير - المرجع السابق.

1. نصر علي عبد الوهاب (خدمات مراقبة الحسابات لسوق المال) الجزء الأول - الدار الجامعية - الإسكندرية 2002 ص40، 48.

المؤهل الدراسي المناسب، كأن يكون حاصلاً على درجة البكالوريوس في المحاسبة، ويمثل التأهيل العلمي أهمية خاصة لمدقق الحسابات، لأنه يمارس مهنة، والمهنة عمل يحتاج نوعاً من التعليم وهو التعليم الجامعي.

2.1.7 الصفات الشخصية للمدقق: تؤثر الصفات للمدقق على جودة التدقيق وبالتالي ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقريره، حيث من الضروري أن يتصف المدقق بالاستقلالية والموضوعية والنزاهة، وأن يؤدي واجباته بمستوى مرتفع من الكفاءة ملتزماً بأداب وسلوك المهنة.¹

2.1.8 التدريب العملي والتعليم المستمر: لتحسين جودة التدقيق، يجب أن ينال العاملون التدريب الكافي واللازم للوصول إلى المستوى المطلوب لتقديم خدمات التدقيق، ويجب أن يشمل التدريب جميع العاملين في المكتب وفقاً لبرامج دورية مستمرة للإلمام بأحدث التطورات في محيط المهنة.

2.1.9 الرضا الوظيفي: إن تحقيق الرضا الوظيفي لأفراد فرق تدقيق العمل وخلق الشعور لديهم بالإنتماء والولاء الوظيفي، وذلك بتحسين بيئة العمل واتباع نظام الحوافز وتقوية روح الفريق الواحد والذي يعكس إيجابياً على زيادة إنتاجية العمل لديهم وارتفاع الجودة لدى مكاتب التدقيق.

2.1.10 عدم وجود ضغوط عمل: إن مزاوله المدقق لعمله في ظل ضغط الأعمال تصنع قيوداً على تنفيذه لواجباته المهنية، وبالتالي يجب أن يكون مدركاً للتأثيرات العكسية التي قد تسببها تلك الضغوط.²

2.2 : العوامل الخاصة بالعمل الميداني وإجراءات الرقابة على التنفيذ:

2.2.1 مشاركة مديري التدقيق الرئيسيين وشريك التدقيق بمراحل عملية التدقيق

لا شك أن مشاركة مديري التدقيق الرئيسيين وشريك التدقيق لجميع مراحل عملية التدقيق ومتابعتها بشكل فعال ونشط، ولتقديم المشورة للمساعدین أثناء قيامهم بعملهم، ولحل المشكلات المحيطة لهم أثناء عملية الفحص، لها الأثر المباشر في جودة أداء عمليات التدقيق.

2.2.2 استخدام أسلوب العينات الإحصائية : التدقيق هو البحث وجمع الأدلة وتقييمها، لأجل أن يتمكن المدقق من تكوين رأيه المحايد حول البيانات المحاسبية، ولتقييم هذه الأدلة فإن المدقق يقوم

2. نصر علي عبد الوهاب (خدمات مراقبة الحسابات لسوق المال) الجزء الأول - الدار الجامعية - الإسكندرية 2002 ص40، 48

3. أمين لطفي (أثار الخبرة المهنية على كفاءة وفعالية قرارات المراجعين) المجلة العلمية للاقتصاد، جامعة عين شمس العدد الاول 1995.

1. نصر علي عبد الوهاب (المرجع السابق).

بأخذ عينات وعلى أساس أنها تمثل المجتمع بمواصفاتها.¹

2.2.3. وجود إجراءات صارمة لمراقبة خطوات المدقق : وذلك بضرورة وجود إجراءات صارمة ودورية بالمراقبة ومتابعة خطوات التدقيق الموكلة لمساعدتي عملية التدقيق بواسطة أفراد مؤهلين يعملون بنفس الكفاءة على الأقل.

2.2.4. الإتصال مع العميل : اتصال مسؤولي عملية التدقيق الدوري مع إدارة العميل واطلاع العميل على المشاكل الأساسية التي سيواجهها فريق العمل أو نقاط الضعف في أنظمة العميل أو عدم وجود فصل مناسب بين الوظائف لمنع التلاعب.

2.2.5. وضع برامج التدقيق : برنامج التدقيق عبارة عن خطة المدقق والتي سيتبعها في تدقيق الدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات، كما تحتوي على الأهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي ستوجد من أجل تحقيق الأهداف ومسؤولية كل شخص عن تنفيذ ما أوكل إليه، ولا شك أن لجودة التدقيق ووضوح خطة أعمال التدقيق الأثر في جودة العملية التدقيقية ككل.²

2.2.6. إنجاز العمل : ذلك بتحديد سقف عدد الساعات التي يستطيع عضو أعمال التدقيق تنفيذها لكل عملية تدقيق، ومن ثم موازنتها بالعمل الفعلي ومتابعة الاختلاف.

2.2.7 دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلي وتقييم المخاطر: لقد عرف نظام الرقابة الداخلي بأنه (مجموعة النظم الرقابية المالية وغير المالية التي تضعها الإدارة بقصد تنظيم أنشطة المشروع بطريقة فعالة وسليمة) وللتأكد من الالتزام بالسياسات الإدارية أو حماية أصول المشروع من الاختلاس والتلاعب، لذلك فإن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل لدى الشركة موضع التدقيق يعتبر الركيزة الأساسية لإعداد برنامج التدقيق، وفي تحديد أسس الإختبارات.

إن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يقلل من احتمال الخطأ في التقارير المالية، ويؤدي إلى إنتاج قوائم مالية صحيحة. ويترتب على ضعف الثقة في هيكل الرقابة الداخلية الحاجة إلى إجراءات واختبارات جوهرية إضافية، وهذا بالتالي يزيد أعباء العمل وضغوط الوقت على فريق العمل.

2.2.8 تغيير فريق العمل كل فترة وإعادة توزيعهم : إن القيام بإجراء تغيير لفريق العمل كل فترة وإعادة توزيعهم على مهام التدقيق كإجراء رقابي على سير أعمال التدقيق، يساعد على تقييم أعمالهم بأمانة وموضوعية.

2. عبد الله خالد أمين (علم تدقيق الحسابات - الناحية العملية) دار وائل للنشر عمان 2000 ص265.
1. زياد إبراهيم (عوامل مؤثرة في جودة التدقيق) دراسة تحليلية - رسالة ماجستير ، الجامعة الأردنية 2003 ص53.

2.2.9 التخطيط والإشراف على المساعدين بشكل مناسب أثناء تنفيذ عمليات التدقيق: إن تخطيط إجراءات التدقيق والإشراف على المساعدين الذين يقومون بالعمل وهو ما أكد عليه المعيار الأول من معايير التدقيق المتعارف عليها دولياً، ودليل المعيار الدولي الخاص بضبط جودة التدقيق، وذلك بأنه يجب أن يكون هناك تخطيط وإشراف ملائم على المساعدين لمتابعة أعمال التدقيق في كافة مستوياته التنظيمية.

2.2.10 الإتصال الداخلي: إن من عناصر الرقابة على الجودة، وجود أدوات وآليات اتصال بين كافة المستويات في المكتب، والتي تسمح بتوصيل السياسات والاجراءات لمراقبة أداء العاملين.

2.2.11 توقيت عملية التدقيق: إن التبكير في تعيين المدقق الخارجي يساعده في تخطيط عمله، بحيث يمكن تنفيذ هذا العمل بسرعة وكفاءة، ويمكن المدقق من تحديد مدى العمل الذي يمكن القيام به من قبل تاريخ الميزانية، وهذا الموضوع مفيد بشأن تخطيط ملاحظة المدقق بعملية جرد المخزون، وقيام المدقق بجزء العمل خلال السنة، الأمر الذي ينعكس على أداء عملية التدقيق خلال السنة بكفاءة وجودة عالية، وكذلك إكمالها في وقت مبكر، كما أن جزءاً من عملية التدقيق خلال السنة يسمح أيضاً بالنظر في بعض المشكلات المحاسبية التي تؤثر على القوائم المالية في وقت مبكر.¹

2.2.12 القيام بإجراءات المراجعة التحليلية: وهي اختبارات المعلومات المالية، يقوم بها مدقق الحسابات من خلال دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات، فهناك علاقات محددة يتوقع أن تستمر من فترة لأخرى لبعض البيانات، وفي هذا المجال قد يختار المدقق بعض الإجراءات لينفذها كي يحدد سبب ظهور تلك العلاقات ومعرفة الإنحرافات.²

2.2.13 فحص مقدرة المنشأة على الاستمرارية: على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار استمرارية وجود الشركة موضع التدقيق، واستمرارية أداء أعمالها، وأن يشير إلى ذلك في تقريره.

2.2.14 استخدام الحاسب الآلي في إنجاز مهام التدقيق: إن استخدام العمل للكمبيوتر بكفاءة في أعمال التدقيق يؤدي إلى دقة وسرعة أدائهم للأعمال (كاستخدام العينات والتحليلات والمقارنات... الخ) مما يوفر عليهم الوقت والجهد وينعكس إيجاباً على جودة عملية التدقيق.

¹. نصر علي عبد الوهاب (خدمات مراقبة الحسابات لسوق المال) الجزء الأول - الدار الجامعية - الإسكندرية 2002 ص66.
². نصر علي عبد الوهاب (المرجع السابق) ص68.

2.2.15 قدرة الشريك المسؤول عن عملية التدقيق في الإجابة على تساؤلات ملاك الشركة: إن التقرير وسيلة توصيل رأي المدقق للمستفيدين، وأصحاب المصلحة في المشروع، وإن نجاحه في إعداد و عرض التقرير مستوفياً لمعايير التدقيق في الوقت المناسب، والإجابة على تساؤلاتهم يعتبر أحد المؤشرات الهامة على أدائه بكفاءة في المرحلة الأخيرة من مراحل تنفيذ عملية التدقيق.

2.3 : العوامل المرتبطة بألعاب التدقيق : " قد يكون لألعاب التدقيق أثر في جودة تدقيق

الحسابات، إلا أن العوامل المرتبطة بألعاب التدقيق يمكن قياسها بالبند التالية:¹

2.3.1 تناسب الأهمية النسبية لإيرادات التدقيق : والتي يحصل عليها من العملاء، ولعل قيمة الأتعاب من أحد العملاء، والتي تشكل تهديداً لاستقلال مدقق الحسابات وموضوعيته إذا ما تم فقدان العميل وبالتالي أتعاب التدقيق، وقد يترتب على ذلك نتائج مالية سيئة للمكتب، لذا فإن المدقق في ظل ظروف ضغط العميل يكون معرضاً للتهديد مما يؤثر سلباً على جودة عملية التدقيق.

2.3.2 عدم المنافسة على الأتعاب للحصول على العملاء : لقد زادت في الآونة الأخيرة حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الضغط على مكاتب التدقيق لتخفيض أتعابها، الأمر الذي ينعكس بدرجة كبيرة على خفض مستوى جراءة العملية التدقيقية والذي يؤدي إلى فقدان ثقة الجمهور بهيئة تدقيق الحسابات.

2.3.3 ارتفاع أتعاب التدقيق مقارنة بمكاتب التدقيق الأخرى: تعتمد مكاتب التدقيق على الأتعاب من الناحية الاقتصادية، ولها تأثير على طريقة أداء مكاتب التدقيق، حيث أن بعض العملاء يقدرّون جودة التدقيق التي يقوم بها بعض المكاتب، بالمقابل فإن أتعاب التدقيق لدى تلك المكاتب مرتفعة مقارنة بالمكاتب الأخرى.

2.3.4 قدرة العميل المالية: إن الوضع المالي للعميل ومقدرته على سداد قيمة الأتعاب أثر على جودة أداء عملية التدقيق. يجب على مكتب التدقيق قبل القيام بعملية التدقيق للعملاء للأخذ بعين الاعتبار الوضع المالي لهؤلاء العملاء ، والاستفسار عن قدرتهم المالية على سداد اتعاب عملية التدقيق التي قد تكون احياناً مرتفعة نوعاً ما ، وبالتالي فإن قدرة العميل على دفع اتعاب التدقيق تزيد من جودة اعمال التدقيق ، ومن هنا فإن عدم قدرة العميل على سداد اتعاب التدقيق يؤثر على سمعة المكتب ، لذلك فان مكاتب التدقيق ترفض التعامل مع عملاء سمعتهم المالية ليست جيدة .

3. محمد إباد عبد الرحمن الهيموني (محددات أتعاب المدقق في الشركات المساهمة العامة) جامعة الإسراء 2004 ص23.

2.4: العوامل المرتبطة بتنظيم المكتب وسمعته¹

2.4.1 نظام الرقابة على الجودة داخل مكتب التدقيق² :: الرقابة على الجودة هي إجراءات وسياسات، موضوعية من قبل مؤسسة التدقيق نفسها للتأكد من ان هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى الا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة ولهذا فإن الجمعيات المهنية العالمية في امريكا وبريطانيا تتطلب من مؤسسات التدقيق إيجاد هذه السياسات والاجراءات التي توفر تأكيد معقول (وليس مؤكد) من أن معايير التدقيق المتعارف عليها قد طبقت .

هذه السياسات والاجراءات تعتمد على حجم نوعية النشاط وعدد المكاتب (الفروع)³ . نرى انه يجب على المنشأة تخصيص قسم داخل مكتب التدقيق يقوم بالرقابة على الجودة اثناء ممارسة اعضاء فريق العمل لعملية التدقيق .

وقد عرف نظام الرقابة على الجودة بأنه "الإجراءات الرقابية التي يتبناها مكتب التدقيق، والتي تزود للتأكد المعقول بأنه يتحمل مسؤوليات إزاء العملاء، والجمهور بشكل عام" حيث أن من أهم الإجراءات في مكتب التدقيق إنشاء قسم خاص للرقابة على سياسات وإجراءات والسياسات منسجمة مع المعايير المهنية.

2.4.2 السمعة الجيدة لمكتب التدقيق: في الواقع فإن العملاء يرغبون في التعامل مع مكاتب التدقيق المشهورة وذات السمعة الطيبة، لما تقدمه من خدمات تمتاز بدرجة عالية من الجودة. ولأن التقرير الذي يصدر من هذه المكاتب يعتبر ذو مصداقية أكبر بالنسبة للمستفيدين من هذا التقرير ويعتبر بمثابة دليل على صحة ودقة البيانات الواردة في القوائم المالية، نظرا لما تقدمه هذه المكاتب من خدمات تمتاز بالجودة. ترغب الشركات بالتعامل مع المكتب المشهور وذو السمعة الجيدة، وتسعى للتعامل معه في سبيل تعزيز الثقة، وان مكاتب التدقيق ذات الشهرة الكبيرة بتدقيق القوائم المالية والتوقيع عليها سوف يساعدها ذلك بالحصول على أعلى سعر ممكن للأسهم، وحيث أن رأي مثل هذا المدقق له وزنه ويعد بمثابة دليل على صحة ودقة البيانات في القوائم المالية، ونظراً لأن مثل تلك المكاتب تمتلك جودة أعلى في أداء أعمالها.

¹ . زياد إبراهيم (عوامل مؤثرة في جودة التدقيق) دراسة تحليلية – رسالة ماجستير ، الجامعة الأردنية 2003 ص66، 67
² . التميمي، 2004، ص 68 .
³ . شركس، 1978، ص19

2.4.3 مركزية تنظيم مكتب التدقيق: لا شك أن الهيكل التنظيمي لمكتب التدقيق وعدد فروع وأقسامه وطريقة ممارسة نشاط المكتب تتأثر بمركزية تنظيم وظائفه التدقيقية، ويؤثر ذلك على جودة أعماله ككل.

2.4.4 حجم مكتب التدقيق¹: أشارت العديد من الدراسات على وجود علاقة طردية قوية بين حجم مكتب التدقيق وجودة أعمال التدقيق، وقد توصلت إحدى الدراسات إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية عند قيام إحدى منشآت التدقيق الكبرى بعملية التدقيق مقارنةً بقيام منشآت تدقيق أخرى أصغر حجماً، وقد بررت الدراسة تلك النتيجة بأن منشآت التدقيق الكبرى تمتلك إمكانيات تقنية كبيرة ولها القدرة على جذب الكفاءات المدربة ذات الخبرة بدرجة أكبر من منشآت التدقيق الأصغر حجماً مما ينعكس إيجابياً على وجود عمليات التدقيق المنجزة بواسطة منشآت التدقيق الكبرى، ويقاس حجم التدقيق بعدد المدققين المؤهلين فيه وعدد عملائه، حيث كلما زادت فيه جودة عملية التدقيق، كما أن مستخدمي القوائم المالية تزداد ثقتهم بمكاتب التدقيق الكبيرة الحجم لاعتقادهم أن مكاتب التدقيق الكبيرة أكثر كفاءة في تنفيذ أعمال المدقق، ومن ناحية أخرى فإن مدقق الحسابات سوف يفصح عن الأخطاء الجوهرية المكتشفة إذا كان من أحد المكاتب الكبرى أكثر مما لو كان من المكاتب الصغرى.

2.4.5 وجود سياسات وإجراءات تعيين معينة: وذلك بتوظيف نوعية جيدة من الموظفين الأكفاء وذوي المهارات العالية، الأمر الذي ينعكس ضمناً على جودة أدائهم لأعماله، وينعكس على سمعة المكتب.

2.4.6 قيام مكتب التدقيق باتباع نظام الحوافز والترقية: وذلك باتباع نظام الحوافز المادية، والمعنوية من أجل تحضير العاملين على العمل، الأمر الذي ينعكس على أدائهم وعلى جودة التدقيق.

2.4.7 الخدمات الاستشارية: يقوم المدققون القانونيون بأداء أنواع مختلفة من الخدمات الاستشارية لعملائهم، وفي الغالب تغطي خدمات الاستشارات أموراً تتعلق بالنظم المحاسبية، وأنظمة الرقابة الداخلية سواء أكانت محاسبية أم إدارية وضريبية

وبصفة عامة فإن المعيار الأساسي عند تحديد أنواع الخدمات الاستشارية التي يقوم بها المدققون القانونيون يعتمد على توافر الخبرة المطلوبة لاستشارة معينة فيهم أو في موظفيهم ، وذلك بشرط

¹ الرمحي، 1987، ص110

ضرورة التزام المدققين القانونيين ومساعدتهم ، وقواعد قانون شرف المهنة التي تتطلب عدم اتخاذ اي قرار لعملائهم .

2.4.8 الاتصال مع المدقق السابق¹ : يجب على مدقق الحسابات قبل الموافقة على قبول عمليات التدقيق الجديدة أن يتصل بالمدقق السابق، وأن يستفسر منه عن أسباب عدم قبوله العملية أو اسباب تخليه عنها، أو استقالته ، وذلك لكي يتأكد من أنه لا يوجد من الأسباب ما يجعل قبوله للعملية غير لائق، فكثيراً ما يرشد المدقق القديم زميله المدقق الجديد الى الصعوبات التي واجهته في الماضي بخصوص علاقته بالمديرين، او أصحاب المشروع ، واختلاف وجهات النظر في معالجة بعض الأمور التي تضمنتها عمليات التدقيق في السنوات السابقة. هذا بالإضافة إلى أن عملية الاتصال بالمدقق السابق مجاملة مهنية، قد تعرض من لم يقم بها إلى إجراءات تأديبية كما تنص عليه دساتير التدقيق لبعض المحاسبين والمدققين.

نلاحظ هنا إن اتصال مدقق الحسابات الحالي مع المدقق السابق يؤدي إلى توضيح بعض الأمور التي قد تكون غامضة بالنسبة للمدقق الحالي وبالتالي الوصول الى جودة عالية.

2.4.9 كفاءة إجراءات انتقاء المدققين بمكتب التدقيق: نظراً لإتمام عملية التدقيق من خلال العمل، ونتيجة المسؤولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق التي تتحملها منشأة التدقيق، فإن انتقاء المدققين للعمل بمكتب التدقيق يعتبر مطلباً حيوياً لضمان الجودة أداء عملية التدقيق. ونتيجة لأهمية كفاءة إجراءات تعيين المدققين للعمل بمكتب التدقيق فقد اهتمت المنظمات المهنية اهتماماً كبيراً بعملية تعيين المراجعين .

لقد أشارت إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين إلى أهمية الإجراءات التي تضمن اختيار مدققين أكفاء، وذلك من خلال تخطيط الاحتياجات من المدققين مع تحديد المؤهلات المطلوبة بكل مستوى إداري في مكاتب التدقيق.

تحليل خصائص الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المدققين العاملين في الأردن، وفيما يلي وصف تحليلي لأفراد عينة الدراسة:

1 نور وآخرون، 2007، ص12

1. العمر

العمر	التكرارات	النسبة المئوية %
أقل من 30	10	45.5
30 – 39	5	22.7
40 – 49	5	22.7
50 فأكثر	2	9.1
المجموع	22	100

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أكبر عدد من المدققين من الشباب أقل من 30 سنة بنسبة 45.5 % من حجم العينة المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية %
دبلوم كلية مجتمع	2	9.1
بكالوريوس	11	50.0
ماجستير	6	27.3
دكتورة	3	13.6
أخرى	0	0
المجموع	22	100

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أكبر عدد من المدققين من حملة شهادة البكالوريوس بنسبة 50% من حجم العينة .

والتي يحمل كل أفرادها شهادات جامعية مما يسهل عملية ملئ الإستبيانات لأن أفراد العينة مؤهلين من الناحية العلمية لفهم أسئلتهم.

2.تحصيل العلمي

التحصيل العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
محاسبة	16	72.7
إدارة أعمال	3	13.4
إقتصاد	0	0
علوم مالية ومصرفية	2	9.1
إدارة عامة	0	0
أخرى	3	4.5
المجموع	22	100

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أغلبية أفراد عينة الدراسة من تخصص المحاسبة، مما يدل على الخلفية العلمية لعينة الدراسة اللازمة في عملية التدقيق والعوامل المؤثرة في استقلالهم.

2. المركز الوظيفي

النسبة المئوية %	التكرار	المركز الوظيفي
31.4	7	صاحب مركز تدقيق
0.3	2	مدير تدقيق
12.2	4	مدقق رئيسي
27.3	6	مساعد مدقق
13.6	3	أخرى
100	22	المجموع

نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة من أصحاب مراكز التدقيق بنسبة 31.4 % من مجموع العينة.
الخبرة بالسنوات

النسبة المئوية %	التكرار	الخبرة بالسنوات
36.4	8	أقل من 5
27.3	6	مدير تدقيق
36.4	8	مدقق رئيسي
100	22	المجموع

يشير الجدول السابق إلى أن عدد أفراد عينة الدراسة من ذوي الخبرة العالية مساوٍ عند عينة الدراسة من ذوي الخبرة القليلة. ما نسبته 3،6،4

الإحصاءات الوصفية حول العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المحاسبي

1. العوامل الخاصة بفريق عمل التدقيق

الفرضية الأولى: OH: لا يوجد تأثيرات ذات علاقة إحصائية بين العوامل الخاصة بفريق المدققين وجودة التدقيق المحاسبي

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	السؤال
0.4289	2.7727	1. حصول المدققين في مكتب التدقيق على شهادة الزمالة المهنية مثل CPA أو غيرها من الشهادات المهنية.
0.5118	2.5000	2. الإلمام والمعرفة الجيدة لفريق عمل التدقيق بنشاط وصناعة العميل.
0.3513	2.8636	3. توفر الخبرة المهنية العامة للمدققين في بيئة التدقيق.
0.2132	2.9545	4. الإلمام الجيد لفريق العمل بمبادئ المحاسبة ومعايير التدقيق المعتمدة.
0.5505	2.7273	5. التزام فريق العمل بالنزاهة والاستقلالية والموضوعية والتمسك بأداب وسلوك المهنة.
0.5585	2.1818	6. الرضا والولاء الوظيفي لأفراد فريق العمل لمكتب التدقيق.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن العوامل الخاصة بفريق المدققين من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المحاسبي، حيث أن الوسط الحسابي للأسئلة أعلى من أداة القياس (2) وهذا يعني أن هناك تأثير للعوامل الخاصة، وللتأكد من مصداقية التأثير نقوم باختبار (T-test) أحادي الجانب .

نتيجة الفرضية	درجة الدلالة	T الجدولية	T المحسوبة
رفض	0.000	2.080	15.199

نلاحظ من الجدول أعلاه أن (T) المحسوبة تساوي 15.199 أكبر من (T) الجدولية وبهذا نقوم برفض فرضية العدم وهذا يعني: يوجد تأثير ذا دلالة إحصائية بين العوامل الخاصة بفريق المدققين وجودة التدقيق المحاسبي.

1. عوامل خاصة بالعمل الميداني وإجراءات الرقابة على التنفيذ الفرضية الثانية: OH: لا يوجد تأثيرات ذات دلالة إحصائية بين العمل الميداني وإجراءات الرقابة على التنفيذ وجودة التدقيق المحاسبي.

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
0.4924	2.6364	7. وضع برامج التدقيق بشكل جيد.
0.5011	2.1818	8. مشاركة مديري التدقيق الرئيس وشريك التدقيق في جميع مراحل عملية التدقيق.
0.5958	2.5455	9. وجود إجراءات صارمة لمراقبة ومتابعة خطوات التدقيق.
0.6311	2.2727	10. التزام أعضاء فريق العمل بإتجاز العمل وفقا لخطة التدقيق.
0.5811	2.6364	11. دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية ، وتقييم المخاطر.
0.7502	1.9091	12. تحديد سقف لعدد الساعات التي يستطيع المدقق عملها خلال اسبوع العمل.
0.6102	2.0909	13. استخدام الحاسوب في تنفيذ مهمات التدقيق.

نلاحظ من الجدول السابق أن الفقرات (7، 9، 10، 11) من العوامل المؤثرة على جودة تدقيق المحاسبين، حيث أن الوسط الحسابي للأسئلة أعلى من متوسط أداة القياس (2)، أما الفقرات (8، 12، 13) من العوامل غير المؤثرة على جودة التدقيق المحاسبي، حيث أن الوسط الحسابي للأسئلة أقل من متوسط أداة القياس (2)، وللتأكد من مصداقية التأثير نقوم باختبار (T-test) أحادي الجانب:

نتيجة الفرضية	درجة الدلالة	T الجدولية	T المحسوبة
رفض	0.000	2.080	4.876

نلاحظ من الجدول أن T المحسوبة تساوي 4.876 أعلى من T الجدولية، وبهذا نرفض فرضية العدم وهذا يعني: يوجد تأثيرات ذات دلالة إحصائية بين العمل الميداني وإجراءات الرقابة على التنفيذ وجودة التدقيق المحاسبي.

1. عوامل مرتبطة بألعاب المدقق

الفرضية الثالثة: Ho: لا يوجد تأثيرات ذات دلالة إحصائية بين عوامل مرتبطة بألعاب المدقق وجودة التدقيق المحاسبي.

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	السؤال
0.6396	2.1364	14. تتناسب إيرادات التدقيق من عميل معين، مقارنة بإيرادات الكاتب الأخرى (قدرة العميل المالية)
0.7025	2.2727	15. اعتماد مكتب التدقيق في الاختيار بين خطوات التدقيق على تكلفتها من حيث الوقت والجهد المبذول.
0.7502	2.0909	16. عدم اللجوء إلى المنافسة في تقدير أتعاب التدقيق للحصول على عملاء مكتب آخر
0.8165	2.0000	17. تقييم الوضع المالي للعميل وقدرته على سداد أتعاب بحيث لا تأخذ شكل الديون

نلاحظ من الجدول السابق في الفقرة (15) من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المحاسبي، حيث أن الوسط الحسابي للأسئلة أعلى من متوسط أداة القياس (2) أما الفقرات (14، 16، 17) من العوامل غير المؤثرة على جودة التدقيق المحاسبي، حيث أن الوسط الحسابي للأسئلة أقل من أداة القياس (2) وللتأكد من مصداقية التأثير نقوم باختبار (T-test) أحادي الجانب:

T المحسوبة	T الجدولية	درجة الدلالة	نتيجة الفرضية
1.221	2.080	0.236	قبول

نلاحظ من الجدول أعلاه أن (T) المحسوبة أقل من (T) الجدولية، وبهذا نقوم بقبول فرضية العدم وهذا يعني: لا يوجد تأثيرات ذات دلالات إحصائية بين العوامل المرتبطة بأتعاب التدقيق وجودة التدقيق المحاسبي

1. عوامل مرتبطة بتنظيم المكتب وسمعته

الفرضية الرابعة: H_0 : لا يوجد تأثيرات ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بتنظيم المكتب وسمعته وجودة التدقيق المحاسبي

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	السؤال
0.5976	2.5000	18. توفير رقابة على الجودة داخل مكاتب التدقيق، وذلك بإنشاء قسم خاص داخل المكتب للرقابة على السياسات وإجراءات مكتب التدقيق.
0.5505	2.7273	19. توفر السمعة والشهرة الجيدة لمكتب التدقيق.
0.5958	2.4545	20. نوع مكتب التدقيق (محلي أم مرتبط بمكتب عالمي).
0.7516	2.2273	21. حجم مكتب التدقيق (والذي يقاس بعدد المدققين المؤهلين فيه وعدد العملاء).
0.5811	2.6364	22. وجود سياسات وإجراءات معينة تكفل بتوظيف المدققين ذوي المهارات العالية.
0.5118	2.5000	23. إتباع نظام الحوافز والترقية داخل مكتب التدقيق.

نلاحظ من الجدول السابق أن العوامل المرتبطة بتنظيم المكتب وسمعته من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الحسابي، حيث أن الوسط الحسابي للأسئلة أعلى من متوسط أداة القياس (2) وهذا يعني أن هناك تأثير للعوامل الخاصة، وللتأكد من مصداقية التأثير، نقوم باختبار (T-test) أحادي الجانب

T المحسوبة	T الجدولية	درجة الدلالة	نتيجة الفرضية
7.883	2.080	0.000	رفض

نلاحظ من الجدول أعلاه أن (T) المحسوبة تساوي 7.883 أكبر من (T) الجدولية، وبهذا نقوم برفض فرضية العدم وهذا يعني:

يوجد تأثيرات ذات دلالات إحصائية بين العوامل المرتبطة بتنظيم المكتب وسمعته وجودة التدقيق المحاسبي

النتائج:

1. إن العوامل الخاصة بفريق عمل التدقيق ذات تأثير في جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المدققين.
2. إن العوامل المرتبطة بالعمل الميداني، وإجراءات الرقابة على تنفيذ العملية التدقيقية ذات تأثير في جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المدققين.
3. إن العوامل الخاصة بألعاب التدقيق ليس لها أي تأثير في جودة عملية التدقيق من وجهة نظر المدققين.
4. إن هناك أثر واضح لمتغيرات الدراسة المقترحة على جودة تدقيق الحسابات في الشركات الصناعية والخدمية في الأردن، وتساهم بشكل جوهري في عملية تدقيق الحسابات، وتؤثر العوامل الخاصة بفريق عمل التدقيق بنسبة تأثير أكبر من غيرها من العوامل الأخرى، ثانيها العوامل الخاصة بالعمل الميداني وإجراءات الرقابة على التنفيذ، تليها بعد ذلك العوامل المرتبطة بتنظيم المكتب وسمعته، وأخيراً العوامل المرتبطة بألعاب المدقق وكانت أقل تأثيراً من غيرها من العوامل الأخرى .
5. أظهرت الدراسة أن أكثر العوامل تأثيراً من وجهة نظر المدققين على جودة التدقيق هي تلك العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق، وخاصة العوامل المرتبطة بشكل وثيق بالإلمام بالمبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق المعتمدة، وتمسكهم بأخلاقيات المهنة كالاستقلالية، والنزاهة،

- والموضوعية، وتوفر الخبرة المهنية لهم ومعرفتهم بنشاط العمل.
6. تبين أن أقل العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات هي العوامل المرتبطة بأتعاب التدقيق، فرغم وجود تأثير واضح لها على عملية التدقيق، إلا أن تأثيرها أقل من تأثير المتغيرات الأخرى.
7. أظهرت الدراسة أهمية للعوامل المرتبطة بتنظيم مكاتب التدقيق وسمعته من خلال وجود نظام للرقابة على جودة أعمال التدقيق كتأسيس قسم خاص داخل مكاتب التدقيق مسؤول عن مراقبة سياسات، وإجراءات المكتب.
8. تبين من خلال الدراسة على أن العوامل الخاصة بالعمل الميداني وإجراءات الرقابة على التنفيذ لها الأثر الواضح في جودة أعمال التدقيق، وكان أبرزها دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلي للشركة موضع التدقيق، ووضع برامج وخطة أعمال التدقيق بشكل جيد قبل تنفيذ عمليات التدقيق.

التوصيات:

1. يوصي الباحث بدراسة عوامل أخرى ذات تأثير في جودة التدقيق.
2. يجب تولى شركات ومكاتب التدقيق جل اهتمامها في اتباع ضوابط الرقابة على جودة أعمال التدقيق مع ضرورة التطبيق الأمين، والدقيق لقواعد السلوك المهني والعمل على تطبيق القواعد بشكل مستمر.
3. ضرورة حرص مكاتب التدقيق على اختيار فريق عمل من ذوي الاختصاص والخبرة المهنية بنشاط وصناعة العميل وبمهنة تدقيق الحسابات، وأن يكون على قدر كبير من المعرفة بالمبادئ المحاسبية وبمعايير التدقيق الدولية، الأمر الذي يرفع من جودة الخدمات التدقيقية المقدمة للعملاء والذي ينعكس إيجاباً على تقدم مهنة تدقيق الحسابات.
4. أثبتت الدراسة ضرورة تفعيل القوانين المهنية المتعلقة بالتمسك بأتعاب وسلوك المهنة كالأستقلالية والنزاهة والموضوعية، من خلال تفعيل الرقابة والإشراف لجمعية مدققي الحسابات، ومنح الجمعية صلاحيات إضافية بذلك وإنزال أشد العقوبات بمن يخالف أخلاقيات المهنة أو يخالف معايير التدقيق الدولية.
5. ضرورة إلزام مكاتب التدقيق بتطبيق نظام الرقابة على جودة أعمال التدقيق وذلك من خلال إنشاء قسم خاص داخل مكتب التدقيق يهتم بمراقبة سياسات وإجراءات عمليات التدقيق داخل

المكتب.

6. أن يكون هناك نظام وضوابط لإلزام مكاتب التدقيق بالإلتحاق بما هو جديد من برامج عملية متطورة وحديثة ذات علاقة بالمحاسبة والتدقيق، الأمر الذي ينعكس على تنمية القدرات العملية لفريق عمل التدقيق ويرفع من مستوى التأهيل العلمي والمهني لديهم.

7. إعادة النظر في شروط التأهيل العلمي والمهني في الأردن وضرورة إخضاع المدقق للشروط المهنية اللازمة كالتأهيل والتدريب، إضافة إلى تطوير التشريعات القانونية التي تنظم مزاوله مهنة تدقيق الحسابات في الأردن وبما يتوافق مع معايير التدقيق الدولية.

8. يجب أن تركز الإدارة العليا على وجود إدارة مالية فعالة وأجهزة رقابية فعالة ذات كفاءة وجودة عالية.

9. يجب تحديث برامج الجامعات بشكل موازي لهذا التطور حيث تعد الجامعات هي البنية التحتية الأولية لأي مهنة بما فيها مهنة المحاسبة والتدقيق.

المصادر والمراجع

1. أحمد محمد نور، حسين عبيد، شحاته السيد شحاتة، "دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
2. عادل الشبراوي " إدارة الجودة الشاملة" الشركة العربية للإعلام – القاهرة 1995.
3. محمد الطراونة "الجودة الشاملة في الشركات الصناعية الأردنية" مجلة المنارة – جامعة آل البيت ، العدد 3 – 1996.
4. ماهر العجمي "تحليل الجودة في الشركات والمؤسسات" دار الرياض للنشر دمشق 1999.
5. خالد أمين عبد الله "التدقيق والرقابة في البنوك" دار وائل للنشر – عمان 1998.
6. خالد أمين عبد الله "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية" دار وائل للنشر 2000.
7. خالد أمين عبد الله "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية" دار وائل للنشر 2004.
8. التميمي، هادي، (2006). مدخل التدقيق من الناحية النظرية والعملية. ط3، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع.
9. جمعة، أحمد حلي، (2005). المدخل إلى التدقيق الحديث. ط2، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع.
10. مصطفى خضير "المفاهيم والمعايير والإجراءات" جامعة الملك سعود، الرياض.
11. توفيق محمد عبد المحسن "قياس الجودة والقياس المقارن(أساليب حديثة في المعايرة والقياس)"، دار الفكر العربي ، 2003_2004 .
12. نصر عبد الوهاب "خدمات مراقبة الحسابات لسوق المال" الجزء الأول – الدار الجامعية – الإسكندرية 2002.

الدوريات

1. أمين لطفي "آثار الخبرة المهنية على كفاءة وفعالية قرارات المرتجعين" المجلة العلمية للإقتصاد، جامعة عين شمس ، العدد الأول 1995.
2. السمان، سامر السمان "معايير الأيزو الدولية" مجلة اقتصاد للمعاهد – مجلد 2 العدد 17 عمان 1999.

الدراسات الجامعية

1. إسماعيل حجر "فجوة التوقعات ومسؤوليات المدققين" رسالة ماجستير منشورة في الجامعة

الأردنية، 2001 .

2. رولا دهمش "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن" عمّان 1994.

3. زياد إبراهيم "عوامل مؤثرة في جودة التدقيق – دراسة تحليلية- رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية 2003.

4. محمد إياد عبد الرحمن الهيموني "محددات أتعاب المدقق في الشركات المساهمة العامة" جامعة الإسراء 2004.

المواقع الإلكترونية

<http://www.infotechaccounts.com/forums/showthread.php?t=205>

عينة الدراسة

مكاتب التدقيق: (طلال أبو غزالة، مكتب الأمل لتدقيق الحسابات، مكتب العالم العربي لتدقيق

الحسابات، مكتب أسامة الزرقا لتدقيق الحسابات، مركز بترا لتدقيق الحسابات، مكتب سعادة

لتدقيق الحسابات، مكتب الهندي لتدقيق الحسابات)

الشركات المساهمة: (بنك العربي، شركة مصفاة البترول، بنك الإسلامي، بنك القاهرة عمّان، بنك

الإسكان).

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة البلقاء التطبيقية كلية عمّان للعلوم المالية والإدارية - قسم المحاسبة

تحية طيبة وبعد،،،

يقوم الباحث بإعداد دراسة تهدف إلى تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المحاسبي من وجهة نظر المدققين من وجهة نظر مدققين الحسابات القانونيين الأردنيين.

وإيماناً منا بأنكم خير مصدر لتحقيق هدف الدراسة، نرجو منكم التعاون المطلق من خلال الإجابة بدقة وموضوعية على أسئلة الإستبانة، ونعدكم بأن البيانات ستعالج بسرية تامة، وهي لأغراض البحث والدراسة فقط.

شاكراً لكم حسن تعاونكم

الباحث

الجزء الأول،،، معلومات عامة

الرجاء وضع دائرة حول الإجابة المناسبة

1.العمر :

أ. أقل من 30 سنة ب. من 30 – 39 سنة ج. من 40 – 49 سنة د. أكثر من 50 سنة

2.المؤهل العملي :

أ.دبلوم كلية مجتمع ب. بكالوريوس ج. ماجستير د.دكتورة. ه. أخرى (حددها)

3.التحصيل العلمي :

أ.محاسبة ب. إدارة أعمال ج.اقتصاد د.علوم مالية ومصرفية ه.أخرى (حددها)

4.المركز الوظيفي:

أ. صاحب مكتب تدقيق/ شريك ب. مدير تدقيق ج. مدقق رئيسي د. مساعد مدقق ه.أخرى

(حددها)

5.مستوى الخبرة :

أ. أقل من 5 سنوات ب. من 5 – 10 سنوات ج. أكثر من 10 سنوات .

ب. الجزء الثاني،،، البيانات الأولية لاستبانة الدراسة

ملاحظة (1): المقصود بالجودة في التدقيق "مجموعة من الخصائص الفنية والنوعية في التدقيق، والتي

تلبي حاجات المصلحة في المشروع، بشأن توفير آلية لمراقبة الأداء المالي والاقتصادي للمشروع".

ملاحظة(2) : يرجى وضع إشارة (X) على المكان المناسب للإجابة، وتتعلق بالعوامل والمتغيرات

المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات.

ملاحظة (3) : برأيك ما مدى تأثير العوامل التالية في جودة تدقيق الحسابات.

أ - العوامل الخاصة بفريق عمل التدقيق

درجة التأثير			السؤال
ضعيفة	متوسطة	قوية	
			1. حصول المدققين في مكتب التدقيق على شهادة الزمالة المهنية مثل CPA أو غيرها من الشهادات المهنية.
			2. الإلمام والمعرفة الجيدة لفريق عمل التدقيق بنشاط وصناعة العميل.
			3. توفر الخبرة المهنية العامة للمدققين في بيئة التدقيق.
			4. الإلمام الجيد لفريق العمل بمبادئ المحاسبة ومعايير التدقيق المعتمدة.
			5. التزام فريق العمل بالنزاهة والاستقلالية والموضوعية والتمسك بأداب وسلوك المهنة.
			6. الرضا والولاء الوظيفي لأفراد فريق العمل لمكتب التدقيق.

ب - عوامل خاصة بالعمل الميداني وإجراءات الرقابة على التنفيذ:

درجة التأثير			السؤال
ضعيفة	متوسطة	قوية	
			7. وضع برامج التدقيق بشكل جيد.
			8. مشاركة مديري التدقيق الرئيس وشريك التدقيق في جميع مراحل عملية التدقيق.
			9. وجود إجراءات صارمة لمراقبة ومتابعة خطوات التدقيق.
			10. التزام أعضاء فريق العمل بإنجاز العمل وفقاً لخطة التدقيق.
			11. دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية، وتقييم المخاطر.
			12. تحديد سقف لعدد الساعات التي يستطيع المدقق عملها خلال أسبوع العمل.
			13. استخدام الحاسوب في تنفيذ مهمات التدقيق.

ج - عوامل مرتبطة بأتعاب المدقق :

درجة التأثير			السؤال
ضعيفة	متوسطة	قوية	
			14. تتناسب إيرادات التدقيق من عميل معين، مقارنة بإيرادات الكاتب الأخر (قدرة العميل المالية).
			15. اعتماد مكتب التدقيق في الاختيار بين خطوات التدقيق على تكلفتها من حيث الوقت والجهد المبذول.
			16. عدم اللجوء إلى المنافسة في تقدير أتعاب التدقيق للحصول على عملاء مكتب آخر.
			17. تقييم الوضع المالي للعميل وقدرته على سداد أتعاب بحيث لا تأخذ شكل الديون.

د - عوامل مرتبطة بتنظيم المكتب وسمعته

درجة التأثير			السؤال
ضعيفة	متوسطة	قوية	
			18. توفير رقابة على الجودة داخل مكاتب التدقيق، بإنشاء قسم خاص داخل المكتب للرقابة على سياسات وإجراءات مكتب التدقيق.
			19. توفر السمعة والشهرة الجيدة لمكتب التدقيق.
			20. نوع مكتب التدقيق (محلي أم مرتبط بمكتب عالمي).

			21. حجم مكتب التدقيق (والذي يقاس بعدد المدققين المؤهلين فيه وعدد العملاء).
			22. وجود سياسات وإجراءات معينة تكفل بتوظيف المدققين ذوي المهارات العالية.
			23. إتباع نظام الحوافز والترقية داخل مكتب التدقيق